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

Nome: CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de.

Título: 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).

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Associado Paulo Ayres Barreto (orientador) Instituição: FDUSP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Doutor _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Doutor _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Aquilo que te faz querer continuar e, mesmo na aridez, motiva-te a não desistir tem na esperança a razão de existir. Aquilo, que apesar dos seus defeitos, traz a alegria por efeito tem na esperança o jeito certo de querer. Nada que pela esperança venha a acontecer poderá, um dia, deixar de ter continuidade, pois é ela que motiva e garante todo desejo de permanência. Apesar das feridas e cicatrizes, a vida, dom maior de Deus, é o bem principal que pela via da esperança precisa se cultivar.

(Pe. Airton Freire)[1]

Dedico este trabalho, e todos os frutos que ele proporcione,
aos meus pais, eternos incentivadores,
e ao meu filho, razão de tudo em minha vida.

[1] FREIRE, Airton. *Quando vale a pena*. Fortaleza: Wise Editores, 2012, p. 120.

AGRADECIMENTOS

Neste momento, agradeço aos meus pais, pelo apoio, incentivo e suporte que sempre me deram, especialmente durante essa experiência.

Agradeço ao meu orientador, Professor Associado Paulo Ayres Barreto, inicialmente pela confiança que em mim depositou, mas também pelo apoio, orientação e compreensão. Ademais, agradeço-lhe pela oportunidade que me concedeu, de viver esta experiência acadêmica e de crescer como estudante, profissional e como pessoa.

Agradeço ao Professor Paulo de Barros Carvalho, Professor Titular e Emérito de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sempre cortês e paciente, pelo singular apoio que me dispensou nesta empreitada, sem o qual ela não teria sido possível.

Agradeço aos Professores Tácio Lacerda Gama, Fabiana Del Padre Tomé e Florence Cronemberger Haret, que atuaram como professores-assistentes do Professor Paulo de Barros Carvalho no programa de pós-graduação *stricto sensu* da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo no período que por lá passei, pelo incondicional apoio, orientação e oportunidade.

Agradeço aos amigos do Curso de Especialização *lato sensu* em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, professores-monitores e alunos, com quem tive a oportunidade de aprender lições bastante frutíferas.

Agradeço aos que dividiram comigo as cadeiras destinadas aos alunos programa de pós-graduação *stricto sensu* da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, especialmente pela cumplicidade a mim dispensada.

Agradeço aos amigos que conquistei em São Paulo durante o período em que lá morei, de 2007 a 2011, que me deram o suporte emocional para seguir em frente.

Ainda, quero agradecer a todas as pessoas que, de longe ou perto, sempre me motivaram, me apoiaram, me suportaram, por mim torceram, acreditaram no sucesso desse projeto de vida e compreenderam as minhas ausências necessárias.

Já às lágrimas, quero dizer-lhes, do fundo do meu coração: muito obrigado!

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.

SUMÁRIO

I – PARTE GERAL

1. INTRODUÇÃO.....15
1.1. Objetivos do trabalho.....20
1.1.1. Objetivos gerais.....21
1.1.2. Objetivos específicos.....22
1.2. Considerações epistemológicas.....22
1.2.1. Sobre o direito positivo.....24
1.2.2. Sobre a norma jurídica.....27
1.2.3. Metodologia.....32
1.3. Contextualização do problema.....33

2. A SIGNIFICAÇÃO DO SIGNO "PRESCRIÇÃO".....36
2.1. A construção do sentido.....36
2.1.1. Plano lógico-sintático.....36
2.1.2. Plano semântico.....37
2.1.3. Plano pragmático.....38
2.2. Acepção de base e classificação.....39

3. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR.....45
3.1. Normas gerais e limites.....46
3.2. A competência da União para legislar sobre direito processual.....50

4. A NORMA PRESCRICIONAL (GERAL E ABSTRATA).....53
4.1. A validade das normas jurídicas.....53
4.2. Norma de estrutura ou de conduta?.....56
4.3. A norma completa: norma primária e secundária.....59
4.4 O valor contido na norma prescricional.....63
4.5. A estrutura formal da norma prescricional.....69

5. O FATO PRESCRICIONAL (HIPOTÉTICO).....72

5.1. Critério material....74
5.1.1. Fato prescricional *stricto sensu*....76
5.1.2. Ato-fato prescricional....76
5.1.3. Ato prescricional....77
5.2. O termo inicial (a teoria da *actio nata*)....82
5.2.1. Sobre a suspensão da contagem do prazo prescricional....87
5.2.2. Sobre o IPTU fracionado (moratória)....89
5.3. O termo final....93
5.3.1. Sobre a Lei Complementar nº 118/2005....93
5.3.2. A interrupção e o reinício da contagem do prazo prescricional....98
5.3.3. O "correto" exercício do direito de ação....99
5.4. A constituição do fato jurídico prescricional....101
5.4.1. O papel do juiz....102
5.4.2. O papel do procurador fazendário....105

6. A RELAÇÃO PRESCRICIONAL (CONSEQUENTE JURÍDICO)....109
6.1. A relação jurídica básica ou fundamental....111
6.2. A relação jurídica conseqüencial....114

II – PARTE ESPECIAL

7. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE ORIGINÁRIA....119
7.1. O § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF)....119
7.2. A hipótese normativa e o conseqüente jurídico....121
7.3. Sobre a legalidade do § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF)....122
7.4. A jurisprudência do STJ sobre o tema....124
7.5. Síntese da análise....126

8. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DERIVADA....128
8.1. A hipótese normativa e o conseqüente jurídico....129
8.2. A jurisprudência do STJ sobre o tema....131

9. OS EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE....134
9.1. No controle difuso....135

9.2. No controle concentrado ou abstrato..... 137
9.2.1. Efeitos sobre a prescrição estatal..... 139
9.2.2. Efeitos sobre a prescrição privada..... 141

10. SÍNTESE CONCLUSIVA.....145

CONCLUSÕES.....173

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 191

ANEXOS.....202
Anexo AA – RE 94.462-1/SP.....202
Anexo AB – ED no RE 94.462-1/SP.....202
Anexo AC – EDcl no REsp 645.430/DF.....203
Anexo AD – AgRg no REsp 658.717/RS.....205
Anexo AE – AgRg no REsp 954.069/SP.....207
Anexo AF – AgRg no Ag 1.031.868/SP.....208
Anexo AG – AgRg no Ag 1.079.930/SP.....211
Anexo AH – REsp 883.178/RS..... 212
Anexo AI – AgRg no Ag 1.012.180/RS.....212
Anexo AJ – AgRg no REsp 1.116.150/SC..... 214
Anexo AK – REsp 850.423/SP..... 214
Anexo AL – REsp 1.120.295/SP.....215
Anexo AM – AgRg na Pet. 6.292/SC.....220
Anexo AN – REsp 947.206/RJ.....221
Anexo AO – Súmula Vinculante nº 8.....224
Anexo AP – RE 560.626-1/RS.....225
Anexo AQ – REsp 1.165.216/SE..... 226
Anexo AR – AgRg no Ag 1.054.859/SP.....227
Anexo AS – REsp 975.050/RS.....227
Anexo AT – AgRg no REsp 1.270.915/RS.....228
Anexo AU – Súmula nº 436..... 229
Anexo AV – EREsp nº 435.835/SC.....229
Anexo AX – EREsp nº 591.604/DF..... 230

Anexo AZ – EREsp nº 437.379/MG (2007).....232
Anexo BA – EREsp nº 437.379/MG (2005).....233
Anexo BB – AI no EREsp nº 644.736/PE.....234
Anexo BC – RE nº 566.621.....235
Anexo BD – REsp nº 1.222.561/RS.....237
Anexo BE – Notícia veiculada no pelo TJ de Alagoas.....238
Anexo BF – AgRg no AREsp 233.188/RS.....239
Anexo BG – Súmula nº 106.....240
Anexo BH – REsp nº 1.111.124/PR.....241
Anexo BI – REsp nº 1.102.431/RJ.....241
Anexo BJ – AgRg no Ag 977.769/RJ.....243
Anexo BK – Súmula nº 409.....245
Anexo BL – REsp 1.165.216/SE.....245
Anexo BM – Súmula nº 314.....246
Anexo BN – AgRg no REsp 1.057.264/PE.....246
Anexo BO – AgRg no Ag 621.340/MG.....249
Anexo BP – EREsp nº 635.858/RS.....249
Anexo BQ – AgRg nos EREsp 761.488/SC.....251
Anexo BR – AgRg no AREsp 88.249/SP.....251
Anexo BS – AgRg no Ag 1.211.213/SP.....252
Anexo BT – AgRg no REsp 1.202.195/PR.....252
Anexo BU – EDcl no AgRg no Ag 1.272.349/SP.....255
Anexo BV – AgRg no Ag 1.308.057/SP.....256
Anexo BX – REsp 388.000/RS.....257
Anexo BZ – REsp 1.002.932/SP.....259

I – PARTE GERAL

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.

2. A SIGNIFICAÇÃO DO SIGNO "PRESCRIÇÃO"

2.1. A construção do sentido

Como ensina PAULO AYRES BARRETO[73], para descrever e compreender um dado objeto de estudo – no caso, o signo *prescrição* –, é preciso fixar conceitos.

Para tanto, fundado em uma concepção filosófica do *construtivismo lógico-semântico*, no modelo de percurso de construção do sentido proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO[74], é imperioso construir o sentido dos signos veiculados contidos nos enunciados prescritivos do direito positivo brasileiro, sob o aspecto lógico-semântico e orientado pela semiótica, sob o ângulo da sintaxe, da semântica e da pragmática.

2.1.1. Plano lógico-sintático

No plano lógico-sintático, busca-se identificar o uso e função do signo na língua portuguesa. Parte-se da literalidade do texto prescritivo (texto da lei), no *plano das significações* ou *plano da expressão*, onde são analisadas as estruturas gramaticais e morfológicas, ou seja, as palavras isoladamente consideradas.

No direito positivo brasileiro, a referência mais comum à *prescrição* se dá por meio do substantivo *prescrição* e do verbo *prescrever*. Na Constituição de 1988[75], por exemplo, ocorrem ambas as hipóteses.

---

[73] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 49.

[74] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108 e ss.

[75] "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...) § 5º - A lei estabelecerá os prazos de **prescrição** para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento. (...) Art. 53. Os Deputados e Senadores são invioláveis, civil e penalmente, por quaisquer de suas opiniões, palavras e votos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001) (...) § 5º A sustação do processo suspende a **prescrição**, enquanto durar o mandato. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 35, de 2001) (...) Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição** e decadência tributários; (...)" (grifei)

O mesmo ocorre no Código Tributário Nacional[76] e, em geral, nos demais diplomas normativos do direito brasileiro. Então, desde já, é possível afirmar que o signo *prescrição*, na linguagem do direito positivo pátrio, é usado como substantivo e/ou como verbo.

Na função de substantivo, o signo *prescrição* pode aludir a qualquer um das categorias aqui tratadas: norma prescricional, hipótese prescricional e relação jurídica prescricional.

Por outro lado, na função de verbo, o signo prescrição alude somente ao efeito jurídico da norma prescricional, ou seja, a relação jurídica prescricional.

2.1.2. Plano semântico

No plano semântico, busca-se definir os contornos da idéia (conceito) que se constrói a partir do signo. Constrói-se o conteúdo isolado de significação do signo, por meio de um estudo semântico (plano semântico da semiótica), inserido na profundidade do contexto e a partir de uma *acepção de base* do signo. Nesse plano, o intérprete constrói o conteúdo isolado de significação do signo.

Da análise do uso do signo do direito positivo brasileiro, vê-se que, por vezes, o signo está relacionado à idéia de limite temporal para o exercício de direitos e com a própria extinção desses direitos. Outras vezes, o signo está relacionado à idéia de imposição de condutas.

---

[76] "Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: (...) III - a interrupção da **prescrição**, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (...) Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a **prescrição** e a decadência; (...) Art. 155. (...) Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da **prescrição** do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. (...) Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: (...) III - na ordem crescente dos prazos de **prescrição**; (...) Art. 169. **Prescreve** em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Parágrafo único. O prazo de **prescrição** é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada. (...) Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário **prescreve** em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A **prescrição** se interrompe: (...) Art. 195. (...) Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a **prescrição** dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram". (grifei)

Na constituição Federal de 1988[77], via de regra, o substantivo *prescrição* está relacionado com a idéia de limite temporal para o exercício de direitos, bem como com a extinção desses direitos. Mas no § 1º do seu art. 134[78], o verbo *prescrever* está relacionado à idéia de impor condutas.

Com o Código Tributário Nacional[79], tanto o substantivo *prescrição*, como o verbo *prescrever*, estão relacionados com a idéia de limite temporal para o exercício de direitos e a própria extinção desses direitos.

Ademais, em geral, o mesmo ocorre com os demais diplomas normativos do direito brasileiro. Por vezes, o signo está relacionado à idéia de limite temporal para o exercício de direitos e com a própria extinção desses direitos. Outras vezes, o signo está relacionado à idéia de imposição de condutas.

Então, no plano semântico, é possível afirmar que o signo *prescrição*, na linguagem do direito positivo pátrio, tem o sentido de limite temporal ao exercício de direito, extinção desses direitos ou imposição de condutas.

2.1.3. Plano pragmático

No plano pragmático, vê-se que a doutrina e a jurisprudência tratam do tema mediante o uso do substantivo *prescrição* e do verbo *prescrever*, exatamente nos moldes referidos nos itens anteriores (plano lógico-sintático e no plano semântico).

Ademais, não raramente, doutrina e jurisprudência também se utilizam do adjetivo *prescricional* ("prazo prescricional", por exemplo)[80], em referência ao antecedente na norma prescricional (hipótese ou fato jurídico).

---

[77] *Vide* dispositivos transcritos anteriormente.

[78] "Art. 134. A Defensoria Pública é instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a orientação jurídica e a defesa, em todos os graus, dos necessitados, na forma do art. 5º, LXXIV. § 1º Lei complementar organizará a Defensoria Pública da União e do Distrito Federal e dos Territórios e **prescreverá** normas gerais para sua organização nos Estados, em cargos de carreira, providos, na classe inicial, mediante concurso público de provas e títulos, assegurada a seus integrantes a garantia da inamovibilidade e vedado o exercício da advocacia fora das atribuições institucionais. (Renumerado pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (...)" (grifei)

[79] *Vide* dispositivos transcritos anteriormente.

Então, vê-se que, no plano pragmático, o tema da *prescrição* é tratado mediante o uso de todos aqueles signos (substantivo, verbo e adjetivo), no exercício da construção de normas jurídicas[81] que solucionem os conflitos intersubjetivos relacionados com essa questão.

Portanto, em matéria tributária, fica evidente que o sentido razoável do signo *prescrição* reside, em síntese, na idéia 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 conseqüente extinção desse direito.

2.2. Acepção de base e classificação

Para compreender as materialidades tributárias (renda, industrialização, serviços, operação, circulação, faturamento, etc.) veiculadas no texto constitucional visando à correta delimitação das competências tributárias impositivas dos entes políticos para a criação e/ou majoração de tributos, tem se mostrado bastante eficiente a metodologia pela qual se busca estudar, na amplitude semântica dos referidos signos constitucionais, a sua *acepção de base*[82], não se admitindo que se diga que o seu conteúdo seja vazio.

Assim, analogamente, na tarefa de identificar os limites – mínimo e máximo – da atuação do legislador complementar para estabelecer *normas gerais* sobre a prescrição tributária, também se mostra útil tal metodologia, pela qual se busca identificar, na amplitude semântica do signo *prescrição*, a sua *acepção de base*[83].

Do mesmo modo, essa metodologia se mostra bastante útil na tarefa de identificar os limites da atuação do legislador ordinário para introduzir, no sistema jurídico, normas sobre a prescrição tributária, se é que possui competência legislativa para tanto.

É através desta análise que se torna possível identificar corretamente o veículo capaz de introduzir, no sistema jurídico, as normas jurídicas prescricionais em matéria tributária; se lei complementar, lei ordinária ou normas infralegais.

---

[80] *Vide* AgRg na Pet. 6.292/SC (Anexo AM) e REsp 947.206/RJ (Anexo AN).
[81] Ou *proposições normativas*, na perspectiva da doutrina.
[82] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.
[83] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.

Ainda, o uso de metodologia permite classificar a prescrição tributária, tarefa exigida por quem deseja descrever, cientificamente, o ordenamento jurídico de forma sistêmica, tal qual ensina PAULO AYRES BARRETO, quando afirma que *"para descrever o objeto a ser estudado, fixamos conceitos e propomos classificações"*[84]. E mais, essa classificação se faz necessária para que se possa identificar o regime jurídico aplicável ao objeto do estudo; a prescrição tributária.

Com isto, por exemplo, se torna possível verificar se as leis ordinárias cíveis e processuais (CPC, Lei 6.830/80, etc.) ou são ou não aplicáveis em matéria tributária. De outro modo, esta análise permite identificar os veículos capazes de introduzir, no sistema jurídico, normas jurídicas que disciplinem a chamada prescrição tributária *intercorrente*, inclusive no caso de redirecionamento da execução fiscal contra terceiros.

Para tanto, parte-se da análise lógico-sintática do signo *prescrição* tal qual referido na alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, que outorga competência ao legislador complementar para fixar normas gerias sobre a prescrição tributária, para construir uma significação possível para o signo.

Aqui, cabe indagar: existem espécies diversas de prescrição tributária? Em caso positivo, há de se buscar, portanto, uma solução para a seguinte questão: existe um conceito pressuposto do signo *prescrição* na Constituição de 1988 e, portanto, o legislador complementar deve observá-lo?

A resposta não é tão simples, já que o grau de indeterminação dos conceitos é inerente à própria linguagem, dependendo em muito do grau de precisão do texto normativo, mas sem eliminar a imprecisão muitas vezes inerente ao próprio critério escolhido. Nesse sentido afirma ALBERTO XAVIER[85], *in verbis*:

> "Não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; (...) deparando com aquilo que já se tem designado por uma 'indeterminação imanente' de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau".

---

[84] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 49.

[85] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 97 *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 251.

Para buscar uma solução possível, deve-se identificar a acepção semântica de base do signo *prescrição*, tal qual lançado no art. 146 da Constituição Federal de 1988. E, para tanto, tal qual propõe PAULO AYRES BARRETO[86] – no que diz respeito à busca pela *acepção de base* dos signos constitucionais –, é imperioso compreender se o legislador constituinte de 1988 *incorporou* a idéia comum acerca do signo à época existente (portanto, preexistente à Constituição de 1988) ou se ele *transformou* essa idéia ao enunciar esse signo.

Ao primeiro olhar dos operadores do direito, o signo *prescrição* denota o regramento da extinção do *direito de ação* (*lato sensu*) em função da *inação*[87] do seu titular. Nesta perspectiva, portanto, tal regramento se operaria sobre os eventos e fatos que sucedem o nascimento de uma relação de direito material e que antecedem o pedido do credor dirigido ao Estado-Juiz para que lhe seja prestada a tutela jurisdicional.

Desse modo, o intérprete mais apressado afirmaria que a *acepção de base*[88] do signo *prescrição* na Constituição vigente seria construída nesse cenário: o da relação jurídica material, ou seja, no campo da relação jurídica prescrita pela *norma primária*[89].

Todavia, na ordem jurídica anterior à Constituição de 1988, e mesmo antes da edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) ou da Lei da Execução Fiscal (LEF)[90], já havia norma jurídica que tratava, por exemplo, da *prescrição intercorrente*, no curso da lide processual, veiculada no art. 3º no Decreto-Lei (DL) nº 4.597/42[91 e 92].

---

[86] BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos.* Tese apresentada ao concurso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro – Área de Direito Tributário – da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 76 e ss.

[87] O mérito das razões da *inação* (se por desídia, ou não, do titular do *direito de ação*) será tratado mais adiante.

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

[89] Há certa confusão na doutrina quanto à denominação da *norma primária*. Ao que uns denominam *normas primárias*, outros chamam de *norma secundárias*. E o inverso é verdadeiro. No presente trabalho, chamaremos de *norma secundária* (*norma primária* para KELSEN e *endonorma* para CÓSSIO) a norma que disciplina a relação jurídica processual, ou seja, a que fixa o direito subjetivo do credor de pleitear a tutela jurisdicional estatal, em função do inadimplemento verificado na relação jurídica material, disciplinada pela *norma primária* (*norma secundária* para KELSEN e *perinorma* para CÓSSIO).

[90] BRASIL. *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.

[91] "Art. 3º A prescrição das dívidas, direitos e ações a que se refere o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, somente pode ser interrompida uma vez, e recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu, ou do último do processo para a interromper; consumar-se-á a prescrição no curso da lide sempre que a partir do último ato ou termo da mesma, inclusive da sentença nela proferida, embora passada em julgado, decorrer o prazo de dois anos e meio."

[92] BRASIL. *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.

Em 1980 foi editada a Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal), que, no *caput* do art. 40, sem revogar o art. 3º no DL nº 4.597/42, afastava a incidência da norma prescricional no curso do processo (prescrição *intercorrente*) 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.

Assim, 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), o que leva à conclusão de que, mesmo antes da edição da Constituição de 1988, o discurso do sistema do direito positivo já possuía uma disciplina jurídica sobre a *prescrição* no curso do processo (*intercorrente*), desde 1942.

Desse modo, afasta-se a idéia de que o art. 146 da Constituição Federal de 1988, quando trata da prescrição tributária, aponta apenas para a relação jurídica primária (contida na *norma primária*), uma vez que, em 05 de outubro de 1988, o signo *prescrição* já aceitava a duplo uso: *pré-processual* e *intercorrente* (no curso da lide). Eis aí a *acepção de base*[93] do signo, já que nenhum outro enunciado da Constituição de 1988 aponta para uma eventual *transformação* desse conceito preexistente. Por isto, pode-se afirmar que legislador constituinte originário incorporou esse conceito.

Nesse mesmo sentido, da dupla perspectiva do signo *prescrição*, é a lição de PAULO CONRADO[94], *in verbis*:

> Não é de hoje que o tema da prescrição intercorrente nos processos de execução vem sendo suscitado: de fato, as pretensões em tais processos sempre comportaram o exame do fenômeno prescricional sob dúplice perspectiva – a primeira, do mesmo timbre da que se vê para todos os demais tipos processuais, atua em relação ao momento de provocação do Estado-juiz; a segunda, justamente a que é predicada pela noção de intercorrência, atua em relação ao momento de outorga da tutela jurisdicional (no caso, a executiva).

---

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

[94] 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, 2010, p. 190.

Disto se pode concluir que 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.

Mas essa classificação não para por aí. Isto porque, 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[95].

Portanto, sob a perspectiva da hipótese prescricional, é possível classificar 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)[96], relacionada com período que sucede ao exercício do direito de ação:

a. *originária*, em face do *contribuinte* (devedor originário);

b. *derivada*, em face do *responsável tributário* (terceiro).

Sob a perspectiva do credor, titular do direito de ação e que sofre as limitações impostas pela norma prescricional, a prescrição tributária pode, ainda, ser 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;

Portanto, na linha de pensamento aqui seguida, vê-se que, na sua *acepção de base*[97], o signo *prescrição* referido no inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988 denota um

[95] "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

[96] Esse tema, da prescrição *processual* ou *intercorrente* (no curso da lide ou no curso do processo), é melhor analisado adiante, na Parte Especial deste trabalho.

gênero, que possui várias espécies, a saber: *material* ou *pré-processual*, *processual* ou *intercorrente* (*originária* ou *derivada*), *estatal* e *privada*.

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

3. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR

Como ensina CARRAZZA[98], a interpretação das normas jurídicas e do sistema do direito positivo deve sempre partir da Constituição, daí porque os diplomas normativos infraconstitucionais serão válidos somente na medida em que se harmonizem com as normas constitucionais, isto é, quando se ajustam aos ditames destas.

Assim, para construir o sentido das normas jurídicas que disciplinam a prescrição tributária torna-se imprescindível compreender corretamente quais os ditames das normas constitucionais sobre o tema, em especial, a norma que decorre do enunciado lançado na alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, que atribui ao legislador complementar a competência para estabelecer *normas gerais* sobre a prescrição tributária, dentre outros temas.

É nesse cenário que se percebe a importância de esclarecer o papel desse legislador complementar nessa disciplina, fixando os limites de sua atividade.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO[99], a doutrina clássica (tradicional) sempre enxergou a função tríade da lei complementar (dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária), a partir da literalidade do art. 18 da Constituição de 1967, o que teria ficado ainda mais evidente com o advento da Constituição de 1988 (art. 146).

O autor paulista esclarece ainda que, contra isto, se opõe a doutrina mais moderna, refutando essa interpretação literal, ainda que o legislador constituinte originário de 1988 tenha "chancelado" a posição da doutrina clássica. Para esta corrente, numa visão mais sistêmica, a lei complementar tem sempre a função de dispor sobre conflitos de competência (prevenindo-os ou solucionando-os), seja (i) regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, seja (ii) estabelecendo *normas gerais* em matéria tributária, mas sempre servindo de mecanismo de ajuste da produção legislativa ordinária.

---

[98] CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 35.
[99] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

Com isto, o legislador complementar somente estaria autorizado a produzir *normas gerais* em matéria tributária com a finalidade precípua de dispor sobre conflitos de competência (prevenindo-os ou solucionando-os). Inexistindo tal conflito, não haveria tal autorização.

É esse o contexto que envolve a polêmica entre as correntes doutrinárias denominadas *dicotômica* e *tricotômica*.

Ao menos no tema da prescrição tributária, não pode prevalecer a corrente dicotômica, porque esta questão não envolve conflitos de competência. Assim, aceitar a idéia da corrente dicotômica implica esvaziar o conteúdo do enunciado constitucional lançado na alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, na parte em que dispõe sobre a competência do legislador complementar para estabelecer *normas gerais* sobre a prescrição tributária.

Então, superada esta controvérsia e dando início à tarefa interpretativa aqui aceita a partir do texto constitucional, vê-se que, ao presente estudo interessa saber qual a amplitude semântica dos signos *prescrição* e *normas gerais* tal qual lançados naquele enunciado prescritivo da alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, para, a partir daí, avançar na construção da teoria tridimensional[100] aqui apresentada.

3.1. Normas gerais e limites

Superado o primeiro desafio, acerca da amplitude semântica do signo *prescrição*, agora é hora de concentrar esforços no sentido de buscar construir o sentido da expressão *normas gerais* tal qual lançada no art. 146 da Constituição Federal de 1988, ainda no intuito de identificar os limites – mínimo e máximo – da atuação do legislador complementar e ordinário para tratar da prescrição tributária.

---

[100] Como já ponderado, a expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE[100], 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.

O que significa dizer que determinada norma jurídica é *geral*? Qual o critério necessário para adjetivar como *geral* uma dada norma jurídica? A destinação (norma dirigida a todos) seria suficiente para tal adjetivação? Ou a profundidade do regramento (contrapondo-se à superficialidade do regramento) seria o critério mais adequado?

São estas as indagações a serem respondidas, necessariamente, para que se possa compreender a correta demarcação de poder (competência legislativa) atribuída ao legislador complementar, e mais especificamente quanto ao veículo normativo adequado para a quantificação do prazo prescricional, por exemplo, sobre o que muito se escreve na doutrina brasileira e se decide nos tribunais.

É nesse contexto que se localizava a controvérsia (antes da solução dada pelo STF)[101], sobre a constitucionalidade do art. 46[102] da Lei nº 8.212/91[103], revogado pela Lei Complementar (LC) nº 118/05[104] e que, ao arrepio das regras do Código Tributário Nacional, quantificava em 10 (dez) anos o prazo prescricional do direito estatal para exigir as contribuições devidas à seguridade social.

Boa parte da doutrina brasileira sempre defendeu, em matéria tributária, a impossibilidade de fixação de prazos prescricionais (e também decadenciais) por meio de lei ordinária, devendo esta tarefa quantificatória ser desempenhada pelo legislador complementar. Nessa linha, por exemplo, HUMBERTO ÁVILA[105] defende que *"prescrição e decadência ou são com prazos ou não são prescrição e decadência. Nesse sentido, fixar normas gerais sobre prescrição e decadência sem prever prazos é instituir normas autocontraditórias"*. Ele complementa afirmando o seguinte, *in verbis*:

> "(...) as normas referentes aos institutos da prescrição e da decadência só poderão ser havidas como realizadoras do princípio da segurança jurídica se garantirem acessibilidade, abrangência, compreensibilidade, estabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico. E só desse modo é

---

[101] *Vide* Súmula Vinculante nº 8 (Anexo AO).
[102] "Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos. *(Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 2008)*"
[103] BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm. Acesso em 19 nov. 2012.
[104] BRASIL. *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.
[105] ÁVILA, Humberto. *Lei Complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à Lei Complementar. Exame de constitucionalidade* in Revista Dialética de Direito Tributário n° 157, 2008, p. 108.

> que essas normas poderão ser também compatíveis com os ideais do Estado de Direito. Nesse sentido, indaga-se: normas de prescrição e decadência sem prazos garantem esses ideais que compõem o princípio da segurança jurídica? A resposta é negativa."

As palavras de EURICO DE SANTI[106] reforçam essa tese, quando afirma, em monografia sobre o tema, o seguinte, *in verbis*:

> Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo *gerais* da expressão constitucional "normas gerais em matéria de legislação tributária" designa apenas diretrizes genéricas, deixando o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político. O prazo da decadência e da prescrição é o fato jurídico abstrato que conforma a hipótese dessas regras. (...)
>
> (itálico no original)

Em sentido contrário, no entanto, deve-se destacar a posição de CARRAZZA[107], dentre outros. Para ele, à lei complementar, enquanto norma geral, caberia fixar apenas *métodos* de contagem de prazos, mas nunca *quantificá-los*, *in verbis*:

> Outros – como nós – não anteviam qualquer inconstitucionalidade nos preditos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, já que partiam da premissa de que a Lei Complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária deve limitar-se a estabelecer os lineamentos básicos do assunto, sem, no entanto, descer a assuntos da economia interna dos entes tributantes, como a fixação dos prazos de decadência e prescrição tributárias.
>
> A matéria se encontra superada pela Súmula Vinculante 8, aprovada por unanimidade na sessão plenária do STF de 12.6.2008, (...)
>
> Sendo assim, está consagrada pelo Pretório Excelso a tese de que a decadência e a prescrição tributárias, inclusive no que concerne às contribuições previdenciárias, operam-se em cinco anos, a teor do disposto, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN. Esta é a posição a ser adotada seja nas lides forenses, seja em concurso públicos, embora, data máxima vênia, ela não nos pareça a mais científica.

---

[106] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 90-91.
[107] CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 986.

Pode-se concluir que, para CARRAZZA, portanto, o que qualifica uma lei complementar como norma *geral* é profundidade com que trata de determinado tema, isto é, o nível de detalhamento da disciplina jurídica. A norma *geral*, desse modo, deve ser "superficial".

