

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Leonardo Soares Matos Cascudo

O tempo e a prescrição no direito tributário

Mestrado em Direito

São Paulo

2018

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Leonardo Soares Matos Cascudo

O tempo e a prescrição no direito tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2018

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Leonardo Soares Matos Cascudo

O tempo e a prescrição no direito tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

Banca Examinadora

Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho (Orientador)

Instituição: PUC-SP

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor (a) Doutor (a) \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor (a) Doutor (a) \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Todo término de uma trajetória é a iniciação de outra subsequente e assim por diante, em um círculo interminável de possibilidades, transposta jamais sozinho, mas na companhia daqueles que te erguem nos tropeços, apontam as pedras para desviarmos e nos guiam para que não percamos as esperanças de um dia chegar ao fim de um ciclo, e, dessa forma, nos possibilitam continuar caminhando, passo a passo em busca dos nossos sonhos.

São incontáveis aqueles aos quais devo gratidão pela colaboração prestada nessa jornada, iniciada não com a minha vinda para a capital paulista, mas antes, pelas oportunidades oferecidas e ensinamentos adquiridos ao longo da vida, para que um dia pudesse sonhar em aqui estar.

Agradeço a Deus, por toda graça concedida para que eu aqui chegasse, pelas forças concedidas em meio às adversidades e a iluminação posta no caminho por vezes sombrio, sem o qual, por toda sua benção, não seria possível.

Aos meus pais, Marcelo Matos Cascudo e Daisy Soares Matos Cascudo, minhas primeiras e principais referências na vida, aqueles a quem tenho total e incondicional admiração, guiando todas as minhas ações para que sempre os represente bem e jamais desvie dos valores nos quais fui fundado. Sem eles, nenhum dos planos ou projetos que tive se realizariam, não pelos motivos biológicos óbvios, mas por sempre me apoiarem e acreditarem em mim quando tive dúvidas. Acredito que toda e qualquer manifestação de agradecimento, por meio desta manifestação, ainda será pouco por tudo que fizeram, por todos os conselhos e indicativos que aqui me fizeram chegar, mas deixo meu muito obrigado, meu amor e, como sempre, dar-lhes-ei um forte abraço e um beijo.

Aos meus irmãos – Cybelle Soares Matos Cascudo, Leandro Soares Matos Cascudo e Pedro Cascudo – pelo companheirismo ao longo da jornada, pela cumplicidade, pela amizade e pela ciência a mim conferidos, me incentivando e tornando ainda mais prazerosa cada passagem.

A minha avó, Teresinha Soares Matos, pilar, luz central e representação de toda a família, meu muito obrigado.

Aos amigos e professores – Robson Maia Lins, Lucas Galvão de Brito, Fabiana Del Padre, Aurora Tomazini de Carvalho e Silvia Zomer – por todos os ensinamentos, conselhos e incentivos passados ao longo destes anos, lhes dou meus agradecimentos.

Ao meu orientador, o professor Paulo de Barros Carvalho, por todos os ensinamentos transmitidos com amor invejável ao ofício, e quem, por meio de suas obras, me despertou o amor pelo direito tributário, e hoje, por meio da academia, o amor à pesquisa.

Por fim, a todos os amigos e companheiros que eu tive o prazer de fazer e conhecer ao longo desta jornada nos corredores da PUC/SP ou em virtude dos estudos para o mestrado e viagens para este fim.

Obrigado a todos!

