LUIZ GUSTAVO SANTANA DE CARVALHO

Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica

Dissertação apresentada para fins de obtenção do título de mestre em direito no programa de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP).

Área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Orientador: Prof. Associado Paulo Ayres Barreto.

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP)

São Paulo, SP

2013

RESUMO

CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de. *Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica*. 263 folhas. Dissertação apresentada para fins de obtenção do título de mestre em direito no programa de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado), na área de direito tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP), sob a orientação do Prof. Associado Paulo Ayres Barreto. São Paulo: USP, 2013.

O presente trabalho consiste num estudo analítico sobre a prescrição tributária com a finalidade de, didaticamente, buscar identificar um subsistema jurídico próprio, dotado de normas e valores próprios, que permita o estudo destacado do tema dentro do sistema do direito positivo, a partir de uma análise lógico-sintática da expressão *prescrição* tal qual referido na alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988 (CF/88)[2], que outorga competência ao legislador complementar para fixar normas gerais sobre a prescrição tributária, para construir uma significação possível para tal expressão, identificando sua *acepção de base*[3], não se admitindo que se diga que o seu conteúdo seja vazio, a fim de que se possa identificar o regime jurídico aplicável à prescrição tributária, com a completa compreensão dos limites da competência do legislador complementar e ordinário nesse âmbito, de modo que se possa perceber a existência de uma tríplice[4] perspectiva pragmática do uso dessa expressão no discurso do direito positivo, no qual por vezes é tomado como *norma prescricional*, ou como *fato prescricional* (hipotético), ou ainda como *relação jurídica prescricional*, o que já foi anteriormente investigado por outros autores, mas não sob o rótulo aqui sugerido, apesar de pouco explorada, daí porque merecendo melhor atenção, compreensão e aplicação na solução de casos da pragmática jurídica, para, ao final, identificar

---

[2] BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 nov. 2012.

[3] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.

[4] É de bom alvitre ressaltar que a expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE (REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000), especialmente naquela que aborda uma concepção tridimensional do direito positivo (fato, valor e norma). Todavia, a concepção aqui seguida não coincide com a defendida por aquele autor. A tridimensionalidade aqui referida se refere à ambigüidade do signo "prescrição", que permite uma compreensão sob três perspectivas distintas: norma, fato e relação. De qualquer sorte, registra-se a homenagem e, do ponto de vista didático, é oportuno esse "plágio" a fim de deixar clara a abordagem tríade ou tríplice aqui proposta.

os eventuais acertos e/ou vacilos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento dos casos e problemas aqui apresentados.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário. Prescrição. Crédito e indébito tributário. Norma. Hipótese. Relação jurídica. Lei complementar. Código de Processo Civil. Lei nº 6.830/80. Prescrição intercorrente. Redirecionamento da execução fiscal. Efeito das decisões no controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de. *Tax Statute of Limitations: law, fact and legal relationship*. 263 p. Dissertation submitted for the purpose of obtaining a LL.M. from the Postgraduate Degree Program, in the area of tax law, from the Faculty of Law, University of São Paulo (FDUSP), under the guidance of the Associate Prof. Paulo Ayres Barreto. São Paulo: USP, 2013.

The present paper consists of an analytical study on tax statute of limitations with the aim of identifying, didactically, a special legal subsystem, endowed with its own normative values and rules, allowing the aforementioned study within the system of positive law, from a logical syntactic analysis of the phrase *Statute of Limitations* pursuant to as mentioned in Article 146, III, b, of the 1988 Brazilian Federal Constitution[5], which grants to the supplementary law competence concerning establishing general rules with regard to the tax limitation, to constitute a possible meaning to such a phrase, identifying its basic acceptation[6], not considering to say that its content is hollow, in order to identify the legal regime applicable to tax limitation, with the comprehensive understanding of the supplementary and ordinary laws competence limits herein, in order to realize the existence of a triple[7] pragmatic perspective of using such phrase in the utterance of the positive law, in which is sometimes taken as *statute of limitations*, or *statute of limitations fact* (hypothetical), or even as *Legal Relationship of Limitations*, which has previously been investigated by other authors, but not under the approach suggested hereto, though little investigated, hence why deserves better attention, understanding and application in solving cases of Legal pragmatism, to, in the end, identify any adjustments and/or wanderings of the jurisprudence of the Superior

[5] BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Viewed 19 Nov, 2012.
[6] Analyzed according to the categories of the General Theory of Law.
[7] It is important to highlight that the phrase “three-dimensional” used in this paper is inspired in the work carried out by MIGUEL REALE (REALE, Miguel.*Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000), mainly in the one which addresses on the three dimensional conception of the Positive Law (fact, value, and norm). Notwithstanding, the conception followed by this paper does not compete the one advocated by the abovementioned author. The three-dimensionality mentioned here refers to the ambiguity of the sign "statute of limitations" that allows an understanding from three different perspectives: norm, fact and relationship. Regardless, it is registered the tribute here and, from a didactic point of view, that "plagiarism" is appropriate in order to make clear the triple or triad approach proposed here.

Court of Justice (STJ) and the Federal Supreme Court (STF) in judging cases and claims presented herein.

KEYWORDS: Tax. Statute of limitations. Tax credit and undue tax. Rule. Hypothesis. Legal relationship. Complementary law. Code of Civil Procedure. Law # 6.830/80. Interim statute of limitations. Diversion of tax lien. Effect of decisions regarding the control of constitutionality.

1. INTRODUÇÃO

Problema recorrente da comunicação é a vaguidade ou a ambiguidade dos termos e/ou expressões da língua, ou seja, dos signos. E o direito positivo (e seus subsistemas), tomado como fato comunicacional e materializado num corpo de linguagem, não escapa desse problema. Seus *enunciados prescritivos*, e os termos ali contidos, aceitam interpretações diversas, respeitados os respectivos limites lógico-sintáticos.

O direito positivo se manifesta nos *enunciados prescritivos* dos diplomas legais (Constituição, leis, decretos, sentenças, etc.), editados pelos agentes que o ordenamento jurídico elege e segundo procedimentos por ele definidos. E a linguagem do legislador é imprecisa. Em regra, as *leis*[8] são elaboradas sem a observância de qualquer rigor técnico-científico, especialmente no que diz respeito à sua redação, o que implica em não raras ambigüidades e/ou vaguidades terminológicas. É isto o que ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, *in verbis*:

> (...) As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. (...)[9]
>
> .....
>
> (...) o legislador se exprime numa linguagem técnica, miscigenação de termos colhidos na experiência comum e de vocábulos científicos. Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambigüidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido.
>
> (...) Dista de ser verdadeira a lição, tão cediça em nossos clássicos, de que a lei não contém erros, redundâncias, palavras inúteis. (...) É lícito afirmar-se que nenhum ato normativo está livre de tais defeitos, fruto que é do trabalho do homem, prisioneiro eterno de suas imanentes limitações.[10]

---

[8] Este signo é aqui tomado como o produto da atividade típica do poder legislativo.
[9] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 30.
[10] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 198-199.

Desse modo, pode-se afirmar que grande parte dos problemas existentes no direito positivo reside no uso da língua. É por esta razão que, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[11], se torna indispensável a atuação do intérprete (aplicador e cientista), a quem incumbe o papel de descrever as *normas jurídicas*, construindo o seu sentido e/ou significação, preenchendo lacunas, solucionando contradições e aquelas ambigüidades e/ou vaguidades terminológicas, mediante o cotejo entre a *acepção de base*[12] e a acepção contextual dos signos, e desapegando-se da "intenção do legislador".

Confirmando tudo isto, adicionalmente, o ilustre professor complementa esse raciocínio ao afirmar que *"não existe correspondência necessária entre a intenção do legislador e a substância semântica que o intérprete obtém pela verificação das exigências sistêmicas"*[13].

Nesse cenário, dentre tantos problemas que surgem na comunicação do direito positivo, estão também aqueles que envolvem a prescrição tributária.

Muito se tem escrito sobre esse tema, cientificamente ou não, especialmente sobre o termo inicial da contagem do prazo prescricional (art. 174 do Código Tributário Nacional – CTN)[14], através dos mais variados métodos de estudo, com as mais variadas intensidades de rigor lingüístico que o estudo cientifico requer. O signo *prescrição*, por vezes é tomado como *fato prescricional*, outras como *relação jurídica*, e mais raramente é tomado como *norma jurídica*. As conclusões alcançadas, por isso, são proferidas nos mais diversos sentidos.

Por questão de honestidade intelectual e acadêmica, deve-se ponderar que a perspectiva tridimensional[15] da prescrição tributária aqui trabalhada não é nova. Tais acepções já foram ressaltadas por EURICO DE SANTI[16] e PAULO DE BARROS CARVALHO[17], dentre

---

[11] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 132.
[12] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.
[13] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 208.
[14] BRASIL. *Lei nº 5.172, de 22 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 19 nov. 2012.
[15] A expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE[15], especialmente naquela que aborda uma concepção *tridimensional* do direito positivo (fato, valor e norma). Todavia, a concepção aqui seguida não coincide com a defendida por aquele autor. A tridimensionalidade aqui referida se refere à ambigüidade do signo "prescrição", que permite uma compreensão sob três perspectivas distintas: norma, fato e relação.
[16] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001.
[17] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

outros, mas não sob a rubrica ou sob o rótulo aqui sugeridos. Mais recentemente, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO[18] também tratou dessa questão, *in verbis*:

> Nesse sentido, os conceitos de decadência e prescrição podem ser analisados sob três perspectivas: i) numa instância normativa, enquanto norma jurídica que compõe o sistema do direito positivo; ii) numa instância factual, como acontecimentos do mundo, relatado em linguagem competente; e iii) numa instância efectual, como efeito jurídico atribuído a tal acontecimento.

No entanto, apesar de não inédita, essa abordagem ainda é pouco explorada, merecendo melhor atenção, compreensão e aplicação na solução de casos da pragmática jurídica.

Percebidas e compreendidas esses três dimensões do uso do signo *prescrição*, busca-se identificar e delimitar a competência de cada um dos agentes do sistema do direito positivo (legislador complementar e ordinário, juiz, administrador público e o particular) acerca do tema, ou seja, o papel de cada um deles e os limites de sua atividade, na produção e aplicação de *normas jurídicas*, seja na perspectiva do fisco de exigir o seu crédito tributário, seja sob a ótica do particular de pleitear a restituição do seu indébito tributário.

Antes disso, contudo, há de se indicar o sistema de referência que servirá de pano de fundo para o presente estudo, efetuando-se o corte epistemológico necessário para a aproximação ao objeto do presente estudo e fixando os conceitos gerais tomados como premissa para o desenvolvimento do trabalho, especialmente sobre o direito positivo (conceito, objeto, valores, sistema) e norma jurídica.