Mas não é essa a tese acolhida na jurisprudência atualmente, vez que, como dito, o STF[108] já solucionou a controvérsia. Prevaleceu o critério da *destinação* para qualificar uma norma como *geral*. Dito de outro modo, a generalidade normativa decorre da obrigatória observância por todos os entes políticos, o que *"preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional"*.[109]

Cabe aqui destacar a ressalva de SOUTO MAIOR[110] no sentido de que lei ordinária também pode se materialmente nacional, *in verbis*:

> Conseqüentemente, a lei ordinária da União tanto veicula a disciplina de matérias estritamente federais, quanto de matérias de ordem nacional. Logo, o conteúdo da lei ordinária da União é cambiante, podendo conferir-lhe a feição ora de lei simplesmente federal, ora de lei nacional.
>
> Basta essa constatação para demonstrar que a caracterização da Lei Complementar como lei nacional – o que adiante será examinado – é imprestável para lhe dar especificidade em confronto com a lei ordinária da União, porque esta também pode ser materialmente nacional. O aspecto *pessoal* também não introduz qualquer diversidade entre a Lei Complementar e a lei ordinária editadas pela União, porque ambas podem se revestir dos caracteres de lei nacional; ambas podem ter como destinatários não só a União, mas também os Estados-membros e Municípios.
>
> (itálico no original)

Se o autor pernambucano está a sugerir que a prescrição tributária pode ser disciplina em lei ordinária da União, penso que aí haverá um equívoco. Explico.

De fato, a lei ordinária da União pode ter alcance nacional, mas somente quando ela gozar de competência constitucional para tanto. O problema se resolve, portanto, no âmbito da competência constitucional para legislar sobre determinados temas.

---

[108] *Vide* Súmula Vinculante nº 8 (Anexo AO).
[109] *Vide* RE nº 560.626-1/RS (Anexo AP).
[110] BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUC, 1975, p. 69-70.

Por essa razão, *data venia*, penso que o raciocínio construído por esse autor pernambucano não se aplica à produção de normas que disciplinam a prescrição tributária. É que, em matéria tributária, especificamente sobre a prescrição, a referida competência foi reservada ao legislador que representa à *união dos entes políticos* (legislador complementar), e não ao legislador ordinário federal, que representa a *União*.

Isto posto, é razoável concluir que o legislador ordinário federal não possui competência para produzir normas gerais no âmbito da prescrição tributária. Cabe somente ao legislador complementar veicular normas sobre a *prescrição tributária*, que, por seu caráter geral, deve ser observadas pelos entes políticos.

Portanto, 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.*

Dito de outro modo, estou convencido que 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[111].

3.2. A competência da União para legislar sobre direito processual

Se de um lado o art. 146 da Constituição Federal de 1988 atribui ao legislador complementar a competência para veicular *normas gerais* sobre a prescrição tributária, ao legislador ordinário foi atribuída a tarefa de legislar sobre direito processual, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

[111] *Vide* Súmula Vinculante nº 8 (Anexo AO).

> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
>
> I - direito civil, comercial, penal, **processual**, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;
>
> (...)
>
> (grifei)

A idéia de que as normas prescricionais possuem o *status* de normas processuais pode levar à conclusão de que a tese defendida por SOUTO MAIOR – que a lei ordinária também pode assumir a condição de normas gerais, dirigida a todos, relatada linhas atrás –, poderia ser legitima e validamente aplicada no âmbito da prescrição tributária, ou seja, que este tema poderia vir a ser disciplinado em lei ordinária produzida pela União com fundamento no inciso I do art. 22 da Constituição Federal.

Desse modo, em matéria tributária, haveria aí uma aparente antinomia normativa entre os enunciados constitucionais citados: I do art. 22 e a alínea "b" do inciso III do art. 146.

Mas, tomando o direito positivo como um sistema, teoricamente despido de contradições, essa aparente antinomia normativa deve ser solucionada de modo que a regra da alínea "b" do inciso III do art. 146 não restrinja ou limite a regra do inciso I do art. 22, e vice-versa.

Para tanto, no que diz respeito à prescrição tributária, há de se reconhecer que o legislador ordinário possui competência para legislar (somente) sobre a produção judicial de normas prescricionais *individuais e concretas*[112], ou seja, sobre a atuação do juiz.

Por exemplo, cabe à lei ordinária definir se o *fato prescricional* deve, ou não, ser constituído de ofício pelo juiz ou apenas mediante provocação da parte, ou em que momento processual tal argüição/decisão deve ocorrer, ou ainda quais e como as provas respectivas devem ser produzidas.

Portanto, com fundamento no inciso I do art. 22 da Constituição Federal de 1988, cabe à União, por meio de lei ordinária, veicular normas processuais *gerais e abstratas*[113] que

---

[112] Esse tema será tratado mais adiante, quando será exposto o conceito de norma individual e concreta, em contraposição à norma geral e abstrata.

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.

Desse modo, pode-se dizer que, 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*, relativamente a todas as espécies de prescrição já apresentadas, a saber: *material* ou *pré-processual*, *processual* ou *intercorrente* (*originária* ou *derivada*), *estatal* e *privada*.

De outra banda, em matéria tributária[114], 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).

Assim, afasta-se a suposta antinomia normativa e assegura-se, harmonicamente, o exercício da competência de cada um dos legisladores (complementar e ordinário), sobre temas diversos.

Com isto, uma outorga de poder não elimina a outra, e nem poderia, nessa interpretação sistemática. O sistema do direito positivo mantém sua unidade e unicidade.

---

[113] Esse tema será tratado mais adiante, quando será exposto o conceito de norma geral e abstrata, em contraposição à individual e concreta.
[114] A restrição não se impõe ao legislador ordinário nas demais áreas do direito.

4. A NORMA PRESCRICIONAL (GERAL E ABSTRATA)

A primeira acepção possível do signo *prescrição* corresponde à idéia de norma jurídica prescricional. Isto porque, como já ressaltado, 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), organizadas sob a forma de sistema, destinadas à disciplina das condutas humanas. O direito positivo se confunde com as suas manifestações normativas.

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

Dito isto, cabe resta analisar os atributos dessa norma jurídica prescricional, em nível geral e abstrato, a saber: sua validade, sua natureza, sua espécie, o valor nela contido e sua estrutura formal (lógico-sintática). É esta a utilidade desta perspectiva.

Em que pese reconhecer a existência de duas espécies distintas de prescrição tributária, sob a perspectiva da hipótese prescricional – *material* e *intercorrente* –, é de bom alvitre esclarecer que as formulações aqui apresentadas se referem especialmente à prescrição *material*. Isto porque o tema da prescrição *intercorrente* é analisado mais adiante.

4.1. A validade das normas jurídicas prescricionais

Tomando o direito positivo como um corpo de linguagem que corresponde a um conjunto de normas jurídicas (concepção normativa ou normativista), tal qual o fez KELSEN[115], e tomando cada norma jurídica como uma unidade do sistema do direito positivo – correspondente ao sentido construído a partir dos enunciados prescritivos –, que estabelece vínculos com as demais por meio de relações verticais e horizontais, de *hierarquia* e *coordenação*, é possível dizer que, do ponto de vista da *hierarquia*, partindo da Constituição,

[115] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.

as normas superiores fundamentam o nascimento (produção e ingresso no sistema jurídico) das inferiores, que derivam daquelas. Dito de outro modo, as normas inferiores guardam fundamento de validade nas que lhes são superiores. Já do ponto de vista da *coordenação*, cada norma desempenha um papel específico, dentro da competência que lhe é ou foi outorgada, não havendo o que se falar em hierarquia entre elas, mas sim de competência para disciplinar determinada matéria.

São estas as relações que permitem aferir a validade das normas jurídicas.

Logo, são válidas as normas jurídicas produzidas em estrita observância à tais relações (hierarquia e coordenação). E, uma vez atendidos os requisitos formais da competência e procedimento previamente estabelecido pelo direito positivo, a norma jurídica é válida, até que outra norma de mesmo nível hierárquico lhe retire do sistema, ou seja, lhe retire a validade.

A validade assume a condição de critério para compreender o direito. Ela tem *status* de relação, entre a norma e o sistema. Uma norma é válida, portanto, se pertence ao sistema, segundo seus critérios.

PAULO DE BARROS CARVALHO[116] relata que, para KELSEN, o critério reside na *forma*: órgão competente e procedimento próprio. Há também o critério da *dedutibilidade*. Mas, relata o autor paulista que, para DANIEL MENDONÇA[117], esses critérios são insuficientes, sendo mais satisfatória a proposta de BULYGIN: *regra de identificação*. Seja como for, a validade diz respeito à observância dos critérios eleitos pelo sistema.

Nesta concepção, portanto, a validade não corresponde a um atributo ou característica da norma jurídica, mas sim a uma relação de *pertinecialidade*[118] que ela estabelece com o sistema do direito positivo. Se a norma jurídica é válida, assim o é porque os requisitos formais para sua produção foram observados. Logo, ela existe no (ou para o) sistema do direito positivo, isto é, *validade* e *existência* são conceitos que se equivalem, nesta concepção.

---

[116] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.
[117] MENDONÇA, Daniel. *Obligaciones, normas y sistemas. Theoria*. Madrid, 1996, v. IX, n. 20 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 200.
[118] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

É nesse contexto que sobressai a distinção entre as normas jurídicas que disciplinam a produção de outras normas jurídicas (*normas de estrutura* ou *normas de competência*) e as normas jurídicas que disciplinam tão somente as condutas intersubjetivas exigidas dos administrados (*normas de conduta*).

Todos os poderes (legislativo, executivo e judiciário) produzem atos normativos. Logo, todos os seus representantes são aplicadores do direito, ou seja, interpretam o direito (a partir da Constituição) e produzem novas regras jurídicas.

Os particulares tão assumem a condição de aplicadores do direito quando, devidamente autorizados pelo sistema do direito positivo, praticam atos normativos, a exemplo dos contratos (negócio jurídico), da declaração de vontade (ato jurídico, unilateral), etc.

A produção de tais atos normativos deve observar as normas jurídicas que a disciplina, ou seja, as *normas de estrutura* ou *normas de competência*, que estabelecem as competências e os procedimentos para tanto, como condição de sua validade[119]. Já as *normas de conduta* disciplinam, por exclusão, as condutas intersubjetivas que não implicam produção de outras normas.

É bem verdade que o ato de produzir norma jurídica, por si só, já configura uma conduta. Logo, a distinção acima referida perderia o sentido. Todavia, a sua importância se mantém para fins didáticos.

Quanto à validade das *normas prescricionais*, vê-se que o seu processo de enunciação e positivação deve observar as regras de competência postas no sistema, como condição de sua validade. Assim, as normas jurídicas que disciplinam a *prescrição tributária*, para serem válidas e ingressarem no sistema do direito positivo, devem ser produzidas de acordo com as regras de competência, especialmente aquelas postas em nível constitucional (art. 146 da Constituição Federal de 1988).

Dito isto, percebe-se a importância da análise do exercício das competências legais como condição de validade das normas prescricionais introduzidas no sistema. Isto porque, por

---

[119] Sobre o tema, ver GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.* São Paulo: Noeses, 2009, p. 343.

força de mandamento constitucional (art. 146 da Constituição Federal de 1988), as normas jurídicas que tratam da prescrição tributária devem, necessariamente, ser introduzidas no sistema do direito positivo por meio de lei complementar, sob pena de restar configurada a *ilicitude* do exercício da competência, tal qual assinala TÁCIO LACERDA GAMA[120], *in verbis*:

> A sanção pelo exercício ilícito da competência é a nulidade da norma. A conseqüência da nulidade é, conforme o caso, a suspensão da vigência (nas decisões que prescrevem efeitos gerias) ou a eficácia (nas decisões individuais da norma criada ilicitamente.
>
> Tanto a norma produzida de forma regular como aquela produzida irregularmente estão no sistema de direito positivo. A diferença é que uma irradia os efeitos para os quais foi criada e a outra – criada ilicitamente – não.

Essa idéia levar à conclusão de que, em matéria tributária, não se aplicam as normas prescricionais não veiculadas em lei complementar, a exemplo da LEF (Lei nº 6.830/80), do Código de Processo Civil ou o Código Civil[121].

4.2. Norma de estrutura ou de conduta?

Feita a distinção entre *normas de estrutura* e *normas de conduta* é verificada a sua importância na análise da validade das normas prescricionais, resta agora verificar a sua própria natureza jurídica, respondendo à seguinte indagação: as normas prescricionais são *normas de estrutura* (ou *normas de competência*) ou *normas de conduta*?

Pela leitura dos enunciados que compõem o subdomínio do direito tributário, é possível perceber que existem várias espécies de normas prescricionais, a saber, por exemplo: a norma prescricional posta em nível constitucional (alínea "b" do inciso III do art. 146 da CF/88), a as normas prescricionais postas no Código Tributário Nacional (inciso V do art. 156, art. 168, art. 174), as normas prescricionais veiculadas na LEF (Lei nº 6.830/80), bem como no Código de Processo Civil e do Código Civil, dentre outras.

---

[120] GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.* São Paulo: Noeses, 2009, p. 341.
[121] Esta questão melhor analisada adiante.

Nesse sentido, a norma prescricional veiculada na Constituição Federal disciplina o poder para estabelecer normas gerais sobre a prescrição em matéria tributária, ou seja, atribuindo ao legislador complementar a respectiva competência legislativa. Trata-se, portanto, de *norma de estrutura*.

As normas prescricionais veiculadas no Código Tributário Nacional disciplinam as relações intersubjetivas propriamente ditas, ou seja, a extinção do determinado direito (*relação prescricional*) em função de determinado fato jurídico. Trata-se, portanto de *normas de conduta*.

Por outro lado, as normas prescricionais veiculadas no Código Tributário Nacional 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[122]; (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[123], 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.

Nessa mesma linha, as normas prescricionais veiculadas pelo Código de Processo Civil e pelo Código Civil podem assumir a condição de *normas de estrutura* ou *normas de conduta*, a depender da perspectiva considerada.

Sobre o tema, EURICO DE SANTI[124] afirma que *"no direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário"*, e complementa afirmando

---

[122] Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
[123] Nesse sentido, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2001.
[124] 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, 2010, p. 251-252.

que *"os prazos de decadência e prescrição impõem limites somente à produção de regras individuais e concretas, mas não de normas gerais e abstratas"*.

Assim, a idéia de que, em matéria tributária, não se aplicam as normas prescricionais não veiculadas em lei complementar, a exemplo da LEF (Lei nº 6.830/80)[125], do Código de Processo Civil ou o Código Civil, não afasta totalmente a aplicação da legislação processual veiculada no Código de Processo Civil. É que o inciso I do art. 22[126] da Constituição de 1988 outorgou competência ao legislador ordinário nacional para legislar sobre direito civil e processual.

Diante disto, há de se interpretar tais enunciados de forma sistemática de modo a construir a norma constitucional de competência que fixa a competência para fixar normas gerais sobre a prescrição tributária.

Mas como é possível ponderar tais enunciados sem que um mitigue o outro?

Penso que, como já dito linhas atrás, 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*, relativamente a todas as espécies de prescrição já apresentadas, a saber: *material* ou *pré-processual*, *processual* ou *intercorrente* (*originária* ou *derivada*), *estatal* e *privada*.

De outra banda, 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).

Assim, afasta-se a suposta antinomia normativa e assegura-se, harmonicamente, o exercício da competência de cada um dos legisladores (complementar e ordinário), sobre temas diversos.

---

[125] *Vide* REsp 1.165.216/SE (Anexo AQ), AgRg no Ag 1.054.859/SP (Anexo AR) e REsp 975.050/RS (Anexo AS).

[126] "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (...)"

Com isto, uma outorga de poder não elimina a outra, e nem poderia, nessa interpretação sistemática. O sistema do direito positivo mantém sua unidade e unicidade.

O ponto relevante aqui é perceber os critérios que servem de condição de validade para a produção de normas jurídicas com fundamento de validade em *normas* (de estrutura) *prescricionais*.

4.3. A norma completa: norma primária e secundária

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 prescritiva escrita, que se impõe por meio da *coercibilidade*[127] que lhe é própria e que o distingue dos demais sistemas normativos.

Os sistemas normativos em geral são dotados de *coatividade*, vez que estimulam determinadas condutas. Mas o que diferencia o sistema do direito positivo dos demais sistemas normativos é a aptidão para, através de comandos concretos, "tocar" as condutas intersubjetivas, por meio da *coercibilidade*, forçando a prática da conduta exigida, no plano dos fatos.

A religião (sistema normativo religioso), por exemplo, não goza de tal aptidão ou característica. Seus mandamentos são cumpridos em função unicamente da fé, pois ele não dispõe de meios reais e concretos para impor a realização das condutas exigidas. O seu estímulo se limita ao plano das ameaças psicológicas.

O mesmo ocorre com o sistema normativo da moral. Seus mandamentos são cumpridos em função unicamente da aceitação social, pois ele não dispõe de meios reais e concretos para impor a realização das condutas exigidas. O seu estímulo se limita ao plano da reprovação social.

---

[127] 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.

Diferentemente, o sistema do direito positivo dispõe de tais recursos – seja pela execução forçada, seja pela expropriação patrimonial, seja pela privação da liberdade –, mas sempre através da prestação da tutela jurisdicional estatal, já que o Estado possui o monopólio da tutela jurisdicional. Assim, somente através da *ação judicial* é que o devedor pode ser forçado, pela *coercibilidade* jurídica, a prestar a conduta exigida.

É nesse sentido que a norma jurídica se diferencia das demais, porque dotada desta força *coativa* estatal (*coercibilidade*), daí dizer que a *norma jurídica completa*[128] é aquela que disciplina, ao mesmo tempo, uma dada relação jurídica material ("primária") e a respectiva relação jurídica processual ("secundária", também denominada *sanção*[129]), esta última tendo como pressuposto fático o descumprimento do dever jurídico exigido na primeira.

Duas normas jurídicas, portanto, formam a *norma jurídica completa* (*norma primária* e *norma secundária*[130]). Do contrário, supondo a inexistência da segunda norma, a primeira se equipara às demais normas não jurídicas, porque não dotada de *coercibilidade* – o que equipararia o direito positivo à moral[131] ou à religião, por exemplo. É o que leciona LOURIVAL VILANOVA[132], *in verbis*:

> Fazendo-se um corte abstrato na série de normas que compõe unitariamente o sistema do direito positivo, vemos que uma regra jurídica completa consta de duas normas. (...) Na norma secundária, a hipótese fáctica é a não observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui através do órgão jurisdicional). (...) Sem passarmos por alto que a relação jurídica processual é autônoma, em face da relação jurídica material. (...) Se de uma norma jurídica suprime-se a norma secundária sancionadora da norma primária, fica a norma primária desprovida de juridicidade. (...) O que destaca a sanção jurídica é sua previsibilidade típica e a possibilidade do uso da coação organizada (através de órgão jurisdicional) para fazer valer as obrigações principais e as obrigações secundárias.

---

[128] Para KELSEN, a idéia da norma completa gira em torna da sanção do agente que deixa de cumprir determinado dever jurídico. Para ele, o ilícito não corresponde a um fato antijurídico, mas de verdadeiro pressuposto jurídico da medida sancionatória (pena ou execução forçada). Na sua teoria, a *norma secundária* prescreve o comportamento desejado pela ordem jurídica (relação jurídica material) e a *norma primária* prescreve uma sanção.

[129] Aqui tomada como providência jurisdicional, e não como punição.

[130] Como já destacado neste trabalho, chamaremos de *norma secundária* (*norma primária* para KELSEN e *endonorma* para CÓSSIO) a norma que disciplina a relação jurídica processual, ou seja, a que fixa o direito subjetivo do credor de pleitear a tutela jurisdicional estatal, em função do inadimplemento verificado na relação jurídica material, disciplinada pela *norma primária* (*norma secundária* para KELSEN e *perinorma* para CÓSSIO).

[131] CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 39.

[132] VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª edição. São Paulo: RT, 2000, p. 175-176.

Portanto, 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*[133]: 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*[134] para o caso de não adimplemento da primeira obrigação, ou seja, o direito à tutela jurisdicional, prestada mediante o *direito de ação* processual. Esta *sanção* não se confunde com uma medida punitiva. Sua acepção aqui é de providência jurisdicional adotada pelo Estado-Juiz para fazer valer a relação de direito material, prescrita na *norma primária*. Desse modo, a *norma completa* possui a seguinte estrutura lógica:

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

Nesta representação, "A" corresponde ao fato jurídico (fato tributário ou pagamento indevido), "B" corresponde ao dever jurídico (relação jurídica material) e "C" corresponde ao *direito de ação* processual (relação).

Não se deve confundir a *sanção* (aqui tomada como relação processual) com as penalidades cominadas também numa relação jurídica material em função do descumprimento do dever jurídico material inadimplido. 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). Desse modo, tais relações podem ser 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*

[133] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 2ª ed, São Paulo: Noeses, 2009, p. 138.
[134] Deve destacar aqui a classificação das normas primárias em *dispositivas* e *sancionadoras*, cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª edição, São Paulo: Max Limonad, 2001.

Norma secundária 2 (sancionatória): *Se não P, deve ser CP*

Nesta representação, "P" corresponde à penalidade (multa, por exemplo) e "CP" corresponde ao *direito de ação* processual (relação) necessário para exigir "P".

É nesse contexto que surge a acepção mais comum da norma prescricional, como norma *de conduta*, distinta das demais, visualizada na seguinte representação lógica:

Norma primária: *Se A, deve ser B*
Norma secundária: *Se não B, deve ser C*
Norma prescricional[135]*:* *Se não C, deve ser a prescrição D.*

Nesta representação, "D" corresponde à relação jurídica tributária prescricional (efeito jurídico), que põe fim a "B" e "C", ou seja, ao dever jurídico material (pagar o tributo ou restituir o indébito, por exemplo) e ao *direito de ação* processual, extinguindo direitos subjetivos e proibindo o credor de exigir o cumprimento da obrigação originária.

Como se vê, a norma prescricional tributária se relaciona com a *norma primária* e com a *norma secundária*, afastando sua aplicação e pondo fim à relação jurídica "primária" ("deve ser B") e "secundária" ("deve ser C"), diferentemente do que ocorre no direito civil, por exemplo. Ali, as normas prescricionais se limitam a disciplinar a extinção da relação jurídica "secundária" ("deve ser C"), remanescendo a relação "primária" ("deve ser B").

Por isto, a repetição do indébito tributário possui disciplina diversa da repetição do indébito civil.[136]

Mas para que isto se opere no mundo jurídico, é preciso a expedição de comandos individuais e concretos, ou seja, das normas jurídicas individuais e concretas, já que as normas jurídicas veiculadas nos enunciados gerais apenas descrevem hipoteticamente o fato prescricional e prescrevem o vínculo abstrato da relação jurídica correspondente.

---

[135] A perspectiva aqui é a da prescrição *material* ou *pré-processual*.
[136] Esse tema será melhor abordado mais adiante, na análise da *relação prescricional*.

Uma vez materializado o fato prescricional, há de se produzir um comando individual e concreto que, relatando aquela ocorrência material, constitua o fato jurídico prescricional e dê origem ao enlace jurídico concreto (relação prescricional), aproximando o direito à conduta intersubjetiva almejada.

Assim, apesar de nascer com a produção de enunciados prescritivos gerais ou frases normativas dirigidas a todos os membros de determinado Estado de direito, que fixam as condutas intersubjetivas a ser praticadas (proibidas, permitidas e obrigatórias) no intuito de proporcionar a harmonia da vida em sociedade, o sistema do direito positivo exige a expedição de normas individuais e concretas (sentença judicial, decisão administrativa, ato administrativo, etc.), que dão vida ao *fato jurídico prescricional* e à *relação jurídica prescricional* concreta.

4.4. O valor contido na norma prescricional

Aceitando o direito positivo como um objeto cultural, porque concebido na linguagem comunicacional, tal qual defende ROBLES[137] – um grande *facto comunicacional* –, resta inevitável reconhecer que o discurso do direito positivo está impregnado de valores, seja na produção dos textos legislativos, seja na aplicação de tais textos pelo poder judiciário, seja na produção de atos administrativos, seja na prática de atos jurídicos privados, etc.

E se o discurso da comunicação em geral está impregnado de valores, como ensina JOHANNES HESSEN[138], o discurso do direito positivo também está, inclusive as normas jurídicas, tal qual afirmam MIGUEL REALE.[139]

E no mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO[140] afirma que *"o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico."*

---

[137] ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito* (tradução de Roberto Barbosa Alvez). Barueri, SP: Manole, 2005.
[138] HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores* (tradução de L. Cabral Moncada). Coimbra: Almedina, 2001.
[139] REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.
[140] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 174.

Nesse cenário, o desafio está em identificar qual, ou quais, valores "contaminam" determinada norma jurídica a fim de construir um sentido possível e razoável.

Disso não escapa a norma prescricional. E, em relação à ela, há praticamente consenso na doutrina e jurisprudência no sentido de que o valor que sobressai aos olhos do intérprete é o da *certeza do direito* e da *segurança jurídica*, expressamente consignados no preâmbulo e *caput* do art. 5º da Constituição de 1988[141], *in verbis*:

> Constituição Federal de 1988
>
> PREÂMBULO
>
> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.
>
> (...)
>
> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, **à segurança** e à propriedade, nos termos seguintes:
>
> (...)
>
> (grifei)

Nesse contexto, considerando os vacilos que sempre contaminaram a doutrina na determinação clara do conteúdo desse valor – girando em torno dos conceitos de segurança, certeza e ordem[142] –, o ponto relevante está em saber qual o alcance desse valor e/ou se ele alcança o valor *justiça*, de modo que se possa levar em conta – ou não – a conduta do titular

---

[141] É oportuno aqui destacar haver opinião em sentido contrário, isto é, que este valor está implícito no texto constitucional.

[142] TORRES, Heleno Taveira. *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 Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 22.

do *direito de ação* na composição da hipótese normativa prescricional (elemento volitivo), a par do elemento temporal (prazo prescricional) que inequivocamente compõe essa hipótese.

Dito de outro modo, pode-se indagar: à luz da *segurança jurídica* e da *certeza do direito*, a norma prescricional pressupõe a *desídia* e o *descaso* do titular do *direito de ação*? Eis aí uma grande questão a ser solucionada.

Ora, se a relação prescricional põe fim à relação jurídica tributária material e à respectiva relação processual, tendo como pressuposto a *omissão* daquele credor, é oportuno investigar as razões (valores) de tal mutilação: se por *justiça* ou se por uma *condição estrutural* do sistema jurídico que lhe assegure a estabilidade.

Sobre isto, o saudoso PONTES DE MIRANDA[143] defendia que *"os prazos prescricionais servem à paz social e à segurança jurídica"* e *"encobrindo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou a acionabilidade"*.

Ao tratar do valor *segurança jurídica*, CARRAZZA[144] o coloca sob a perspectiva dos administrados e o relaciona com os conceitos de *justiça*, *certeza* e *igualdade*, *in verbis*:

> O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.
>
> De fato, como o Direito visa à obtenção da ***res justa***, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.
>
> Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, "cria condições de ***certeza*** e ***igualdade*** que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros."
>
> (grifei e itálico no original)

---

[143] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. Tomo 6. Campinas: Bookseller, 2000, p. 136.
[144] CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 448-449.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO[145], o valor *segurança jurídica* também se coloca na perspectiva do administrado, guardando relação com a certeza da mensagem jurídica e a estabilidade das relações jurídicas. Para o autor, a *segurança jurídica* efetiva-se por meio de outros princípios, quais sejam: certeza do direito, legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalização da jurisdição, etc. Pode-se concluir que, nesta perspectiva, o valor *segurança jurídica* está intimamente relacionado à *justiça*.

Outros autores, contudo, defendem que as *normas prescricionais* não prestigiam a *justiça*, mas sim a *segurança jurídica*, colocando tais valores em posições opostas, isto porque tomam a *segurança jurídica* do ponto de vista do próprio sistema jurídico (e não dos administrados). Nessa linha, é oportuno citar, por exemplo, o magistério de EURICO DE SANTI[146], *in verbis*:

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

Sob esse mesmo olhar, na perspectiva do sistema jurídico, CRISTIANO CARVALHO e EDUARDO JOBIM[147] afirmam que as normas prescricionais não prestigiam a *justiça*, *in verbis*:

> Neste sentido, decadência e prescrição não são formas de fazer ajustamento ou justiça, mas modos que o direito criou para conviver com o próprio tempo, trazendo sempre que possível estabilidade ao sistema jurídico.

Mas qual o verdadeiro destinatário do valor *segurança jurídica*: o sistema jurídico ou os administrados? *Segurança* para quem?

Tal indagação se justifica diante da lição de HELENO TORRES[148], para quem, o valor *segurança jurídica*, implícito no texto constitucional, assume perspectivas distintas. Fala-se

---

[145] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 263.
[146] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 35.
[147] 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, 2010, p. 197.

em *segurança subjetiva* para referir-se à certeza ou previsibilidade, como um direito (princípio-garantia) assegurado ao particular ou mesmo de *"consolidação de todo o garantismo constitucional tributário"* (sic), que prestigia a justiça. Fala-se em *segurança objetiva* para referir-se à segurança do ordenamento jurídico, como medida de estabilidade do ordenamento jurídico (condição estrutural do sistema do direito positivo), que lhe dá efetividade.[149]

Abordagem semelhante faz HUMBERTO ÁVILA[150]. Para ele, esse valor assume diversas perspectivas, dentre as quais, diz ele que, em certas situações, o seu objeto é o ordenamento jurídico (segurança jurídica *objetiva*), ao passo que em outras o seu objeto reside na proteção do seu beneficiário (segurança *subjetiva*): um cidadão, os cidadãos, o Estado.

Ora, nem todas as mutilações de direito subjetivo (material e processual) configuram uma penalidade, mas somente aquelas decorrentes de fatos ilícitos. Tome-se como exemplo, extraído do direito eleitoral, a *inelegibilidade cominada* em função do grau de parentesco com ocupante de mandato eletivo. A condição de ser casado com o(a) prefeito(a) não é vedada pelo direito. Todavia, neste caso, retira-se do marido ou da esposa o direito subjetivo de ser votado enquanto perdurar tal situação. Não creio que esta mutilação configure uma penalidade, eis que o vínculo matrimonial em questão não configura um ilícito. Do mesmo modo, a simples *inação* do credor não configura um ilícito, ainda que decorrente de sua *desídia* ou *descaso*, daí porque não se pode dizer que a relação prescricional é punitiva. Desse modo, não se pode falar em *justiça* da norma prescricional sob esta perspectiva.

Por outro lado, não parece razoável pressupor ou imputar a *inação* sem que seja facultado ao credor exercer livremente o seu *direito de ação*, sob pena de restar um conflito lógico em nível normativo. Dito de outro modo, só se pode imputar a *omissão* a alguém que goza ou

---

[148] TORRES, Heleno Taveira. *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 Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009.

[149] O autor chama essa *segurança objetiva* de *segurança jurídica por estabilidade sistêmica*, que classifica da seguinte forma: estabilidade *das formas*, *temporal*, *por calibração* ou *por balanceamento do sistema* (estabilidade funcional) e *dos princípios*. (TORRES, Heleno Taveira. *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 Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 358-359).

[150] ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança jurídica no direito tributário: entre permanência, mudança e realização.* Tese apresentada para o concurso provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009.

gozava das condições necessárias para exercer o seu direito e não o fez por opção, ainda que tacitamente. A existência de obstáculos, reais ou normativos, ao exercício do *direito de ação* afasta a suposta *omissão*.

Seguindo as lições de LOURIVAL VILANOVA, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[151] que as normas jurídicas disciplinam as condutas intersubjetivas por meio de três modais deônticos, apenas, a saber: obrigatório (O), proibido/vedado (Ph ou V) e permitido (P). E um modal pode ser definido em função do outro, com o auxílio do conectivo monádico (negador). A obrigatoriedade de uma conduta equivale a (i) não permitir sua omissão e/ou (ii) proibir sua omissão. Assim, os modais são irredutíveis, mas *interdefiníveis*[152].