## RESUMO

O tempo, não só para o direito, como para toda e qualquer área do conhecimento, é ferramenta linguística de medição. A importância do estudo sobre o tempo reside em delimitarmos o início e o fim de algo que se planeja verificar no mundo empírico. Para o Direito, o tempo demarca o *dies a quo e ad quem* das normas, estabelecendo o início da sua vigência, bem como o término. Frente a isto, a norma de prescrição é visualizada por grande parte da doutrina como o “fim” do direito de ação, uma vez que impossibilita a atuação do estado juiz na ação. Mas, diferentemente do é proposto por parte da doutrina, a norma de prescrição não é a perda do direito de ação, na medida em que, no plano semântico, trata-se da impossibilidade do estado juiz satisfazer o pedido pela inércia do titular do direito durante certo lapso de tempo. Contudo, se analisarmos no plano sintático, trata-se de uma norma que obriga o juiz a extinguir a demanda, em virtude da inércia do lapso temporal prevista no antecedente da norma primária de prescrição. Firmar se tratar da perda do direito de ação, é dizer que a norma de prescrição atuaria na norma secundária, impedindo sua constituição, não obstante, a premissa não procede posto que, com o ajuizamento da demanda, a norma secundária restaria constituída, pondo por terra a tese segundo a qual a prescrição é norma de extinção do direito de ação. Trata-se, portanto, em afirmar que a norma de prescrição atuaria no modal obrigatório, direcionada à atuação do estado juiz, após a constituição da norma secundária e do próprio exercício do direito de ação, para que seja constituída terceira norma extinguindo a ação. Nestes termos, o plano sintático, semântico e pragmático da definição de prescrição restaria consonante.

**Palavras-chave:** Tempo no direito; Norma jurídica; Prescrição no direito tributário

## ABSTRACT

Time, not only in law, but also in any and all areas of knowledge, is a linguistic tool for measurement. The importance of the study of time lies on delimiting the beginning and the end of something planned in the empirical world. For Law, time demarcates the norms' *dies a quo and ad quem*, establishing the beginning of its validity, as well as the term. Therefore, the prescription's norm is viewed by much of the doctrine as the "end" of the right of action, insofar as it precludes the state judge's action in the case. But, unlike what is proposed by the doctrine, the limitation rule is not the loss of the right of action, inasmuch, in the semantic plane, it is the state judge's impossibility to satisfy the request by the inertia holder's right over a period of time. However, if we analyze in the syntactic plane, it is a rule that obliges the judge to extinguish the demand, due to the inertia time lapse provided in the antecedent of the primary prescription rule. To assert that it is a question of right action loss, is also to say that the prescription rule would act in the secondary rule, preventing its constitution, nevertheless, the premise does not proceed as long as, with the filing of the demand, the secondary rule is constituted, destroying the thesis which says the prescription is a norm of right of action extinction. It is, therefore, to affirm that the prescription rule would act in the obligatory modal, directed to the state judge's action, after the constitution of the secondary norm and of the right of action exercise, so that a third norm extinguishing the action is constituted. In these terms, the syntactic, semantic and pragmatic plan of the prescription definition would be consonant.