Após a construção de uma teoria analítica acerca da prescrição tributária, que permita definir o regime jurídico que lhe é aplicável, busca-se aplicá-la na tentativa de oferecer soluções razoáveis e possíveis para alguns problemas da pragmática jurídica – aplicação do direito positivo às relações intersubjetivas – que envolvem o tema da prescrição tributária, eleitos aqui arbitrariamente pelo autor deste trabalho, por julgá-los relevantes e controversos.

---

[18] CARVALHO, Aurora Tomazini. *Regras para a fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário*. In CARVALHO, Aurora Tomazini (Coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP editora, 2010, p. 43.

Parece não haver muita divergência no sentido de que, no direito tributário (corte didático), a prescrição[19] tributária possui regras próprias – um subsistema próprio –, porque deve ser disciplinada por meio de lei complementar, conforme determina a alínea *b* do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988 (CF/88)[20], o que atualmente é regido pelo CTN.

Também não há divergência acerca do *quantum* do prazo prescricional – independentemente da natureza jurídica adotada –, face à evidência do comando contido no CTN. O prazo é sempre de 05 (cinco) anos. Eis o texto da lei, *in verbis*:

Código Tributário Nacional

> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição **definitiva**.
>
> (...)
>
> .....
>
> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
>
> (...)

(grifei)

A controvérsia começa a surgir no instante em que se tenta identificar o momento em que o prazo prescricional começa a fruir, ou seja, o seu *dies a quo*.

Em relação à disciplina do direito do fisco de exigir o seu crédito, por exemplo, não há unanimidade na doutrina quanto ao momento em que o crédito tributário está definitivamente constituído. Alguns autores defendem que isto se dá no momento em que o lançamento é validamente notificado ao respectivo sujeito passivo. Isso porque, para estes, somente nesse momento é que se perfaz a relação jurídica tributária individual e concreta.

---

[19] O termo é aqui tomado na sua tríplice acepção.
[20] BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 nov. 2012.

Nesse sentido, por exemplo, pode-se citar o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO[21], RUY BARBOSA NOGUEIRA[22] e LUCIANO AMARO[23].

Dessa idéia, diverge SACHA CALMOM NAVARRO COELHO. Para ele, só se pode falar em constituição definitiva do crédito tributário após o esgotamento da esfera administrativa contenciosa que se instaura com o lançamento[24], semelhante ao entendimento de ALIOMAR BALEEIRO[25].

Por seu turno, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI trata do tema sob a ótica do vencimento da obrigação tributária[26]. É nesse momento, o do vencimento, que ocorre a tal constituição definitiva do crédito tributário.

Na jurisprudência também não há unanimidade acerca o tema, exceto sobre o necessário esgotamento da esfera administrativa contenciosa. Essa é a orientação do STF[27] e do STJ[28]. Portanto, não há o que se falar em constituição definitiva do crédito tributário enquanto ainda houver recurso administrativo pendente de julgamento.

Todavia, alguns julgados da PRIMEIRA TURMA do STJ afirmam que a constituição definitiva se dá com a entrega da declaração pela particular[29] (*autolançamento*). Outros afirmam que ela se dá com o vencimento da obrigação[30].

Já a SEGUNDA TURMA do STJ possui orientação diversa, tomando como *dies a quo* o 30º dia após a notificação do lançamento ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.[31]

---

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 470-471.
[22] *Curso de Direito Tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 334.
[23] *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 339-400.
[24] *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 834.
[25] *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição (atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 913.
[26] *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 218-220.
[27] *Vide* RE 94.462-1/SP e ED no RE 94.462-1/SP. (Anexos AA e AB)
[28] *Vide* EDREsp 645.430/DF e AGREsp 658.717/RS. (Anexos AC e AD)
[29] "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco." (STJ: Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)
[30] *Vide* AgRg no REsp 954.069/SP (Anexo AE), AgRg no Ag 1.031.868/SP (Anexo AF), AgRg no Ag 1.079.930/SP (Anexo AG), REsp 883.178/RS (Anexo AH), AgRg no Ag 1.012.180/RS (Anexo AI)
[31] *Vide* AgRg no REsp 1.116.150/SC (Anexo AJ).

Por fim, a PRIMEIRA SEÇÃO do STJ orienta que a constituição definitiva do crédito tributária se dá com o *vencimento*[32] da obrigação, especialmente para o pagamento do tributo declarado (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação[33], em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional.

Como se vê, apenas para citar como exemplo, a divergência jurisprudencial acerca do momento da constituição definitiva do crédito tributário também é notória.

E se, por exemplo, diante de um único aspecto da prescrição tributária já há tamanha controvérsia, parece certo que os demais pontos que se referem ao tema também são alvo de profundo debate.

É por isto que parece ser relevante formular critérios coerentes e apresentar elementos consistentes e indispensáveis para a construção de um sentido possível e razoável das *normas jurídicas prescricionais*.

Acredito que a concepção tridimensional[34] aqui apresentada pode fornecer o suporte necessário para tanto, desde que melhor explorada, o que ainda não ocorreu, apesar de não ser inédita. É por esse motivo que essa perspectiva tríade da prescrição tributária merece melhor atenção e compreensão, para que possa ser corretamente aplicada na solução de casos da pragmática jurídica, a exemplo do problema que envolve a identificação do momento da constituição definitiva do crédito tributário, bem como dos demais aspectos, que serão objeto de análise no presente trabalho.

1.1. Objetivos do trabalho

[32] *Vide* REsp 850.423/SP (Anexo AK).
[33] *Vide* REsp 1.120.295/SP (Anexo AL), submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008.
[34] Como já ponderado, a expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE[34], especialmente naquela que aborda uma concepção *tridimensional* do direito positivo (fato, valor e norma). Todavia, a concepção aqui seguida não coincide com a defendida por aquele autor. A tridimensionalidade aqui referida se refere à ambigüidade do signo "prescrição", que permite uma compreensão sob três perspectivas distintas: norma, fato e relação.

1.1.1. Objetivos gerais

Busca-se identificar e enunciar elementos consistentes e indispensáveis para quem se proponha a construir um sentido possível e razoável das *normas jurídicas* que disciplinam ambas as situações referidas, em nível geral e abstrato, tarefa esta que será bravamente enfrentada por este autor.

Nesse contexto, ao construir o sentido de tais normas, busca-se identificar e descrever a *hipótese prescricional* e o *conseqüente jurídico prescricional* (relação jurídica prescricional abstrata) em cada um dos casos.

Tomando o signo *prescrição* como *norma prescricional*, busca-se investigar a (i) validade de sua produção, isto é, a sua inserção no sistema do direito positivo brasileiro em observância às regras de competência previamente estabelecidas: competência do agente emissor da mensagem e procedimento adequado, (ii) sua natureza, se norma de estrutura/competência ou de conduta, (iii) o valor nela contido – segurança jurídica – e (iv) sua estrutura formal.

Tomando o signo *prescrição* como *fato (hipotético) prescricional*, busca-se investigar o núcleo do seu critério material e os elementos que o compõem (prazo, omissão, inércia, desídia, negligência, etc.), bem como a natureza da sua hipótese normativa (fato conotativo), se *fato*, *ato-fato* ou *ato*[35].

Tomando o signo *prescrição* como *relação prescricional* (abstrata), busca-se investigar as diversas relações jurídicas prescricionais possíveis, propondo-se *in casu* a distinção entre a relação *básica* (ou fundamental) e a *conseqüencial*.

Com isto, terá sido concluída a tarefa de construir uma teoria analítica que verse sobre a prescrição tributária.

---

[35] O alagoano MARCOS BERNARDES DE MELLO (*Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 99) classifica os suportes fáticos lícitos (hipóteses normativas), com fundamento da teoria de PONTES DE MIRANDA, considerando o elemento volitivo (ato humano), da seguinte forma: (i) *fato stricto sensu*: fatos da natureza ou animal (ex: aluvião); (ii) *ato-fato*: embora o ato humano lhe seja essencial à existência, o direito considera irrelevante a circunstância de ter ou não havido vontade humana em praticá-lo, dando realce ao resultado fático que dele decorre (ex: nascimento, morte); (iii) *ato lato sensu*: a vontade de praticar constitui o seu próprio cerne: (iii.a) *ato stricto sensu*: ato unilateral de fazer algo (ex: industrializar produtos); (iii.b) *negócio jurídico*: ato bilateral consensual (ex: celebrar contrato, compra/venda).

1.1.2. Objetivos específicos

Mais especificamente, pretende-se aplicar a teoria analítica ora apresentada na solução de alguns casos concretos, a saber:

i) na *Parte Geral* deste trabalho: (a) construir um sentido para o signo *prescrição*, em matéria tributária; (b) identificar o papel da lei complementar e as leis ordinárias que tratam da prescrição tributária; (c) propor uma classificação para o tema; (c) tratar das categorias normativas; (d) descrever a hipótese da prescrição material e a sua respectiva relação jurídica, tratando do termo inicial da contagem do prazo prescricional, o momento da constituição definitiva do crédito tributário, o termo final (momento do exercício do direito de ação), dos efeitos da LC nº 118/05, bem como das hipóteses de suspensão da contagem do prazo prescricional, legais e/ou "fáticas", do IPTU fracionado (moratória);

ii) na *Parte Especial* deste trabalho: (a) tratar da prescrição intercorrente, inclusive em relação ao redirecionamento da execução fiscal contra terceiros; (b) tratar da prescrição do indébito tributário diante das decisões do STF no controle abstrato de constitucionalidade.

Em que pese reconhecer a existência de duas espécies distintas de prescrição tributária, sob a perspectiva da hipótese prescricional – *material* e *intercorrente* –, esclarece-se que, na *Parte Geral* deste trabalho, as formulações apresentadas se referem especialmente à prescrição *material*. Isto porque o tema da prescrição *intercorrente* é analisado na *Parte Especial*.

1.2. Considerações epistemológicas

O conhecimento de um dado objeto se dá através da sua interpretação. Para conhecê-lo, pois, é necessário interpretá-lo. Essa atividade cognitiva se desenvolve através de uma aproximação ao objeto que se pretende estudar.

Há muitos modos de aproximar-se de um dado objeto de estudo. Cientificamente, essa aproximação somente ocorre com a utilização de um único método, previamente escolhido, e

com o rigor técnico lingüístico que a ciência requer, de modo a se evitar problemas com ambigüidade e/ou vaguidade terminológica.

Do mesmo modo, conhecer o direito positivo (objeto de estudo) somente é possível através de sua interpretação. Contudo, conhecer cientificamente o direito positivo, no domínio da Ciência do direito, requer algo mais. Para tanto, é imprescindível a eleição de um método científico, como também a escolha do referencial filosófico, que dão ao cientista o suporte (referencial teórico) necessário para a produção do conhecimento.