Nesse sentido, do ponto de vista lógico, a regra que obriga (O) uma conduta ("deve usar uniforme", por exemplo) exige uma correspondente regra que permite (P) essa mesma ("pode usar uniforme"), sob pena de remanescer um conflito lógico que impede a *eficácia técnica*[153] da norma jurídica em questão.

Avançando na análise teórica, pode-se dizer que a regra que proíbe (V) uma conduta ("proibido pisar a grama", por exemplo) exige uma correspondente regra que permite (P) a omissão desta mesma conduta ("pode deixar de pisar a grama"), do mesmo modo que para a regra que permite (P) uma conduta ("pode andar de moto", por exemplo) exige a regra correspondente que não obrigue (O) conduta diversa ("deve andar a pé").

Nessa linha de pensamento, no âmbito da lógica, não se mostra razoável ou proporcional imputar a *inação* ao credor se a sua *ação* não lhe foi permitida. Logo, se *razoabilidade* e *proporcionalidade* são conceitos que se relacionam com a idéia de *justiça*, é possível afirmar

---

[151] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205.

[152] Cf. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002, p. 123-124, e ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; e GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 5ª reimpresión. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1999, p. 95-96 e 123-124.

[153] O conceito de eficácia técnica aqui empregado corresponde condição da regra jurídica para gerar efeitos jurídicos, removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas (Cf . CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 101-102). Ele ensina que a ineficácia técnica de uma norma pode ocorrer, dentre outras hipóteses, quando existir outra norma inibidora de sua incidência. (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 414).

que, se de um lado, a norma prescricional prestigia a *segurança* e não a *justiça*, por outro, a sua aplicação não pode restringir esta última.

Isto posto, creio que ambas as posições e corretas. A norma prescricional prestigia, portanto, 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*.

4.5. A estrutura formal da norma prescricional

Ainda tomando a prescrição como norma jurídica, há de se reconhecer que ela assumirá a estrutura formal comum às unidades normativas que integram e compõem o sistema do direito positivo, dada sua homogeneidade lógico-sintática, apesar de sua heterogeneidade semântica. Essa estrutura formal comum às normas jurídicas é construída em função da aptidão para regular as condutas intersubjetivas. Há de se buscar uma estrutura formal mínima, dotada dos elementos necessários para a completa certeza da mensagem jurídica e integral disciplina das relações intersubjetivas.

Tal qual ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[154], trata-se do *"mínimo redutível do deôntico"*, tomada como estrutura construída pelo aplicador do direito. Daí decorre a distinção entre *enunciado prescritivo* e *norma jurídica*, ou seja, entre os *textos legislativos* e aquela estrutura construída pelo aplicador do direito, no seu intelecto, na forma de juízo hipotético-condicional.

Desse modo, tomada como norma, a prescrição tributária assumirá esse modelo formal, composta, (i) por uma *hipótese de incidência* ou *hipótese normativa* (antecedente), ou seja, um evento do mundo social de possível ocorrência, identificável no espaço e no tempo, e (ii) por um *mandamento* ou *efeito jurídico* (conseqüente), ou seja, uma relação jurídica prescrita entre o Estado, de um lado, e o contribuinte ou responsável tributário, do outro.

---

[154] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

A estrutura lógica da norma prescricional segue a das demais unidades normativas do sistema jurídico do direito positivo, podendo se representada na forma indicada a seguir, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[155]:

D [F → (S' R S")]

Isto significa dizer o seguinte: *deve ser* que, dado o fato F, implica-se (causalidade jurídica) a relação jurídica R, entre o sujeito S' (ativo) e o sujeito S" (passivo), que tem por objeto uma determinada conduta. Assim, para S' nasce um direito subjetivo e para S" nasce um dever jurídico.

Na relação jurídica tributária material em que o Fisco é credor (sujeito ativo), esse direito subjetivo pode ser chamado de crédito tributário e o dever jurídico imputado ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), de obrigação tributária. Na relação inversa, o Fisco assume a condição de devedor do indébito tributário.

A partir dessa fórmula lógica geral e abstrata, a autoridade competente aplica o direito positivo produzindo normas jurídicas individuais e concretas. Eis aí o fenômeno da incidência (aplicação) da norma sobre o fato jurídico.

O direito positivo, enquanto sistema de normas jurídicas que se projetam sobre a conduta intersubjetiva, se manifesta por meio de *operações lógicas*, como ensina LOURIVAL VILANOVA.[156] O aplicador produz normas jurídicas individuais e concretas a partir dos fatos descritos nas normas jurídicas gerais e abstratas, dando vida ao processo de positivação do direito positivo. Esta atividade, conforme concebido por KELSEN[157] ("Se A, então *dever ser* B"), se dá por meio da *implicação* (causalidade jurídica).

Dito isto, a partir da leitura e interpretação dos enunciados do Código Tributário Nacional, já é possível construir e enunciar a estrutura formal hipotético-condicional da norma

---

[155] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
[156] VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2002.
[157] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* (tradução João Baptista Machado). 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

prescricional da seguinte forma: *dado o fato prescricional*[158], deve ser *a extinção da relação tributária material correspondente e da respectiva relação processual.*

Firmes nestes conceitos e concepções, torna-se possível avançar no estudo da prescrição tributária, passando a analisar seu aspecto factual e relacional.

[158] Este *fato* é melhor investigado adiante.

5. O FATO PRESCRICIONAL (HIPOTÉTICO)

Se a primeira acepção possível do signo *prescrição* corresponde à *norma jurídica prescricional*[159], este signo passa a aceitar duas outras acepções possíveis, *fato prescricional* (antecedente)[160] e *relação jurídica prescricional* (conseqüente)[161], posto que são estes os componentes da estrutura lógico-formal daquela *norma jurídica prescricional*, comum à todas as normas jurídicas, dada sua homogeneidade sintática.

Assim, sendo, passa-se a investigar o *fato prescricional* hipotético, ou seja, a *hipótese prescricional*, ou seja, o *antecedente* na norma prescricional geral e abstrata. Antes, porém, algumas considerações iniciais, especialmente acerca da distinção entre *evento* e *fato* são imprescindíveis.

Aqui, cumpre lembrar e esclarecer que, no plano da Ciência do Direito, o discurso se opera em caráter descritivo e, via de regra, hipotético. Isto porque, comumente, o cientista estuda a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos gerais, cabendo ao aplicador do direito a construção das normas jurídicas individuais e concretas, bem como dos fatos e relações jurídicas concretas.

É exatamente isto o que ocorre no presente trabalho: um estudo da *prescrição* em caráter geral e abstrato. Logo, o *fato prescricional* aqui analisado é aquele descrito hipoteticamente no antecedente da norma prescricional geral e abstrata, ou seja, a *hipótese prescricional*.

PAULO DE BARROS CARVALHO[162] afirma que HABERMAS distingue os fatos dos objetos da experiência (coisas, acontecimentos, pessoas e suas manifestações). Os fatos seriam as afirmações acerca dos objetos; os enunciados lingüísticos ou relatos. Cita ALEXY para dizer que a verdade é consensual, quando todos fazem a mesma afirmação (predicado) sobre certo objeto. Reporta-se ao magistério de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR para distinguir o fato do evento. A afirmação (enunciado) conferiria realidade ao evento. Fato não

---

[159] Norma geral e abstrata ou norma individual e concreta.
[160] Hipotético (norma geral e abstrata) ou concreto (norma individual e concreta).
[161] Abstrata ou concreta.
[162] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 427 e ss.

seria um objeto concreto, mas um elemento lingüístico. A seu ver, portanto, o uso da linguagem confere realidade ao evento, que assume a condição de verdadeiro. Portanto, os enunciados factuais não refletem o real, mas um ponto de vista sobre o real, lembrando os ensinamentos de CHALHUB.

Nessa concepção, portanto, os fatos se distinguem dos eventos e correspondem aos enunciados lingüísticos que descrevem aqueles eventos. O fato é o evento conhecido.

O enunciado factual reporta-se ao passado: ao momento do evento. Mas isto não é suficiente para transformá-lo em fato jurídico[163].

Se é verdade que linguagem é *"um meio de expressar a realidade objetiva"*[164], e convencido de que o direito positivo é um *"objeto da cultura, criado pelo homem para organizar comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados"*[165] e que o direito posto se manifesta em linguagem escrita e prescritiva (linguagem-objeto), é razoável concluir que os fatos jurídicos estão intimamente relacionados ao ato humano que enuncia o discurso do direito positivo.

É por isto que o legislador observa o mundo social, escolhe os eventos sociais que interferem nas relações intersubjetivas e que, por isso, merecem disciplina jurídica, para dar-lhes juridicidade.

Com isso, enuncia extratos de linguagem prescritiva escrita que descrevem hipotética e conotativamente tais eventos sociais, para o futuro, que assumem a condição de hipótese normativa, compondo normas gerais e abstratas.

No tema da prescrição tributária, portanto, a norma geral e abstrata descreve a *hipótese prescricional*, de possível ocorrência.

---

[163] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 434.
[164] 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.
[165] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 24.

Uma vez materializado no mundo social aquele fato hipotético, compete ao aplicador do direito verificar sua exata adequação à hipótese legal (subsunção) e expedir a norma jurídica individual e concreta, que constitui o *fato jurídico prescricional*, dando origem à relação jurídica correspondente.

Portanto, ao tratar do *fato prescricional*, pode-se estar a tratar da *hipótese prescricional* (descrição hipotética e conotativa da norma geral e abstrata) ou do *fato prescricional* individual e concreto (social ou jurídico).

O *fato prescricional* individual e concreto no plano social, ainda não vertido em linguagem competente, corresponde ao *evento prescricional*. Por outro lado, o *fato prescricional* individual e concreto, vertido em linguagem competente, corresponde ao *fato jurídico prescricional* (enunciado lingüístico prescritivo fruto da construção da norma individual e concreta, que descreve a ocorrência do *evento prescricional* e verifica sua adequação à *hipótese prescricional*).

E, como já destacado anteriormente, em que pese reconhecer a existência de duas espécies distintas de prescrição tributária, sob a perspectiva da hipótese prescricional – *material* e *intercorrente* –, é de bom alvitre esclarecer que as formulações aqui apresentadas se referem especialmente à prescrição *material*. Isto porque o tema da prescrição *intercorrente* é analisado mais adiante.

5.1. Critério material

Não há na legislação complementar uma descrição clara e precisa da hipótese prescricional tributária (*material* e *intercorrente*). Ela não está suficientemente descrita. Daí advém a necessidade de interpretar os enunciados prescritivos que tratam dessa hipótese, afastando eventuais vaguidades ou ambigüidades e atribuindo-lhes sentido, para descrever minuciosa e precisamente os elementos que compõem tal hipótese.

Aqui são relevantes as lições do alagoano MARCOS BERNARDES DE MELLO[166], que 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*: eventos 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:

a. *ato stricto sensu*: ato unilateral de fazer algo (ex: industrializar produtos);

b. *negócio jurídico*: ato bilateral consensual (ex: celebrar contrato, compra/venda).

De início, é possível afirmar que, segundo o cerne do seu suporte fático[167] (núcleo do seu critério material), a hipótese prescricional não está qualificada na ilicitude. Não se trata de fato ilícito, portanto.

Ademais, considerando o elemento volitivo (ato humano) desse suporte, deve-se verificar a natureza da hipótese prescricional, classificando-a corretamente, de modo a compreender corretamente o seu cerne, isto é, a sua materialidade ou o seu critério material.

É preciso investigar 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* hipotéticos, de possível ocorrência.

---

[166] Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 99.
[167] Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 93.

5.1.1. Fato prescricional *stricto sensu*

Classificar a hipótese prescricional como um *fato stricto sensu* implica reconhecer que o seu critério material corresponde a um evento natural, sendo irrelevante o elemento volitivo humano.

Nesta perspectiva, a hipótese prescricional consistiria apenas no decurso do prazo prescricional, ou seja, o fluxo natural do tempo, refletindo a segurança jurídica enquanto *condição estrutural* do sistema jurídico que lhe assegure a estabilidade e não uma questão de *justiça*.

Ocorre que, 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, daí porque classificar a hipótese prescricional *material* como um *fato stricto sensu* não se mostra a escolha mais adequada.

O mesmo não se diga em relação à prescrição *intercorrente*, já que 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.

5.1.2. Ato-fato prescricional

Se os elementos que compõem a hipótese prescricional *material* são apenas o prazo (decurso de tempo) e o resultado da inação humana (não exercício do direito de ação), então classificar a hipótese prescricional como um *ato-fato* se mostraria razoável.

Isto implica deixar de lado o elemento volitivo humano, pois, nesse contexto, seriam irrelevantes a *omissão*, a *desídia*, o *descaso* ou a *inércia* do credor e titular do *direito de ação*. Também não haveria motivo para se falar em suspensão e/ou interrupção da contagem desse prazo, já que a atuação do credor seria irrelevante.

Esta posição se sustenta tomando a segurança jurídica sob a perspectiva do próprio sistema do direito positivo, como condição estrutural que lhe assegure estabilidade, conforme tratado anteriormente.

Assim, já que nesta classe o ato humano não é essencial à hipótese, não seria adequado exigir a *omissão* do credor, por exemplo, como um dos elementos qualificadores da hipótese prescricional, sendo suficiente o resultado fático que decorre do ato humano, ou seja, a inexistência de ação judicial ao final do prazo prescricional, sendo totalmente irrelevante a conduta humana que o motivou; quer tenha havido omissão do credor ou não.

Data venia, esta não me parece a melhor forma de enxergar a questão. Considerando a classificação aqui posta, creio que 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 interessa ao direito, sob pena de se atentar contra a *justiça*.

Penso que a estabilidade do sistema jurídico (segurança jurídica do e para o sistema) não deve se sobrepor à segurança jurídica dos administrados (justiça), vez que o direito não tem um fim em si mesmo, mas deve servir à sociedade.

Por isto é que se mostra mais razoável classificar a hipótese prescricional *material* como um *ato stricto sensu*.

O mesmo não se diga em relação à prescrição *intercorrente*, já que 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. Então, parece sim razoável tomar a hipótese prescricional *intercorrente* como um *ato-fato*.

5.1.3. Ato prescricional

No âmbito da atividade tributária estatal, o exercício do *direito de ação* consiste em dever jurídico imposto à Administração Pública. O procurador fazendário, por força do princípio da legalidade administrativa, está obrigado a praticar atos no exercício do *direito de ação* estatal,

especialmente no que diz respeito à cobrança de tributos, por meio da execução fiscal. Não há margem para discricionariedade. Trata-se de conduta obrigatória (O).

Já o exercício do *direito de ação* visando a exigir o indébito tributário configura mera faculdade do particular. Trata-se de conduta permitida (P).

É nesse contexto, quanto ao exercício do direito de ação (*actio nata*), que faz algum sentido falar em *inação*, *omissão*, *inércia*, *desídia*, *descaso*, *negligência* e *desleixo*. Mas, assim como os demais signos, essas expressões também são imprecisas, porque gozam da ambigüidade "processo/produto".

O conteúdo semântico desses signos corresponde tanto ao processo (conduta humana) como ao produto dessa conduta, isto é, o resultado.

Ademais, com base no *animus* do sujeito, alguns desses vocábulos apontam para conduta moralmente reprováveis, e também o seu resultado. São eles: *desídia*, *descaso*, *negligência* e *desleixo*.

Portanto, tais conceitos devem ser devidamente compreendidos nas suas distinções. Isto porque, a conduta negativa (o não fazer) – e o seu resultado – podem ainda 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).

Assim, já que o exercício do direito de ação particular configura mera faculdade, não sendo uma conduta juridicamente exigida, não há razão para se cogitar do *animus* (*desídia*, *descaso* ou mesmo *negligência*) do credor nesta hipótese, já que sua opção negativa (pelo não exercício do direito de ação) não configura conduta reprovável pelo direito.

E 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).

Por isto, dada a *interdefinibilidade* dos modais deônticos, 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.

Isto porque, do ponto de vista lógico, a regra que proíbe uma omissão ("não pode não cobrar") corresponde à regra que obriga a conduta ("deve cobrar") e exige uma correspondente regra que (i) permita essa mesma conduta ("pode cobrar") ou que (ii) não obrigue uma conduta diversa ("deve fazer algo diverso").

Haverá evidente conflito lógico se, de um lado, uma norma obriga a conduta ("deve cobrar")[168], mas de outro, outra norma (i) proíbe essa mesma conduta ("não pode cobrar") ou (ii) exige conduta diversa ("deve fazer algo diverso").

Ora, se o direito de ação só pode ser exercido após o vencimento do dever jurídico inadimplido, quando o devedor passa a incorrer na mora, então, 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;

[168] O que equivale à regra que proíbe uma omissão ("não pode não cobrar" ou "não pode deixar de cobrar").

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.

Não sendo materializado qualquer um desses pressupostos, não há o que se falar em permissividade (conduta permitida) para o exercício do direito de ação nem, conseqüentemente, em *omissão* ou *inércia* do seu titular, muito mesmos, na contagem do prazo prescricional, tão pouco, na materialização da própria hipótese prescricional (material).

Na ausência de algum desses pressupostos, faltará *interesse de agir* ou *interesse processual* (art. 3º c/c inciso VI do art. 267 do Código de Processo Civil) ao credor titular do direito de ação, por ausência de *necessidade* do processo, tal qual ensinam ANTÓNIO CARLOS CINTRA, ADA PELLEGRINI GRINOVER e CÂNDIDO DINAMARCO[169], *in verbis*:

> *Interesse de agir* – Essa condição da ação assenta-se na premissa de que, tendo embora o Estado o interesse no exercício da jurisdição (função indispensável para manter a paz e a ordem na sociedade), não lhe convém acionar o aparato judiciário sem que dessa atividade se possa extrair algum resultado útil. É preciso, pois, sob esse prisma, que, em cada caso concreto, a prestação jurisdicional solicitada seja *necessária* e *adequada*.
>
> Repousa a ***necessidade* da tutela jurisdicional** na impossibilidade de obter a satisfação do alegado direito sem a intercessão do Estado – ou **porque a parte contrária se nega a satisfazê-lo**, sendo vedado ao autor o uso da autotutela, ou porque a própria lei exige que determinados direitos só possam ser exercidos mediante prévia declaração judicial (...)
>
> (grifei e itálicos no original)

[169] CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 281.

É nesse cenário que EURICO DE SANTI[170] entende que a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito é pressuposto da hipótese prescricional (material), além do fluxo de tempo e do elemento volitivo (conduta humana), *in verbis*:

> Assim, na hipótese da regra de prescrição do direito do Fisco, o fator tempo figura em conjunção com a **conduta omissiva** da Fazenda Pública. E só há omissão, se houver a **possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito**: não basta que o crédito esteja instalado no sistema com notificação regular, líquido e certo, requer-se também que seja exigível. Sem exigibilidade não há omissão, tão somente fluxo de tempo. Em contrapartida, sem fluxo de tempo, também não se configura a omissão, ainda que haja exigibilidade.
>
> (grifei)

Nesse mesmo sentido, CAMARA LEAL[171] afirma que existem *"quatro elementos integrantes do conceito, ou quatro condições elementares da prescrição"*, a saber:

i) existência de uma ação exercitável (*actio nata*);

ii) inércia do titular da ação pelo seu não exercício;

iii) continuidade dessa inércia durante certo lapso de tempo;

iv) ausência de fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Assim, por exemplo, não há o que se falar em *omissão* ou *inércia* estatal antes do vencimento da obrigação tributária imputada a contribuinte, porque ainda inexistente a pretensão resistida, ou seja, a negativa do devedor.

Também 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

---

[170] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição, São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 218.

[171] LEAL, Antônio Luiz de Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 25 *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 505.

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*.

Dito tudo isto, se mostra mais razoável classificar a hipótese prescricional *material* como um *ato prescricional stricto sensu*, sendo irrelevante o *animus* do credor na composição de sua hipótese de incidência.

De outra banda, não parece razoável classificar a hipótese prescricional *intercorrente* como um ato, já que 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. Então, parece sim razoável tomar a hipótese prescricional *intercorrente* como um *ato-fato*.

5.2. O termo inicial (a teoria da *actio nata*)

Como dito anteriormente, parece não haver muita divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do *quantum* do prazo prescricional tributário, 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 surge realmente no instante em que se tenta identificar o momento em que o prazo prescricional começa a fruir (*dies a quo*).

É aqui que toma relevo o princípio ou teoria da *actio nata*, que rege o tema da prescrição e segundo o qual a contagem do prazo prescricional se inicia com o nascimento da pretensão ou ação[172], 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.

Então, diante do que já foi exposto até aqui, é possível afirmar que 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, deve ser entendida como 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[173], mas sim o vencimento da obrigação[174].

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.

Na hipótese de instauração do "contencioso administrativo", com a impugnação do devedor ao lançamento, nada muda, porque nesse caso o vencimento da obrigação desloca-se para momento posterior à decisão administrativa definitiva (30 dias após a ciência da decisão administrativa definitiva, por exemplo), tal qual ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[175], *in verbis*:

> A solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições de diligenciar acerca do seu direito de ação. Ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema.

Todavia, para o professor paulista, há uma impropriedade do *caput* do art. 174 do Código Tributário Nacional. A seu ver, a constituição definitiva do crédito ocorre na notificação do

---

[172] *Vide* AgRg no REsp 1.270.915/RS (Anexo AT).
[173] No sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário se dá no momento em que o lançamento é validamente notificado ao respectivo sujeito passivo: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 470-471; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 334; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 339-400.
[174] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 218-220.
[175] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 506.

lançamento, mas ela não corresponde ao termo inicial do prazo prescricional, apesar de outorgar exigibilidade do crédito.

Para mim, essa constituição definitiva não se dá no momento daquela notificação, mas sim no momento em que se opera a pretensão resistida, momento este que figura como termo inicial da contagem do prazo prescricional. O que outorga exigibilidade ao crédito é exatamente o inadimplemento da obrigação, a partir do seu vencimento.

Vencida a obrigação, e diante do seu inadimplemento, a pretensão do credor assume a condição de pretensão resistida, o que configura a materialização da hipótese normativa da norma secundária, que outorga o direito subjetivo à ação.

Nesse sentido, é oportuno transcrever o ensinamento de EURICO DE SANTI[176], que corrobora o raciocínio aqui exposto, *in verbis*:

> Assim, na hipótese da regra de prescrição do direito do Fisco, o fator tempo figura em conjunto com a conduta omissiva da Fazenda Pública. E só há omissão, se houver a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito: não basta que o crédito esteja instalado no sistema com notificação regular, líquido e certo, requer-se também que seja exigível. Sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo. Em contrapartida, sem fluxo de tempo, também não se configura a omissão, ainda que haja exigibilidade do crédito.

No caso dos tributos sujeitos ao autolançamento, supondo que a data do vencimento do dever de pagar é posterior à data do vencimento do dever instrumental de (auto) constituição do tributo, o mesmo se opera, ou seja, a constituição definitiva do crédito tributário se dá no momento do vencimento dever de pagar, o que corresponde ao termo inicial da contagem do prazo prescricional (estatal) material.

Ainda no caso dos tributos sujeitos ao autolançamento, supondo que a data do vencimento do dever de pagar é anterior à data do vencimento do dever instrumental de (auto) constituição do tributo, a constituição definitiva do crédito tributário se dá no momento do vencimento do segundo e último dever jurídico, já que somente a constituição do crédito (ainda que precária

---

[176] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 218.

ou não definitiva) lhe dá contornos de liquidez, quantificando-o. Não há exigibilidade antes dessa liquidação.

Logo, não enxergo qualquer impropriedade no *caput* do art. 174 do Código Tributário Nacional, mas sim ambigüidade e vaguidade na disciplina do fato prescricional, especificamente do termo inicial da contagem do seu prazo.

Já em relação à hipótese prescricional do indébito tributário, o termo inicial da contagem do prazo ocorre, em princípio, 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.

Isto posto, 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*

Desse modo, creio que é acertada a orientação do STF[177] e do STJ[178] quanto ao necessário esgotamento da esfera administrativa contenciosa como pressuposto da hipótese prescricional tributária estatal.

[177] *Vide* RE 94.462-1/SP (Anexo AA e AB).
[178] *Vide* EDcl no REsp 645.430/DF (Anexo AC).

Ora, se a instauração do "contencioso administrativo" desloca o vencimento da obrigação para momento posterior à decisão administrativa definitiva (30 dias após a ciência da decisão administrativa definitiva, por exemplo), não há o que se falar em exigibilidade e nem em decurso do prazo prescricional enquanto não concluído o processo administrativo fiscal respectivo.

Por essa razão, tenho por incorretos os julgados da PRIMEIRA TURMA do STJ que afirmam que a constituição definitiva se dá com a entrega da declaração pela particular, isto é, com o *autolançamento*[179]. A meu ver, o *autolançamento* em si não é suficiente para outorga exigibilidade ao crédito tributário, que só se materializa com o vencimento da obrigação tributária.

Isto porque, como já dito, pela teoria da *actio nata*, a contagem do prazo prescricional se inicia com o nascimento da pretensão do credor (o fisco). Assim, 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.

Portanto, penso que acertou a SEGUNDA TURMA do STJ quando tomou como *dies a quo* o 30º dia após a notificação do lançamento[180], vez que esta data corresponde exatamente ao vencimento da obrigação.

Na mesma linha, penso que a PRIMEIRA SEÇÃO do STJ acertou enquanto vinha decidindo que a constituição definitiva do crédito se dá com o vencimento da obrigação[181], cuja data é postergada na hipótese de instauração de "contencioso administrativo". Do mesmo modo, foi precisa quando decidiu que, apesar do autolançamento servir para a constituição do crédito tributário[182], a sua constituição *definitiva* só se opera com o vencimento da obrigação[183].

---

[179] *Vide* AgRg no REsp 954.069/SP (Anexo AE) e REsp 883.178/RS (Anexo AH).
[180] *Vide* AgRg no REsp 1.116.150/SC (Anexo AJ)
[181] *Vide* AgRg no Ag 1.031.868/SP (Anexo AF), AgRg no Ag 1.079.930/SP (Anexo AG), AgRg no Ag 1.012.180/RS (Anexo AI).
[182] *Vide* Súmula 436 do STJ (Anexo AU).
[183] *Vide* REsp 850.423/SP (Anexo AK)

Pelos mesmos motivos, recentemente, também acertou a PRIMEIRA SEÇÃO do STJ quando decidiu que esse dies a quo corresponde à data estipulada como vencimento[184] para o pagamento do tributo declarado (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional.

5.2.1. Sobre a suspensão da contagem do prazo prescricional

Uma vez fixado o conceito de *constituição definitiva* do crédito tributário, cumpre agora analisar os efeitos da norma jurídica que impõe a suspensão dessa exigibilidade, a partir da leitura do art. 151 do CTN[185], para saber se essa suspensão repercute, de alguma forma, na contagem do prazo prescricional.

Tomada a premissa de que essa constituição definitiva está atrelada à idéia da exigibilidade desse crédito, fica mais fácil compreender a questão.

Ora, se a omissão do credor é elemento de compõe a hipótese prescricional, e considerando que só há omissão se houver a possibilidade da exigibilidade do crédito, parece coerente afirmar que, afastada a exigibilidade do crédito tributário, não correrá a contagem do prazo prescricional. Afinal, *"sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo"*[186].

Parece mais razoável afirmar que essa contagem não corre em qualquer hipótese; fática ou jurídica. Nesse ponto, a lição de EURICO DE SANTI não é suficiente, ao limitar a questão à possibilidade jurídica da exigibilidade, quando afirma que *"só há omissão, se houver a*

---

[184] *Vide* REsp 1.120.295/SP (Anexo AL), submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008.

[185] "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (...)"

[186] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 218.

possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito"[187]. Na verdade, 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.

Assim, caso uma decisão judicial impeça o exercício do seu direito de ação[188] (no controle repressivo de constitucionalidade das normas, por exemplo)[189], afasta-se a omissão do credor, de modo que, não pode correr a contagem do prazo prescricional.

Do mesmo modo, caso uma greve dos serventuários do Poder Judiciário crie um obstáculo ao credor para o exercício do seu direito de ação (obstáculo no plano social), também se afasta a omissão do credor, de modo que, não pode correr a contagem do prazo prescricional, desde que esse obstáculo factual seja vertido em linguagem jurídica.

Nessas hipóteses, apesar de não existir enunciado prescritivo expresso nesse sentido, a norma jurídica prescricional impõe a suspensão da contagem do prazo prescricional, enquanto persistir o obstáculo à exigibilidade.

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, seguindo a concepção do *construtivismo lógico-semântico*, é imperioso admitir que outras hipóteses (causas suspensivas) que tornem inexigível o crédito tributário também implicarão a suspensão dessa contagem.

Todavia, conforme já tratado anteriormente, é de bom alvitre ressaltar que, na linha de raciocínio aqui seguida, a suspensão da contagem do prazo prescricional fixada no § 3º do art. 2º[190] da LEF (Lei da Execução Fiscal)[191] não se aplica em matéria tributária[192]. Contudo, caso

---

[187] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 218.
[188] Seguindo a concepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, há aqui um problema quanto à eficácia técnica da norma que disciplina o direito subjetivo à ação.
[189] Esse tema é melhor e individualmente tratado adiante, em capítulo próprio.
[190] "Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...) § 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. (...)"
[191] Lei nº 6.830/80.

admita essa aplicação, há de se reconhecer que a suspensão ali referida cria o obstáculo ao fluxo temporal do prazo prescricional, implicando a suspensão da contagem desse prazo.

5.2.2. Sobre o IPTU fracionado (moratória)

Aplicando os conceitos construídos na teoria tridimensional[193] até aqui apresentada, neste trecho, busco investigar a disciplina da prescrição do IPTU na hipótese em que é facultado o *fracionamento* do seu pagamento.

O conceito de *fracionamento* aqui tratado, portanto, refere-se à obrigação não vencida, verificado quando o fisco permite o seu pagamento em parcelas ao longo do exercício de apuração. Isto porque, na hipótese de obrigação vencida, não se fala em fracionamento, mas de *parcelamento* do débito.

Nesta análise utilizo regras e procedimentos fictícios, mas que são comumente utilizadas nos municípios brasileiros, com as adequações necessárias, a saber:

i) a legislação do município X estabelece que o fato gerador do IPTU se materializa no primeiro dia de cada ano (1º de janeiro);

ii) dando cumprimento ao que determina a lei, os agentes do fisco municipal anualmente efetuam o lançamento do IPTU no início de janeiro de cada ano;

iii) quanto ao pagamento do IPTU, a legislação tributária municipal concede uma opção aos contribuintes, em caráter geral, da seguinte forma:

   a. vencimento em 31/janeiro, em cota única, com desconto de 20%;

---

[192] *Vide* REsp 1.165.216/SE (Anexo AQ), AgRg no Ag 1.054.859/SP (Anexo AR) e REsp 975.050/RS (Anexo AS).

[193] Como já ponderado, a expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE[193], 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.

b. vencimento de 28/fevereiro, em cota única, com desconto de 10%;

c. pagamento fracionado, em parcelas mensais e sucessivas, sem desconto, vencendo a primeira em 28/fevereiro;

iv) nos termos da lei municipal, a opção do contribuinte é manifestada mediante o pagamento do boleto bancário respectivo, já que um carnê é enviado ao contribuinte com todos esses boletos.

Como se vê, este exemplo fictício corresponde exatamente à *moratória* referida no inciso I do art. 151 do CTN[194], e disciplinada nos arts. 152 a 155 do mesmo diploma. Isto porque, de acordo com a doutrina, a *moratória* consiste na *"prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o prazo original) para o cumprimento da obrigação"*, conforme ensinam SCHOUERI[195] e LUCIANO AMARO[196], ou na *"dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcela"*, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO[197].