**Keywords:** Time in Law; Legal standard; Prescription on tax law

## Sumário

<b>Metodologia Aplicada .....</b>	<b>9</b>
<b>Considerações Iniciais .....</b>	<b>13</b>
<b>1 – Introdução .....</b>	<b>14</b>
1.1 – Tempo na Filosofia .....	14
1.2 – Tempo e Direito .....	28
<b>2 – Percurso Gerador de Sentido e a Norma Jurídica .....</b>	<b>40</b>
2.1 – Estrutura da Norma Jurídica Completa .....	50
2.3 – O tempo na Norma Jurídica .....	58
<b>3 – Relação Jurídica, obrigação, crédito tributário e lançamento .....</b>	<b>60</b>
3.1 – Relação jurídica .....	60
3.2 – Obrigação .....	63
3.3 – Crédito Tributário .....	64
3.4 – Lançamento .....	66
3.4.1 – Tipos de Lançamento .....	72
<b>4 – A Constituição e a Prescrição em matéria Tributária .....</b>	<b>73</b>
<b>5 – Prescrição no Direito Tributário .....</b>	<b>75</b>
5.1 – Conceito de Prescrição .....	75
5.2 – Definição de Prescrição .....	80
5.3 – Análise da Prescrição pelo Percurso Gerador de Sentido .....	88
5.4 – Análise da Prescrição pela Semiótica .....	90
<b>6 – Prescrição do Crédito do Fisco no CTN .....</b>	<b>92</b>
6.1 – Constituição Definitiva do Crédito: <i>Dies a quo</i> do prazo prescricional do crédito do fisco .....	93
6.2 – Suspensão da Prescrição .....	97
6.3 – Interrupção do prazo prescricional .....	103
6.4 – Lançamento por homologação e contagem dos prazos Prescricionais do Crédito do Fisco no <i>Lançamento por Homologação</i> .....	105
6.4.1 – Lançamento por Homologação .....	105
6.4.2 – Contagem dos prazos Prescricionais do Crédito do Fisco no <i>Lançamento por Homologação</i> .....	106
6.5 – Normas de Prescrição do Crédito do Fisco .....	109
<b>7 – Prescrição do Débito do Fisco .....</b>	<b>112</b>
7.1 – Proposta adotada e a Norma de Prescrição do Débito do Fisco .....	119
7.2 – Prescrição Intercorrente .....	122
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>126</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>130</b>

## **Metodologia Aplicada**

O Constructivismo lógico-semântico, ao qual o trabalho tem fortes influências metodológicas, nasceu da ideia dos juristas Paulo de Barros Carvalho e de Lourival Vilanova, os quais, em primeiro momento, longe de ser um ideal puramente filosófico sobre a linguagem, buscaram um instrumento de trabalho para os juristas que fosse o meio para um fim. Assim, deram-lhes mecanismos para alcançar à precisão do discurso com base em uma construção rígida das ideias, trazendo nitidez aos pensamentos. Com base neste ideal, as proposições das experiências concretas do mundo fenomênico, e as teóricas, podem relacionar-se por meio de critérios racionais.

Nesta concepção, o tema “Constructivismo lógico-semântico” não é exceção à ambiguidade semântica a qual cada palavra é atrelada, e que sem um devido rigor metodológico poderia causar confusão ao leitor ao se deparar com suas possibilidades que o termo possa fazer referência. Essa ambiguidade, que será sanada, nos remete a diferentes conotações, em que pese, seja o Constructivismo lógico-semântico referindo-se à escola Epistemológica do Direito, fundada nas lições dos juristas Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, acima referidos, e àquela que faz referência à metodologia empregada por esta escola. Aqui, temos o Constructivismo lógico-semântico como método de aproximação do objeto de estudo. Neste texto, usaremos o Constructivismo lógico-semântico como método, que nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, serve de instrumento de trabalho para ajustar a precisão da forma, a pureza e a nitidez do pensamento, frente ao objeto de análise, o que atenderia aos requisitos indispensáveis do saber científico tradicional.

Como método, o Constructivismo lógico semântico constrói linguisticamente seu objeto, atendo-se a limites rigorosos nos planos sintáticos, ou lógicos, e semânticos, sem, contudo, em menor grau, desprezar o plano pragmático. Observamos que as estruturas proposicionais utilizadas neste método buscam ser bem construídas sintaticamente, amarrando em uma boa organização lógica as estruturas sígnicas da linguagem e busca-se na semântica expressões unívocas que deem um, e somente um, sentido para o discurso, evitando ambiguidades e vaguezas.

A linguagem é o ponto de interseção entre o sujeito e o objeto, construindo-o. Na

origem do surgimento humano, datados por meados de 3 milhões de anos atrás, não existia o “eu”, o “você”, o “isso” ou “aquilo”, os verbos conjugados em seus diversos tempos dos quais hoje conhecemos, tão pouco existiam os objetos circundantes ao homem, o mundo era um sem sentido lógico. O tempo não passava, visto que sequer existia, nem ao menos as ações, pois elas simplesmente não ocorriam, faltava sentido às coisas, faltava linguagem. Mas podemos inferir, quer àquela época, quer hodiernamente, da existência dos objetos no mundo fenomênico: não os negamos a existência, existiam e existem como tal, alguns, tais os constantes na tabela periódica, não sofreram quaisquer alterações ao longo deste período, mas para o social, daqueles que ali estavam, que habitavam e conviviam sem linguagem, tudo que era percebido pelos sentidos ou vivido, nada era, lhes faltava significação, palavras para descrever, falar e assim criar o objeto, criar o mundo social.