Que é direito positivo? Que é norma jurídica? Têm-se aqui exemplos de indagações que aceitam muitas respostas. No entanto, como dito, do ponto de vista da Ciência do direito, somente serão legítimas as conclusões (juízos, proposições) que estejam em perfeita harmonia com o corte metodológico e o referencial teórico (filosófico) previamente definidos e eleitos.

Pois bem, para compreender esse objeto de estudo (direito positivo), é necessário debruçar-se sobre ele, descrevendo-o e interpretando-o, para finalmente compreendê-lo. Em termos de método científico (corte metodológico), há várias formas de se realizar essa atividade cognitiva. O direito positivo pode ser estudado na Ciência do direito, por exemplo, numa visão antropológica, sociológica (positivismo sociológico)[36], sistêmica, axiológica, tridimensional[37], entre outras.

Como lembrou LOURIVAL VILANOVA, conceituar o direito é tarefa difícil e ainda pendente de solução, porque depende da fixação de pressupostos epistemológicos não coincidentes entre juristas e filósofos, especialmente. Disse o autor, *in verbis*:

> (...) Ainda não se entendem, cientistas e filósofos do direito, sobre a definição do direito. As causas da diversidade de definições são muitas. Entre outras, a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. –, de sorte que a definição do jurista, a do filósofo, até mesmo a decorrente do fato da especialização num ramo do direito, ostentam ampla discrepância, não meramente verbal, mas de substância. (...)[38]

---

[36] Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. Campinas: Bookseller, 2000.
[37] Cf. REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994,
[38] VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mvundi e IBET, 2003, p. 1.

Uma proposta metodológica não é melhor do que outra. Como ensinou PONTES DE MIRANDA[39], *"não há diferença entre teoria e prática. O que existe é o conhecimento do objeto: ou se conhece o objeto, ou não se conhece o objeto"*.

O ponto central aqui é perceber a fixação de um único sistema de referência. Com isto, se torna possível ultrapassar eventuais polêmicas fundadas em discursos paralelos, nas quais o que se defende é totalmente diferente do que se ataca, como ressaltou ALEXY.[40]

Desse modo, antes de consignar o método a ser seguido no presente estudo, é imperioso fixar o sistema de referência que servirá de pano de fundo para a formulação das proposições aqui apresentadas, efetuando-se o corte epistemológico necessário para a aproximação ao objeto do presente estudo e fixando os conceitos gerais tomados como premissa para o desenvolvimento do presente trabalho, especialmente sobre o direito positivo (conceito, objeto, valores, sistema) e o conceito de *norma jurídica*.

1.2.1. Sobre o direito positivo

Para HART[41], o direito positivo corresponde a um sistema de regras sociais, que impõem condutas intersubjetivas ("regras primárias") e, diferentemente das regras morais, dão uma qualidade sistemática ao direito ("regras secundárias"), fixando competências, punições, execução, ação etc. Para ele, a aplicação do direito pressupõe certa discricionariedade, o que permite ao aplicador levar em conta, além das regras e princípios jurídicos, a conveniência e certas opiniões morais e políticas. Ele oferece, portanto, uma teoria de regras sociais.

Por outro lado, ALEXY[42] ensinou que o conceito de direito pode ser construído distintamente em função de três elementos: legalidade ou normatização[43] (positivismo), eficácia social[44]

---

[39] *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 26.
[40] ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* (Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 32.
[41] Cf. MacCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart* (tradução: Cláudia Santana Martins). Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 35 e ss..
[42] ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* (Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 15 e ss.
[43] ALEXY cita como exemplos de defensores dessa concepção, ressalvando as ponderações de cada um: John AUSTIN, Hans KELSEN e Herbet HART.

(também positivismo) ou correção material (concepção jusnatural ou jusnaturalista). Os conceitos positivistas seriam insuficientes, porque tanto é possível construir um conceito de direito que inclua o conceito de validade (positivismo), como também um que não o inclua. E, acrescentando outros critérios, e combinando-os, ele identifica ao menos 64 concepções distintas do direito.

Para ele, existe um conceito *jurídico* do direito (perspectiva do participante) e outro *não jurídico* (perspectiva do observador). E, no seu íntimo, o conceito de direito é jurídico. Diz o autor, *in verbis*:

> O direito é um sistema normativo que (1) formula uma pretensão à correção, (2) consiste na totalidade das normas que integram uma constituição socialmente eficaz em termos globais e que não são extremamente injustas, bem como na totalidade das normas estabelecidas em conformidade com essa constituição e que apresentam um mínimo de eficácia social ou de possibilidade de eficácia e não são extremamente injustas, e (3) ao qual pertencem os princípios e outros argumentos normativos, nos quais se apóia e/ou deve se apoiar o procedimento de aplicação do direito para satisfazer a pretensão à correção. [45]

Pois bem, uma forma possível de compreender a realidade jurídica é aceitar o direito positivo (objeto de estudo da Ciência do direito) como norma jurídica ou como um conjunto de *normas jurídicas* (concepção normativa ou normativista), tal qual o fez KELSEN, seguido por tantos outros[46]. Diz o autor, *in verbis*:

> Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou conseqüência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo das normas jurídicas. (...)[47]

---

[44] ALEXY cita como exemplos de defensores dessa concepção, ressalvando as ponderações de cada um: Max WEBER, Theodor GEIGER, Oliver Wendell HOLMES, Ernst Rudolf BIERLING e Niklas LUHMANN.
[45] ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* (Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 151.
[46] Nesse sentido, ver, por exemplo: (i) FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª edição. São: Paulo: Atlas, 2001; (ii) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005; (iii) VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume 1. São Paulo: Axis Mvundi e IBET, 2003.
[47] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.

Nesse aspecto, este estudo seguirá a doutrina de HANS KELSEN no que se refere ao conceito de direito positivo, compreendendo-o como um conjunto de *normas jurídicas*, organizadas sob a forma de sistema, destinadas à disciplina das condutas humanas. Eis, mais uma vez, a sua lição, *in verbis*:

> Ora, o conhecimento jurídico dirige-se a estas normas que possuem o caráter de normas jurídicas e conferem a determinados fatos o caráter e atos jurídicos (ou antijurídicos). Na verdade, o Direito, que constitui objeto deste conhecimento, é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, **um sistema de normas** que regulam o comportamento humano.[48]
>
> (grifei)

Nesse contexto, aqui são adotadas as categorias da Teoria Geral do Direito sugeridas por PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que o aprofundamento cognoscitivo está condicionado a uma reflexão mais profunda sobre essas categorias. Isto porque, como ele ensina[49], sem sistema de referência não há conhecimento. A concepção do fenômeno jurídico serve de "pano de fundo" (sistema de referência) para as proposições que venham a ser formuladas. O sistema de referência é, portanto, condição do conhecimento. Só há verdade dentro do modelo no qual a proposição se aloja. Fatos supostamente idênticos podem assumir diferentes realidades para sujeitos que possuam diferentes sistemas de referência. E cada ciência possui o seu próprio sistema de referência.

Seguirei, portanto, o mesmo corte metodológico realizado pelo autor austríaco (KELSEN), tomando o direito positivo como um complexo de normas válidas num dado país[50], assim como fez PAULO DE BARROS CARVALHO, que diz, *in verbis*:

> O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema da sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestam.[51]

---

[48] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 5.
[49] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 19.
[50] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
[51] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

Acompanho aqui a idéia de que o direito posto é um *"objeto da cultura, criado pelo homem para organizar comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados"*[52] e de que ele (o direito posto) se manifesta em linguagem escrita e prescritiva (linguagem-objeto), diferentemente da Ciência do direito, que se manifesta em linguagem descritiva ou teorética (metalinguagem).

E se a linguagem é *"um meio de expressar a realidade objetiva"*[53] (princípio filosófico da autoreferência do discurso), na linha das teorias retóricas e não na linha das teorias ontológicas, portanto, não existem elementos externos à linguagem (fatos, coisas, objetos, relações). Não há outro fundamento para a linguagem senão a própria linguagem.

Assim, o fenômeno da incidência da *norma jurídica*, que pressupõe ato humano, deve ser estudado analiticamente sob o aspecto lógico-semântico e orientado pela semiótica, sob o ângulo da sintaxe, da semântica e da pragmática. Eis aqui os primeiros traços da metodologia a ser seguida no presente estudo.

Então, considerando que o objeto de estudo da Ciência do direito é o próprio direito positivo, e aceitando o seu isolamento metodológico nas manifestações normativas (KELSEN), resta concluir que o objeto de estudo da Ciência do direito não será outro senão a própria *norma jurídica*.

Firme nessa concepção, tomo cada *norma jurídica* como uma unidade do sistema do direito positivo, que estabelece vínculos com as demais unidades por meio de relações verticais e horizontais, de hierarquia e coordenação.

1.2.2. Sobre a norma jurídica

Tomando o direito como um objeto fruto da construção intelectual humana que se volta para a disciplina das condutas intersubjetivas, buscando harmonizá-las, é inegável aceitar que no mundo moderno ele (o direito) se manifesta no texto positivo, ou seja, na linguagem

---

[52] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 24.

[53] Expressão utilizada por JOÃO MAURÍCIO ADEODATO, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 25.

prescritiva escrita, que se impõe por meio da coercibilidade[54] que lhe é própria e que o distingue dos demais sistemas normativos.[55]

No modelo moderno ocidental, especialmente no brasileiro, falar em direito implica falar em direito positivo, ou seja, aquele sistema normativo devidamente posto na forma de um corpo de linguagem escrita.

O texto prescritivo, portanto, assume a condição de suporte físico da mensagem emitida pelo aplicador do direito (agente legitimado pelo sistema jurídico para enunciar mandamentos jurídicos). O texto serve de canal da comunicação normativa, daí porque se mostra bastante razoável aceitar a lição de GREGÓRIO ROBLES[56], para quem o direito é texto, devendo ser estudado à luz de uma teoria comunicacional.

O direito positivo *está* na linguagem prescritiva dos textos normativos. É através dela (linguagem) que ele se expressa. Os comandos jurídicos, que se projetam sobre as condutas humanas, são primeiramente percebidos a partir do contato com as formas textuais normativas, ou seja, com o texto da lei. Daí porque acredito ser correto afirmar que o direito tem caráter discursivo e que a experiência jurídica se processa na dialogia lingüística da comunicação.

Ocorre que, como leciona PAULO DE BARROS CARVALHO[57], os diversos extratos escritos de linguagem normativa (enunciados prescritivos) não são suficientes para disciplinar correta e integralmente as condutas intersubjetivas. Muitas vezes, um determinado artigo de lei – ou mesmo um diploma legal –, por exemplo, não contém todos os elementos necessários para fixar o dever-ser do direito de modo a ser totalmente e bem compreendido pelos destinatários das regras jurídicas.