Pois bem, nesse caso, em que momento de dá a constituição definitiva desse crédito? Dito de outro modo, em que momento se dá o *dies a quo* (termo inicial) da contagem do prazo prescricional? Eis a questão a ser enfrentada.

A questão aqui reside em identificar o momento da constituição definitiva do crédito tributário do IPTU, nos termos do art. 174 do CTN.

Como já visto, na linha de PAULO DE BARROS CARVALHO[198], RUY BARBOSA NOGUEIRA[199] e LUCIANO AMARO[200], a constituição definitiva do crédito ocorre na notificação do lançamento, ou seja, no momento da entrega do carnê ao contribuinte, quando

---

[194] "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; (...)"
[195] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 543.
[196] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 365.
[197] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 441.
[198] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 470-471.
[199] *Curso de Direito Tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 334.
[200] *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 339-400.

lhe é dada ciência da obrigação tributária que lhe é imputada, que se perfaz a relação jurídica tributária individual e concreta.

Já na linha de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI[201], é no momento do vencimento da que ocorre a constituição definitiva do crédito tributária. E essa é a linha do pensamento aqui exposto.

Como visto, a constituição definitiva ocorre quando o crédito tributário assume exigibilidade, o que, por sua vez, só ocorre com vencimento da obrigação tributária.

Então, já que, pela teoria da *actio nata*, a contagem do prazo prescricional se inicia com o nascimento da pretensão do credor (o fisco), pode-se 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.

Ocorre que no caso aqui posto ficticiamente, o vencimento da obrigação fica à escolha do contribuinte. E se é assim, a escolha de uma opção não pode implicar o inadimplemento e a mora das demais. Enquanto não vencida a obrigação em todas as opções, não há o que se falar em pretensão do fisco, nem em exigibilidade, nem em constituição definitiva, nem em início da contagem do prazo prescricional.

Se o contribuinte escolhe a terceira opção (recolhimento, em 28/fevereiro, da primeira parcela do pagamento fracionado), não se pode dizer que em 31/janeiro nasceu, para o fisco, a pretensão de exigir o tributo, quando venceu a primeira cota única.

E não é só. Manifestada a opção pelo pagamento fracionado, o vencimento do IPTU passa a ser o vencimento da última parcela. Primeiro porque a *moratória* aqui tratada 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.

---

[201] *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 218-220.

A *preclusão* (consumativa)[202] impede o fracionamento desse direito de ação, a norma preclusiva proíbe a realização de um ato processual (peticionar em caráter inicial, por exemplo) já praticado anteriormente.

Via de regra, ao propor a sua ação, o autor deve formular todos os pedidos que julgar necessários, em decorrência dos fatos narrados na sua petição inicial, sob pena de *preclusão* (consumativa), vedada a formulação de novos pedidos em momento posterior, ainda que através de nova ação fundada nos mesmos fatos.

Então, ao mover a sua ação para a cobrança do tributo (execução fiscal), o fisco deve exigir o pagamento de todo o tributo, ou seja, na sua integralidade (deduzido alguma parte eventualmente já paga), e não apenas uma parte ou fração dele.

Portanto, ainda que autorizado em lei ordinária municipal, o fracionamento da cobrança administrativa não repercute na disciplina da prestação da tutela jurisdicional, nem na disciplina do exercício do direito de ação.

Ao fisco municipal cabe somente exigir, em juízo, o todo (ou o remanescente, que deixou de ser recolhido, no máximo). Com isto, ele se vê forçado a aguardar o vencimento da última parcela, na hipótese do pagamento fracionado.

Por outro lado, vencida a obrigação em todas as opções e não manifestada a opção do contribuinte – no silêncio do contribuinte (na hipótese de não ter recolhido qualquer das cotas únicas ou a primeira parcela do pagamento fracionado) –, a constituição definitiva do IPTU se dá no vencimento da primeira cota única, já que as demais alternativas (moratória) são concedidas pela lei municipal em caráter facultativo.

Diante disto, pode-se concluir que, a opção pelo pagamento fracionado (moratória) beneficia o fisco, porque desloca o início da contagem do prazo prescricional (momento da constituição definitiva do crédito tributário) para o vencimento da última parcela.

---

[202] CPC: art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.

Por outro lado, o silêncio do contribuinte lhe beneficia, já que a contagem do prazo prescricional se inicia na data do vencimento da primeira cota única, sem o benefício da *moratória*.

5.3. O termo final

Neste item, busco analisar a regra de interrupção da contagem do prazo prescricional fixada no parágrafo único do art. 174 do CTN[203], na sua redação original e os efeitos da alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/2005.

Aqui também busco analisar a regularidade e os eventuais abusos no exercício do direito de ação pelo credor, para identificar as hipóteses em que se considera exercido o direito de ação, suficiente para interromper da contagem do prazo prescricional.

5.3.1. Sobre a Lei Complementar nº 118/2005

Como se vê, o enunciado prescritivo veiculado no parágrafo único do art. 174 do CTN trata do fluxo temporal, que é um dos elementos que compõem a hipótese prescricional material.

Na sua literalidade originária, o dispositivo já fixava as hipóteses de interrupção da contagem do prazo prescricional estatal. Dito de outro modo, ele estabelecia o efeito jurídico interruptivo implicado por quatro hipóteses de incidência, alternativamente: (i) a citação pessoal feita ao devedor, (ii) o protesto judicial, (iii) qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora, e (iv) qualquer ato inequívoco (ainda que extrajudicial) que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Diferentemente, o § 2º do art. 8º da LEF[204] dispunha que o despacho citatório do Juiz, proferido na Execução Fiscal, interrompe a prescrição tributária estatal.

---

[203] "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: ~~I - pela citação pessoal feita ao devedor~~; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

Em 09 (nove) de fevereiro de 2005, com o advento a Lei Complementar nº 118, a primeira daquelas hipóteses foi alterada. Assim, a hipótese de *citação pessoal feita ao devedor* foi revogada e, no seu lugar, foi instituída uma nova hipótese: o *despacho citatório em execução fiscal*, nos mesmos termos da disciplina então veiculada no § 2º do art. 8º da LEF.

Ademais, o art. 4º dessa mesma Lei Complementar nº 118/2005[205], a pretexto de dispor sobre interpretação do inciso I do art. 168 do CTN (que fixa a termo inicial da prescrição privada para a repetição do indébito tributário)[206], e para por fim à "tese dos 10 (dez) anos"[207], determinou que o seu art. 3º fosse aplicado retroativamente[208], à luz do que determina o inciso I do art. 106 do CTN[209].

Isto deu início a um profundo debate na comunidade jurídica (na academia e nos tribunais) sobre as seguintes questões:

i) observado o princípio da irretroatividade das leis, em relação à prescrição estatal, quais casos estariam alcançados pela nova hipótese de interrupção da contagem do prazo prescricional?

ii) em relação à prescrição privada, o art. 3º dessa LC nº 118/2005 realmente possui natureza de lei interpretativa, sujeita ao regime da aplicação retroativa definido no inciso I do art. 106 do CTN?

Seguindo a linha de raciocínio aqui apresentada, é razoável concluir que as inovações da LC nº 118/2005 somente seriam aplicáveis aos novos *eventos prescricionais* (efeito prospectivo),

---

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

[205] "Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional."

[206] "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005). (...)"

[207] *Vide* EREsp nº 435.835/SC (Anexo AV).

[208] "Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

[209] "Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)"

ou seja, aqueles cujo termo inicial (*dies a quo*) ainda não tivesse ocorrido, sendo irrelevante a data do ajuizamento da ação ou do despacho citatório.

Isto porque, 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.

Ressalte-se que, ao dispor sobre a hipótese prescricional ou sobre a relação prescricional, a norma prescricional assume a condição de *norma de conduta*.

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.

Nesse contexto, exatamente por força do princípio da irretroatividade das leis, essa alteração legislativa teve efeito prospectivo, somente.

É essa a linha jurisprudencial do STJ até agora, nos julgados indicados a seguir, ao decidir que o art. 3º da LC nº 118/2005 conferiu um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário e inovou no plano normativo, daí porque não tem eficácia retroativa e só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência:

i) PRIMEIRA SEÇÃO, ao julgar Embargos de Divergência[210], em 2005, 2007 e 2010;

ii) CORTE ESPECIAL, ao julgar Argüição de Inconstitucionalidade[211], em 2007;

Assim, a controvérsia estava aparentemente solucionada, de modo que as inovações da LC nº 118/2005 somente alcançariam os novos *eventos prescricionais*, cujo termo inicial (da

[210] *Vide* EREsp 591.604/DF (Anexo AX) e EREsp 437.379/MG (Anexo AZ e BA).
[211] *Vide* AI nos EREsp 644.736/PE (Anexo BB).

contagem do prazo prescricional) ocorresse após a *vacatio legis* (*in casu*, de 120 dias), ou seja, a partir de 09 (nove) de junho de 2005.

Com isto, nos termos da orientação jurisprudencial do STJ, no julgamento das argüições de prescrição tributária estatal, seria indiferente a data do ajuizamento da ação (execução fiscal) ou do despacho citatório, mas sim o termo inicial da contagem do prazo prescricional.

Todavia, em agosto de 2011, o julgamento do STF[212] sobre a questão modificou esse cenário. Isto porque, de um lado, reconheceu que a LC nº 118/2005 implicou inovação normativa e declarou a inconstitucionalidade do seu art. 4º. Todavia, por outro lado, decidiu que a eficácia dessa norma permite a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações privadas (repetição de indébito) ajuizadas após a *vacatio legis* (*in casu*, de 120 dias).

Portanto, aos olhos do STF, considera-se 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.

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.

Não se mostra razoável admitir um critério distinto para a solução de cada caso; prescrição estatal e prescrição privada.

---

[212] *Vide* RE 566.621 (Anexo BC).

Ora, seguindo a linha de raciocínio aqui apresentada, é possível afirmar que se mostra correta a orientação jurisprudencial do STJ quanto ao 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.

Vista a questão por outro lado, a data do ajuizamento da ação, tal qual decidiu o STF, não se mostra o critério correto, porque alcança os *eventos prescricionais* já em curso, o que é vedado pelo princípio da irretroatividade da lei.

Nesse mesmo contexto, a solução do STF ofende o princípio constitucional da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), ou seja, atenta contra os valores da segurança jurídica e a certeza do direito. É que a decisão do STF dá tratamento distinto aos particulares. Veja-se:

i) aquele que ajuizou sua ação de repetição de indébito antes de 09 (nove) de junho de 2005, por não acreditar no Sistema Jurídico e dele desconfiar, é premiado com o prazo antigo de 10 (dez) anos;

ii) o particular que só ajuizou sua ação de repetição de indébito após o dia 09 (nove) de junho de 2005 por depositar total credibilidade no Sistema Jurídico sem dele desconfiar, é "premiado" com o prazo de 05 (cinco) anos.

Portanto, pagamentos indevidos iguais podem se submeter a regras distintas quanto ao prazo prescricional da repetição do indébito.

No primeiro exemplo (ação ajuizada antes de 09/06/2005), o tributo recolhido indevidamente em 1º de janeiro de janeiro de 2000 não se submeterá aos efeitos da norma prescricional.

No segundo exemplo (ação ajuizada após de 09/06/2005), o tributo recolhido indevidamente em 1º de janeiro de janeiro de 2000 não poderá ser restituído ao contribuinte, porque se submeterá aos efeitos da norma prescricional.

Ademais, diante da decisão do STF, cabe refletir sobre qual o critério aplicável nos casos que tratam da prescrição estatal: está mantida a anterior orientação do STJ ou se deve utilizar o critério do STF?

Caso se aplique o critério eleito pelo STF aos casos que envolvem a prescrição estatal, a nova hipótese de interrupção do prazo prescricional (*"despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal"*) estatal seria aplicável às ações (de execução fiscal) movidas a partir de 09/06/2005.

Caso mantido o critério eleito pelo STJ, essa nova hipótese interruptiva (*"despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal"*) somente seria aplicável aos tributos cujo vencimento ocorra a partir de 09/06/2005. Isto significa dizer que todas as ações de execução fiscal que já tramitavam em 09/06/2005 não se submetem à nova regra interruptiva, sendo-lhes aplicável a hipótese antiga (*"citação pessoal feita ao devedor"*).

Ora, como já destacado anteriormente, na linha de raciocínio aqui apresentada, a orientação jurisprudencial do STJ se mostra como a solução mais razoável e coerente, qual seja: a de que as inovações da LC nº 118/2005 somente seriam aplicáveis aos novos *eventos prescricionais* (efeito prospectivo), ou seja, aqueles cujo termo inicial (*dies a quo*) ainda não tivesse ocorrido, sendo irrelevante a data do ajuizamento da ação ou do despacho citatório.

5.3.2. A interrupção e o reinício da contagem do prazo prescricional

A orientação jurisprudencial do STJ[213] vem se consolidando no sentido de que, nas execuções fiscais, a citação retroage à data da propositura da ação para efeitos de interrupção da prescrição, na forma do § 1º do art. 219[214] do CPC.

Seguindo o entendimento do STJ, por tanto, se a interrupção retroage à data da propositura da ação, é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Desse modo, a propositura

---

[213] *Vide* AgRg no AREsp 233.188/RS (Anexo BF).

[214] "Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.(Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994) (...)"

da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no § único artigo do art. 174 do CTN.

Todavia, como já destacado anteriormente, em que pese a competência do legislador ordinário nacional para legislar sobre direito civil e processual (inciso I do art. 22[215] da Constituição de 1988), em matéria tributária, não se aplicam as normas prescricionais não veiculadas em lei complementar, a exemplo da LEF (Lei nº 6.830/80), do Código de Processo Civil ou o Código Civil, assim como os arts. 45 e 46 da lei nº 8.212/91. Isto porque, o legislador ordinário não possui competência legislativa para introduzir normas prescricionais tributárias no sistema jurídico. Em matéria de prescrição tributária, só se aplicam as normas prescricionais veiculadas em lei complementar.

Logo, não se mostra acertado o entendimento do STJ quanto à aplicação do § 1º do art. 219 do CPC nas relações tributárias, o que se mostra ainda mais grave diante da não aplicação dos demais parágrafos do mesmo art. 219, além do § 1º, sem qualquer razão aparente.

5.3.3. O "correto" exercício do direito de ação

Aqui também busco analisar a regularidade e os eventuais abusos no exercício do direito de ação pelo credor, para identificar as hipóteses em que se considera exercido o direito de ação, suficiente para interromper da contagem do prazo prescricional, à luz da orientação jurisprudencial do STJ.

Dito de outro modo, a questão a ser analisada reside na identificação das condições ou requisitos da conduta comissiva do credor que o afasta do campo da omissão, já que, de acordo com a legislação processual civil brasileira, o exercício do direito de ação pressupõe o preenchimento de determinadas condições, sob pena de carência de ação (inciso VI do art.

[215] "Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (...)"

267[216] e art. 295[217] do CPC), quais sejam: (i) a possibilidade jurídica do pedido; (ii) o interesse de agir; e (iii) a legitimidade das partes.

Recentemente, em abril de 2011, ao julgar uma controvérsia sobre a possibilidade jurídica do redirecionamento de execução fiscal, o STJ[218] decidiu que impõe ao credor o dever de ajuizar "corretamente" a sua ação. No caso, a questão girou sobre a indicação, na petição inicial, do correto devedor.

Muito pouco se estudou ou se decidiu sobre esse tema, no contexto da hipótese prescricional. Mas esse precedente revela a necessidade de fazê-lo, de modo a construir uma completa e clara significação para a norma jurídica prescricional, especialmente quanto ao efeito prescricional (relação jurídica prescricional) a partir do signo *ação*, indicado no *caput* do art. 174 do CTN[219].

Para contextualizar o tema, tome-se como exemplo uma prática amplamente utilizada pelo Município de Maceió (Capital de Alagoas) anos atrás, nas execuções fiscais de IPTU, especialmente quando, às vésperas do fim do qüinqüênio prescricional, ainda não se sabia quem seria o devedor do crédito tributário. Nesses casos, a petição inicial da execução fiscal trazia, no campo destinado ao devedor, a expressão "odarongi"[220], o que é de conhecimento notório na região[221].

---

[216] "Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) I - quando o juiz indeferir a petição inicial; (...) VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual; (...)"

[217] "Art. 295. A petição inicial será indeferida: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) I - quando for inepta; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) II - quando a parte for manifestamente ilegítima; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) III - quando o autor carecer de interesse processual; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) IV - quando o juiz verificar, desde logo, a decadência ou a prescrição (art. 219, § 5º); (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) V - quando o tipo de procedimento, escolhido pelo autor, não corresponder à natureza da causa, ou ao valor da ação; caso em que só não será indeferida, se puder adaptar-se ao tipo de procedimento legal; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) VI - quando não atendidas as prescrições dos arts. 39, parágrafo único, primeira parte, e 284. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) Parágrafo único. Considera-se inepta a petição inicial quando: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) I - lhe faltar pedido ou causa de pedir; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) II - da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) III - o pedido for juridicamente impossível; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) IV - contiver pedidos incompatíveis entre si. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)"

[218] *Vide* REsp 1.222.561/RS (Anexo BD).

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

[220] Esta expressão corresponde à palavra *ignorado*, escrita de trás para frente.

[221] TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE ALAGOAS. *"Dificuldades existem, mas a motivação de melhorar é grande"*. Notícia veiculada em 25/11/2009 (Anexo BE).

Então, em tais, se quando a ação é distribuída dentro do qüinqüênio legal, aplica-se (ou não) a norma prescricional? Eis aí a questão a ser enfrentada.

O cerne da questão, portanto, está em saber qual a acepção desse signo deve ser tomada; se, por exemplo, como ato humano (simples protocolo da petição inicial) ou como demanda (relação jurídica processual).

O precedente referido aponta um caminho para a solução dessa questão. Não bastaria 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 qüinqüênio prescricional, sob pena de perder tal direito subjetivo.

Portanto, ao despachar a ação, e como condição para ordenar a citação do executado, o juiz deve aferir a regularidade do exercício do direito de ação do credor, ou seja, deve verificar se, em princípio, estão presentes as condições da ação (a possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade das partes).

Isto se confirma pela tese aqui defendida de que 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 se afirmar que a hipótese prescricional material corresponde a um *ato stricto sensu*.

Sendo assim, pode-se dizer que 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.

Por outro lado, é oportuno ressaltar a orientação jurisprudencial STJ[222] no sentido de que, quando a ação é proposta no prazo fixado para o seu exercício, a demora no andamento do processo por motivos inerentes ao mecanismo da justiça não justifica o acolhimento da argüição de prescrição, não se verificando aí a inércia do credor.

5.4. A constituição do fato jurídico prescricional

[222] *Vide* Súmula 106/STJ (Anexo BG), REsp 1.111.124/PR (Anexo BH) e REsp 1.102.431/RJ (Anexo BI).

Uma vez devidamente compreendidas as noções sobre a norma prescricional tributária geral e abstrata, sobre a hipótese prescricional tributária e sobre a relação prescricional tributária abstrata, cumpre passar a investigar mais detidamente a prescrição tributária individual e concreta.

Isto porque, conforme já tratado anteriormente, este trabalho busca fundamento na concepção de que as *normas gerais e abstratas*[223] 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 (humano) 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*[224], dando vida ao fenômeno jurídico.

Então, torna-se necessário compreender como se opera o fenômeno jurídico-tributário prescricional individual e concreto. É isto o que se pretende neste item.

5.4.1. O papel do juiz

Via de regra, o tema da prescrição tributária material toma relevo no curso de uma ação de execução fiscal, após o devedor (executado) ser citado e/ou intimado da penhora de seus bens. É quando ele se depara com a necessidade de elaborar os seus argumentos de defesa, se for o caso, e dentre eles, o tema da prescrição tributária.

Verificando que a hipótese prescricional material se materializou no plano social, ela requer a tutela jurisdicional necessária para constituir o fato jurídico prescricional, que implica a relação jurídica prescricional individual e concreta.

Dito de outra forma, verificando que a hipótese prescricional material se materializou no plano social, o devedor (executado) requer ao juiz que seja proferida uma decisão judicial que constitua o fato jurídico prescricional no caso concreto, impondo a extinção do crédito

[223] Normas que, por meio de enunciados conotativos, descrevem hipoteticamente os fatos jurídicos e fixam critério para o nascimento de relações jurídicas futuras.
[224] 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.

tributário exigido, com fundamento no inciso V do art. 156 do CTN[225], e proibindo o credor (fisco) de exigi-lo.

Ao juiz, então, cabe verificar a subsunção do fato social à norma jurídica geral e abstrata, ou seja, se os elementos da hipótese prescricional se materializaram no caso concreto. E, em caso positivo, cabe-lhe (dever jurídico) declarar e constituir a prescrição tributária estatal, bem como extinguir a ação de execução fiscal.

Com isto, o juiz dá nascimento a uma nova relação jurídica, dita prescricional, de ordem tributária e administrativa, na qual:

i) de um lado, ao exequente (aqui sujeito passivo) se impõe o dever jurídico de se abster de exigir o crédito tributário em questão (proibição), bem como adotar as providências necessárias para o cancelamento do registro desse crédito junto à Dívida Ativa (obrigação) e para a regularização da situação fiscal do executado (obrigação);

ii) do outro lado, o executado (sujeito ativo) assume o direito correspondente, ou seja, o direito à extinção da ação de execução fiscal, ao cancelamento do registro do crédito na Dívida Ativa e à regularização da sua situação fiscal, com a adoção das providências administrativas necessárias para tanto.

Como se sabe, a via primária para a defesa do executado se dá através dos embargos, conforme dispõe o § 2º art. 16 da Lei 6.830/80[226]. No entanto, a doutrina e a jurisprudência há muito já acolhem a exceção de pré-executividade como um meio alternativo e excepcional de defesa do executado, em relação às nulidades de natureza absoluta, que porventura maculem o respectivo título exeqüendo, posto configurarem matéria de ordem pública, inclusive no que diz respeito à argüição de prescrição[227], desde que não demandam dilação probatória[228].

---

[225] "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...)"
[226] "Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: (...) § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. (...)"
[227] *Vide* AgRg no Ag 977.769/RJ (Anexo BJ).
[228] A prova deve ser documental e pré-constituída, apresentada juntamente com a petição da exceção de pré-executividade, como ocorre com a via mandamental do Mandado de Segurança.

Não bastasse isso, o STJ[229] decidiu ser aplicável à execução fiscal o § 5º do art. 219 do Código de Processo Civil[230], que imputa ao juiz o dever de reconhecer, de ofício, a prescrição. Ocorre que, como já visto, 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, resta concluir que, 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, não é razoável admitir que ele possa decretar a prescrição de ofício ou mediante acolhimento de exceção de pré-executividade, sem ouvir o exequente.

Ouvir o credor, nesses casos, se faz imprescindível, posto que só ele pode apresentar, nos autos, elementos de prova quanto aos fatos interruptivos ou suspensivos da contagem do prazo prescricional.

Somente após a manifestação do exequente, portanto, é que o juiz tem total conhecimento das circunstâncias que envolvem os elementos da hipótese prescricional, ou seja, do termo início da contagem do prazo prescricional (vencimento), de eventuais fatos interruptivos ou suspensivos dessa contagem e do exercício do direito de ação, daí porque, especificamente nesse ponto, não parece ter acertado o STJ ao ter tratado do tema.

Nesse contexto, nada impede que o juiz preste a tutela jurisdicional e decrete a prescrição tributária estatal mediante argüição 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.

Por outro lado, esse problema não existe na via ordinária (embargos, ação anulatória, etc.), na qual não há restrições quanto à dilação probatória e manifestação de ambas as partes.

---

[229] *Vide* Súmula 409/STJ (Anexo BK).

[230] "Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973) (...) § 5º O juiz pronunciará, de ofício, a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 11.280, de 2006) (...)"

5.4.2. O papel do procurador fazendário

Outra questão que se impõe é a análise da possibilidade do reconhecimento da prescrição tributária estatal pelos órgãos administrativos fazendários, na via administrativa, e até mesmo de ofício, independentemente de requerimento da parte interessada.

Isto porque, o que se vê no plano pragmático da aplicação do direito positivo, é pouca proatividade das Procuradorias fazendárias nesse sentido, que "preferem" deixar essa tarefa a cargo do Poder Judiciário, buscando evitar a prática de atos (suposta e aparentemente) contrários aos interesses econômico-financeiros das Fazendas que lhes remunera, dentre outras razões.

Ocorre que, o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988[231] determina que Administração Pública deve observar, especialmente, aos princípios de legalidade, moralidade e eficiência.

Ademais, o § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/80[232] determina e exige o necessário controle de legalidade do ato de inscrição na Dívida Ativa, o que se impõe à Procuradoria da Fazenda Nacional (§ 4º), seja porque ali estão lotados servidores de carreira jurídica, seja porque ali estão lotados os advogados fazendários.

Desse modo, o controle da legalidade e a proteção da moralidade e da eficiência na coisa pública devem prevalecer sobre qualquer (suposto e aparente) interesse econômico-financeiro do Tesouro.

Nesse contexto, se o inciso V do art. 156 do CTN[233] 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.

---

[231] "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...)"

[232] "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. § 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (...)"

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

E, em 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.

Portanto, 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.

É exatamente nesse sentido que orienta o Parecer nº 877/2003 – PGFN/CDA[234] (DOU de 02.09.2003) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, ao dispor expressamente o seguinte:

i) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no uso de sua competência para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União mediante controle de legalidade *a priori* e *a posteriori*, deve negar a inscrição do crédito tributário ou não-tributário prescrito, bem como cancelar a inscrição do crédito nas mesmas condições caso esta tenha sido feita, sem a necessidade de provocação prévia do interessado (sic);

ii) o disposto na Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 28 de maio de 1980[235] (DOU de 29 de maio de 1980, Seção 1, p. 10654) não contraria esse raciocínio, porque tem sua aplicação limitada aos processos contenciosos administrativos em curso e sua extensão não pode ser ampliada para abarcar o procedimento administrativo não litigioso de inscrição em Dívida Ativa da União, posterior à conclusão do contencioso tributário ou administrativo de outra ordem, mormente porque, além de contrariar o dever legal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN de fazer o controle da legalidade dos créditos enviados para a

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

[235] "O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, resolve: I - Os processos contenciosos administrativos, referentes a créditos da União, tributários ou não, em curso perante os órgãos singulares ou coletivos, vinculados ao Ministério da Fazenda, serão por estes apreciados sem levar em consideração a possível ocorrência de prescrição a não ser que seja expressamente invocada pelo sujeito passivo. II - Na hipótese de o sujeito passivo invocar expressamente a ocorrência da prescrição, a autoridade, que tomar conhecimento da argüição, sobre ela se pronunciará e, se a julgar procedente, deverá adotar as providências de sua alçada, no sentido de apuração da responsabilidade funcional pela extinção do crédito, se for o caso."

inscrição em Dívida Ativa, implica violação ao princípio constitucional da eficiência ao constituir título executivo frágil, com ônus sucumbenciais para a União;

iii) a prescrição tributária fulmina o próprio crédito tributário; efeito singular, não encontrado na seara do direito privado;

iv) a prescrição tributária não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária, então, cabe ao administrador, por dever de perseguir o interesse público primário, mesmo atritando com o interesse público secundário, meramente patrimonial do Estado, reconhecer a prescrição no caso concreto posto às suas vistas.

Como se vê, os principais argumentos jurídicos para tal recomendação consistem exatamente na competência da Procuradoria para apuração e inscrição em Dívida Ativa da União, no controle de legalidade *a priori* e *a posteriori* desse ato e no princípio da eficiência.

Então, após a publicação desse, foi permitido ao Procurador da Fazenda Nacional, no exame da legalidade, verificar de ofício a eventual ocorrência de prescrição tributária.

Por outro lado, ao que parece, a grande maioria das demais Procuradorias não seguem a disciplina federal, "preferindo" manter a velha tradição de deixar essa tarefa a cargo do Poder Judiciário, no intuito de evitar a prática de atos (suposta e aparentemente) contrários aos interesses econômico-financeiros das Fazendas que lhes remunera, ao arrepio do que dispõe o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988 e os §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 6.830/80.

Parece-me acertada a recomendação do referida Parecer nº 877/2003 – PGFN/CDA, porque, do contrário, o particular é forçado a recorrer à tutela jurisdicional do Estado ara impugnar exigência notadamente indevida, o que afronta a idéia de justiça fiscal, além dos demais preceitos já citados.

Por esta razão, também, não vejo como 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[236], determina que somente por despacho do Prefeito podem ser cancelados os créditos inscritos na Dívida Ativa e prescritos.

À luz do valor justiça fiscal, do que dispõe o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988 e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 6.830/80, não parece legítimo admitir restrições desse tipo.

O Chefe do Poder Executivo ocupa e exerce cargo político, sem falar que seu mandato é eletivo e temporário. De outro lado, os procuradores fazendários ocupam e exercem cargos de carreira jurídica. São eles os advogados fazendários. Por isso é que lhes cabe essa nobre tarefa. É essa a lógica do Sistema Jurídico.

[236] "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."

6. A RELAÇÃO PRESCRICIONAL (CONSEQÜENTE JURÍDICO)

Como já demonstrado, uma terceira acepção possível do signo *prescrição* corresponde à *relação jurídica prescricional*, que assume a condição de conseqüente da *norma jurídica prescricional*.

Desse modo, a fim de concluir a construção da teoria tridimensional[237] aqui apresentada, passa-se a investigar essa *relação jurídica prescricional* em nível geral e abstrato, ou seja, o *conseqüente jurídico* da norma prescricional geral e abstrata. Antes, porém, algumas considerações da sua natureza como *fato relacional* são imprescindíveis.

A lei natural se submete à implicação material. A verdade do seu enunciado (proposição) é confirmada na experiência. Tanto na aplicação da lei natural, como na aplicação da norma jurídica, há duas implicações: uma geral e abstrata e outra individual e concreta.

O ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO[238] ensina que, em face da lei geral, o fato-causa suscita o fato-efeito. O enunciado protocolar confirma o enunciado geral. E no direito, por força da norma geral e abstrata, o fato concreto faz surgir o fato efeito, que é a relação jurídica. No sistema das leis naturais, aqueles fatos (causa e efeito) se conectam pela causalidade física. No direito, eles se conectam pela imputabilidade (causalidade jurídica). A relação jurídica é um *factum* como outro qualquer.

Na sua lição, as normas gerais (enunciados conotativos) indicam classes predicados de acontecimentos futuros e critérios para o nascimento de relações jurídicas. Já as normas individuais e concretas (enunciados denotativos e protocolares) descrevem fatos concretos. A relação jurídica, prescrita no conseqüente da norma geral e abstrata, nasce de um enunciado linguístico protocolar e denotativo, que corresponde ao conseqüente da norma individual e concreta.

---

[237] Como já ponderado, a expressão "tridimensional" utilizada no presente trabalho busca inspiração na obra de MIGUEL REALE[237], 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.

[238] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 197-204.

A seu ver, o nascimento da relação jurídica envolve dois fatos (causa e efeito), que se conectam pela imputabilidade (causalidade jurídica). E o cumprimento da conduta exigida é, em princípio, estranho à relação jurídica correspondente. Esta se esgota no seu enunciado.