---

[54] Coercibilidade aqui é tomado como uma forma da coatividade. Todos os sistemas normativos são dotados de coatividade, mas o direito positivo possui uma forma própria (execução forçada, privação da liberdade), que o distingue dos demais sistemas.
[55] O direito positivo aqui é tomado numa concepção sistêmica, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.
[56] MORCHÓN, Gregório Robles. *Direito como Texto.* Barueri: Manole, 2005.
[57] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 17ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009.

Para que determinada conduta exigida (em lei) possa ser realizada, atendendo-se ao comando normativo, ao destinatário da regra deve-se dar conhecimento total dos termos e condições para a realização dessa conduta exigida.

No âmbito do direito tributário, por exemplo, ao sujeito passivo necessita deve-se informar claramente qual o objeto da obrigação tributária que lhe é exigida (tributo), os critérios para sua quantificação (base de cálculo e alíquota), os termos e condições para o seu cumprimento (credor, local do recolhimento, modo de pagamento, vencimento), etc. E tais elementos são fixados a partir de diversos enunciados prescritivos do direito, e não somente de um único enunciado ou diploma legal.

Isto levou o autor paulista a conceber a teoria da *regra-matriz de incidência*, assim entendida a estrutura mínima e suficiente para a completa disciplina da relação jurídica pretendida (conduta intersubjetiva), ou, no dizer do autor, *"expressão mínima e irredutível (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo"*[58]. Eis aí a *norma jurídica*, fruto de uma construção lógico-semântica.

Trata-se, portanto, de um juízo concebido pelo aplicador do direito, no seu psiquê, sob uma estrutura formal hipotético-condicional[59] – tal qual ensinou KELSEN[60] –, e fruto da atribuição de sentido aos enunciados prescritivos. Dito de outra forma, trata-se de uma *"proposição lógico-sintática de significação"*, como ensina LOURIVAL VILANOVA.[61]

Numa perspectiva mais ampla, as normas jurídicas são todos os comandos legais escritos (leis, contrato, ato administrativo). Numa perspectiva mais estrita, diante daquela distinção, a *norma jurídica* corresponde exatamente à significação construída a partir do contato com aquele texto escrito. Portanto, se mostra bastante útil a distinção entre *texto* e *contexto*, bem como entre *texto em sentido estrito* e *texto em sentido amplo*.

---

[58] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 531.
[59] "Se A, deve ser B."
[60] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição, São Paulo: Martins Fontes, 2006.
[61] VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos* (vol. 1 e 2), São Paulo: Axis Mvndi, 2003.

Aqui, vale destacar a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO[62], quando se utiliza da locução *"expressões irredutíveis de manifestação do deôntico"*, ao descrever as normas jurídicas, no que é reproduzido por diversos outros autores, merecendo destaque a citação de TAREK MOUSSALEM[63], quando afirma que *"as normas jurídicas emergem como unidades completas de significação deôntico-jurídicas"*.

Essa estrutura é construída pelo aplicador do direito, antes mesmo de enunciar a regra aplicável ao caso concreto, ainda em nível geral e abstrato, que fixa os seus elementos para que a mensagem jurídico-normativa possa ser integralmente e bem compreendida.

Esse raciocínio permite fazer a distinção entre o *enunciado prescritivo* (positivado) e a *norma jurídica* construída pelo aplicador. Nesta concepção, portanto, *enunciado* e *norma jurídica* são categorias distintas, que não se confundem, como já ponderado.

Assim, *enunciado prescritivo* é o texto legal (lei, decreto, portaria, etc.). A *norma jurídica*, diferentemente, é a unidade completa de significação, isto é, o sentido ou o juízo dos enunciados prescritivos, produzido na mente do agente interpretante ou o que resulta do processo de interpretação desses veículos (enunciados).

A *norma jurídica*, tomada como o juízo hipotético-condicional, é construída na mente do aplicador do direito, pela interpretação dos *enunciados prescritivos*, sob a seguinte estrutura formal: *"Se A, deve ser B"*.[64]

Isto significa dizer que a *norma jurídica* é concebida a partir de uma hipótese legal: o fato jurídico hipoteticamente descrito, eleito pelo legislador por conta de sua relevância social e, por isto, merecedor de disciplina jurídica. Completando essa estrutura, tem-se a *relação jurídica* implicada pela causalidade jurídica: o efeito ou a conseqüência jurídica.

---

[62] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 49.
[63] MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 104-105.
[64] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição., São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Assim, o fenômeno jurídico se opera da seguinte forma: Dado o fato "F", *deve ser* a relação jurídica "R". Portanto, a estrutura lógico-formal mínima da *norma jurídica* pode ser assim descrita:

$$\mathbf{D\ [F \rightarrow (S'\ R\ S'')]}$$

São jurídicas as *normas* que prescrevem um dever-ser e a correspondente sanção, aqui tomada como providência jurisdicional adotada pelo Estado-Juiz na hipótese de descumprimento daquele dever, que não coincide com a idéia de punição. Daí é que advém a idéia de coercibilidade, própria do direito positivo, já que as normas não jurídicas (morais, éticas, religiosas, etc.) não gozam dessa característica.

Dito isto, é relevante notar que as *normas gerais e abstratas*[65] construídas a partir dos *enunciados prescritivos*, de fato, não alcançam as condutas intersubjetivas que pretendem disciplinar. Com a materialização do fato social previsto e descrito hipoteticamente no antecedente (hipótese legal) da *norma jurídica geral e abstrata*, há de ser praticado um ato de vontade por um agente aplicador do direito, devidamente legitimado para tanto, a quem incumbe constituir o fato jurídico, por meio de uma *norma jurídica individual e concreta*[66], dando vida ao fenômeno jurídico.

Como exemplo disso, tem-se a sentença judicial. Ao julgar uma ação, o juiz constrói a *norma geral e abstrata*, atribuindo-lhe significação. Em seguida, verifica a adequação dos eventos narrados no processo à hipótese de incidência da norma (subsunção). Havendo essa adequação, ele constrói e enuncia a *norma individual e concreta* (sentença), constituindo o fato jurídico e prescrevendo a relação jurídica correspondente (o dever-ser no caso concreto), implicada pela causalidade jurídica ou imputabilidade (incidência).

Portanto, o direito positivo toma vida a partir dos comandos constitucionais que fixam competências, de todas as espécies, e avança no seu processo de positivação produzindo outras *normas gerais e abstratas*, disciplinando essa atividade, até alcançar as condutas por

---

[65] Normas que, por meio de enunciados conotativos, descrevem hipoteticamente os fatos jurídicos e fixam critério para o nascimento de relações jurídicas futuras.

[66] Normas que, por meio de enunciados denotativos e protocolares, descrevem eventos passados e os constituem em fatos, e que estabelecem os elementos das relações jurídicas concretas que constituem.

meio das *normas individuais e concretas*. Eis aí o retrato conceitual do sistema do direito positivo, ou seja, do próprio direito positivo.

1.2.3. Metodologia

Pois bem, dito tudo isto, firme nas premissas enunciadas até aqui, resta enunciar o modo pelo qual o signo *prescrição* será interpretado e como as *normas jurídicas prescricionais* serão construídas, ou seja, como lhe serão atribuídas significações.

Esse fenômeno jurídico, que pressupõe um ato humano, será estudado analiticamente por meio do *construtivismo lógico-semântico*, orientado pela *semiótica* – sob o ângulo da sintaxe, da semântica e da pragmática – e por uma teoria de valores.

E o curso hermenêutico aqui adotado segue o modelo de percurso de construção do sentido da *norma jurídica* proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO[67], que parte da literalidade do texto prescritivo (texto da lei), no *plano das significações* ou *plano da expressão* (S_1), onde são analisadas as estruturas gramaticais e morfológicas, ou seja, as palavras isoladamente consideradas.

Em um segundo momento (S_2), constrói-se o conteúdo isolado de significação dessa estrutura, por meio de um estudo semântico (plano semântico da semiótica), inserido na profundidade do contexto e a partir de uma *acepção de base*[68] do signo.

O terceiro passo (S_3) consiste na ordenação desses conteúdos de significação em uma entidade completa de significação, na forma estrutural de *norma jurídica* (juízo hipotético-condicional).

No plano S_2 o intérprete constrói o conteúdo isolado de significação dos enunciados prescritivos, o que denota a *normas jurídicas em sentido amplo*. Eis a forma direta e imediata

---

[67] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108 e ss.
[68] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.

de produzir *normas jurídicas*. Mas somente no plano seguinte (S_3) as *normas jurídicas em sentido estrito* são construídas como unidades completas de sentido.

Nesse plano S_3 a construção das *normas jurídicas* se dá a partir do sentido de dois ou mais enunciados prescritivos. Daí porque se mostra correto afirmar que "*as construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados lingüísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a servir-lhe de fundamento*".

Por fim, o quarto e último passo desse processo (S_4) consiste na organização dessas *normas jurídicas* sob a forma maior de sistema, numa estrutura escalonada, identificando as relações de coordenação e subordinação existente entre elas.

Seguindo, portanto, a concepção filosófica do *construtivismo lógico-semântico*, percebe-se que o intérprete constrói o sentido dos conceitos contidos nos enunciados prescritivos, constrói as *normas jurídicas* (gerais e abstratas), definindo (construindo) a regra aplicável ao caso concreto (norma individual e concreta). E essa atividade se dá por meio de uma operação lógica, como destaca EURICO DE SANTI, *in verbis*:

> (...) toda norma jurídica apresenta idêntica estrutura hipotético-condicional, i.é, associa, num nexo de causalidade jurídica (imputação), a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo objetivo (hipótese) a uma relação deôntica (conseqüência). É o limite sintático.[69]

São estas as referências que definem e compõem a metodologia empregada no presente trabalho.

1.3. Contextualização do problema

No direito positivo, falar em prescrição implica falar em norma jurídica que, à luz de determinado valores, busca estabilizar as relações jurídicas intersubjetivas, impondo-lhes um fim (efeito jurídico), em função de determinada circunstância jurídica (fato prescricional).

---

[69] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito* in *Curso de Especialização em Direito Tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 10.

Em nível geral e abstrato, tais normas descrevem as hipóteses prescricionais e fixam o seu conseqüente jurídico (relação jurídica abstrata). Já em nível individual e concreto, as normas prescricionais relatam os fatos (sociais) prescricionais, constituem os fatos jurídicos prescricionais e dão nascimento à relação jurídica propriamente dita.

No direito positivo, falar em prescrição implica falar em norma jurídica que, à luz de determinado valores, estabiliza as relações jurídicas intersubjetivas, pondo termo a elas (efeito ou relação jurídica), em função de determinada circunstância jurídica (fato prescricional).

E, no subdomínio do direito tributário, o tema da prescrição toma relevo na análise das diversas relações jurídicas em que o Fisco é credor e o particular (contribuinte ou responsável) é o devedor do tributo, bem como nas relações em que o Fisco assume a posição de devedor, relativamente ao indébito tributário. Portanto, no direito tributário, a relação jurídica prescricional é imposta pelo sistema do direito positivo para estabilizar duas espécies de relações jurídicas: (i) a relação jurídica da prescrição tributária estatal, que tem como sujeito ativo, o Fisco, e como sujeito passivo, o contribuinte ou o responsável tributário; e (ii) a relação jurídica da prescrição tributária privada, referente ao indébito tributário, que, via de regra, tem como sujeito ativo, o contribuinte, e como sujeito passivo, o Fisco.

No direito tributário, o termo do direito subjetivo material ao tributo e ao indébito tributário, bem como do direito de exigi-los em juízo, recebem tratamento diferenciado, à luz da alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988. Impõe-se a prescrição tributária (relação prescricional) a ambos; ao direito estatal (inciso V do art. 156 c/c art. 174, ambos do CTN) e ao direito do particular (art. 168 do CTN).

Até agora, nas poucas linhas deste capítulo, já se falou da *norma prescricional*, do *fato prescricional* e da *relação prescricional* (ou *efeito prescricional*). É por isto que toma relevo a compreensão do signo *prescrição*, nas diversas acepções em que ele pode ser utilizado no discurso do direito positivo, e na sua *acepção de base*, daí porque é correto indagar em que acepção se pode tomar o termo prescrição tal qual enunciado na alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988. Respondo: (i) como *norma jurídica*; (ii) como *fato* (o fato prescricional); e (iii) como *relação jurídica* (efeito jurídico).

O tema não é novo. Tais acepções já foram ressaltadas por EURICO DE SANTI[70] e PAULO DE BARROS CARVALHO[71], dentre outros. Recentemente, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO[72] também tratou do tema, *in verbis*:

> Nesse sentido, os conceitos de decadência e prescrição podem ser analisados sob três perspectivas: i) numa instância normativa, enquanto norma jurídica que compõe o sistema do direito positivo; ii) numa instância factual, como acontecimentos do mundo, relatado em linguagem competente; e iii) numa instância efectual, como efeito jurídico atribuído a tal acontecimento.

Desse modo, busca-se construir o sentido das respectivas normas prescricionais, em nível geral e abstrato, identificando e descrevendo suas hipóteses normativas, bem como os critérios das respectivas relações jurídicas prescricionais (*in abstrato*, conotativas), tanto em relação às normas que disciplinam (i) o direito do fisco de exigir o tributo, preceituando a extinção do crédito tributário e do respectivo *direito de ação* processual, como também em relação às normas que disciplinam (ii) o direito do particular de pleitear o indébito tributário, preceituando a extinção desse direito material ("primário") e do respectivo *direito de ação* processual ("secundário").

Em que pese reconhecer a existência de duas espécies distintas de prescrição tributária, sob a perspectiva da hipótese prescricional – *material* e *intercorrente* –, esclarece-se que as formulações apresentadas nesta *Parte Geral* se referem especialmente à prescrição *material*. Isto porque o tema da prescrição *intercorrente* é analisado mais adiante, na *Parte Especial* deste trabalho.

---

[70] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001.
[71] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.
[72] CARVALHO, Aurora Tomazini. *Regras para a fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário*. In CARVALHO, Aurora Tomazini (Coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP editora, 2010, p. 43.

CONCLUSÕES

Diante de tudo o que foi exposto ao longo deste trabalho, neste capítulo será formulado proposições conclusivas acerca da teoria ora apresentada e dos casos tratados.

1.

No subdomínio do direito tributário, o tema da prescrição pode ser analisado sob duas perspectivas iniciais, inicialmente: (i) *prescrição estatal*: relações jurídicas em que o Fisco é credor e o particular (contribuinte ou responsável) é o devedor do tributo; (ii) *prescrição privada*: relações em que o Fisco assume a posição de devedor, relativamente ao indébito tributário.

2.

No direito tributário, o direito subjetivo (estatal) ao tributo e o direito subjetivo (particular) ao indébito tributário, bem como do direito de exigi-los em juízo, recebem tratamento diferenciado, à luz da alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988. Impõe-se a prescrição tributária (relação prescricional) a ambos; ao direito estatal (inciso V do art. 156 c/c art. 174, ambos do CTN) e ao direito do particular (art. 168 do CTN), devendo-se observar os distintos regimes jurídicos.

3.

Em matéria tributária, o sentido razoável do signo *prescrição* reside na ideia de norma jurídica suficiente para disciplinar o exercício do direito de cobrar créditos (o crédito tributário ou o indébito tributário), impondo-lhe limite temporal e a consequente extinção desse direito.

4.

A norma prescricional *intercorrente* veiculada no art. 3º no DL nº 4.597/42 permanece em vigor, ressalvada a exceção contida no *caput* do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal). Desse modo, o art. 146 da Constituição Federal de 1988, quando trata da prescrição tributária, não aponta apenas para a relação jurídica primária (contida na *norma primária*), uma vez que, na data da promulgação da Constituição de 1988, o signo *prescrição* já aceitava a duplo uso: *pré-processual* e *intercorrente* (no curso da lide). Aí reside a *acepção de base* do signo *prescrição*, já que nenhum outro enunciado da Constituição de 1988 aponta para uma eventual *transformação* desse conceito preexistente. Por isto, o legislador constituinte originário incorporou esse conceito. Então, o conteúdo semântico do signo *prescrição* veiculado no inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988 denota um *gênero*, do qual a prescrição *pré-processual* e a *intercorrente* são espécies.

5.

A prescrição *intercorrente* pode ser analisada sob duas perspectivas; em face do *contribuinte* (devedor originário) ou em face do *responsável tributário* (terceiro), tal qual define o art. 121 do CTN. Sob a perspectiva da hipótese prescricional, classifica-se a prescrição tributária da seguinte forma: (i) prescrição *material* ou *pré-processual*, relacionada com período que antecede o exercício do direito de ação (*actio nata*); (ii) prescrição *processual* ou *intercorrente* (no curso da lide ou no curso do processo), relacionada com período que sucede ao exercício do direito de ação: (ii.a) *originária*, em face do *contribuinte* (devedor originário); (ii.b) *derivada*, em face do *responsável tributário* (terceiro).

6.

Sob a perspectiva do credor, titular do direito de ação e que sofre as limitações impostas pela norma prescricional, a prescrição tributária é classificada da seguinte forma: (i) prescrição *estatal*, quando o titular do direito de ação é o Estado; (ii) prescrição *privada*, quando o titular do direito de ação é o particular.

7.

Em matéria tributária, todas as espécies ou tipos de *prescrição* se submetem ao regramento do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988. Isto significa dizer que cabe ao

legislador complementar estabelecer *normas gerais* em matéria tributária, sobre a prescrição *material* ou *pré-processual* e sobre a prescrição *processual* ou *intercorrente*.

8.

O legislador ordinário não possui competência legislativa para introduzir tais normas no sistema jurídico. Isto significa dizer que os dispositivos do Código Civil, do CPC e da Lei 6.830/80, não são aplicáveis em matéria de prescrição tributária, assim como os arts. 45 e 46 da lei nº 8.212/91, que quantificavam em 10 (dez) anos o prazo prescricional do direito estatal para exigir as contribuições devidas à seguridade social, mas já revogados pela LC nº 118/05 em função da solução dada pelo STF.

9.

Cabe à União, por meio de lei ordinária, veicular normas processuais *gerais e abstratas* que versem sobre a produção de normas prescricionais *individuais e concretas* pelo juiz (prestação jurisdicional), mas não lhe cabe (à União, por meio de lei ordinária) veicular normas tributárias sobre a *hipótese prescricional* ou a *relação jurídica prescricional*, sob pena de tornar inócuo o preceito veiculado no inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

10.

No âmbito da produção de normas prescricionais em matéria tributária, ao legislador complementar compete fixar *normas gerais* acerca da *hipótese prescricional* e da *relação jurídica prescricional* (abstrata), relativamente a todas as espécies de prescrição apresentadas, a saber: *material* ou *pré-processual*, *processual* ou *intercorrente* (*originária* ou *derivada*), *estatal* e *privada*.

11.

De outra banda, em matéria tributária, recai sobre o legislador ordinário da União a tarefa de legislar somente sobre a prestação jurisdicional estatal (hipótese e relação jurídica), contida na *norma secundária*, ou seja, ao legislador ordinário da União cabe disciplinar somente a atuação do juiz e das partes – o seu agir (procedimento).

12.

As normas prescricionais veiculadas no Código Tributário Nacional disciplinam as relações intersubjetivas propriamente ditas, ou seja, a extinção do determinado direito (*conseqüente jurídico prescricional*) em função de determinado fato jurídico. Trata-se, portanto de *normas de conduta*. Mas elas também disciplinam a produção de normas jurídicas individuais, por exemplo, quando: (i) obrigam o procurador fazendário a propor a execução fiscal, aqui tomado como ato administrativo, sob a perspectiva da Administração Pública; (ii) impedem a prática desse mesmo ato administrativo; (iii) obrigam o juiz a constituir o fato jurídico prescricional; (iv) impedem o juiz de constituir o indébito tributário; (iv) obrigam a desconstituição, por ato administrativo anulatório, da inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, etc. Nestas hipóteses, trata-se de *normas de estrutura*, a exemplo das normas prescricionais veiculadas por atos complementares que disciplinam a aplicação, por agentes públicos, das normas prescricionais do CTN.

13.

Na estrutura sistêmica do direito positivo, não existem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, providências jurisdicionais. As regras do direito têm sempre *feição dúplice*: a *norma primária* e a *norma secundária*. A *norma primária* prescreve a conduta intersubjetiva material pretendida (dever ser) em função da materialização da hipótese legal. Já a *norma secundária* – ou norma sancionatória – prescreve a *sanção* para o caso de não adimplemento da primeira obrigação, ou seja, o direito à tutela jurisdicional, prestada mediante o *direito de ação* processual. A *norma completa* possui a seguinte estrutura lógica:

Norma primária:	*Se A, deve ser B*
Norma secundária:	*Se não B, deve ser C*

14.

O descumprimento do dever jurídico material originário ("principal") é pressuposto de uma norma secundária (não pagar o imposto nos termos e condições exigidas, por exemplo), ao passo que o descumprimento da penalidade configura pressuposto de outra norma secundária

(não pagar a multa nos termos e condições exigidas, por exemplo). Tais relações são representadas logicamente da seguinte forma:

Norma primária dispositiva:	*Se A, deve ser B*
Norma secundária 1 (sancionatória):	*Se não B, deve ser C*
Norma primária punitiva (sancionadora):	*Se não A, deve ser P*
Norma secundária 2 (sancionatória):	*Se não P, deve ser CP*

15.