Assim, diz ele, a relação jurídica é um fato. Corresponde a um enunciado linguístico: *"um enunciado somente se modifica ou se extingue por obra de outro enunciado"*; e no direito, de igual ou superior hierarquia. Os enunciados factuais surgem no direito com a norma individual e concreta ("facticidade jurídica"). Nela se tem fatos jurídicos *stricto sensu* e fatos relacionais. Os fatos jurídicos são os enunciados denotativos e protocolares do antecedente da norma individual e concreta, mas também a relação jurídica.

O autor acrescenta que o fato jurídico *stricto sensu* se apresenta num enunciado que descreve um fato passado. Já o fato relacional projeta-se para o futuro. Suas formas sintáticas também são distintas. Os enunciados prescritos no conseqüente das normas individuais e concretas têm estrutura relacional. Operam sob a fórmula de predicados poliádicos (S'R S"), porque vinculam dois ou mais sujeitos.

Portanto, uma relação jurídica qualquer corresponde a um vínculo, fruto da construção intelectual humana, daí porque também corresponde a um fato, que se constitui por meio de um enunciado linguístico, escrito ou não. A relação jurídica, por seu turno, nasce de um enunciado prescrito escrito, necessariamente.

Como lembra o alagoano MARCOS BERNARDES DE MELLO[239], as *relações jurídicas* implicam relações do tipo: (i) direito ↔ dever, (ii) pretensão ↔ obrigação, (iii) ação ↔ situação de acionado, e (iv) exceção ↔ situação de excetuado. Assim, a *relação jurídica* pode ser graficamente demonstrada da seguinte forma:

SUJEITO ATIVO	←		→	*SUJEITO PASSIVO*
Direito subjetivo	←		→	*Dever jurídico*
Pretensão	←	*Objeto*	→	*Obrigação*
Ação	←		→	*Situação de acionado*
Exceção	←		→	*Situação de excetuado*

[239] MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia, 1ª parte*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 183 e 185.

Nesse contexto, por exemplo, um contrato de locação de um imóvel (negócio jurídico) estabelece um vínculo factual entre o locador e o locatário em relação o mesmo objeto: o imóvel. Nessa relação jurídica, o locador tem o direito subjetivo ao aluguel, mas só pode exigi-lo (pretensão) após o vencimento. E, na hipótese da negativa do locatário (pretensão resistida), o locador passa a ter o direito à ação. Do outro lado, o locatário tem o dever jurídico de pagar o aluguel até o vencimento, após o que, permanecendo inadimplente, poderá assumir a *situação de acionado* caso o locador exercite seu direito de ação para promover o despejo e/ou cobrar o aluguel.

Reitero que, apesar de reconhecer a existência de duas espécies distintas de prescrição tributária, sob a perspectiva da hipótese prescricional – *material* e *intercorrente* –, é de bom alvitre esclarecer que as formulações aqui apresentadas se referem especialmente à prescrição *material*. Isto porque o tema da prescrição *intercorrente* é analisado mais adiante.

6.1. A relação jurídica básica ou fundamental

A mesma hipótese normativa pode ser pressuposto de diversas normas jurídicas gerais e abstratas, o que significa dizer que várias normas podem incidir sobre o mesmo evento. Conseqüentemente, o mesmo fato jurídico pode implicar diversas relações jurídicas individuais e concretas.

Nesse universo das relações jurídicas possíveis e implicadas, há aquelas que somente nascem como produto do fato jurídico ou de outra relação jurídica, como ensina MARCOS BERNARDES DE MELLO[240]. Nesse sentido, o jurista alagoano cita o seguinte exemplo: a relação jurídica de compensação tem como pressupostos necessários anteriores relações de crédito. É nesse contexto que ele distingue as relações *básicas* ou *fundamentais* das relações *consequenciais*.

Outro exemplo possível está na relação jurídica penal tributária, que tem como pressuposto a relação jurídica tributária material, que, por sua vez, tem como pressuposto o fato jurídico tributário. Dito de outro modo, só há o que se falar na relação jurídica penal tributária,

[240] MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia, 1ª parte*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 205.

implicada pelo crime tributário, se a relação jurídica tributária material, que tem como objeto a prestação do tributo, houver sido previamente constituída em função do fato jurídico tributário. Aqui, a relação jurídica penal tributária é *conseqüencial* da relação jurídica tributária material, que é *básica* ou *fundamental* em relação àquela.

Nesse contexto, percebe-se que no subsistema do direito tributário, em princípio, há duas espécies de relações jurídicas possíveis ditas *básicas* ou *fundamentais.*

Na primeira, o fisco é credor, ou seja, ele tem o direito subjetivo ao tributo[241], ao passo que o *contribuinte* (ou o *responsável*) figura como sujeito passivo dessa relação. Constituído o fato jurídico tributário, o sujeito passivo passa a ter o dever jurídico de pagar o tributo até o vencimento legal. Não o fazendo e negando-se a fazê-lo (pretensão resistida), o fisco passa a fazer jus à *ação executiva*.

Na segunda espécie de relação tributária, quem antes figurava como sujeito passivo assume a condição de credor do indébito tributário, por força de pagamento indevido ou a maior, ao passo que o fisco assume a condição de devedor (sujeito passivo).

Nas relações jurídicas disciplinadas pelo direito civil, a relação prescricional põe fim à pretensão (do direito subjetivo material), conforme fixado no art. 189[242] do Novo Código Civil[243].

Isto significa dizer que, no direito civil, a relação prescricional não põe fim ao direito subjetivo material propriamente dito, mas somente à pretensão (pressuposto do direito de ação), de modo que, se o devedor pagar determinada dívida civil já prescrita, ele não fará jus ao respectivo indébito[244]. Dito de outro modo, o credor civil perde o direito de cobrar em juízo, mas, se receber o pagamento, não assume o dever de restituí-lo ao devedor correspondente.

---

[241] *Tributo* aqui está sendo tomado como objeto da relação jurídica tributária material.
[242] "Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206."
[243] BRASIL. *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.
[244] Nesse mesmo sentido, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 242.

A relação prescricional tributária se opera diferentemente. Ela 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 ao indébito, ela 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*.

Além disso, a relação prescricional tributária fulmina a própria relação jurídica tributária material em que o fisco é credor, pondo fim ao crédito tributário do fisco e, conseqüentemente, à própria obrigação tributária[245]. Isto significa que a relação prescricional tributária também se projeta sobre a relação jurídica estabelecida pela norma primária, inibindo sua incidência. Isto porque, consoante a disciplina do inciso V do art. 156 do Código Tributário Nacional, a prescrição é forma de extinção do crédito tributário.

Como já visto, a norma prescricional pode ser demonstrada da seguinte forma lógica:

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

Nesta representação, "D" corresponde à relação jurídica tributária prescricional (efeito jurídico), que põe fim a "B" e "C", ou seja, ao dever jurídico material (pagar o tributo ou restituir o indébito, por exemplo) e ao *direito de ação* processual, extinguindo direitos subjetivos e proibindo o credor de exigir o cumprimento da obrigação originária.

Como se vê, a norma prescricional tributária se relaciona com a *norma primária* e com a *norma secundária*, afastando sua aplicação e pondo fim à relação jurídica "primária" ("deve ser B") e "secundária" ("deve ser C"), diferentemente do que ocorre no direito civil, por exemplo. Ali, as normas prescricionais se limitam a disciplinar a extinção da relação jurídica "secundária" ("deve ser C"), remanescendo a relação "primária" ("deve ser B").

[245] O termo *obrigação tributária* aqui é tomada como o *dever jurídico* imputado ao contribuinte ou responsável, em que pese também ser possível utilizá-lo para designar a própria relação jurídica tributária material.

Desse modo, diferentemente das relações jurídicas disciplinadas pelo direito civil, se o devedor tributário pagar determinada dívida já prescrita, ele fará jus ao respectivo indébito[246], por se tratar de pagamento indevido[247], 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.

No entanto, em relação ao indébito, a relação prescricional tributária não põe fim ao direito subjetivo material propriamente dito, porque não existe regra jurídica nesse sentido, tal qual o enunciado do inciso V do art. 156 do Código Tributário Nacional. Como dito, nesse caso, ela põe fim somente ao direito de pleitear (pretensão e ação), conforme fixado no art. 168 do Código Tributário Nacional, de modo que, caso o fisco restitua determinado indébito já prescrito, ele não fará jus à sua restituição.

Suponha-se, por exemplo, que o fisco seja condenado, em juízo, a restituir determinado indébito tributário. Após o cumprimento da ordem, via precatório, verifica-se que o indébito estava prescrito, todavia, sem qualquer discussão processual nesse sentido. Nesse caso, o contribuinte não assume o dever de restituir o indébito recebido.

Isto posto, eis aqui identificadas as relações prescricionais tributárias *básicas* ou *fundamentais*.

6.2. A relação jurídica conseqüencial

Há ainda as relações prescricionais *conseqüenciais*, não tributárias.

Trata-se de relações jurídicas fixadas em normas primárias não tributárias, mas que, de certo modo, figuram como desdobramento daquelas relações fixadas em normas primárias tributárias.

---

[246] Em sentido contrário, ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 474.

[247] Em relação aos débitos tributários confessados para adesão a programas de parcelamentos de débitos vencidos, creio que o tema merece análise mais profunda, por envolver questões que não são objeto deste estudo. Desse modo, ressalvo as conclusões aqui apresentadas para o caso da referida confissão.

A sentença judicial que declara a inexistência de determinada dívida e, consequentemente anula eventual penhora dela decorrente, por exemplo, constitui uma relação jurídica entre o suposto credor e devedor.

E, para que essa providência jurisdicional se efetive, o agente que representa o cartório de registro de imóveis onde se deu o respectivo registro e averbação fica obrigado a retirar o gravame até então averbado. Logo, ele passa a figurar numa relação jurídica constituída com o suposto devedor, que assume o direito subjetivo de ver retirado o gravame. Não sendo cumprida essa providência nos termos em que determinados naquela sentença, ele (o suposto devedor) passa a fazer jus ao direito de ação (obrigação de fazer) a ser exercido em face do tal agente cartorário.

Como se vê, essa segunda relação jurídica (consequencial), estabelecida entre o suposto devedor e o agente cartorário decorre, como desdobramento, da relação jurídica (básica ou fundamental) operada entre o suposto credor e devedor.

Portanto, deve-se esclarecer que a denominação *conseqüencial* aqui utilizada não guarda qualquer relação com expressão *conseqüente* utilizada por PAULO DE BARROS CARVALHO[248] para indicar o elemento da estrutura lógico-sintática da norma tributária que, juntamente com o antecedente normativa, compõem essa estrutura formal.

Como já mencionado, a norma prescricional tributária geral e abstrata também disciplina a produção de outras normas jurídicas, não tributárias, ocasião em que assumem a qualificação de *normas de estrutura* ou *normas de competência*. Isto porque, além de extinguir a relação tributária material e a correspondente relação processual, ela impõe outras condutas, de ordem administrativa e jurisdicional, dentre outras, que se manifestam na produção de outras normas individuais e concretas.

Em tais hipóteses, a norma prescricional tributária geral e abstrata prescreve outras espécies de *relação prescricional*, como desdobramento das *relações prescricionais básicas* ou *fundamentais*, analisadas linhas acima. São as *relações prescricionais conseqüenciais*.

---

[248] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

Isto ocorre, por exemplo, na relação jurídica prescricional administrativa que obriga o procurador fazendário a se abster de propor a execução fiscal, isto é, proibindo-o de mover a ação executiva, bem como obrigando a desistência das ações já em curso.

Sob a perspectiva da Administração Pública, o ato de propor a execução fiscal consiste num ato administrativo[249] (norma individual e concreta), sujeito ao controle de legalidade (judicial e administrativo) e sujeitando ao seu agente ao controle disciplinar da responsabilidade funcional. É nessa perspectiva que sobressaia o relevo na análise da *relação prescricional conseqüencial*, de ordem administrativa, por exemplo.

A norma jurídica que disciplina a hipótese prescricional estatal, por exemplo, prescreve um vínculo jurídico entre fisco e contribuinte, fulminando a relação tributária material ou primária (inciso V do art. 156 do CTN) e a relação "processual" ou secundária (art. 174 do CTN).

Além disso, como desdobramento dessa relação *básica* ou *fundamental*, outras relações jurídicas (conseqüenciais) também são constituídas. Dela decorre, por exemplo, uma relação prescricional *conseqüencial* que obriga o juiz a constituir o fato jurídico prescricional e o proíbe de constituir o indébito tributário já prescrito. Trata-se de relação jurídica de ordem processual, que tem como sujeito passivo o juiz.

Ademais, pode-se falar ainda na relação jurídica prescricional, de ordem administrativa, que obriga a desconstituição, por ato administrativo anulatório, da inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, etc.

Enfim, são várias as possíveis *relações prescricionais conseqüenciais*, em nível não tributário, fixadas em normas prescricionais de *estrutura* ou *competência*[250], mas que decorrem da relação jurídica prescricional tributária *básica* ou *fundamental*.

---

[249] Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência administrativa na aplicação do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
[250] Nesse sentido, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2001.

É nesse raciocínio que as normas prescricionais veiculadas pelo Código de Processo Civil e pelo Código Civil podem assumir a condição de *normas de estrutura* ou *normas de conduta*, a depender da perspectiva considerada.

II – PARTE ESPECIAL

7. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE ORIGINÁRIA

Após este breve estudo analítico das categorias jurídicas relativas à prescrição tributária, tomadas como relevantes para a compreensão do tema, resta agora avançar no processo de conhecimento aqui desafiado, aplicando toda a formulação teórico-analítica até aqui apresentada na tentativa de oferecer uma solução razoável e possível para um tema controverso da pragmática jurídica, isto é, da operação e aplicação do direito positivo às relações intersubjetivas.

Sob a perspectiva da Ciência do direito, o problema eleito neste capítulo é o da compreensão da prescrição *processual* ou *intercorrente*, em nível geral e abstrato, no curso da lide ou no curso do processo, relacionada com período que sucede ao exercício do direito de ação, em face do *contribuinte* (devedor originário), denominada *originária*.

7.1. O § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF)

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 11.051/04, que estabelece o dever e o procedimento para a sua decretação de ofício, pelo Juiz, *in verbis*:

> Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.
>
> Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
>
> § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
>
> § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

> § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.
>
> § 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a **prescrição intercorrente** e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> (grifei)

Diante da literalidade desse dispositivo, é imperioso construir o sentido da norma jurídica respectiva, identificando e descrevendo a hipótese prescricional intercorrente e os critérios da relação jurídica prescricional intercorrente, bem como analisar a validade do referido enunciado, ou seja, se a sua inserção no sistema do direito positivo brasileiro se deu em observância às regras de competência previamente estabelecidas: competência do agente emissor da mensagem e procedimento adequado.

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.

Como já pontuado neste trabalho, 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 contemplada no discurso do direito positivo desde 1942.

O sistema do direito positivo já possuía uma norma jurídica sobre a prescrição no curso do processo executivo (intercorrente), excetuando sua incidência na hipótese do *caput* do referido art. 40.

Assim, na Constituição de 1988, o signo *prescrição tributária* já aceitava o duplo uso: duplo uso: *pré-processual* e *intercorrente*. Eis aí a *acepção de base*[251] do signo, já que nenhum outro enunciado da Constituição de 1988 aponta para uma eventual *transformação* desse

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

conceito preexistente. Por isto, pode-se afirmar que legislador constituinte originário incorporou esse conceito.

Disto se pode concluir que o conteúdo semântico do signo *prescrição* veiculado pelo art. 146 da Constituição Federal de 1988 denota um *gênero*, do qual a prescrição *pré-processual* e a *intercorrente* são espécies.

Isto posto, é possível afirmar que o § 4° ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal) não criou uma nova hipótese prescricional relativamente direito de ação do fisco, que já vigora desde 1942. O seu efeito jurídico prescricional continua sendo aquele fixado no inciso V do art. 154 do Código Tributário Nacional.

7.2. A hipótese normativa e o efeito jurídico

Conforme já exposto, a hipótese prescricional material corresponde a um ato-fato. Compõem o seu critério material: o decurso do tempo, a omissão humana quanto ao exercício do direito de ação, e o resultado dessa inação.

O mesmo não se diga em relação à prescrição *intercorrente*, já que 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.

A hipótese prescricional *material* ou *pré-processual* tem como um de seus pressupostos, portanto, a omissão ou inércia quanto ao "passo" inicial no exercício do direito de ação no prazo de cinco anos (art. 174 do CTN). Por isto é que o critério material corresponde a um *ato-fato*.

Já 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). Por isto é que o critério material corresponde a um *fato stricto sensu*.

Logo, sob essa perspectiva, não há qualquer novidade veiculada no § 4° ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal).

Ademais, 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).

Assim, esse dispositivo trouxe uma incerteza para o sistema jurídico do direito positivo, daí porque parece mais razoável a aplicação do prazo *intercorrente*, desde que reconhecida a plena vigência do art. 3° do DL n° 4.597/42, recepcionado pela Constituição de 1988 na qualidade de lei complementar.

Assim, 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.

É por isto que o dispositivo em questão não descreveu uma nova hipótese normativa prescricional, nem fixou uma nova uma relação jurídica prescricional tributária. Em verdade, ele veicula uma norma jurídica prescricional de *estrutura* ou *competência* que fixa uma relação jurídica prescricional do tipo *conseqüencial*, dirigida ao juiz (sujeito passivo), de ordem processual, impondo-lhe o dever[252] de, naquela hipótese, constituir o fato prescricional *intercorrente*.

Trata-se de norma prescricional de ordem processual, que fixa uma relação jurídica entre o juiz e cada uma das partes envolvidas no processo de execução fiscal.

7.3. Sobre a legalidade do § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF)

[252] Dever jurídico constituído sob o modal deôntico *obrigatório* (O).

Já foi dito que, do ponto de vista pragmático, o signo prescrição é utilizado nos enunciados do direito positivo para designar tanto a norma prescricional, bem como o fato prescricional e a relação prescricional.

Desse modo, ao fixar normas gerais sobre a prescrição tributária, de acordo com a alínea "b" do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988, cabe ao legislador complementar disciplinar a produção de normas prescricionais (norma de estrutura ou competência), descrever clara e precisamente a hipótese prescricional – inclusive quantificando o prazo prescricional – e fixar a relação jurídica correspondente (efeito jurídico prescricional).

Nesse sentido, o § 4º do art. 40 da LEF dispõe exatamente sobre a produção, pelo juiz, de normas prescricionais, individuais e concretas, no curso do processo de execução fiscal, o que levaria a concluir pela inconstitucionalidade desse dispositivo, já que tal tarefa competiria ao legislador complementar.

Ocorre que, como já ponderado, nos termos do inciso I do art. 22 da Constituição de 1988, 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, pode-se dizer que a inserção desse dispositivo no ordenamento jurídico por meio de lei ordinária está devidamente amparada na própria Constituição de 1988.

No âmbito da produção de normas jurídicas prescricionais tributárias, ao legislador complementar compete fixar normas gerais acerca da hipótese prescricional e da relação jurídica prescricional. Por outro lado, ao legislador ordinário compete legislar sobre o agir das partes e do juiz, ou seja, sobre a prestação jurisdicional acerca da prescrição tributária, e das demais espécies.

Com isto, uma outorga de poder não elimina a outra, e nem poderia, nessa interpretação sistemática. O sistema do direito positivo mantém sua unidade e unicidade.

Assim, tomando o direito positivo como um sistema, teoricamente despido de contradições, essa aparente antinomia normativa deve ser solucionada de modo que a regra da alínea "b" do inciso III do art. 146 não restrinja ou limite a regra do inciso I do art. 22 (que outorga

competência privativa ao legislador ordinário nacional para veicular normas sobre direito processual), ambos da Constituição de 1988.

Situação diferente ocorre com § 3º do art. 2º da LEF (Lei nº 6.830/80)[253], que contempla hipótese de suspensão do prazo prescricional *pré-processual*.

Tal regra não pode ser aplicada às relações prescricionais tributárias, porque trata da hipótese prescricional, que exige disciplina por meio de lei complementar. É por esta razão é que o STJ vem reiteradamente reconhecendo que tal hipótese suspensiva não se aplica às relações tributárias[254].

Diferentemente do § 3º do art. 2º da LEF, que não se aplica às relações tributárias porque não veiculado por lei complementar, o § 4º do art. 40 da LEF pode ser validamente aplicável a tais relações, porque amparado no inciso I do art. 22 da Constituição Federal de 1988, (que outorga competência privativa ao legislador ordinário nacional para veicular normas sobre direito processual.

Seja como for, não se pode dizer, por exemplo, que a *prescrição intercorrente* só foi criada posteriormente à Constituição de 1988 pelo legislador ordinário, posto que essa idéia já está contemplada (pressuposta) na *acepção de base*[255] do signo constitucional *prescrição tributária*. Por isto, é licito afirmar que cabe ao legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar, fixar *normas gerais* em matéria tributária tanto sobre *a prescrição pré-processual*, bem como sobre a prescrição *intercorrente*[256], descrevendo suas hipóteses normativas e os critérios da relação jurídica correspondente.

7.4. A jurisprudência do STJ sobre o tema

[253] "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. (...)"
[254] *Vide* REsp 1.165.216/SE (Anexo BL)
[255] Analisada a partir das categorias da Teoria Geral do Direito.
[256] Em sentido contrário, afirmando que *"não cabe cogitar-se de prescrição no curso do processo"*, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 236.

Firme nas assertivas formuladas até aqui, torna-se possível a análise crítica da jurisprudência sobre o tema, especialmente dos julgados do STJ.

Pois bem, por meio da Súmula nº 314, o STJ[257] manifestou seu entendimento quanto ao termo inicial da contagem do prazo prescricional intercorrente, ou seja, quanto ao marco inicial da omissão ou inércia do fisco ao longo do exercício do seu direito de ação.

Como se vê, para o STJ já se falava em prescrição *intercorrente* mesmo antes da vigência do § 4° do art. 40 da LEF. Em princípio, a execução fiscal corre por impulso oficial. Não localizado o devedor ou bens penhoráveis, o juiz deve suspender o feito por um ano. Findo esse prazo e permanecendo tal situação, ao juiz é imposto o dever de arquivar o feito, momento em que se inicia a contagem do prazo prescricional *intercorrente*. Nesse momento, o feito executivo deixa de ser processado por impulso oficial e passa a correr sob provocação do credor (fisco), daí porque se falar no marco inicial da omissão ou inércia do fisco.

Agora, com § 4° do art. 40 da LEF, decorrido o prazo prescricional *intercorrente* e, ao juiz recai o dever jurídico de constituir, de ofício, o fato prescricional *intercorrente*.

Com isto, concordou a PRIMEIRA TURMA do STJ[258], em 21.09.2010, afirmando expressamente que se trata de norma de natureza processual (*relação jurídica prescricional conseqüencial*, de ordem processual, que coloca o juiz na condição de sujeito passivo).

Nesse julgado, a PRIMEIRA TURMA do STJ decidiu ainda que o "prazo prescricional" referido no § 4° do art. 40 da LEF é aquele fixado no art. 174 do CTN, ou seja, de 05 (cinco anos), deixando de considerar o prazo de dois anos e meio fixado no art. 3° do DL n° 4.597/42.

Além disso, como se vê, a PRIMEIRA TURMA do STJ decidiu que o art. 174 prevalece sobre o artigo 40 da LEF por que *"a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à Lei Complementar"* (art. 146, III, "b" da CF/1988).

---

[257] *Vide* Súmula 314/STJ (Anexo BM)
[258] *Vide* AgRg no REsp 1.057.264/PE (Anexo BN).

Em sentido muito semelhante, a SEGUNDA TURMA do STJ[259] já havia decidido que o art. 40 da LEF *"não pode se sobrepor ao CTN e sua aplicação sofre limites impostos pelo artigo 174 do referido Código"*.

Tal posição se mostra equivocada se estendida ao § 4º do art. 40 da LEF, já que este dispositivo fixa uma relação prescricional *conseqüencial* que disciplina a produção de normas prescricionais individuais e concretas.

7.5. Síntese da análise

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). Por isto é que o critério material corresponde a um *fato stricto sensu*.

Logo, sob essa perspectiva, o § 4° ao art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal) não criou uma nova hipótese normativa prescricional relativamente direito de ação do fisco, que já vigora desde 1942.

Do mesmo modo, não se criou uma nova modalidade relação jurídica *básica* ou *fundamental*. O efeito jurídico prescricional continua sendo aquele fixado no inciso V do art. 154 e no art. 174, ambos do Código Tributário Nacional.

A hipótese prescricional *intercorrente* ("no curso da lide"), bem como a própria relação jurídica tributária *intercorrente*, já estavam contemplados no discurso do direito positivo desde 1942.

O § 4° ao art. 40 da LEF veicula uma norma jurídica prescricional de *estrutura* ou *competência* que fixa uma relação jurídica prescricional do tipo *conseqüencial*, dirigida ao

[259] *Vide* AgRg no Ag 621.340/MG (Anexo BO)

juiz (sujeito passivo), de ordem processual, impondo-lhe o dever[260] de, numa certa hipótese, constituir o fato prescricional *intercorrente*. Trata-se de norma prescricional de ordem processual, que fixa uma relação jurídica entre o juiz e cada uma das partes envolvidas no processo de execução fiscal.

O § 4º do art. 40 da LEF é validamente aplicável às relações tributárias, porque amparado no inciso I do art. 22 da Constituição Federal de 1988 (que outorga competência privativa ao legislador ordinário nacional para veicular normas sobre direito processual), daí porque ele não sofre os limites impostos pelo art. 174 do Código Tributário Nacional.

[260] Dever jurídico constituído sob o modal deôntico *obrigatório* (O).

8. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DERIVADA

Sob a perspectiva da Ciência do direito, o problema eleito neste capítulo é o da compreensão da prescrição *processual* ou *intercorrente*, no curso da lide ou no curso do processo, em nível geral e abstrato, relacionada com período que sucede ao exercício do direito de ação, em face do *responsável tributário* (terceiro), ou seja, relacionada ao redirecionamento da execução fiscal contra terceiros, denominada *derivada*.

De início, aparentemente, não há uma regra expressa, no sistema jurídico vigente, que trate da prescrição *processual* ou *intercorrente* na hipótese de redirecionamento da execução fiscal, ou seja, em face do *responsável tributário* (terceiro), tal qual define o inciso II do art. 121 do CTN[261] –, isto é, os chamados "co-responsáveis" tributários.

Por esta razão, o tema se mostra bastante espinhoso e polêmico, daí porque, por meio de sua jurisprudência, o STJ vem tentando dar uma solução à longa divergência sobre esse tema.

De início, vele observar que, em relação à responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da pessoa jurídica em cujo quadro societário figuram, por exemplo, o STJ[262] vem admitindo a legalidade do redirecionamento da execução fiscal em face deles quando não localizados bens da pessoa jurídica para garantir a execução, desde que o seu nome conste, na condição de co-responsável, na CDA[263] que instrui o feito executivo.

Todavia, na hipótese de inexistir a indicação dos sócios no referido título executivo, a simples não localização de bens da pessoa jurídica suficientes para garantir a execução – por si – não legitima o redirecionamento. Nesse caso, é imprescindível que o credor (a Fazenda Pública) demonstre e comprove que o co-responsável detinha poderes de gestão e incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN (abuso de poder, infração à lei, infração ao estatuto).

---

[261] "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."
[262] *Vide* EREsp nº 635.858/RS. (Anexo BP).
[263] Certidão da Dívida Ativa.

De qualquer sorte, não é este o foco deste capítulo. Não pretendo, aqui, analisar a legalidade do tal redirecionamento, o que certamente demandaria um estudo mais aprofundado e monográfico. O que busco aqui é tentar identificar, se que é existe, um limite temporal para esse redirecionamento, ou seja, tentar construir uma norma jurídica tributária que discipline esse procedimento judicial, impondo-lhe um limite temporal.

Dito de outro modo, aqui tento construir a norma jurídica que disciplina a prescrição tributária no redirecionamento da execução fiscal contra terceiros, descrevendo sua hipótese normativa e a relação jurídica correspondente.

8.1. A hipótese normativa e o conseqüente jurídico

Conforme já exposto, a hipótese prescricional material corresponde a um *ato-fato*. Compõem o seu critério material: o decurso do tempo, a omissão humana quanto ao exercício do direito de ação, e o resultado dessa inação.

O mesmo não se diga em relação à prescrição *intercorrente*, já que 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.

A hipótese prescricional *material* ou *pré-processual* tem como um de seus pressupostos, portanto, a omissão ou inércia quanto ao "passo" inicial no exercício do direito de ação no prazo de cinco anos (art. 174 do CTN). Por isto é que o critério material corresponde a um *ato-fato*.

Já a relação prescricional *intercorrente* tem como pressuposto somente o fluxo do tempo após esse "passo" inicial. Omissão e inércia do credor ao longo do processo judicial exercício do direito de ação não são pressupostos da hipótese prescricional *intercorrente*. Por isto é que o critério material corresponde a um *fato stricto sensu*.

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[264].

À primeira vista, nos termos do art. 174 do CTN[265], a contagem do prazo da prescrição estatal se dá no período que antecede a propositura da ação de execução fiscal, para fins de apuração da prescrição material. Então, para admitir que a prescrição estatal intercorrente *derivada* encontra fundamento de validade nesse dispositivo, há de aceitar a significação do inciso I do parágrafo único daquele artigo sob uma perspectiva diversa. O cerne da questão reside no sentido da palavra *ação*, ali referida.

Ora, o despacho citatório (antes, a citação pessoal do devedor) interrompe[266] 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.

Ocorre que, em tal hipótese, a ação de execução fiscal já se supõe proposta, não mais sendo razoável se falar em prescrição estatal *material*, mas sim *processual* ou *intercorrente*.

Então, nesse contexto, não se mostra razoável tomar o signo *ação* no sentido de ação humana (propor a ação de execução fiscal), ou de ação processual (tipo e rito da ação processual), mas sim como o *direito de ação* (direito à jurisdição), isto é, *"o direito de acessar o Estado-juiz, para dele cobrar o exercício da função jurisdicional"*[267].

Numa acepção mais restrita do signo, poder-se-ia dizer que o art. 174 do CTN não fundamenta a prescrição estatal intercorrente derivada. Mas, nessa linha, as normas jurídicas tributárias que tratam da co-responsabilidade tributária perderiam o seu sentido e sua eficácia (técnica).

---

[264] "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) (...)"

[265] "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) (...)"

[266] Não se trata de hipótese de suspensão. A significação do verbo *suspender* não coincide com a do verbo *interromper*.

[267] CONRADO, Paulo Cesar. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 152.

Para evitar isto, considerando que plano S^4 da construção do sentido busca-se organizar as normas jurídicas sob a forma de um sistema, há de se buscar um sentido razoável para a norma prescricional construída a partir da leitura do art. 174 do CTN.

Então, é razoável admitir que, o despacho citatório interrompe a contagem do prazo prescricional estatal material e dá início à contagem do prazo prescricional estatal intercorrente derivado, resguardando-se o direito de ação do fisco, que pode, dentro de novos 05 (cinco) anos: (i) mover uma nova ação de execução fiscal em face do co-responsável ou, (ii) por economia processual, requerer o redirecionamento da ação (já proposta) em face do co-responsável tributário.

Portanto, 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.

Para tanto, é totalmente irrelevante a conduta do credor (fisco) ou o seu *animus*, isto é, a sua omissão, inação, desídia, etc.

E passados esses 05 (cinco) anos após o despacho citatório que interrompeu a contagem do prazo prescricional estatal material, impõe-se a relação jurídica prescricional estatal intercorrente derivada, que fulmina o direito de ação do credor.