A acepção mais comum da norma prescricional, como norma *de conduta*, distinta das demais, possui a seguinte representação lógica:

Norma primária:	*Se A, deve ser B*
Norma secundária:	*Se não B, deve ser C*
Norma prescricional[310]*:*	*Se não C, deve ser a prescrição D.*

16.

Os valores prestigiados pela norma prescricional são os seguintes: *certeza do direito* e *segurança jurídica*.

17.

De um lado, o valor *segurança jurídica* é tomado sob a perspectiva do administrado, relacionando-se com os conceitos de *justiça*, *certeza* e *igualdade*. Nessa linha, ela se efetiva por meio de outros princípios: certeza do direito, legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalização da jurisdição, etc. Nesta perspectiva, o valor *segurança jurídica* está intimamente relacionado à *justiça*. Numa segunda linha de pensamento, as *normas prescricionais* não prestigiam a *justiça*, mas sim a *segurança jurídica*, colocando tais valores em posições opostas. Toma-se a *segurança jurídica* do ponto de vista do próprio sistema jurídico (e não dos administrados).

[310] A perspectiva aqui é a da prescrição *material* ou *pré-processual*.

18.

A norma prescricional prestigia o valor *segurança jurídica* sob duas perspectivas distintas. Do ponto de vista do sistema jurídico, ela prestigia a sua estabilidade, como *condição estrutural* do sistema. Já do ponto de vista dos administrados, ela prestigia a *justiça*.

19.

Não há na legislação complementar uma descrição clara e precisa da hipótese prescricional tributária (*material* e *intercorrente*). Ela não está suficientemente descrita.

20.

A hipótese prescricional não está qualificada na ilicitude. Não se trata de circunstância ilícita.

21.

Em relação à prescrição *material*, não é apenas o decurso do tempo que interessa ao direito nesse tema. É imprescindível o resultado da inação humana, a saber: o não exercício do direito de ação. O decurso do tempo é apenas parte da hipótese. Também, a hipótese prescricional *material* não se limita ao resultado fático que decorre do ato humano. Aqui, o ato humano e as suas razões (elemento volitivo; no caso, comissivo) também interessa ao direito, sob pena de se atentar contra a *justiça*.

22.

Em relação à prescrição *intercorrente*, a análise dessa questão se dá em momento posterior ao exercício do direito de ação, ou seja, quando a ação judicial já está em curso, sendo irrelevante o elemento volitivo humano do credor.

23.

Uma conduta negativa (o não fazer) – e o seu resultado – podem ou não ser qualificados pela *desídia*, *descaso*, *negligência* ou *desleixo*. Falar em *inação*, *omissão* ou *inércia* não implica

falar em *desídia*, *descaso*, *negligência* ou *desleixo.* A *inação* pode, ou não, decorrer da *desídia*, por exemplo. E, de outro lado, a *desídia* pode, ou não, culminar na *inação*. O importante aqui é fazer corretamente a distinção entre (i) a conduta negativa (o não fazer), (ii) o *animus* do sujeito (o motivo) e (iii) o resultado da conduta (a inexistência da conduta).

24.

Na ótica da Administração Pública, o *animus* do credor só é levado em conta pelo direito para a responsabilização funcional dos servidores desidiosos, mas não na composição da hipótese prescricional material, por ausência disciplina jurídica nesse sentido. Os únicos pressupostos da hipótese prescricional *material* são, portanto: (i) o fluxo do tempo; (ii) a omissão ou inércia; e (iii) o seu resultado (o não exercício do direito de ação).

25.

Falar em omissão ou inércia relativamente ao exercício do direito de ação implica falar em *exigibilidade* do direito que compõe a relação de direito material, isto é, na permissão do exercício do exercício do direito de ação, sob pena de restar caracterizado um conflito lógico que mutila a eficácia técnica das normas aqui em jogo.

26.

O direito de ação só pode ser exercido após o vencimento do dever jurídico inadimplido, quando o devedor passa a incorrer na mora. O exercício desse direito pressupõe uma pretensão resistida. Antes disso não há o que se falar em omissão do credor. Então, são pressupostos da omissão (inércia) do credor, a sua inação e a permissão para o exercício do direito de ação, o que, por sua vez, pressupõe, ao menos: (i) a constituição definitiva do crédito tributário, em relação à prescrição do direito estatal; (ii) a exigibilidade do crédito ou indébito; (iii) o vencimento da obrigação; (iv) a mora do devedor; (v) a pretensão resistida; e (vi) condições materiais (no plano do ser) para o exercício do direito de ação.

27.

Não há o que se falar em *omissão* no caso de impossibilidade do exercício do direito de ação por conta, por exemplo, de greve dos serventuários da justiça. O problema aqui não reside no *interesse de agir*, mas sim de obstáculo fático (condições materiais, no plano do ser, para o exercício do direito de ação) que desqualifica a *omissão*.

28.

Na análise da prescrição tributária *material*, é irrelevante o *animus* do credor na composição de sua hipótese de incidência. De outra banda, em relação à hipótese prescricional *intercorrente*, a análise dessa questão se dá em momento posterior ao exercício do direito de ação, ou seja, quando a ação judicial já está em curso, sendo irrelevante, em princípio, o elemento volitivo humano do credor.

29.

Pelo princípio ou teoria da *actio nata*, que rege o tema da prescrição, a contagem do prazo prescricional se inicia com o nascimento da pretensão ou ação, isto é, essa contagem tem início com a efetiva lesão ou ameaça do direito tutelado, momento em que nasce a pretensão a ser deduzida em juízo.

30.

A constituição definitiva do crédito tributário, eleita como termo inicial da contagem do prazo prescricional, tal qual fixado no caput do art. 174 do Código Tributário Nacional, corresponde a uma situação de fato em que o credor (fisco) dispõe das condições fixadas na norma que disciplina o exercício do seu direito de ação, não sendo suficiente a notificação do lançamento, mas sim o vencimento da obrigação. Dito de outro modo, dizer que o crédito está definitivamente constituído significa dizer que o credor já pode exigi-lo (exigibilidade) por meio do exercício do direito de ação.

31.

Em relação à hipótese prescricional do indébito tributário, o termo inicial da contagem do prazo ocorre no momento do pagamento tido por indevido (inciso I do art. 168 do Código

Tributário Nacional c/c art. 3º da Lei Complementar nº 118/05), ressalvadas as demais hipóteses do art. 168 do Código Tributário Nacional. Isto porque é a materialização do pagamento tido por indevido que autoriza o particular a pleitear a sua restituição.

32.

Apesar de inexistir uma descrição clara do evento prescricional no ordenamento jurídico brasileiro, é possível construí-la, entendendo a prescrição como um evento complexo, que se perpetua no tempo, por dado período, da seguinte forma:

PRESCRIÇÃO ESTATAL

Critério material:	*omissão do titular do direito de ação*
Critério temporal:	*cinco anos (prazo)*
Termo inicial:	*vencimento da obrigação tributária*

PRESCRIÇÃO PRIVADA

Critério material:	*omissão do titular do direito de ação*
Critério temporal:	*cinco anos (prazo)*
Termo inicial:	*pagamento indevido*

33.

Afastada a exigibilidade do crédito tributário, não corre a contagem do prazo prescricional, em qualquer hipótese; fática ou jurídica. A possibilidade há de ser completa, tanto na perspectiva da eficácia (técnica) da norma jurídica, como na perspectiva social, desde que o obstáculo factual seja vertido em linguagem jurídica. Desse modo, as hipóteses expressas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) podem ser denominadas de *hipóteses legais* de suspensão da contagem do prazo prescricional. Todavia, outras hipóteses (causas suspensivas) que tornem inexigível o crédito tributário também implicarão a suspensão dessa contagem.

34.

Em relação ao IPTU fracionado (moratória), a fixação do momento da constituição definitiva do crédito tributário (*dies a quo* ou termo inicial da contagem do prazo prescricional) fica a cargo do contribuinte, a depender da sua opção. Isto porque, manifestada a opção pelo pagamento fracionado, o vencimento do IPTU passa a ser o vencimento da última parcela. Primeiro porque essa *moratória* desloca o vencimento da obrigação tributária para a data do vencimento da última parcela. Segundo, porque o crédito tributário é uno – um todo indissolúvel e indissociável –, vez que não existe no ordenamento jurídico brasileiro dispositivo legal que permita o fracionamento da pretensão de exigir, em juízo, o seu pagamento, ou seja, o fracionamento do respectivo direito de ação. A *preclusão* (consumativa) impede o fracionamento desse direito de ação. Ela proíbe a realização de um ato processual (peticionar em caráter inicial, por exemplo) já praticado anteriormente.

35.

Ao dispor sobre a hipótese prescricional ou sobre a relação prescricional, a norma prescricional assume a condição de *norma de conduta*. Nessas hipóteses, por força do princípio da irretroatividade das leis, essa alteração legislativa tem efeito prospectivo, somente. Então, as inovações da LC nº 118/2005 somente são aplicáveis aos novos *eventos prescricionais* (efeito prospectivo), ou seja, aqueles cujo termo inicial (*dies a quo*) somente se materializaram após o início de sua vigência, sendo irrelevante a data do ajuizamento da ação ou do despacho citatório.

36.

Ao modificar o termo final da contagem do prazo prescricional estatal, a LC nº 118/2005 alterou, em caráter geral e abstrato, a disciplina da conduta que compõe a hipótese da norma prescricional material estatal, alterando a própria hipótese prescricional material estatal. E o mesmo ocorreu com o termo inicial da contagem do prazo prescricional privado, que foi alterado, passando a corresponder ao dia do pagamento antecipado e tido por indevido. Não houve, portanto, mudança de interpretação, mas verdadeira inovação na disciplina da conduta privada.

37.

O STF considerou válida a aplicação do novo prazo de 05 (cinco) anos às ações privadas ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 (cento e vinte) dias, ou seja, a partir de 09 (nove) de junho de 2005, quando decidiu que a a eficácia da LC nº 118/2005 permite a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações privadas (repetição de indébito) ajuizadas após a *vacatio legis* (*in casu*, de 120 dias). Com isto, passou-se a ter duas orientações jurisprudenciais distintas convivendo no Sistema Jurídico, a saber: (i) em relação à ação de execução fiscal (prescrição estatal), a inovação da LC nº 118/2005 somente se aplica aos novos *eventos prescricionais*, cujo termo inicial (da contagem do prazo prescricional) tenha ocorrido a partir de 09 (nove) de junho de 2005; (ii) em relação à ação de repetição de indébito tributário (prescrição privada), a inovação da LC nº 118/2005 é aplicável às ações ajuizadas a partir de 09 (nove) de junho de 2005.