Trata-se de relação jurídica básica que, do mesmo modo que a relação tributária prescricional estatal material, fulmina também o próprio crédito (relação tributária material), nos termos do inciso V do art. 156 do CTN[268].

8.2. A jurisprudência do STJ sobre o tema

Pela leitura dos seus recentes julgados[269], vê-se que o STJ pacificou seu o entendimento quanto ao limite temporal para o redirecionamento da execução fiscal, em matéria tributária,

---

[268] "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...)"
[269] *Vide* AgRg nos EREsp 761.488/SC (Anexo BQ).

contra os sócios da pessoa jurídica originalmente executada. Vem chamando esta regra jurídica de *prescrição intercorrente* e decidindo no sentido de que:

i) ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal;

ii) o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80[270] que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal;

iii) a aplicação da Teoria da *Actio Nata* requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária;

iv) a responsabilidade tributária não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa jurídica, e prescrito para o sócio responsável, o que revelaria uma ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica.

São vários os julgados nesse sentido, que revelam o entendimento e a orientação jurisprudencial atual do STJ[271] sobre o tema.

---

[270] "Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

[271] *Vide* AgRg no AREsp 88.249/SP (Anexo BR), AgRg no Ag 1.211.213/SP (Anexo BS), AgRg no REsp 1.202.195/PR (Anexo BT), EDcl no AgRg no Ag 1.272.349/SP (Anexo BU), AgRg no Ag 1.308.057/SP (Anexo BV), REsp 388.000/RS (Anexo BX).

Da análise desses julgados, percebe-se claramente que o STJ construiu uma norma jurídica que disciplina a prescrição tributária no redirecionamento da execução fiscal contra terceiros.

Assim o fez, implicitamente, a partir do enunciado contido no art. 174 do CTN, e não do art. 40 da Lei n.º 6.830/80. Tratou do tema sob a perspectiva da *lógica do sistema*[272], quando determinou que a dívida fiscal não é imprescritível e por considerar irrelevante a análise sobre a inércia do exequente.

Acertada, portanto, a orientação jurisprudencial do STJ.

[272] Conforme tratado no item 4.4. deste trabalho, essa idéia é uma *condição estrutural do sistema* e é fruto dos valores *certeza do direito* e *segurança jurídica*, na perspectiva do sistema jurídico.

9. OS EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Neste último capítulo, ainda no âmbito das normas tributárias prescricionais gerais e abstratas, busco analisar o problema da estabilização do Sistema Jurídico frente às decisões concretas proferidas pelos órgãos judiciais no controle (repressivo) de constitucionalidade das normas no contexto das normas prescricionais, à luz da teoria das fontes do direito.

Para facilitar a compreensão do tema, do ponto de vista didático, esta análise é feita distintamente, no âmbito do direito tributário, em relação: (i) à espécie de controle, se *difuso* (*inter partes*) ou *concentrado* (*erga omnes*); (ii) à espécie de prescrição tributária, se *estatal* (relativa ao direito do fisco de exigir o seu crédito) ou *privada* (relativa ao direito do contribuinte de exigir a restituição do indébito).

Ademais, firme na ideia de que o direito positivo de manifesta em linguagem escrita e competente – daí porque somente uma segunda norma pode limitar ou restringir os efeitos de norma anterior – o tema exige incursão, ainda que breve, sobre os conceitos de validade, vigência (vigor) e eficácia (técnica) das normas jurídicas.

Isto porque, especialmente no controle *concentrado* ou *abstrato*, ao se decidir pela inconstitucionalidade de determinada norma, o STF pode adotar 02 (duas) providências distintas: (i) fulminar integralmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, para trás e para frente, anulando os efeitos passados e impedindo a produção de efeitos para o futuro; ou (ii) limitar parcialmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, impedindo a produção de seus efeitos para o futuro e reconhecendo a legitimidade dos seus efeitos passados.

Na linha teórica aqui seguida, tem-se que, na primeira hipótese, em que se fulmina integralmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, o STF retira-lhe a validade, ou seja, retira a norma do Sistema Jurídico, ao qual deixa de pertencer, porque lhe retira integralmente a vigência e a eficácia técnica.

Na segunda hipótese, em que se limita parcialmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, impedindo a produção de seus efeitos apenas para o futuro, o STF retira-lhe a vigência e a eficácia técnica futuras.

A questão a ser enfrentada aqui, portanto, reside em saber quais os efeitos das decisões concretas proferidas pelos órgãos judiciais no controle (repressivo) de constitucionalidade[273] das normas para a identificação do termo inicial da contagem do prazo prescricional tributário (estatal e privado), bem como de eventuais hipóteses de suspensão ou interrupção da contagem desse prazo.

Especificamente sobre o termo inicial da contagem do prazo da prescrição privada, busco tratar do indébito tributário, tal qual fixado no art. 165[274] e 168[275] do CTN, sob a perspectiva de eventuais vícios no processo de produção da norma tributária geral e abstrata que corresponde à *regra-matriz de incidência tributária* (RMIT).

Isto porque, não havendo vícios nesse processo, mas somente na produção da norma individual e concreta pelo particular quanto ao pagamento ou recolhimento do tributo, não se exige o controle de constitucionalidade. Além disso, nessa hipótese, parece não haver controvérsia acerca do respectivo termo inicial, que corresponde à data da extinção do crédito tributário (data do próprio pagamento tido por indevido, após a edição da LC nº 118/2005[276]).

9.1. No controle difuso

[273] A mesma análise pode ser reproduzida em relação ao controle da legalidade das normas, quando se verifica a existência (ou não) de vícios no processo infraconstitucional de produção de normas (Por exemplo, argüição de ilegalidade de Decreto Executivo Estadual que afronta a Lei Estadual que lhe daria fundamento de validade).

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

[275] "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005) II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

[276] *Vide* REsp 1.002.932/SP (Anexo BZ).

Nessa modalidade, o controle de constitucionalidade das leis se opera somente *inter partes*, porque é realizado no caso concreto (litígio entre um particular e o fisco) e em caráter incidental, ou seja, como pressuposto para a procedência ou improcedência da ação.

A parte interessada recorre à tutela jurisdicional do Estado para assegurar o seu direito subjetivo supostamente lesado, requerendo declaração incidental quanto à (in)constitucionalidade de determinada norma, situação esta mais comum na vida dos particulares.

Normalmente, é o contribuinte quem vai ao Poder Judiciário pedir proteção frente à atividade fiscal da Administração Pública Tributária. Sob o argumento da existência de vícios (sintáticos ou semânticos, de competência ou conteúdo) no processo de produção da Lei que veicula a RMIT, ele pede que seja proferida uma decisão judicial (norma jurídica individual e concreta) que lhe desobrigue de cumprir a conduta exigida pelo fisco, seja na via ordinária (ação declaratória, anulatória, etc.), seja na via especial (mandado de segurança).

Como já ponderado, firme na idéia de que o direito positivo de manifesta em linguagem escrita e competente, conclui-se que somente uma segunda norma pode limitar ou restringir os efeitos de norma anterior. Então, o indébito tributário nasce com a norma individual e concreta que o constitui exatamente por reconhecer o vício alegado.

Assim, o pagamento só assume a condição de "indevido" quando essa decisão individual e concreta se torna definitiva. Antes disso, há presunção de validade da RMIT e de legitimidade da exigência tributária exarada pelo fisco.

Nesse contexto, conforme já tratado linhas atrás, 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, com a efetiva lesão ou ameaça do direito tutelado, momento em que nasce a pretensão a ser deduzida em juízo (exigibilidade). Portanto, esse termo inicial deve ser entendido como uma situação de fato em que o credor (fisco) dispõe das condições fixadas na norma que disciplina o exercício do seu direito de ação, no momento em que se opera a pretensão resistida.

Se a omissão do credor é elemento de compõe a hipótese prescricional, e considerando que só há omissão se houver a possibilidade da exigibilidade do crédito, é coerente afirmar que, afastada a exigibilidade do crédito tributário, não correrá a contagem do prazo prescricional. Afinal, *"sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo"*[277].

Essa contagem não corre em qualquer hipótese em que restar afastada a exigibilidade do crédito tributário; seja uma hipótese fática ou jurídica. A possibilidade de exigir o crédito há de ser completa. Então, o dever jurídico de restituir surge para fisco quando aquela decisão judicial (norma individual e concreta) se torna definitiva, porque até então sua exigência tributária era presumidamente válida e legítima. Do outro lado, pela interdefenibilidade dos modais deônticos, é nesse mesmo momento que nasce o direito do particular à restituição do tributo.

Desse modo, a data em que transitar em julgado a decisão judicial que declara a inconstitucionalidade[278] 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.

Na hipótese aqui tratada, é na data do transito em julgado daquela decisão judicial que começa a correr o prazo prescricional para o pedido de restituição do indébito tributário.

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[279]).

9.2. No controle concentrado ou abstrato

[277] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 218.
[278] Ou da ilegalidade, em relação ao processo infraconstitucional de produção de normas tributárias gerais e abstratas.
[279] *Vide* REsp 1.002.932/SP (Anexo BZ).

Nessa modalidade, o controle de constitucionalidade das leis é realizado unidamente pelo STF e se opera *erga omnes*, com fundamento nas alíneas "a", "l" e "p" do inciso I do art. 102 da CF/88[280], e em seu § 1º.

A Lei nº 9.868/99[281], que trata do tema, elenca as ações constitucionais de controle (repressivo) concentrado ou abstrato de constitucionalidade das leis. São elas:

i) Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn);

ii) Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF)[282];

iii) Ação Direta de Constitucionalidade (ADC);

iv) Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (MC-ADIn);

v) Medida Cautelar em Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (MC-ADPF)[283];

vi) Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade (MC-ADC).

De início, esse controle se opera sobre normas já veiculadas, ou seja, normas que já integram o Sistema Jurídico. Portanto, a expressão *controle abstrato* não significa um controle em tese, sobre normas que ainda não integram o Sistema, mas sim sobre normas já introduzidas no Sistema Jurídico.

---

[280] "Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...) p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade; (...) § 1.º A argüição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (Transformado em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"

[281] BRASIL. *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.

[282] Ou Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.

[283] Ou Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.

Nessa modalidade de controle, as decisões proferidas pelo STF são de ordem *geral* e *concreta*, porque produzem efeitos *erga omnes* e devem ser observadas por toda a coletividade, e porque decidem sobre um caso concreto: a produção de uma determinada norma. Elas têm efeito vinculante de devem ser cumpridas imediatamente (§ 3º do art. 103-A da CF/88[284]).

Então, o que realmente interessa nesta esta análise são as decisões do STF pela inconstitucionalidade das normas (sintática ou semântica), porque restringem ou limitam os efeitos da norma impugnada, já que as decisões pela constitucionalidade não repercutem nos efeitos da norma impugnada.

A análise ora enfrentada também se opera sob a perspectiva de eventuais vícios no processo de produção da norma tributária geral e abstrata que corresponde à *regra-matriz de incidência tributária* (RMIT). Isto porque, na hipótese de eventuais vícios na produção da norma individual e concreta pelo particular quanto ao pagamento ou recolhimento do tributo, não se exige o controle de constitucionalidade.

9.2.1. Efeitos sobre a prescrição estatal

No controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade, as decisões do STF pela inconstitucionalidade, em qualquer das ações referidas, provisória[285] ou de mérito[286], impedem o fisco de exercer o seu direito de ação para exigir o crédito tributário que entende lhe ser devido, obstaculizando a sua exigibilidade.

---

[284] "Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006). (...) § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)"

[285] Em MC-ADIn, MC-ADC ou MC-ADPF.

[286] Em ADIn, ADC ou ADPF.

Nas decisões provisórias, afasta-se a eficácia técnica da RMIT. As decisões de mérito que fulminam integralmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, retiram a validade da norma, expurgando-a do Sistema Jurídico, ao qual deixa de pertencer, porque perde integralmente sua vigência e a eficácia técnica. As decisões de mérito que limitam parcialmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, impedindo a produção de seus efeitos apenas para o futuro, retiram da norma a sua vigência e eficácia técnica para o futuro.

Durante a vigência das decisões provisórias, a RMIT impugnada não dá amparo à exigência dos créditos já constituídos e nem a constituição 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.

Então, pelo princípio ou teoria da *actio nata*, que rege o tema da prescrição, a contagem do prazo prescricional se inicia somente com o nascimento da pretensão ou ação, isto é, com a efetiva lesão ou ameaça do direito tutelado, momento em que nasce a pretensão a ser deduzida em juízo (exigibilidade). Portanto, esse termo inicial deve ser entendido como uma situação de fato em que o credor (fisco) dispõe das condições fixadas na norma que disciplina o exercício do seu direito de ação, no momento em que se opera a pretensão resistida.

Se a omissão do credor é elemento de compõe a hipótese prescricional, e considerando que só há omissão se houver a possibilidade da exigibilidade do crédito, parece coerente afirmar que, afastada a exigibilidade do crédito tributário, não correrá a contagem do prazo prescricional. Afinal, *"sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo"*[287].

Essa contagem não corre em qualquer hipótese; fática ou jurídica. A possibilidade há de ser completa. Então, como a decisão do STF impede o fisco de exercer o seu direito de ação, afasta-se a sua omissão, de modo que, não pode correr a contagem do prazo prescricional.

Nessas hipóteses, portanto, 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, tal qual ensina ROBSON MAIA LINS[288], *in verbis*:

---

[287] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2ª edição: Max Limonad, 2001, p. 218.
[288] LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 169-170.

> Entendemos que o STF, ao deferir a cautelar suspensiva da eficácia técnico-sintática da RMIT, com efeito vinculante, suspende o curso do prazo decadencial em relação aos créditos ainda não constituídos, e o prescricional, em relação aos créditos já constituídos, ainda que não conste tal comando expressamente na parte dispositiva da decisão. É como se, diante da cautelar de inconstitucionalidade com efeito vinculante, as normas de decadência (arts. 173 e 150, § 4º, do CTN) e as de prescrição (art. 174 do CTN), para o caso específico daquela RMIT atacada pelo controle concentrado de constitucionalidade, restassem com as respectivas eficácias técnico-sintáticas suspensas. (...)

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.

Como já dito alhures, 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, seguindo a concepção do *construtivismo lógico-semântico*, é imperioso admitir que outras hipóteses (causas suspensivas) que tornem inexigível o crédito tributário também implicarão a suspensão dessa contagem.

9.2.2. Efeitos sobre a prescrição privada

De início, vale lembrar que, em agosto de 2011, o STF[289] decidiu que a eficácia da LC nº 118/2005 (art. 4º) 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, considerou válida a aplicação do novo prazo de 05 (cinco) anos às ações privadas ajuizadas a partir de 09 (nove) de junho de 2005. Com isto, deu tratamento distinto aos particulares:

i) aquele que ajuizou sua ação de repetição de indébito antes de 09 (nove) de junho de 2005, por não acreditar no Sistema Jurídico e dele desconfiar, é premiado com o prazo antigo de 10 (dez) anos;

[289] *Vide* RE 566.621 (Anexo BC).

ii) o particular que só ajuizou sua ação de repetição de indébito após o dia 09 (nove) de junho de 2005 por depositar total credibilidade no Sistema Jurídico sem dele desconfiar, é "premiado" com o prazo de 05 (cinco) anos.

Portanto, pagamentos indevidos efetuados em situações iguais, mas por contribuintes distintos, podem se submeter a regras distintas quanto ao prazo prescricional da repetição do indébito. No primeiro exemplo (ação ajuizada antes de 09/06/2005), o tributo recolhido indevidamente em 1º de janeiro de janeiro de 2000 não se submeterá aos efeitos da norma prescricional. No segundo exemplo (ação ajuizada após de 09/06/2005), o tributo recolhido indevidamente em 1º de janeiro de janeiro de 2000 não poderá ser restituído ao contribuinte, porque se submeterá aos efeitos da norma prescricional.

Pois bem, considerando que o direito positivo de manifesta em linguagem escrita e competente, conclui-se que somente uma segunda norma pode limitar ou restringir os efeitos de norma anterior. Então, o indébito tributário nasce com a norma individual e concreta que o constitui exatamente por reconhecer o vício alegado.

Então, no controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade, as decisões do STF pela inconstitucionalidade, em qualquer das ações referidas, provisória[290] ou de mérito[291], impedem o fisco de exercer o seu direito de ação para exigir o crédito tributário que entende lhe ser devido, obstaculizando a sua exigibilidade.

As decisões provisórias do STF pela inconstitucionalidade afastam a eficácia-técnica da RMIT, mas (ainda) não constituem o dever de restituir, porque, neste momento, a inconstitucionalidade é apenas aparente. Somente com a decisão de mérito pela inconstitucionalidade é que se constitui o indébito tributário e o deve de restituir. Antes disso, há presunção[292] de validade da RMIT e de legitimidade da exigência tributária pelo fisco.

Então, pela interdefenibilidade dos modais deônticos, com o advento da decisão de mérito pela inconstitucionalidade (somente neste momento), nasce a pretensão ou ação do particular, pois é quando se realmente constitui a efetiva lesão ou ameaça do direito tutelado (teoria da

[290] Em MC-ADIn, MC-ADC ou MC-ADPF.
[291] Em ADIn, ADC ou ADPF.
[292] Essa presunção se mantém enquanto vigorar a decisão provisória. O que se afasta é a eficácia técnica da RMIT.

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.

O dever jurídico de restituir surge para fisco quando decisão de mérito (norma geral e concreta) se torna definitiva, porque até então sua exigência tributária era presumidamente válida e legítima.

Desse modo, 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 do STF 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.

Já em relação aos pagamentos efetuados pelo particular após esse controle (repressivo) de constitucionalidade *concentrado* ou *abstrato*, caso isto ocorra[293], o direito do particular para pleitear restituição do tributo nasce na data do próprio pagamento.

Isto posto, diante das decisões pela inconstitucionalidade da RMIT no controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade das normas, é possível construir a hipótese prescricional tributária privada da seguinte forma:

PRESCRIÇÃO PRIVADA

Critério material:	*omissão do titular do direito de ação*
Critério temporal:	*cinco anos (prazo)*
Termo inicial:	*trânsito em julgado da decisão do STF*

Assim, 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 de todos os tributos recolhidos à luz daquela RMIT até então.

[293] Supondo o erro do particular em efetuar o recolhimento de um tributo cuja RMIT já foi declarada inconstitucional, por exemplo.

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[294], para limitar tal restituição no tempo, dando a estabilidade que o Sistema Jurídico necessidade, à luz da segurança jurídica.

Isto porque, em não havendo essa modulação dos efeitos da decisão do STF pela inconstitucionalidade da RMIT no controle (repressivo) de constitucionalidade *concentrado* ou *abstrato*, ao particular ficaria assegurado o direito à restituição do indébito tributário relativamente aos pagamentos efetuados até então, sem qualquer limitação temporal.

Se de um lado, não é justo desobrigar o Estado de restituir créditos recebidos indevidamente (indébito), por outro lado, é necessário limitar no tempo o direito à essa restituição. É que a conclusão que se constrói a partir do princípio da segurança jurídica, que possui duas perspectivas distintas: *justiça* e *condição estrutural do sistema*.

Portanto, mesmo considerando que o presente trabalho não tenha o objetivo de investigar a modulação dos efeitos das decisões proferidas pelo STF (art. 27 da citada Lei nº 9.868/99), é possível afirmar que essa modulação se mostra indispensável em relação às decisões proferidas pela inconstitucionalidade da RMIT no controle (repressivo) de constitucionalidade *concentrado* ou *abstrato*, sob pena de restar imprescritível o direito à repetição do indébito, na hipótese aqui tratada.

[294] "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."

10. SÍNTESE CONCLUSIVA

Ao final, as ideias e proposições lançadas no presente trabalho podem assim ser resumidas:

10.1.

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 disso. Seus *enunciados prescritivos*, e os termos ali contidos, aceitam interpretações diversas, respeitados os respectivos limites lógico-sintáticos.

É exatamente o que o ocorre com o signo *prescrição*, especialmente nos diplomas legais que versam sobre matéria tributária. Também é o que ocorre com a expressão *constituição definitiva*, referida no art. 174 do CTN.

Aqui se buscou construir uma significação possível para tais signos, no campo da prescrição tributária, vista sob três perspectivas, em nível geral e abstrato: a norma jurídica prescricional, a hipótese prescricional (fato hipotético) e o conseqüente prescricional (relação jurídica).

Essa tarefa se deu de forma analítica, 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.

10.2.

O presente estudo seguiu a doutrina de HANS KELSEN no que se refere ao conceito de direito positivo, compreendendo-o como um conjunto de *normas jurídicas* válidas num dado país, organizadas sob a forma de sistema, destinadas à disciplina das condutas humanas.

Segui a ideia defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO, de que 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).

Tomei a *norma jurídica* como de um juízo concebido pelo aplicador do direito, no seu psiquê, sob uma estrutura formal hipotético-condicional e fruto da atribuição de sentido aos enunciados prescritivos, firme na ideia de que ela, a *norma jurídica*, 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, daí porque ela, a *norma jurídica*, há de prescrever uma *relação jurídica* (efeito ou a conseqüência jurídica), implicada pela causalidade jurídica.

Todavia, as *normas gerais e abstratas*, 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 (humano) 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*, dando vida ao fenômeno jurídico.

10.3.

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.

Ademais, 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), observados os distintos regimes jurídicos aplicáveis.

10.4.

Em nível lógico-sintático, vê-se que, no direito positivo brasileiro, a referência mais comum à *prescrição* se dá por meio do substantivo *prescrição* e do verbo *prescrever*. Na função de substantivo, o signo pode aludir a qualquer um das categorias aqui tratadas: norma prescricional, hipótese prescricional e relação jurídica prescricional. Por outro lado, na função de verbo, alude somente ao efeito jurídico da norma prescricional, ou seja, a relação jurídica prescricional.

No plano semântico, é possível afirmar que o signo *prescrição*, na linguagem do direito positivo pátrio, tem o sentido de limite temporal ao exercício de direito, extinção desses direitos ou imposição de condutas.

No plano pragmático, a doutrina e a jurisprudência tratam do tema mediante o uso do substantivo *prescrição* e do verbo *prescrever*, exatamente nos moldes referidos.

Portanto, em matéria tributária, fica evidente que 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 conseqüente extinção desse direito.

10.5.

Na ordem jurídica anterior à Constituição de 1988, e mesmo antes da edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) ou da Lei da Execução Fiscal (LEF), já havia norma jurídica que tratava, por exemplo, da *prescrição intercorrente*, no curso da lide processual, veiculada no art. 3º no Decreto-Lei (DL) nº 4.597/42.

Em 1980 foi editada a Lei nº 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal), que, no *caput* do art. 40, sem revogar o art. 3º no DL nº 4.597/42, afastava a incidência da norma prescricional no curso do processo (prescrição *intercorrente*) 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.

Assim, 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), o que leva à conclusão de que, mesmo antes da edição da Constituição de 1988, o discurso do sistema do direito positivo já possuía uma disciplina jurídica sobre a *prescrição* no curso do processo (*intercorrente*), desde 1942.

Desse modo, afasta-se a idéia de que o art. 146 da Constituição Federal de 1988, quando trata da prescrição tributária, aponta apenas para a relação jurídica primária (contida na *norma primária*), uma vez que, em 05 de outubro de 1988, o signo *prescrição* já aceitava a duplo uso: *pré-processual* e *intercorrente* (no curso da lide). Eis aí a *acepção de base*[295] do signo, já que nenhum outro enunciado da Constituição de 1988 aponta para uma eventual *transformação* desse conceito preexistente. Por isto, pode-se afirmar que 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.

Ademais, 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. Portanto, sob a perspectiva da hipótese prescricional, é possível classificar 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:

   a. *originária*, em face do *contribuinte* (devedor originário);

   b. *derivada*, em face do *responsável tributário* (terceiro).

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

E sob a perspectiva do credor, titular do direito de ação e que sofre as limitações impostas pela norma prescricional, a prescrição tributária pode, ainda, ser 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.

10.6.

Na construção de sentido da expressão *normas gerais* tal qual lançada no art. 146 da Constituição Federal de 1988, o STF decidiu que prevalece o critério da *destinação* para qualificar uma norma como *geral*. Dito de outro modo, a generalidade normativa decorre da obrigatória observância por todos os entes políticos.

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.*

Assim, 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.

Com fundamento no inciso I do art. 22 da Constituição Federal de 1988, 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.

Desse modo, 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 já apresentadas, a saber: *material* ou *pré-processual*, *processual* ou *intercorrente* (*originária* ou *derivada*), *estatal* e *privada*.

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).

10.7.

Sobre o tema da prescrição tributária, o exercício da competência legal fixada no art. 146 da Constituição Federal de 1988 é condição de validade das normas prescricionais introduzidas no sistema.

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.

Nessa mesma linha, as normas prescricionais veiculadas pelo Código de Processo Civil e pelo Código Civil podem assumir a condição de *normas de estrutura* ou *normas de conduta*, a depender da perspectiva considerada.

10.8.

A norma jurídica se diferencia das demais, porque dotada desta força *coativa* estatal (*coercibilidade*), daí dizer que a *norma jurídica completa* é aquela que disciplina, ao mesmo tempo, uma dada relação jurídica material ("primária") e a respectiva relação jurídica processual ("secundária", também denominada *sanção*[296]), esta última tendo como pressuposto fático o descumprimento do dever jurídico exigido na primeira.

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. Esta *sanção* não se confunde com uma medida punitiva. Sua acepção aqui é de providência jurisdicional adotada pelo Estado-Juiz para fazer valer a relação de direito material, prescrita na *norma primária*. Desse modo, a *norma completa* possui a seguinte estrutura lógica:

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

Não se deve confundir a *sanção* (aqui tomada como relação processual) com as penalidades cominadas também numa relação jurídica material em função do descumprimento do dever jurídico material inadimplido. 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

[296] Aqui tomada como providência jurisdicional, e não como punição.

pressuposto de outra norma secundária (não pagar a multa nos termos e condições exigidas, por exemplo). Desse modo, tais relações podem ser 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*

É nesse contexto que surge a acepção mais comum da norma prescricional, como norma *de conduta*, distinta das demais, visualizada na seguinte representação lógica:

Norma primária:	*Se A, deve ser B*
Norma secundária:	*Se não B, deve ser C*
Norma prescricional[297]*:*	*Se não C, deve ser a prescrição D.*

10.9.

Sobre a norma prescricional, há praticamente consenso na doutrina e jurisprudência no sentido de que o valor que sobressai aos olhos do intérprete é o da *certeza do direito* e da *segurança jurídica*.

Em uma primeira linha de raciocínio, o valor *segurança jurídica* deve ser tomado sob a perspectiva do administrado, relacionando-se com os conceitos de *justiça*, *certeza* e *igualdade*. Nessa linha, ela se efetivaria por meio de outros princípios, quais sejam: certeza do direito, legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalização da jurisdição, etc. Então, 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).

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

O valor *segurança jurídica*, implícito no texto constitucional, assume perspectivas distintas. De um lado, fala-se em *segurança subjetiva* para referir-se à certeza ou previsibilidade, como um direito (princípio-garantia) assegurado ao particular, que prestigia a justiça. Por outro lado, fala-se em *segurança objetiva* para referir-se à segurança do ordenamento jurídico, como medida de estabilidade do ordenamento jurídico (condição estrutural do sistema do direito positivo), que lhe dá efetividade.

Esse valor assume diversas perspectivas, dentre as quais, em certas situações, o seu objeto é o ordenamento jurídico (segurança jurídica *objetiva*), ao passo que em outras o seu objeto reside na proteção do seu beneficiário (segurança *subjetiva*): um cidadão, os cidadãos, o Estado.

10.10.

As normas jurídicas disciplinam as condutas intersubjetivas por meio de três modais deônticos, apenas, a saber: obrigatório (O), proibido/vedado (Ph ou V) e permitido (P). E um modal pode ser definido em função do outro, com o auxílio do conectivo monádico (negador). A obrigatoriedade de uma conduta equivale a (i) não permitir sua omissão e/ou (ii) proibir sua omissão. Assim, os modais são irredutíveis, mas *interdefiníveis*.

Assim, no âmbito da lógica, não se mostra razoável imputar a *inação* ao credor se a sua *ação* não lhe foi permitida. Logo, se *razoabilidade* e *proporcionalidade* são conceitos que se relacionam com a idéia de *justiça*, é possível afirmar que, se de um lado, a norma prescricional prestigia a *segurança* e não a *justiça*, por outro, a sua aplicação não pode restringir esta última.

Isto posto, ambas as posições estão corretas. A norma prescricional prestigia, portanto, 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*.

10.11.

A partir da leitura e interpretação dos enunciados do Código Tributário Nacional, é possível construir e enunciar a estrutura formal hipotético-condicional da norma prescricional da seguinte forma: *dado o fato prescricional,* deve ser *a extinção da relação tributária material correspondente e da respectiva relação processual.*

10.12.

Os fatos se distinguem dos eventos e correspondem aos enunciados lingüísticos que descrevem aqueles eventos. O fato é o evento conhecido. O enunciado factual reporta-se ao passado: ao momento do evento. Mas isto não é suficiente para transformá-lo em fato jurídico.

No tema da prescrição tributária, portanto, a norma geral e abstrata descreve a *hipótese prescricional*, de possível ocorrência.

Uma vez materializado no mundo social aquele fato hipotético, compete ao aplicador do direito verificar sua exata adequação à hipótese legal (subsunção) e expedir a norma jurídica individual e concreta, que constitui o *fato jurídico prescricional*, dando origem à relação jurídica correspondente.

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

Com fundamento da teoria de PONTES DE MIRANDA, considerando o elemento volitivo (ato humano), os suportes fáticos lícitos (hipóteses normativas) podem ser classificados da seguinte forma:

i) *fato stricto sensu*: eventos 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:

a. *ato stricto sensu*: ato unilateral de fazer algo (ex: industrializar produtos);

b. *negócio jurídico*: ato bilateral consensual (ex: celebrar contrato, compra/venda).

De início, é possível afirmar que, segundo o cerne do seu suporte fático (núcleo do seu critério material), a hipótese prescricional não está qualificada na ilicitude. Não se trata de fato ilícito, portanto.

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, daí porque classificar a hipótese prescricional *material* como um *fato stricto sensu* não se mostra a escolha mais adequada.

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 interessa ao direito, sob pena de se atentar contra a *justiça*.

A estabilidade do sistema jurídico (segurança jurídica do e para o sistema) não deve se sobrepor à segurança jurídica dos administrados (justiça), vez que o direito não tem um fim em si mesmo, mas deve servir à sociedade. Por isto é que se mostra mais razoável classificar a hipótese prescricional *material* como um *ato stricto sensu*.

O mesmo não se diga em relação à prescrição *intercorrente*, já que 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. Então, parece sim razoável tomar a hipótese prescricional *intercorrente* como um *ato-fato*.

10.13.

No âmbito da atividade tributária estatal, o exercício do *direito de ação* consiste em dever jurídico imposto à Administração Pública. O procurador fazendário, por força do princípio da legalidade administrativa, está obrigado a praticar atos no exercício do *direito de ação* estatal, especialmente no que diz respeito à cobrança de tributos, por meio da execução fiscal. Não há margem para discricionariedade. Trata-se de conduta obrigatória (O).

Já o exercício do *direito de ação* visando a exigir o indébito tributário configura mera faculdade do particular. Trata-se de conduta permitida (P).

É nesse contexto, quanto ao exercício do direito de ação (*actio nata*), que faz algum sentido falar em *inação*, *omissão*, *inércia*, *desídia*, *descaso*, *negligência* e *desleixo*.

A conduta negativa (o não fazer) – e o seu resultado – podem ainda 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).

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).

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.

Ora, se o direito de ação só pode ser exercido após o vencimento do dever jurídico inadimplido, quando o devedor passa a incorrer na mora, então, 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.

Também 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*.

Dito tudo isto, se mostra mais razoável classificar a hipótese prescricional material como um *ato prescricional stricto sensu*, sendo irrelevante o *animus* do credor na composição de sua hipótese de incidência.

De outra banda, não parece razoável classificar a hipótese prescricional *intercorrente* como um ato, já que 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. Então, parece sim razoável tomar a hipótese prescricional *intercorrente* como um *ato-fato*.

10.14.

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.

Então, 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, deve ser entendida como 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.

Havendo a instauração do "contencioso administrativo", com a impugnação do devedor ao lançamento, o vencimento da obrigação desloca-se para momento posterior à decisão administrativa definitiva (30 dias após a ciência da decisão administrativa definitiva, por exemplo).

Já em relação à hipótese prescricional do indébito tributário, o termo inicial da contagem do prazo ocorre, em princípio, 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.

Isto posto, 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*

Desse modo, é acertada a orientação jurisprudencial quanto ao necessário esgotamento da esfera administrativa contenciosa como pressuposto da hipótese prescricional tributária estatal.

10.15.

Afastada a exigibilidade do crédito tributário, não correrá 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, seguindo a concepção do *construtivismo lógico-semântico*, é imperioso admitir que outras hipóteses (causas suspensivas) que tornem inexigível o crédito tributário também implicarão a suspensão dessa contagem.

10.16.

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, de certo modo, a cargo do contribuinte, a depender da sua opção.

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, porque ela proíbe a realização de um ato processual (peticionar em caráter inicial, por exemplo) já praticado anteriormente.

10.17.

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

Isto porque, 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.

E foi essa a linha jurisprudencial adotada pelo STJ. Todavia, aos olhos do STF[298], considera-se 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 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;

[298] *Vide* RE 566.621 (Anexo BC).

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.

Não se pode admitir um critério distinto para a solução de cada caso; prescrição estatal e prescrição privada. Então, seguindo a linha de raciocínio aqui apresentada, entende-se como acertada a orientação jurisprudencial do STJ quanto ao 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.

Ademais, diante da decisão do STF, cabe refletir sobre qual o critério aplicável nos casos que tratam da prescrição estatal: está mantida a anterior orientação do STJ ou se deve utilizar o critério do STF?

Ora, na linha de raciocínio aqui apresentada, a orientação jurisprudencial do STJ se mostra como a solução mais razoável e coerente, qual seja: a de que as inovações da LC nº 118/2005 somente seriam aplicáveis aos novos *eventos prescricionais* (efeito prospectivo), ou seja, aqueles cujo termo inicial (*dies a quo*) ainda não tivesse ocorrido, sendo irrelevante a data do ajuizamento da ação ou do despacho citatório.

10.18.

Não bastaria 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 qüinqüênio 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 se afirmar que a hipótese prescricional material corresponde a um *ato stricto sensu*.

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.

10.19.

Ao juiz cabe verificar a subsunção do fato social à norma jurídica geral e abstrata, ou seja, se os elementos da hipótese prescricional se materializaram no caso concreto. E, em caso positivo, cabe-lhe (dever jurídico) declarar e constituir a prescrição tributária estatal, bem como extinguir a ação de execução fiscal.

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, não é razoável admitir que ele possa decretar a prescrição de ofício ou mediante acolhimento de exceção de pré-executividade, sem ouvir o exequente.

Nesse contexto, nada impede que o juiz preste a tutela jurisdicional e decrete a prescrição tributária estatal mediante argüição 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.

10.20.

Se o inciso V do art. 156 do CTN[299] impõe a extinção do crédito tributário pela prescrição, a Procuradoria da Fazendária Publica deve, no exercício do controle da legalidade do ato de

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

inscrição em Dívida Ativa, aferir a subsunção do fato social à norma prescricional geral e abstrata.

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.

Portanto, 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 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[300], determina que somente por despacho do Prefeito podem ser cancelados os créditos inscritos na Dívida Ativa e prescritos.

10.21.

A mesma hipótese normativa pode ser pressuposto de diversas normas jurídicas gerais e abstratas, o que significa dizer que várias normas podem incidir sobre o mesmo evento. Conseqüentemente, o mesmo fato jurídico pode implicar diversas relações jurídicas individuais e concretas.

---

[300] "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."

Nesse universo das relações jurídicas possíveis e implicadas, há aquelas que somente nascem como produto do fato jurídico ou de outra relação jurídica, É nesse contexto que ele distingue as relações *básicas* ou *fundamentais* das relações *conseqüenciais*.

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*.

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.

10.22.

As relações *conseqüenciais*, não tributárias, são fixadas em normas primárias não tributárias e, de certo modo, figuram como desdobramento daquelas relações fixadas em normas primárias tributárias.

A sentença judicial que declara a inexistência de determinada dívida e, consequentemente anula eventual penhora dela decorrente, por exemplo, constitui uma relação jurídica entre o suposto credor e devedor.

E, para que essa providência jurisdicional se efetive, o agente que representa o cartório de registro de imóveis onde se deu o respectivo registro e averbação fica obrigado a retirar o gravame até então averbado. Logo, ele passa a figurar numa relação jurídica constituída com o suposto devedor, que assume o direito subjetivo de ver retirado o gravame. Não sendo

cumprida essa providência nos termos em que determinados naquela sentença, ele (o suposto devedor) passa a fazer jus ao direito de ação (obrigação de fazer) a ser exercido em face do tal agente cartorário.

Isto ocorre, por exemplo, na relação jurídica prescricional administrativa que obriga o procurador fazendário a se abster de propor a execução fiscal, isto é, proibindo-o de mover a ação executiva, bem como obrigando a desistência das ações já em curso.

Sob a perspectiva da Administração Pública, o ato de propor a execução fiscal consiste num ato administrativo (norma individual e concreta), sujeito ao controle de legalidade (judicial e administrativo) e sujeitando ao seu agente ao controle disciplinar da responsabilidade funcional. É nessa perspectiva que sobressaia o relevo na análise da *relação prescricional conseqüencial*, de ordem administrativa, por exemplo.

Ademais, pode-se falar ainda na relação jurídica prescricional, de ordem administrativa, que obriga a desconstituição, por ato administrativo anulatório, da inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, etc.

10.23.

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 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 contemplada no discurso do direito positivo desde 1942.

O sistema do direito positivo já possuía uma norma jurídica sobre a prescrição no curso do processo executivo (intercorrente), excetuando sua incidência na hipótese do *caput* do referido art. 40.

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). Por isto é que o critério material corresponde a um *fato stricto sensu*.

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 parece mais razoável a aplicação do prazo *intercorrente*, desde que reconhecida a plena vigência do art. 3° do DL n° 4.597/42, recepcionado pela Constituição de 1988 na qualidade de lei complementar.

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.

Nos termos do inciso I do art. 22 da Constituição de 1988, 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,

pode-se dizer que 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)[301], que contempla hipótese de suspensão do prazo prescricional *pré-processual*.

Tal regra não pode ser aplicada às relações prescricionais tributárias, porque trata da hipótese prescricional, que exige disciplina por meio de lei complementar.

10.24.

Aparentemente, não há uma regra expressa, no sistema jurídico vigente, que trate da prescrição *processual* ou *intercorrente* na hipótese de redirecionamento da execução fiscal, ou seja, em face do *responsável tributário* (terceiro), tal qual define o inciso II do art. 121 do CTN –, isto é, os chamados "co-responsáveis" tributários.

A relação prescricional *intercorrente* tem como pressuposto somente o fluxo do tempo após esse "passo" inicial. Omissão e inércia do credor ao longo do processo judicial exercício do direito de ação não são pressupostos da hipótese prescricional *intercorrente*. Por isto é que o critério material corresponde a um *fato stricto sensu*.

Numa acepção mais restrita do signo, poder-se-ia dizer que o art. 174 do CTN não fundamenta a prescrição estatal intercorrente derivada. Mas, nessa linha, as normas jurídicas tributárias que tratam da co-responsabilidade tributária perderiam o seu sentido e sua eficácia (técnica).

Para evitar isto, considerando que plano S^4 da construção do sentido busca-se organizar as normas jurídicas sob a forma de um sistema, há de se buscar um sentido razoável para a norma prescricional construída a partir da leitura do art. 174 do CTN.

---

[301] "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. (...)"

Então, 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.

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*.

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[302], do mesmo modo que a relação tributária prescricional estatal material.

Sobre essa questão, acertadamente vem decidindo o STJ. Busca, implicitamente, fundamento no enunciado contido no art. 174 do CTN e não no art. 40 da Lei n.º 6.830/80. Trata do tema sob a perspectiva da *lógica do sistema*[303] sob o argumento de que a dívida fiscal não é imprescritível e por considerar irrelevante a análise sobre a inércia do exequente.

10.25.

No controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade, ao se decidir pela inconstitucionalidade de determinada norma, o STF pode adotar 02 (duas) providências

[302] "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...)"
[303] Conforme tratado no item 4.4. deste trabalho, essa idéia é uma *condição estrutural do sistema* e é fruto dos valores *certeza do direito* e *segurança jurídica*, na perspectiva do sistema jurídico.

distintas: (i) fulminar integralmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, para trás e para frente, anular os efeitos passados e impedindo a produção de efeitos para o futuro; ou (ii) limitar parcialmente os efeitos da norma julgada inconstitucional, impedir a produção de seus efeitos para o futuro e reconhecendo a legitimidade dos seus efeitos passados.

Na primeira hipótese, o STF retira da norma inconstitucional a sua validade, ou seja, a retira do Sistema Jurídico, porque lhe retira integralmente a vigência e a eficácia técnica. Na segunda hipótese, o STF retira-lhe a vigência e a eficácia técnica futuras.

10.26.

No controle difuso, normalmente, é o contribuinte que recorre à tutela jurisdicional do Estado para assegurar o seu direito subjetivo supostamente lesado, requerendo declaração incidental quanto à inconstitucionalidade de determinada norma sob o argumento da existência de vícios (sintáticos ou semânticos, de competência ou conteúdo) no processo de produção da Lei que veicula a RMIT.

Firme na idéia de que o direito positivo de manifesta em linguagem escrita e competente, conclui-se que somente uma segunda norma pode limitar ou restringir os efeitos de norma anterior. Então, 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[304] 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.

[304] Ou da ilegalidade, em relação ao processo infraconstitucional de produção de normas tributárias gerais e abstratas.

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)[305].

10.27.

As decisões proferidas pelo STF no controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade são de ordem *geral* e *concreta*, porque produzem efeitos *erga omnes* e devem ser observadas por toda a coletividade, e porque decidem sobre um caso concreto: a produção de uma determinada norma.

O que realmente interessa são as decisões do STF pela inconstitucionalidade das normas (sintática ou semântica), porque restringem ou limitam os efeitos da norma impugnada, já que as decisões pela constitucionalidade não repercutem nos efeitos da norma impugnada.

No controle (repressivo) *concentrado* ou *abstrato* de constitucionalidade, as decisões do STF pela inconstitucionalidade, em qualquer das ações referidas, provisória[306] ou de mérito[307], 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 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, portanto, 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.

---

[305] *Vide* REsp 1.002.932/SP (Anexo BZ).
[306] Em MC-ADIn, MC-ADC ou MC-ADPF.
[307] Em ADIn, ADC ou ADPF.

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.

10.28.

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[308] de validade da RMIT e de legitimidade da exigência tributária pelo fisco.

Pela interdefenibilidade dos modais deônticos, 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.

Desse modo, 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.

Assim, 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

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

decisão, nos termos do art. 27 da citada Lei nº 9.868/99[309], para limitar tal restituição no tempo.

[309] "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."

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.

ANEXOS

Anexo AA – RE 94.462-1/SP

CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA. Entre o auto de infração e a decisão final proferida na reclamação administrativa do contribuinte flui o prazo qüinqüenal da decadência. Recurso Extraordinário conhecido e provido para deferir-se o mandado de segurança.

(RE 94462, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Primeira Turma, julgado em 30/06/1981, DJ 18-12-1981 PP-12943 EMENT VOL-01239-05 PP-01460 RTJ VOL-00106-01 PP-00263)[321]

Anexo AB – ED no RE 94.462-1/SP

- Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário.

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

- É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

---

[321] Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+94462%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+94462%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos. Acesso em 19 nov. 2012.

(RE 94462 EDv, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1982, DJ 17-12-1982 PP-13209 EMENT VOL-01280-06 PP-01390 RTJ VOL-00106-01 PP-00263) [322]

Anexo AC – EDcl no REsp 645.430/DF

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. DL Nº 2.288/86. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. INÍCIO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO. NOTIFICAÇÃO. ART. 174 DO CTN. SÚMULA Nº 153/TFR. PRECEDENTES.

1. Embargos de declaração contra decisão que proveu o recurso especial da Fazenda Nacional. Ocorrência de omissão quanto à apreciação da matéria, por não se atentar para a existência de documento nos autos que comprovam a interrupção do prazo prescricional.

2. A respeito da ocorrência ou não da prescrição, nos casos em que pendente procedimento administrativo fiscal, ocorrido após a notificação do contribuinte, a jurisprudência do STJ, de forma vasta, tem se pronunciado nos seguintes termos:

- "A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional." (REsp nº 485738/RO)

[322] Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+94462%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+94462%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos. Acesso em 19 nov. 2012.

- “O prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só tem início com a decisão definitiva do recurso administrativo (Súmula 153 do TFR), não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente.” (AgREsp nº 577.808/SP)

- “O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (art. 151, inciso III, do CTN).” (AGA nº 504357/RS)

- “Entre o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito.” (REsp nº 74843/SP)

- “"O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174)' (RE 95365/MG, Rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81).” (REsp nº 190092/SP)

- “Lavrado o auto de infração consuma-se o lançamento, só admitindo-se o lapso temporal da decadência do período anterior ou depois, até o prazo para a interposição do recurso administrativo. A partir da notificação do contribuinte o crédito tributário já existe, descogitando-se da decadência. Esta, relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado rever e homologar o lançamento.” (REsp nº 193404/PR)

- “Constituído, no qüinqüênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.” (REsp nº 189674/SP)

- “A constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não mais cabível recurso ou após o transcurso do prazo para sua interposição, na via administrativa.” (REsp nº 239106/SP)

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para, na seqüência, desprover ao recurso especial.

(EDcl no REsp 645.430/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 17/12/2004, p. 457)[323]

Anexo AD – AgRg no REsp 658.717/RS

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO. NOTIFICAÇÃO. ART. 174 DO CTN. SÚMULA Nº 153/TFR. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento ao recurso especial da agravada.

2. A respeito da ocorrência ou não da prescrição, nos casos em que pendente procedimento administrativo fiscal, ocorrido após a notificação do contribuinte, a jurisprudência do STJ, de forma vasta, tem se pronunciado nos seguintes termos:

- "A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional." (REsp nº 485738/RO)

- "O prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só tem início com a decisão definitiva do recurso administrativo (Súmula 153 do TFR), não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente." (AgREsp nº 577808/SP)

---

[323] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=645430&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Acesso em 19 nov. 2012.

- “O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (art. 151, inciso III, do CTN).” (AGA nº 504357/RS)

- “Entre o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito.” (REsp nº 74843/SP)

- “'O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174)' (RE 95365/MG, Rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81).” (REsp nº 190092/SP)

- “Lavrado o auto de infração consuma-se o lançamento, só admitindo-se o lapso temporal da decadência do período anterior ou depois, até o prazo para a interposição do recurso administrativo. A partir da notificação do contribuinte o crédito tributário já existe, descogitando-se da decadência. Esta, relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado rever e homologar o lançamento.” (REsp nº 193404/PR)

- “Constituído, no qüinqüênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.” (REsp nº 189674/SP)

- “A constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não mais cabível recurso ou após o transcurso do prazo para sua interposição, na via administrativa.” (REsp nº 239106/SP)

- “Com a notificação do auto de infração consuma-se o lançamento tributário. Após efetuado este ato, não mais se cogita em decadência. O recurso interposto contra a autuação apenas suspendem a eficácia do lançamento já efetivado.” (REsp nº 118158/SP)

3. Agravo regimental provido para, na seqüência, desprover o recurso especial.

(AgRg no REsp 658.717/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 254)[324]

Anexo AE – AgRg no REsp 954.069/SP

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO PROPOSTA COM BASE EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE. PREENCHIMENTO DA GIA - GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS. DÉBITO DECLARADO E PAGO EXTEMPORANEAMENTE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 DO CTN. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE MENÇÃO, PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, ACERCA DA DATA DE ENTREGA DA GIA E DA EFETIVA CITAÇÃO PESSOAL. SÚMULA 07 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. O termo a quo do prazo prescricional, para o Fisco Estadual ajuizar o executivo fiscal, tem início com a constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 do CTN), a qual se ultima com a entrega da GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS) pelo contribuinte, declarando o débito tributário a ser recolhido. (Precedentes: REsp 671.219/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJe 30.06.2008; REsp 802.063/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 27.09.2007; REsp 782770/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 07.11.2005).

2. Decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante

[324] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=658717&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.

declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um qüinqüênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado na declaração de rendimentos.

3. *In casu*: (a) trata-se de crédito tributário oriundo de ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação) relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1992; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA restou adimplido pelo contribuinte, não tendo sido explicitada a data da entrega pela instância ordinária; (c) a propositura da ação de execução deu-se em 28/02/1997 (fl. 216); (d) a data da citação pessoal do executado não restou mencionada pela instância ordinária, o que impossibilita a aferição da ocorrência da prescrição intercorrente.

4. O acórdão recorrido equivocadamente considerou, como termo inicial do prazo prescricional, o 1º dia do exercício seguinte àquele da apuração da declaração (art. 173, I c/c 174 do CTN), quando teria sido constituído definitivamente o crédito tributário, vale dizer, in casu, fevereiro de 1993, coincidindo com a data da inscrição em dívida ativa.

5. Destarte, na ausência de menção, pela instância ordinária, acerca da data de entrega das GIAs, bem assim a data da efetiva citação pessoal do executado, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, o que é insindicável na estreita via do recurso especial, ante o óbice erigido pela Súmula 07 do STJ.

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 954.069/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 14/09/2009)[325]

Anexo AF – AgRg no Ag 1.031.868/SP

[325] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=954069&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Aceso em 19 nov. 2012.

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. GIA. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CDA. LIQUIDEZ E CERTEZA. DESNECESSIDADE DE PERÍCIA. RECURSO ESPECIAL. PROVAS. AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª edição, Max Limonad, págs. 224/252).

4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

5. Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc..) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos do tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008).

6. In casu, alega o recorrente que, nos tributos sujeitos à lançamento em que se processa via declaração do contribuinte, sem a homologação expressa do Fisco, o crédito se torna inexigível.

7. A validade da execução fiscal, aferível pela presença dos requisitos de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa - CDA que a instrui, demanda indispensável reexame das circunstâncias fáticas da causa, o que é vedado em sede de Recurso Especial, ante o disposto na Súmula nº 07, do STJ.

8. A aferição acerca da necessidade ou não de realização de perícia ou outros procedimentos, impõe o reexame do conjunto fático exposto nos autos, o que é defeso ao STJ, face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ, porquanto não pode atuar como Tribunal de Apelação reiterada ou Terceira Instância revisora.

9. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.

10. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e mutatis mutandis, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.

11. A utilização da taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de Lei Estadual que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais. Precedentes: AgRg no Ag 649.394/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ

21.11.2005; REsp 586.219/MG, Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 02.05.2005; EREsp 419.513/RS, Min. JOSÉ DELGADO, DJ 08.3.2004).

12. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.

13. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1.031.868/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009)[326]

Anexo AG – AgRg no Ag 1.079.930/SP

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DCTF. IMPOSTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER PROVIDÊNCIA DO FISCO. ENCARGO PREVISTO NO DECRETO-LEI 1.025/69. CABIMENTO. RECURSO DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que os créditos decorrentes de declaração prestada pelo contribuinte e não-pagos na data do vencimento da obrigação, após sua entrega, conferem ao Fisco a prerrogativa de exigir o seu pagamento.

2. Nos termos da Súmula 168 do extinto TFR, "o encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios". A Primeira Seção, ao apreciar os EREsp 252.668/MG (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 12.5.2003), ratificou o entendimento contido na súmula referida.

---

[326] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1031868&b=ACOR . Acesso em 19 nov. 2012.

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1.079.930/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 14/05/2009)[327]

Anexo AH – REsp 883.178/RS

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECLARADOS E NÃO-PAGOS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSUMAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 174 DO CTN.

1. Os créditos decorrentes de declaração prestada pelo contribuinte e não-pagos na data do vencimento da obrigação, após sua entrega, conferem ao Fisco a prerrogativa de exigir o seu pagamento.

2. A entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) corresponde à constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se, a partir daí, o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do débito, consoante disposto no art. 174 do CTN.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 883.178/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/08/2008, DJe 04/09/2008)[328]

Anexo AI – AgRg no Ag 1.012.180/RS

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

---

[327] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1079930&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Acesso em 19 nov. 2012.
[328] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=883178&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.

1. Não pode ser conhecido o recurso especial quanto à aventada impossibilidade de cumulação dos juros moratórios e da multa moratória, em face da ausência de indicação de dispositivo de lei federal que teria sido supostamente violado pelo acórdão recorrido (Súmula nº 284/STF).

2. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

3. A matéria suscitada nas razões de recurso especial e não-abordada no acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não merece ser conhecida por esta Corte, ante a ausência do indispensável prequestionamento (Súmula 211/STJ).

4. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que os créditos decorrentes de declaração prestada pelo contribuinte e não-pagos na data do vencimento da obrigação, após sua entrega, conferem ao Fisco a prerrogativa de exigir o seu pagamento, sem a necessidade de realizar o lançamento, pois a Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) corresponde à constituição definitiva do crédito tributário.

5. A jurisprudência da Seção de Direito Público entende que não se aplicam os benefícios previstos no art. 138 do CTN aos casos em que não houve o pagamento integral do débito tributário. Assim, não resta configurada a denúncia espontânea quando o contribuinte, ainda que se antecipando a qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, confessa a dívida e requer seu parcelamento.

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1.012.180/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 04/08/2008)[329]

[329] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1012180&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 20120.

Anexo AJ – AgRg no REsp 1.116.150/SC

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – PAES – APLICAÇÃO DO ART. 557 DO CPC – POSSIBILIDADE – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – INEXISTÊNCIA – AUTO DE INFRAÇÃO – NOTIFICAÇÃO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A eventual nulidade da decisão monocrática calcada no artigo 557 do CPC fica superada com a reapreciação do recurso pelo órgão colegiado, na via de agravo regimental, como bem analisado no REsp 824.406/RS de Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, em 18.5.2006.

2. O art. 1º da Lei n. 10.684/2003 estabelece que "os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas". Assim, os débitos constituídos após essa data não podem ser contemplados com os benefícios do refinanciamento previstos nessa lei.

3. A jurisprudência desta Corte é no sentido que "se o crédito tributário não for impugnado, ocorrerá a constituição definitiva desse crédito trinta dias depois da notificação do lançamento, constando-se, a partir daí, o prazo prescricional" (REsp 812.098/SE, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 6.11.2008.) Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.116.150/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 10/09/2009)[330]

Anexo AK – REsp 850.423/SP

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

---

[330] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1116150&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.

(REsp 850.423/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245)[331]

Anexo AL – REsp 1.120.295/SP

[331] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=850423&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

6. Consequentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos

demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado

retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição." (Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Consequentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevindo em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010)[332]

Anexo AM – AgRg na Pet. 6.292/SC

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DE PRESCRIÇÃO QUINQUENAL A CONTAR DE CADA PAGAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO RETROATIVA INDEVIDA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO NOVO PRAZO ÀS AÇÕES AJUIZADAS A PARTIR DE 9.6.2005. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 543-B, § 3º, DO CPC.

1. O egrégio STF concluiu o julgamento de mérito do RE 566.621/RS em repercussão geral, em 4.8.2011, afastando parcialmente a jurisprudência do STJ fixada no REsp 1.002.932/SP (repetitivo).

2. O STF ratificou a orientação do STJ, no sentido de ser indevida a retroatividade do prazo de prescrição quinquenal, com base na LC 118/2005, para o pedido de repetição do indébito relativo a tributo lançado por homologação. Entretanto, em relação ao termo e ao critério para que incida a novel legislação, entendeu "válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9.6.2005", afastando o óbice à incidência sobre pagamentos realizados antes do início de vigência da LC 118/2005, como o STJ vinha decidindo.

[332] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1120295&b=ACOR#DOC2. Acesso em 29 dez. 2012.

3. No presente caso, a demanda foi ajuizada após o início de vigência da LC 118/2005, devendo, portanto, ser aplicado o prazo prescricional quinquenal contado a partir do pagamento indevido na forma do seu art. 3º.

4. Juízo de retratação, nos termos do art. 543-B, § 3º, do CPC.

5. Agravo Regimental provido.

(AgRg na Pet. 6.292/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/09/2012, DJe 15/10/2012)[333]

Anexo AN – REsp 947.206/RJ

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IPTU, TCLLP E TIP. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IPTU PROGRESSIVO, DA TCLLP E DA TIP. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. ILEGITIMIDADE DO NOVO ADQUIRENTE QUE NÃO SUPORTOU O ÔNUS FINANCEIRO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. REDUÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 07 DO STJ.

1. O prazo prescricional adotado em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários é qüinqüenal, nos moldes do art. 1º do Decreto 20.910/32. (Precedentes: AgRg no REsp 814.220/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 02/12/2009; AgRg nos EDcl no REsp 975.651/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, DJe 15/05/2009; REsp 925.677/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 22/09/2008; AgRg no Ag 711.383/RJ, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24.04.2006; REsp 755.882/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 18.12.2006)

[333] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=6292&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

2. Isto porque o escopo da demanda é a anulação total ou parcial de um crédito tributário constituído pela autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício, em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação desse lançamento.

3. A ação de repetição de indébito, ao revés, visa à restituição de crédito tributário pago indevidamente ou a maior, por isso que o termo a quo é a data da extinção do crédito tributário, momento em que exsurge o direito de ação contra a Fazenda Pública, sendo certo que, por tratar-se de tributo sujeito ao lançamento de ofício, o prazo prescricional é quinquenal, nos termos do art. 168, I, do CTN. (Precedentes: REsp 1086382/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 26/04/2010; AgRg nos EDcl no REsp 990.098/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 18/02/2010; AgRg no REsp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; AgRg no REsp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009) 4. In casu, os ora Recorridos ajuizaram ação anulatória dos lançamentos fiscais que constituíram créditos tributários relativos ao IPTU, TCLLP e TIP, cumuladamente com ação de repetição de indébito relativo aos mesmos tributos, referente aos exercícios de 1995 a 1999, sendo certo que o pedido principal é a restituição dos valores pagos indevidamente, razão pela qual resta afastada a regra do Decreto 20.910/32. É que a demanda foi ajuizada em 31/05/2000, objetivando a repetição do indébito referente ao IPTU, TCLLP, TIP e TCLD, dos exercícios de 1995 a 1999, ressoando inequívoca a inocorrência da prescrição quanto aos pagamentos efetuados posteriormente a 31/05/1995, consoante decidido na sentença e confirmado no acórdão recorrido.

5. O direito à repetição de indébito de IPTU cabe ao sujeito passivo que efetuou o pagamento indevido, ex vi do artigo 165, do Codex Tributário. "Ocorrendo transferência de titularidade do imóvel, não se transfere tacitamente ao novo proprietário o crédito referente ao pagamento indevido. Sistema que veda o locupletamento daquele que, mesmo tendo efetivado o recolhimento do tributo, não arcou com o seu ônus financeiro (CTN, art. 166). Com mais razão, vedada é a repetição em favor do novo proprietário que não pagou o tributo e nem suportou, direta ou indiretamente, o ônus financeiro correspondente." (REsp 593356/RJ, Relator p/ acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 12.09.2005).

6. O artigo 123, do CTN, prescreve que, "salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

7. Outrossim, na seção atinente ao pagamento indevido, o Código Tributário sobreleva o princípio de que, em se tratando de restituição de tributos, é de ser observado sobre quem recaiu o ônus financeiro, no afã de se evitar enriquecimento ilícito, salvo na hipótese em que existente autorização expressa do contribuinte que efetivou o recolhimento indevido, o que abrange a figura da cessão de crédito convencionada. (EREsp 708237/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 27/08/2007). (Outros precedentes: REsp 892.997/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 21/10/2008; AgRg nos EREsp 778.162/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/06/2008, DJe 01/09/2008; EREsp 761.525/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2008, DJe 07/04/2008; AgRg no REsp 965.316/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 11/10/2007)

8. In casu, as instâncias ordinárias decidiram pela legitimidade de todos os adquirentes para a ação de repetição de indébito relativo a créditos tributários anteriores à data da aquisição do imóvel, utilizando-se, contudo, de fundamentação inconclusiva quanto à existência ou não de autorização do alienante do imóvel, que efetivamente suportou o ônus do tributo.

9. A exegese da cláusula da escritura que transfere diretamente a ação ao novel adquirente deve ser empreendida no sentido de que esse direito é ação sobre o imóvel, referindo-se à transmissão da posse e da propriedade, como v.g., se o alienante tivesse ação possessória em curso ou a promover, não se aplicando aos tributos cuja transferência do jus actionis deve ser específica, o que não ocorreu in casu em relação a um dos autores.

10. O reexame dos critérios fáticos, sopesados de forma eqüitativa e levados em consideração para fixar os honorários advocatícios, nos termos das disposições dos parágrafos 3º e 4º do artigo 20, do CPC, em princípio, é inviável em sede de recurso especial, nos termos da jurisprudência dominante desta Corte. Isto porque a discussão acerca do quantum da verba honorária encontra-se no contexto fático-probatório dos autos, o que obsta o revolvimento do

valor arbitrado nas instâncias ordinárias por este Superior Tribunal de Justiça. (Precedentes: AgRg no Ag 1107720/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010; AgRg no REsp 1144624/RR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010; REsp 638.974/SC, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 25.03.2008, DJ 15.04.2008; AgRg no REsp 941.933/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 28.02.2008, DJ 31.03.2008; REsp 690.564/BA, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15.02.2007, DJ 30.05.2007).

11. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

12. Recurso especial parcialmente provido, para reconhecer a ilegitimidade ativa ad causam da autora Ruth Raposo Pereira. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Embargos de declaração dos recorridos prejudicados.

(REsp 947.206/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 26/10/2010)[334]

Anexo AO – Súmula Vinculante nº 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

(STF. Sessão Plenária de 12/06/2008. Publicação: DJe nº 112 de 20/6/2008, p. 1., DOU de 20/6/2008, p. 1.)[335]

---

[334] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=947206&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.

Anexo AP – RE 560.626-1/RS

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

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

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

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo

---

[335] Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes. Acesso em 19 nov. 2012.

único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

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

(RE 560.626, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47)[336]

Anexo AQ – REsp 1.165.216/SE

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL – LEI 6.830/80, ART. 2º, § 3º - SUSPENSÃO POR 180 DIAS - NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS - CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO - INAPLICABILIDADE NA ESPÉCIE.

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

2. Inocorre ofensa à cláusula de reserva de plenário (arts. 97 da CF e 480 do CPC), pois não se deixou de aplicar a norma por inconstitucional, mas pela impossibilidade de sua incidência no caso concreto.