38.

Não se pode admitir um critério distinto para a solução de cada caso; prescrição estatal e prescrição privada. Então, somente o STJ acertou ao decidir sobre o critério temporal que define quais situações fatos são ou não alcançados pela LC nº 118/2005, ou seja, o termo inicial da contagem do prazo prescricional.

39.

Não basta o ato humano de protocolar a petição inicial para restar afastada a omissão do credor. Dele se exige o dever de exercer corretamente o seu direito de ação, no quinquênio prescricional, sob pena de perder tal direito subjetivo. A hipótese prescricional material não corresponde somente ao resultado fático que decorre do ato humano. Aqui, o ato humano e as suas razões (elemento volitivo; no caso, comissivo) também a integram, daí porque a hipótese prescricional material corresponde a um *ato stricto sensu*.

40.

A conduta de mover incorretamente a ação corresponde ao não exercício do direito de ação, ou seja, corresponde à omissão do credor, especialmente para fins de aplicação da norma prescricional.

41.

A hipótese prescricional pressupõe a exigibilidade do crédito, que pode vir a sofrer obstáculo por força de lei (hipóteses legais, expressas ou não) ou no plano social. Então, para aferir a subsunção do fato social à hipótese prescricional, bem como os eventuais fatos interruptivos ou suspensivos da contagem do prazo prescricional, impreterivelmente o juiz se debruça sobre fatos. E, nesse contexto, ele não deve decretar a prescrição de ofício ou mediante acolhimento de exceção de pré-executividade, sem ouvir o exequente.

42.

Nada impede que o juiz preste a tutela jurisdicional e decrete a prescrição tributária estatal mediante arguição promovida pelo devedor na exceção de pré-executividade ou na via mandamental do mandado de segurança. Para tanto, exige-se apenas que o juiz, antes de decidir – antes de aferir a subsunção do fato à norma –, faculte ao credor a oportunidade para se manifestar.

43.

Se o inciso V do art. 156 do CTN[311] impõe a extinção do crédito tributário pela prescrição, a Procuradoria da Fazendária Publica deve, no exercício do controle da legalidade do ato de inscrição em Dívida Ativa, aferir a subsunção do fato social à norma prescricional geral e abstrata. E, verificando que a hipótese prescricional material se materializou no plano social, a Procuradoria deve expedir um ato administrativo que constitua o fato jurídico prescricional no caso concreto, impondo a extinção do crédito tributário exigido e o cancelamento da respectiva inscrição. Isto significa que, assim como ao juiz, também cabe à Procuradoria verificar se os elementos da hipótese prescricional se materializaram no caso concreto.

44.

Exige-se das Procuradorias fazendárias que, no exame da legalidade, antes e após a inscrição do crédito na Divida Ativa, verifiquem eventual ocorrência da prescrição tributária, inclusive de ofício, ou seja, independentemente de requerimento da parte interessada, sob pena de

[311] "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...)"

afronta ao que dispõe o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988 (legalidade, moralidade, eficiência) e os §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 6.830/80. Ademais, à luz desses mesmos preceitos, não se pode admitir eventuais restrições à competência das Procuradorias fazendárias veiculadas em diplomas estaduais ou municipais, a exemplo do que ocorre no Município de Maceió (capital de Alagoas), cujo Código Tributário Municipal (Lei Municipal nº 4.486, de 28/02/96), em seu art. 276[312], determina que somente por despacho do Prefeito podem ser cancelados os créditos inscritos na Dívida Ativa e prescritos.

45.

Em relação à prescrição estatal, a relação prescricional tributária *básica* põe termo ao direito de ação do fisco, conforme reza o art. 174 do Código Tributário Nacional. Ela se projeta, portanto, sobre a relação jurídica estabelecida pela *norma secundária*. De certo modo, ela inibe a sua incidência. Já em relação à prescrição privada, a relação prescricional tributária *básica* põe fim ao direito de pleitear (pretensão e ação), conforme fixado no art. 168 do Código Tributário Nacional, também "estancando" a incidência da *norma secundária*.

46.

Diferentemente das relações jurídicas disciplinadas pelo direito civil, se o devedor tributário pagar determinada dívida já prescrita, ele fará jus ao respectivo indébito, por se tratar de pagamento indevido, porque já extinto o crédito do fisco (inciso V do art. 156 do Código Tributário Nacional). Dito de outro modo, se o fisco receber o pagamento de crédito tributário já prescrito, assume o dever de restituí-lo ao devedor tributário.

47.

No sistema jurídico em vigor, a prescrição *processual* ou *intercorrente*, em face do *contribuinte* (devedor originário), foi veiculada no enunciado do § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal) e introduzida no direito positivo brasileiro pela Lei nº

[312] "Art. 276 - Serão cancelados por despacho do Chefe do Poder Executivo os créditos fiscais inscritos em Dívida Ativa: I - quando legalmente prescritos; II - referentes a contribuintes que hajam falecido sem deixar bens que exprimam valor. Parágrafo Único - O cancelamento será determinado de oficio ou a requerimento da pessoa interessada. desde que fique provada, em processo regular, a prescrição ou a morte do devedor e a inexistência de bens."

11.051/04, que estabelece o dever e o procedimento para a sua decretação de ofício, pelo Juiz. Antes da edição da Lei nº 11.051/04, que acrescentou o § 4° ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal), sobre a prescrição intercorrente, vigorava o *caput* do art. 40 da Lei nº 6.830/80, que afastava a incidência da norma prescricional no curso do processo judicial executivo ao determinar que, na hipótese do juiz suspender a execução fiscal em função da não localização do devedor ou de bens sobre os quais pudessem recair a penhora, não correria o prazo da prescrição. O legislador ordinário de 2004 não criou uma disciplina jurídica nova. A hipótese prescricional *intercorrente* (no curso da lide) *originária*, bem como a própria relação jurídica intercorrente originária, já estava contemplado no discurso do direito positivo desde 1942.

48.

A hipótese prescricional *intercorrente* tem como pressuposto somente o fluxo do tempo após esse "passo" inicial, quantificado em dois anos e meio (art. 3° do DL n° 4.597/42). Omissão e inércia do credor ao longo do processo judicial exercício do direito de ação não são pressupostos da hipótese prescricional *intercorrente*, nem antes, nem após a edição do § 4° do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal).

49.

O novel dispositivo não fixou qualquer prazo, apenas fez referência ao "prazo prescricional", sem quantificá-lo. Não esclareceu, portanto, se a regra deve observar o prazo *pré-processual* de cinco anos (art. 174 do CTN) ou o *prazo intercorrente* de dois anos e meio (art. 3° do DL n° 4.597/42). Esse dispositivo trouxe uma incerteza para o sistema jurídico do direito positivo, daí porque se deve aplicar o prazo *intercorrente* do art. 3° do DL n° 4.597/42, recepcionado pela Constituição de 1988 na qualidade de lei complementar.

50.

Ressalvada a hipótese do *caput* do art. 40 da LEF, uma vez materializado a hipótese prescricional *intercorrente* descrita no art. 3° do DL n° 4.597/42, "*deve ser*" a relação prescricional fixada no inciso V do art. 154 do Código Tributário Nacional. E, na hipótese do

§ 4° do art. 40 da LEF, o juiz deve, de ofício, constituir o fato prescricional *intercorrente*. Nas demais hipóteses, a atuação do juiz depende de provocação da parte.

51.

Compete privativamente à União legislar sobre direito processual. E o § 4º do art. 40 da LEF possui tal natureza – de norma processual –, já que disciplina a atuação do juiz, ou seja, o seu agir (procedimento). Por isto, a inserção desse dispositivo no ordenamento jurídico por meio de lei ordinária está devidamente amparada na própria Constituição de 1988. Situação diferente ocorre com § 3º do art. 2º da LEF (Lei nº 6.830/80)[313], que contempla hipótese de suspensão do prazo prescricional *pré-processual*, que não pode ser aplicada às relações prescricionais tributárias, porque trata da hipótese prescricional, que exige disciplina por meio de lei complementar.

52.

Diversamente da prescrição estatal intercorrente *originária*, que tem fundamento na Lei nº 6.830/80, a prescrição estatal intercorrente *derivada* encontra, em princípio, fundamento no art. 174 do CTN. O despacho citatório (antes, a citação pessoal do devedor) interrompe a contagem do fluxo temporal da prescrição estatal, o que significa dizer, essa contagem se reinicia. Um novo prazo começa a correr no exato momento em que o primeiro foi interrompido, resguardando-se, com isto, o direito de ação do fisco.

53.

A hipótese de incidência da prescrição estatal intercorrente derivada, cujo núcleo do critério material corresponde a um fato *stricto sensu*, consiste somente no fluxo do prazo de 05 (cinco) anos, contados não da constituição definitiva do crédito tributário, mas sim do despacho citatório que interrompeu a contagem do prazo prescricional estatal material, sendo totalmente irrelevante a conduta do credor (fisco) ou o seu *animus*.

---

[313] "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 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (...)"

54.

Passado esse prazo quinquenal após o despacho citatório que interrompeu a contagem do prazo prescricional estatal material, impõe-se a relação jurídica prescricional estatal intercorrente derivada (relação *básica*, e não *consequencial*), que fulmina o direito de ação do credor e também o próprio crédito (relação tributária material), nos termos do inciso V do art. 156 do CTN[314], do mesmo modo que a relação tributária prescricional estatal material.

55.

O indébito tributário nasce com a norma individual e concreta que o constitui, exatamente por reconhecer o vício alegado. O pagamento só assume a condição de indevido quando esta decisão individual e concreta se torna definitiva. Antes disso, há presunção de validade da RMIT e de legitimidade da exigência tributária pelo fisco. Desse modo, a data em que transitar em julgado a decisão judicial que declara a inconstitucionalidade[315] da RMIT (e do tributo) corresponde ao termo inicial do prazo prescricional privado, e não a data do fato "gerador" tributário ou do recolhimento do tributo aos cofres públicos. Situação diversa se dá nos casos em que não há vício no processo de produção da RMIT, mas somente na produção da norma individual e concreta pelo particular quanto ao pagamento ou recolhimento do tributo, quando não se exige o controle de constitucionalidade. Nessas hipóteses, o termo inicial da prescrição privada corresponde à data da extinção do crédito tributário (data do próprio pagamento tido por indevido, após a edição da LC nº 118/2005)[316].

56.

No controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade, as decisões do STF pela inconstitucionalidade, em qualquer das ações referidas, provisória[317] ou de mérito[318], impedem o fisco de exercer o seu direito de ação para o seu crédito tributário que entende ser devido, obstaculizando a sua exigibilidade. Durante a vigência das decisões provisórias, a RMIT impugnada não dá amparo à exigência dos créditos já constituídos e nem a constituição

---

[314] "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...)"
[315] Ou da ilegalidade, em relação ao processo infraconstitucional de produção de normas tributárias gerais e abstratas.
[316] *Vide* REsp 1.002.932/SP (Anexo BZ).
[317] Em MC-ADIn, MC-ADC ou MC-ADPF.
[318] Em ADIn, ADC ou ADPF.

de novos créditos tributários. Com o advento das decisões de mérito, essa situação se torna definitiva, salvo na hipótese de modulação dos efeitos que reconheça a validade dos efeitos passados da norma julgada inconstitucional. Nessas hipóteses, ainda que a decisão provisória do STF não seja expressa nesse sentido, impõe-se a suspensão da contagem do prazo prescricional, enquanto persistir o obstáculo à exigibilidade. Já em relação às decisões de mérito que fulminam integralmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, não se fala em suspensão do prazo prescricional, porque o impedimento ao direito de ação passa a ser definitivo.

57.

As decisões provisórias do STF no controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade afastam a eficácia-técnica da RMIT, mas não constituem o dever de restituir, porque, neste momento, a inconstitucionalidade é apenas aparente. Somente com a decisão de mérito é que se constitui o indébito tributário e o deve de restituir. Antes disso, há presunção[319] de validade da RMIT e de legitimidade da exigência tributária pelo fisco. Com o advento da decisão de mérito (somente neste momento), nasce a pretensão ou ação, pois é quando se realmente constitui a efetiva lesão ou ameaça do direito tutelado (teoria da *actio nata*), momento em que nasce a pretensão a ser deduzida em juízo (exigibilidade). A partir daí, o credor do indébito já dispõe das condições fixadas na norma que disciplina o exercício do seu direito de ação.

58.

Em relação aos pagamentos efetuados pelo particular antes do controle (repressivo) de constitucionalidade *concentrado* ou *abstrato*, o direito do particular para pleitear restituição do tributo nasce na data em que transitar em julgado a decisão de mérito que declara a inconstitucionalidade da RMIT (e do tributo). É este o termo inicial do prazo prescricional privado, e não a data do fato "gerador" tributário ou do recolhimento do tributo aos cofres públicos.

59.

[319] Essa presunção se mantém enquanto vigorar a decisão provisória. O que se afasta é a eficácia técnica da RMIT.

A partir do trânsito em julgado da decisão do STF pela inconstitucionalidade da RMIT, no controle (repressivo) de constitucionalidade *concentrado* ou *abstrato*, surge, em princípio, o direito do particular para pleitear restituição do de todos os tributos recolhidos à luz daquela RMIT até então. É por isto que se faz necessária a modulação pelo STF dos efeitos da sua decisão, nos termos do art. 27 da citada Lei nº 9.868/99[320], para limitar tal restituição no tempo.

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

REFERÊNCIAS

1. ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* (Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF e Martins Fontes, 2009;

2. ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico*. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2011;

3. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001;

4. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006;

5. ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. *Semiótica do direito,* São Paulo: Quartier Latin, 2005;

6. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 6ª edição, São Paulo: Malheiros 2000;

7. _____. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário.* In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975;

8. _____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.* São Paulo: RT, 1968;

9. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 157, p. 107-114, 2008;

10. _____. *Segurança jurídica no direito tributário: entre permanência, mudança e realização.* Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). São Paulo: USP, 2009;

11. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição (atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2001;

12. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006;

13. _____. *Elisão tributária: limites normativos.* Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). São Paulo: USP, 2008;

14. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição, São Paulo: Noeses, 2007;

15. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 19 nov. 2012;

16. _____. *Decreto-Lei nº 4.597, de 19 de agosto de 1942*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del4597.htm. Acesso em 19 nov. 2012;

17. _____. *Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm. Acesso em 19 nov. 2012.

18. _____. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro)*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 19 nov. 2012;

19. _____. *Lei nº 5.172, de 22 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 19 nov. 2012;

20. _____. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm. Acesso em 19 nov. 2012;

21. _____. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em 19nov. 2012;

22. _____. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm. Acesso em 21 nov. de 2012;

23. _____. *Parecer nº 877/2003 – PGFN/CDA*. Disponível em: http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2003all/102003/diversos/parecer877.pdf. Acesso em 18 nov. 2012;

24. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001;

25. _____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT e EDUC, 1975;

26. _____. *Obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999;

27. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010;

28. _____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010;

29. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4ª edição, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994;

30. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Regras para a fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 41-54, 2010;

31. CARVALHO, Cristiano e JOBIM, Eduardo. *Da prescrição intercorrente de créditos tributários e o art. 40, § 4º, da lei de execuções fiscais inserido pela lei nº 11.051/2004*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 195-203, 2010;

32. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005;

33. _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2009;

34. _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010;

35. _____. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009;

36. _____. *O art. 3º da lei complementar 118/2005, princípio da irretroatividade e lei interpretativa.* Revista de Direito Tributário, nº 93. São Paulo: Malheiros, p. 09-23, 2006;

37. _____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998;

38. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010;

39. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006;

40. CONRADO, Paulo César. *Execução fiscal em matéria tributária: decretabilidade ex officio da prescrição intercorrente*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 189-194, 2010;

41. _____. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2000;

42. COPI, Irving M. *Introdução à lógica* (tradução de Álvaro Cabral). 2ª edição. São Paulo: Mestre Jou, 1978;

43. COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária.* São Paulo: IBDT, 2003;

44. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* São Paulo: RT, 1988;

45. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 5ª reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1999;

46. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008;

47. FERRAGUT, Maria Rita. *Capítulo II: crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

48. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª edição. São: Paulo: Atlas, 2001;

49. FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2004.

50. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.* São Paulo: Noeses, 2009;

51. _____. *Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 50. São Paulo: RT e ABDT, p. 98-113, 2002;

52. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto.* São Paulo: Malheiros, 2003;

53. GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo. Estúdios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999;

54. GUIBOURG, Ricardo A.; GUARINONI, Alejandro. *Introducción al conocimiento cientifico.* Buenos Aires: Eudeba, 1985;

55. HART, H. L. A. *O conceito de direito* (tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara). São Paulo: Martins Fonte, 2009;

56. HEGENBERG, Leônidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade.* Petrópolis: Vozes, 2001;

57. HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores* (tradução de L. Cabral Moncada). Coimbra: Almedina, 2001;

58. HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010;

59. IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle.* São Paulo: Noeses, 2006;

60. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006;

61. LEAL, Antônio Luiz de Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969;

62. LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta*. Rio de Janeiro: Forense, 2004;

63. LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

64. _____. *Estrutura e função da decisão em controle abstrato de constitucionalidade: os efeitos sobre os prazos de decadência e de prescrição no direito tributário do Brasil.* In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 161-187, 2010;

65. MacCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart* (tradução de Cláudia Santana Martins). Rio de Janeiro: Elsevier, 2010;

66. MACHADO, Brandão. *Repetição do indébito no direito tributário*. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 60-106, 1984;

67. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995;

68. MENDONÇA, Christine Mendonça. *Capítulo V: decadência e prescrição em matéria tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

69. MENDONÇA, Daniel. *Obligaciones, normas y sistemas. Theoria*. Madrid, 1996, v. IX, n. 20;

70. MORCHÓN, Gregório Robles. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito* (tradução de Roberto Barbosa Alvez). Barueri, SP: Manole, 2005;

71. _____. *Teoria del derecho (fundamentos de teoria comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998;

72. MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005;

73. _____. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2006;

74. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999;

75. _____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973;

76. NÖTH, Winfried. *Panorama da semiótica: de Platão a Pierce*. 4ª edição. São Paulo: Annablume, 2003;

77. PAUSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006;

78. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006;

79. PEREIRA, Maria Tereza Albuquerque. *A instituição jurídica do silencia, à luz da teoria comunicacional do direito.* Tese de doutorado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo: PUC, 2003;

80. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007;

81. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. Tomo 1 ao 6. Campinas: Bookseller, 2000;

82. REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000;

83. SANTAELLA, Lucia. *Semiótica aplicada*. São Paulo: Thomson, 2005;

84. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC nº 118: entre regras e princípios*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 251-281, 2010;

85. _____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001;

86. _____. *Lançamento tributário*. 2ª edição, São Paulo: Max Limonad, 2001;

87. SCAFF, Fernando Facury. *A Lei aplicável à prescrição das contribuições previdenciárias*. Revista de Direito Civil, v. 38, São Paulo, 158-178, 1986;

88. _____. *Duração razoável do processo administrativo fiscal Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 12, p. 116-130, 2008;

89. _____. *Processo fiscal, princípio inquisitivo e teoria da prova ou por que a execução fiscal deve ter como legislação subsidiária o CPP e não o CPC*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 14, p. 72-89, 2010;

90. SCAVINO, Dardo. *La filosofia actual: pensar sin certezas.* Buenos Aires: Paidós, 1999;

91. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011;

92. _____. *Discriminação de competências e competência residual*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, p. 82-115, 1998;

93. _____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

94. SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. *Curso de semiótica geral.* São Paulo: Quartier Latin, 2007;

95. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2008;

96. _____. *Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão.* In: SOUZA, Priscila de. (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributário do IBET – Direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, p. 365-393, 2010;

97. _____. *Restituição do indébito tributário nos tributos sujeitos ao "lançamento por homologação" e o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: MP Editora, p. 283-302, 2010;

98. TORRES, Heleno Taveira. *Código tributário nacional: teoria da codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 71, p. 84-103, 2001;

99. _____. *Crédito tributário e lançamento*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (org.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editora, v. IX, p. 189-198, 2002;

100. _____. *Funções das leis complementares no sistema tributário nacional hierarquia de normas papel do CTN no ordenamento*. Revista de Direito Tributário, v. 84. São Paulo: Malheiros, p. 50-69, 2002;

101. _____. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Tese apresentada ao concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). São Paulo: USP, 2009;

102. VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibildiade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

103. VERNENGO, Roberto José. *Curso de teoria general del derecho*. Buenos Aires: Depalma, 1995;

104. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário.* São Paulo: Dialética, 1997;

105. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2000;

106. _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume 1. São Paulo: Axis Mvundi e IBET, 2003;

107. _____. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002;

108. _____. *Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica).* Revista de Direito Público, XV, 61, São Paulo: RT, p. 12-33, 1982;

109. VOLI, Ugo. *Manual de semiótica* (tradução de Silva Debetto C. Reis). São Paulo: Edições Loyola, 2007;

110. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001;

111. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.