3. Recurso especial não provido.

---

[336] Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+560626%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+560626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos. Acesso em 19 nov. 2012.

(REsp 1.165.216/SE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/03/2010, DJe 10/03/2010)[337]

Anexo AR – AgRg no Ag 1.054.859/SP

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. NÃO-INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 174 DO CTN. PREVALÊNCIA SOBRE O ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/1980.

1. A suspensão do lapso prescricional de 180 (cento e oitenta) dias prevista no art. 2º, § 3º, da Lei 6.830 somente é aplicável às dívidas de natureza não-tributária. Em hipóteses como a dos autos, em que se trata de execução de crédito relativo a Imposto de Renda, a matéria é regulada pelo art. 174 do Código Tributário Nacional.
2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no Ag 1.054.859/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/10/2008, DJe 19/12/2008)[338]

Anexo AS – REsp 975.050/RS

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO CONSUMADA.

1. Crédito tributário constituído definitivamente em 24.06.1996. Execução fiscal ajuizada em 09.11.2001. Citação feita ao executado em 03.12.2001. Prescrição consumada.

2. O § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830 de 1980, em se tratando de execução de dívida tributária, não tem aplicação. Prevalece, para fins de decurso do prazo prescricional, a regra fixada no art. 174 do CTN.

---

[337] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1165216&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.
[338] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1054859&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.

3. Precedentes: REsp. 111.611/PR, Primeira Turma, DJ de 29.06.1998, p. 09; REsp n. 53.467, Segunda Turma, DJ 03.09.1996; Ag no REsp n. 189.150/SP, Segunda Turma, DJ de 18.03.2002, p. 1943.

4. Recurso não-provido.

(REsp 975.050/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJe 03/03/2008)[339]

Anexo AT – AgRg no REsp 1.270.915/RS

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. PROCESSO COM DUAS DECISÕES JUDICIAIS. UMA DE CONHECIMENTO E OUTRA DE LIQUIDAÇÃO. REQUISITO DA LIQUIDEZ, PARA COMPENSAÇÃO, SÓ ESTABELECIDO NA SENTENÇA DE LIQUIDAÇÃO. ACTIO NATA. IN CASU, O TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO É O TRÂNSITO DA SENTENÇA DE LIQUIDAÇÃO.

1. Interpretando o art. 170 do CTN, esta Corte firmou entendimento no sentido de que o instituto da compensação, em sede tributária, só é possível quando presentes simultaneamente os seguintes requisitos: (I) O sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do Fisco; (II) exista lei autorizadora específica; (III) existam créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública. Precedentes.

2. No caso dos autos, o direito de compensar só teria surgido quando se perfectibilizaram todos os requisitos do art. 170, ou seja, quando o crédito se tornou líquido, a partir da sentença de liquidação. O termo inicial da prescrição surge com o nascimento da pretensão (actio nata), assim considerada a possibilidade do seu exercício em juízo, que, no caso dos autos, só poderia ser contado da sentença de liquidação, como fez a Corte a quo.

---

[339] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=975050&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.

3. Como a agravante não trouxe argumento capaz de infirmar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida em seus próprios fundamentos. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.270.915/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 25/05/2012)[340]

Anexo AU – Súmula nº 436

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.
(STJ. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)[341]

Anexo AV – EREsp 435.835/SC

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um qüinqüênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada

[340] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1270915&b=ACOR. Acesso em 19 nov. 2012.
[341] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=436&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto.

(EREsp 435.835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007, p. 287)[342]

Anexo AX – EREsp 591.604/DF

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIAÇÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após

[342] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=435835&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a "interpretação" dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4. No caso específico do imposto de renda, o fato gerador tem-se por caracterizado no final do ano-base, tornando-se definitiva a homologação do lançamento, se tácita, após o transcurso de cinco anos, findos os quais se inicia o prazo qüinqüenal (CTN, art. 168, I) para pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos. Havendo, todavia, homologação expressa, que se concretiza na notificação do ajuste entre o valor apurado na declaração anual de rendimentos e o valor retido pela fonte pagadora, tem início, a partir de então, o lustro prescricional. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 504571/DF, Min. Luiz Fux, DJ 17.12.2004; ERESP 289.398/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 02.08.2004.

5. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(EREsp 591.604/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2005, DJ 29/08/2005, p. 141)[343]

Anexo AZ – EREsp 437.379/MG (2007)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador.

2. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, DJ 27.08.2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar.

3. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(EREsp 437.379/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/10/2007, DJ 19/11/2007, p. 180)[344]

---

[343] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=591604&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Acesso em 19 nov. 2012.

[344] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=437379&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

Anexo BA – EREsp 437.379/MG (2005)

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIAÇÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a "interpretação" dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4. No caso específico do imposto de renda, o fato gerador tem-se por caracterizado no final do ano-base, tornando-se definitiva a homologação do lançamento, se tácita, após o transcurso de cinco anos, findos os quais se inicia o prazo qüinqüenal (CTN, art. 168, I) para pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos. Havendo, todavia, homologação expressa, que se concretiza na notificação do ajuste entre o valor apurado na declaração anual de rendimentos e o valor retido pela fonte pagadora, tem início, a partir de então, o lustro prescricional. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 504571/DF, Min. Luiz Fux, DJ 17.12.2004; ERESP 289.398/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 02.08.2004.

5. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(EREsp 437379/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/08/2005, DJ 12/09/2005, p. 197)[345]

Anexo BB – AI nos EREsp 644.736/PE

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria

[345] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=437379&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3. Acesso em 19 nov. 2012.

início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Argüição de inconstitucionalidade acolhida.

(AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CORTE ESPECIAL, julgado em 06/06/2007, DJ 27/08/2007, p. 170)[346]

Anexo BC – RE 566.621

[346] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=644736&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Acesso em 19 nov. 2012.

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

(RE 566.621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273)[347]

Anexo BD – REsp 1.222.561/RS

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL PROPOSTA CONTRA DEVEDOR JÁ FALECIDO. CARÊNCIA DE AÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ALTERAÇÃO DO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO PARA CONSTAR O ESPÓLIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 392/STJ.

1. O exercício do direito de ação pressupõe o preenchimento de determinadas condições, quais sejam: a) a possibilidade jurídica do pedido; b) o interesse de agir; e c) a legitimidade das partes. No caso em análise, não foi preenchido o requisito da legitimidade passiva, uma vez que a ação executiva foi ajuizada contra o devedor, quando deveria ter sido ajuizada em face do espólio. Dessa forma, não há que se falar em substituição da Certidão de Dívida Ativa, haja vista a carência de ação que implica a extinção do feito sem resolução do mérito, nos termos do art. 267, VI, do Código de Processo Civil. O redirecionamento pressupõe que o ajuizamento tenha sido feito corretamente.

2. Mesmo quando já estabilizada a relação processual pela citação válida do devedor, o que não é o caso dos autos, a jurisprudência desta Corte entende que a alteração do título executivo para modificar o sujeito passivo da execução não encontrando amparo na Lei 6.830/80. Sobre o tema, foi editado recentemente o Enunciado n. 392/STJ, o qual dispõe que "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

3. Naturalmente, sendo o espólio responsável tributário na forma do art. 131, III, do CTN, a demanda originalmente ajuizada contra o devedor com citação válida pode a ele ser

[347] Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+566621%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+566621%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos. Acesso em 19 nov. 2012.

redirecionada quando a morte ocorre no curso do processo de execução, o que não é o caso dos autos onde a morte precedeu a execução.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1.222.561/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)[348]

Anexo BE – Notícia veiculada no pelo Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas.

13:02:28 - 25/11/2009

"Dificuldades existem, mas a motivação de melhorar é grande" [349]

Frase é de servidor que atua há cerca de seis anos na 15ª Vara Cível.

Odarongi da Silva (ignorado ao contrário), Epslon, Proprietário Possuidor, Senhor do Bonfim, Virgem dos Pobres e mais recentemente "Melão" são alguns nomes que funcionam como executados nos processos da 15ª Vara Cível da Capital – Fazenda Pública Municipal, e povoam o cotidiano do servidor Hélder Torres Cavalcante. Analista judiciário desde 2003, Hélder já atua atuava no Judiciário alagoano desde 1981, como funcionário estável.

Natural de Palmeira dos Índios, Hélder Cavalcante expressa em suas palavras a motivação do servidor do Judiciário estadual para atuar com as melhorias implantadas com a parceria entre o Tribunal de Justiça de Alagoas (TJ/AL) e o Programa Integrar do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Nos últimos meses, o analista dedicou a maior parte do seu tempo ao trabalho, atuando na 15ª Vara os dois horários e aos sábados.

---

[348] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1222561&b=ACOR . Acesso em 19 nov. 2012.

[349] TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE ALAGOAS. *"Dificuldades existem, mas a motivação de melhorar é grande"*. Disponível em http://www.tjal.jus.br/?pag=verNoticia&noticia=2225. Acesso 19 nov. 2012.

“As dificuldades existem, mas a motivação para melhorar os serviços e consequentemente beneficiar a sociedade alagoana é muito grande”, garante o servidor. “Já havíamos começado o trabalho de analise e sentença dos processos, só que em pouca quantidade. Com a chegada do Programa Integrar, conseguimos sentenciar mais de 90 mil processos dos aproximadamente 200 mil em tramitação na Vara, o que para nós é um número muito expressivo”, comemorou.

Em quase dois meses atuando em parceria com os técnicos do Programa Integrar em Alagoas, Hélder viveu intensamente as mudanças implantadas especificamente na Vara da Fazenda Pública Municipal, que reúne processos referentes à cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), taxa de localização e ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza).

“Mesmo com o retorno do pessoal do Integrar, vamos continuar aplicando em nosso ambiente de trabalho o que aprendemos nas capacitações e cursos. Há ainda o projeto de virtualização da Vara, o que mudará bastante a nossa realidade e facilitará o andamento do processo”, disse Hélder Cavalcante. A Vara ainda conta com o apoio de mais sete servidores, dois assessores de juiz, um magistrado e recentemente recebeu o reforço de mais três funcionários enviados pela Corregedoria Geral da Justiça.

Maior valorização do servidor

A preocupação com uma melhor valorização dos servidores que atuam na Justiça estadual também foi lembrada pelo analista Hélder Cavalcante. A atenção dada pelo CNJ ao incremento da celeridade processual foi louvada pelo servidor, que destacou ainda que “a diferença salarial em relação aos servidores de outros órgãos do Judiciário nacional é algo que ainda me entristece muito. Alguns ganham quase o triplo dos nossos salários e executam as mesmas atividades. O CNJ deveria se preocupar um pouco mais com essa questão também. Servidor bem valorizado rende muito mais e todos ganham com isso”, finalizou.

Anexo BF – AgRg no AREsp 233.188/RS

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. INTERRUPÇÃO. ART. 219, § 1º, DO CPC. RETROAÇÃO À DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS

RECURSOS REPETITIVOS. INÉRCIA EXCLUSIVA DO FISCO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual mesmo nas Execuções Fiscais, a citação retroage à data da propositura da ação para efeitos de interrupção da prescrição, na forma do art. 219, § 1º, do CPC.

2. Todavia, a interrupção da prescrição só retroage à data da propositura da ação quando a demora na citação é imputada exclusivamente ao Poder Judiciário, nos termos da Súmula 106/STJ.

3. Hipótese em que o Tribunal de origem expressamente consignou que a citação tardia decorreu dos mecanismos inerentes ao Poder Judiciário, e não por culpa exclusivamente do Fisco. Logo, aplica-se, ao presente caso, o art. 219, § 1º, do CPC. Ademais, desconstituir tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ pela Súmula 7/STJ.

4. A interposição de agravo regimental para debater questão já apreciada em recurso submetido ao rito do art. 543-C do CPC atrai a aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, CPC. Agravo regimental improvido, com aplicação de multa de 1% sobre o valor da causa atualizado.

(AgRg no AREsp 233.188/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2012, DJe 25/10/2012)[350]

Anexo BG – Súmula 106/STJ

[350] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=233188&b=ACOR. Acesso em 28 dez. 2012.

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

(Súmula 106, CORTE ESPECIAL, julgado em 26/05/1994, DJ 03/06/1994 p. 13885)[351]

Anexo BH – REsp 1.111.124/PR

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO MEDIANTE ENTREGA DO CARNÊ. LEGITIMIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DEMORA NA CITAÇÃO NÃO IMPUTÁVEL AO EXEQÜENTE. SÚMULA 106/STJ.

1. A jurisprudência assentada pelas Turmas integrantes da 1ª Seção é no sentido de que a remessa, ao endereço do contribuinte, do carnê de pagamento do IPTU é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário.

2. Segundo a súmula 106/STJ, aplicável às execuções fiscais, "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência."

3. Recurso especial a que se nega provimento. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1.111.124/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009)[352]

Anexo BI – REsp 1.102.431/RJ

---

[351] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=106&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

[352] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1111124&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2. Acesso em 19 nov. 2012.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PARALISAÇÃO DO PROCESSO POR CULPA DO PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA 106 DO STJ. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.

1. O conflito caracterizador da lide deve estabilizar-se após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que a prescrição indefinida afronta os princípios informadores do sistema tributário.

2. A perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é conseqüência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário. Inteligência da Súmula 106/STJ. (Precedentes: AgRg no Ag 1125797/MS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 16/09/2009; REsp 1109205/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009; REsp 1105174/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 09/09/2009; REsp 882.496/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 26/08/2008; AgRg no REsp 982.024/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 08/05/2008)

3. In casu, a Corte de origem fundamentou sua decisão no sentido de que a demora no processamento do feito se deu por culpa dos mecanismos da Justiça, verbis: "Com efeito, examinando a execução fiscal em apenso, constata-se que foi a mesma distribuída em 19/12/2001 (fl.02), tendo sido o despacho liminar determinando a citação do executado proferido em 17/01/2002 (fl. 02 da execução). O mandado de citação do devedor, no entanto, somente foi expedido em 12/05/2004, como se vê fl. 06, não tendo o Sr. Oficial de Justiça logrado realizar a diligência, por não ter localizado o endereço constante do mandado e ser o devedor desconhecido no local, o que foi por ele certificado, como consta de fl. 08, verso, da execução em apenso. Frustrada a citação pessoal do executado, foi a mesma realizada por edital, em 04/04/2006 (fls. 12/12 da execução). (...) No caso destes autos, todavia, o fato de ter a citação do devedor ocorrido apenas em 2006 não pode ser imputada ao exequente, pois, como já assinalado, os autos permaneceram em cartório, por mais de dois anos, sem que fosse

expedido o competente mandado de citação, já deferido, o que afasta o reconhecimento da prescrição. (...) Ressalte-se, por fim, que a citação por edital observou rigorosamente os requisitos do artigo 232 do Código Processual Civil e do art. 8º, inciso IV, da Lei 6.830/80, uma vez que foi diligenciada a citação pessoal, sem êxito, por ser o mesmo desconhecido no endereço indicado pelo credor, conforme certificado pelo Sr. Oficial de Justiça, à fl. 08, verso dos autos da execução."

4. A verificação de responsabilidade pela demora na prática dos atos processuais implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado a esta Corte Superior, na estreita via do recurso especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ.

5. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à instância de origem para prosseguimento do executivo fiscal, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.102.431/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)[353]

Anexo BJ – AgRg no Ag 977.769/RJ

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 E 545 DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535, I, DO CPC. INOCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NÃO OFERECIMENTO DE EMBARGOS. REALIZAÇÃO DE PENHORA E INDICAÇÃO DE LEILOEIRO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRECLUSÃO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE DISCIPLINAVAM AS EXAÇÕES ENSEJADORAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXEQUENDO.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o

[353] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1102431&b=ACOR Acesso em 19 nov. 2012.

magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva.

3. O espectro das matérias suscitáveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se, por exemplo, a arguição de prescrição, ou mesmo de inconstitucionalidade da exação que deu origem ao crédito exequendo, desde que não demande dilação probatória (exceptio secundum eventus probationis).

4. A inconstitucionalidade das exações que ensejaram a propositura da ação executória sub judice infirma a própria exigibilidade dos títulos em que esta se funda, matéria, inequivocamente arguível em sede de exceção de pré-executividade.

5. Consectariamente, sua veiculação em exceção de pré-executividade é admissível. Precedentes desta Corte: REsp n.º 595.451/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; DJ de 06/09/2004; REsp n.º 600.986/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 11/05/2005, REsp 625203/RJ Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 01.07.2005 .

6. A exceção de pré-executividade é passível de dedução, ainda que esgotado o prazo para a oposição de embargos à execução, quando a alegação do executado refere-se a vício do processo de execução ou do título executivo relativo à matéria cognoscível ex officio pelo julgador.

7. Isto porque, não se encontrando findo o processo de execução, é lícito ao executado argüir nulidades de natureza absoluta, que porventura maculem o respectivo título exequendo, posto configurarem matéria de ordem pública, não se operando sobre elas a preclusão (Precedentes: REsp 419376/MS, DJ 19.08.2002 ; REsp 220100/RJ, DJ 25.10.1999; REsp 160107/ES, DJ 03.05.1999).

8. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 977.769/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, CORTE ESPECIAL, julgado em 03/02/2010, DJe 25/02/2010)[354]

Anexo BK – Súmula 409

Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC).

(Súmula 409, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, REPDJe 25/11/2009, DJe 24/11/2009)[355]

Anexo BL – REsp 1.165.216/SE

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL – LEI 6.830/80, ART. 2º, § 3º - SUSPENSÃO POR 180 DIAS - NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS - CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO - INAPLICABILIDADE NA ESPÉCIE.

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

2. Inocorre ofensa à cláusula de reserva de plenário (arts. 97 da CF e 480 do CPC), pois não se deixou de aplicar a norma por inconstitucional, mas pela impossibilidade de sua incidência no caso concreto.

---

[354] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=977769&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

[355] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=409&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

3. Recurso especial não provido.

(REsp 1.165.216/SE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/03/2010, DJe 10/03/2010)[356]

Anexo BM – Súmula nº 314

Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição qüinqüenal intercorrente.

(Súmula 314, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2005, DJ 08/02/2006 p. 258)[357]

Anexo BN – AgRg no REsp 1.057.264/PE

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO *EX OFFICIO* PELO JUIZ. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADESOCIAL. PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL. ARTIGOS 45 E 46, DA LEI 8.212/91. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. RECENTE SÚMULA VINCULANTE N.º 08, DO E. STF. EXECUÇÃO FISCAL. LEI 11.051/2004 QUE ACRESCENTOU O § 4º AO ART. 40 DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO *EX OFFICIO* PELO JUIZ. POSSIBILIDADE, DESDE QUE OUVIDA PREVIAMENTE A FAZENDA PÚBLICA. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES. PRECEDENTE: RESP. 1.100.156/RJ. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME DE REPETITIVOS. ART. 543-C, DO CPC.

---

[356] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1165216&b=ACOR#. Acesso em 19 nov. 2012.

[357] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=314&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

1. O reconhecimento da natureza tributária das contribuições sociais pela Constituição Federal de 1988 (artigo 195) implicou sua submissão à regra inserta no artigo 146, III, "b", que exige a edição de lei complementar para estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição tributárias.

2. Dessa forma, já está sedimentado nesta C. Corte que a matéria disciplinada no artigo 45 da Lei 8.212/91 (com conseqüências em seu art. 46) somente poderia ser tratada por lei complementar, e não por lei ordinária, razão pela qual tal dispositivo foi declarado inconstitucional pela Corte Especial deste Superior Tribunal de Justiça, a saber: *"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. 1. As Contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das Contribuições sociais devidas à Previdência Social*."

3. Inteligência da recente Súmula Vinculante n.º 08, do E. STF, *verbis: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"*.

4. A prescrição, segundo a jurisprudência que esta Corte Especial perfilhava, não podia ser decretada de ofício pelo juiz em se tratando de direitos patrimoniais (art. 219, § 5º, do CPC). Precedentes: REsp 642.618/PR (DJ de 01.02.2005); REsp 513.348/ES (DJ de 17.11.2003); REsp 327.268/PE (DJ de 26.05.2003).

5. A novel Lei 11.051, de 30 de dezembro de 2004, acrescentou o parágrafo 4º ao art. 40 da Lei 6.830/80, possibilitando ao juiz da execução a decretação de ofício da prescrição intercorrente, <u>desde que ouvida previamente a Fazenda</u>, para que possa suscitar eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional, o que não se verifica

no presente caso. (Precedente: Resp. n.º 1.100.156/RJ, DJ. 18.06.2009, recurso especial submetido ao regime de repetitivos, art. 543-C, do CPC)

6. Tratando-se de norma de natureza processual, a sua aplicação é imediata, inclusive nos processos em curso, competindo ao juiz da execução decidir acerca da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos.

7. O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, o qual deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas leis. Isso porque é princípio de direito público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b" da CF/1988.

8. Após o decurso de determinado tempo, sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que a prescrição indefinida afronta os princípios informadores do sistema tributário.

9. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos impõe-se o reconhecimento da prescrição.

10. *In casu*, o juiz singular decretou de ofício a prescrição intercorrente após a prévia oitiva da Fazenda Pública.

11. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

12. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

13. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1.057.264/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2010, DJe 05/10/2010)[358]

Anexo BO – AgRg no Ag 621.340/MG

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MANIFESTAÇÃO DO DEFENSOR PÚBLICO. CITAÇÃO REGULAR. INÉRCIA DA FAZENDA MUNICIPAL.

O artigo 40 da Lei nº 6.830/80 não pode se sobrepor ao CTN e sua aplicação sofre limites impostos pelo artigo 174 do referido Código. Assim, após o transcurso de determinado tempo sem a manifestação da Fazenda Municipal, deve ser decretada a prescrição intercorrente. Ressalte-se, por oportuno, não se tratar in casu de decretação ex officio da prescrição, visto que a parte executada (representada pelo curador especial) requereu expressamente a prescrição, como narrado nos autos. Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial interpostos pelo Município de Belo Horizonte.

(AgRg no Ag 621.340/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2005, DJ 30/05/2005, p. 299)[359]

Anexo BP – EREsp nº 635.858/RS

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO - DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL - CDA - PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ - NOME DO SÓCIO - REDIRECIONAMENTO - CABIMENTO - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

---

[358] Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=12167304&sReg=200801050735&sData=20101005&sTipo=5&formato=HTML. Acesso em 19 nov 2012.

[359] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=621340&b=ACOR. Acesso e, 19 nov. 2012.

1. A responsabilidade patrimonial do sócio sob o ângulo do ônus da prova reclama sua aferição sob dupla ótica, a saber: I) a Certidão de Dívida Ativa não contempla o seu nome, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; II) a CDA consagra a sua responsabilidade, na qualidade de co-obrigado, circunstância que inverte o ônus da prova, uma vez que a certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza.

2. A Primeira Seção desta Corte Superior concluiu, no julgamento do EREsp nº 702232/RS, da relatoria do E. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26/09/2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN, vale dizer, a demonstração de que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou a dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA, cabe a ele, nesse caso, o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independente de que a ação executiva tenha sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6830/80.

3. "In casu", consta da CDA o nome dos sócios-gerentes da empresa como co-responsáveis pela dívida tributária, motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, possível revela-se o redirecionamento da execução, invertido o "onus probandi".

4. Embargos de divergência providos.

(EREsp nº 635.858/RS, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJ 02/04/2007, pág. 217)[360]

[360] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=635858&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

Anexo BQ – AgRg nos EREsp 761.488/SC

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. A Primeira Seção do STJ, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 07/12/2009)[361]

Anexo BR – AgRg no AREsp 88.249/SP

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DA EMPRESA. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AOS SÓCIOS. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA.

Firmou-se na Primeira Seção desta Corte entendimento no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 88.249/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 15/05/2012)[362]

---

[361] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=761488&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

Anexo BS – AgRg no Ag 1.211.213/SP

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. A citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem-se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra os sócios deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica. Precedentes: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe de 7.12.2009; AgRg no REsp 958.846/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 30.9.2009; REsp 914.916/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 16.4.2009.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011)[363]

Anexo BT – AgRg no REsp 1.202.195/PR

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. POSSIBILIDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELA 1ª SEÇÃO. RELAÇÃO PROCESSUAL FORMADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC 118/05. TERMO AD QUEM. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO.

1. O espectro das matérias suscitáveis através da exceção de pré-executividade tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se a argüição de

---

[362] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=88249&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.
[363] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1211213&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

prescrição e de ilegitimidade passiva do executado, desde que não demande dilação probatória (exceção *secundum eventus probationis*).

2. A prescrição, por ser causa extintiva do direito exeqüente, é passível de ser veiculada em exceção de pré-executividade. Precedentes: REsp 577.613/RS, DJ de 08/11/2004; REsp 537.617/PR, DJ de 08/03/2004 e REsp 388.000/RS, DJ de 18/03/2002.

3. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

4. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes: REsp 205887, Rel. DJ 01.08.2005; REsp 736030, DJ 20.06.2005; AgRg no REsp 445658, DJ 16.05.2005; AgRg no Ag 541255, DJ 11.04.2005.

5. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios.

6. *In casu*, verifica-se que a empresa foi citada em 22.12.2002, o pedido de redirecionamento foi feito em 30.07.2007, o despacho que ordenou a citação do sócio ocorreu em 08.08.2007, tendo a citação pessoal do sócio ocorrido em 12.06.2008 (quando a parte compareceu espontaneamente aos autos).

7. A Primeira Seção, no julgamento do AgRg nos EREsp 761488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, pacíficou o referido entendimento: "por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco

anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. (AgRg nos EREsp 761488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 07/12/2009)

8. Ocorre que a prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Egrégio STJ.

9. Originariamente, prevalecia o entendimento de que o artigo 40 da Lei n.º 6.830/80 não podia se sobrepor ao CTN, por ser norma de hierarquia inferior, e sua aplicação sofria os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.

10. Nesse diapasão, a mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.

11. A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 (vigência a partir de 09.06.2005), alterou o artigo 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. (Precedentes: REsp 860128/RS, DJ de 782.867/SP, DJ 20.10.2006; REsp 708.186/SP, DJ 03.04.2006).

12. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação. Precedentes: REsp 1156250/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 04/03/2010; AgRg no REsp 702.985/MT, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 04/02/2010; REsp 1116092/ES, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/09/2009, DJe 23/09/2009 13. Como visto, entre os marcos temporais citação da empresa e o despacho que ordenou, no redirecionamento da execução, a citação do sócio, já sob a égide da LC 118/05, não transcorreu o prazo prescricional qüinqüenal e, consectariamente, ressoa inequívoca a não ocorrência da prescrição.

14. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1.202.195/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/02/2011, DJe 22/02/2011)[364]

Anexo BU – EDcl no AgRg no Ag 1.272.349/SP

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARA ESCLARECIMENTO. EXECUÇÃO. FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. INÉRCIA. PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE CONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN. INAPLICABILIDADE. TEORIA DA "ACTIO NATA."

1. Os embargos declaratórios são cabíveis em caso de omissão, contradição ou obscuridade, nos termos do art. 535, II do CPC.

2. O magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

3. Todavia, a solução da lide deve ser realizada de modo a restar induvidoso os limites da prestação jurisdicional entregue aos postulantes. Desta feita, são cabíveis os embargos declaratórios para fins de esclarecimento.

4. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal (Precedentes: REsp n.º 205.887, DJU de 01/08/2005; REsp n.º 736.030, DJU de 20/06/2005;

[364] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1202195&b=ACOR . Acesso em 19 nov. 2012.

AgRg no REsp n.º 445.658, DJU de 16.05.2005; AgRg no Ag n.º 541.255, DJU de 11/04/2005).

4. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios.

5. *In casu*, verifica-se que a empresa executada foi citada em 07/07/1999. O pedido de redirecionamento do feito foi formulado em 12/03/2008. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição.

6. A aplicação da Teoria da *Actio Nata* requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária. (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p. 355)

7. Embargos declaratórios acolhidos somente pra fins de esclarecimento mantendo o teor da decisão agravada.

(EDcl no AgRg no Ag 1.272.349/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010)[365]

Anexo BV – AgRg no Ag 1.308.057/SP

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DO EXECUTIVO FISCAL. PRAZO PRESCRICIONAL. CITAÇÃO DA EMPRESA DEVEDORA E DOS SÓCIOS. PRAZO DE CINCO ANOS. ART. 174 DO CTN.

[365] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1272349&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1. Acesso em 19 nov. 2012.

1. "A Primeira Seção do STJ, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal" (AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 07/12/2009). Ainda, no mesmo sentido: REsp 1.022.929/SC, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias, Segunda Turma, DJe 29/4/2008; AgRg no Ag 406.313/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 21/2/2008; REsp 975.691/RS, Segunda Turma, DJ 26/10/2007; REsp 740.292/RS, Rel. Ministro Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/3/2008; REsp 682.782/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3/4/2006.

2. Assim, o acórdão recorrido está em conformidade a jurisprudência do STJ, não merecendo reparos, pois, in casu, a empresa executada foi citada em 31/12/1992 e o pedido de inclusão dos sócios no pólo passivo ocorreu em 29/04/2008 (fl. 205), ou seja: não houve a citação dos sócios dentro do prazo prescricional de cinco anos contados da citação da empresa.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1.308.057/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2010, DJe 26/10/2010)[366]

Anexo BX – REsp 388.000/RS

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 8º, IV E § 2º, DA LEI Nº 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ARTS. 125, III, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. SUAS INTERPRETAÇÕES. PRECEDENTES.

[366] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1308057&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3. Acesso em 19 nov. 2012.

1. A doutrina e a jurisprudência aceitam que "os embargos de devedor pressupõem penhora regular, que só se dispensa em sede de exceção de pré-executividade, limitada a questões relativas aos pressupostos processuais e às condições da ação", incluindo-se a alegação de que a dívida foi paga (REsp nº 325893/SP).

2. A jurisprudência do STJ tem acatado a exceção de pré-executividade, impondo, contudo, alguns limites. Coerência da corrente que defende não ser absoluta a proibição da exceção de pré-executividade no âmbito da execução fiscal.

3. No caso em exame, a invocação da prescrição é matéria que pode ser examinada em exceção de pré-executividade, visto que a mesma é causa extintiva do direito do exeqüente.

4. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei nº 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar.

5. O art. 40, da Lei nº 6.830/80, nos termos em que admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. Sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do CTN.

6. Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.

7. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC, e com o art. 174 e seu parágrafo único, do CTN.

8. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6830/80, a ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, responsável tributário pelo débito fiscal.

9. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para

a pessoa jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica.

10. In casu, porém, verifica-se que entre as datas de citação da pessoa jurídica (agosto/1976) e de citação das sucessoras do sócio (junho/1999) fluiu o prazo qüinqüenal (art. 174/CTN), totalizando, simplesmente, 23 anos. Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida, a qual se reconhece.

11. Precedentes desta Corte de Justiça e do colendo STF.

12. Recurso especial provido.

(REsp 388.000/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2002, DJ 18/03/2002, p. 192)[367]

Anexo BZ – REsp 1.002.932/SP

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspectiva.

---

[367] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=388000&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3. Acesso em 19 nov. 2012.

2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada: "Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I, I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei. Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne

requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração. (...) ... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao n° 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria delta retroattività delle leggi, 3a ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3a ed., págs. 294 a 296).

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação,

continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição qüinqüenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instância ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.002.932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)[368]

[368] Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=prescri%E7%E3o+e+ind%E9bito+e+tribut%24+e+%22dies+a+quo%22&processo=1002932&b=ACOR#. Acesso em 21 nov. 2012.