O tempo surgiu no exato momento em que o homem tratou o “tempo” como tempo, descrevendo-o e mostrando-o a um social: quanto tempo o tempo tem para ser tempo. Isso só foi possível por meio da linguagem. A linguagem construiu um meio social, nomeando, qualificando, descrevendo tudo aquilo que antes nada era, tudo aquilo que antes faltava sentido. A linguagem veio para dar sentido às coisas, e, por meio dela, o homem passou a poder tecer comentários sobre os objetos e a distingui-los uns dos outros. A realidade é uma interpretação, atribuída aos dados brutos que nos cercam e que percebemos pelos sentidos. A linguagem, sem dúvida, foi e é a maior criação do homem, podendo a partir dela ter comunicação.

Em volta a isso, de uma linguagem frente aos objetos, aos atos, ao mundo em geral, que Platão, na sua teoria filosófica da consciência, debruçou-se ao estudo daquilo que compunha o social e tornava o mundo mundo, à linguagem. Nesta corrente filosófica, Platão e, posteriormente, Kant, tinham a linguagem como instrumento, utilizados pelo homem para conhecer os objetos, no qual o “conhecer” humano era uma relação entre esses homens frente àqueles, objetos, e a linguagem lhes serviam para expressar a essência dos dados materiais que compunha o mundo. Nessa concepção filosófica da consciência, o homem buscava descrever, por meio de palavras, aquilo que os objetos eram, isto é, a sua essência. Para tanto, a verdade era vista por correspondência: qualquer afirmação que seja, só era vista como verdadeira se, e somente se, correspondesse ao objeto do qual se referisse, e para a linguagem produzida, bastava apenas a captação da essência do que era o

objeto.

Passados os anos, mas precisamente no início do século passado, Ludwig Wittgenstein, em sua obra *Tractatus logico-philosophicus*, vergou-se novamente ao estudo sobre a linguagem, não mais com o enfoque da linguagem como instrumento social, mas tratou de observar a linguagem como o meio pelo qual o homem construía e criava a realidade das coisas em meio ao social. Essa nova abordagem não mais defendia que a linguagem era um simples instrumento do homem, mas que essa era a própria essência das coisas. Assim, a linguagem passava a criar o mundo no momento em que o homem dava nome as coisas e as definiam, atribuindo significação. Neste ponto, a verdade não é mais tida como uma correspondência entre a linguagem produzida e o objeto ao qual se refere, mas teria o papel de criar e transformar tudo aquilo que conhecemos, é agora a verdade linguística, a verdade como relação entre enunciados produzidos pelo homem para descrever as coisas com base nos referenciais adotados. Neste campo, apenas um enunciado linguístico poderia revelar a falsidade de outro enunciado produzido acerca de um objeto. O ato de conhecer o mundo, conforme visto, deu-se por meio da linguagem, em que o homem que antes nada tinha, passou a constituir sua realidade por meio da linguagem.

Nesta nova concepção filosófica sobre a linguagem, a realidade que cerca o homem é sua interpretação dos dados brutos percebidos pelos sentidos. A realidade não é mais vista como descrição linguística do que obtínhamos pelos sentidos, mas passa ser a atribuição e construção de um juiz de valor sobre esses dados brutos. Por isso, vê-se que os objetos fenomênicos não surgem antes da linguagem para o meio social, mas sim após, com o ato de interpretar e os criar, dando-lhes significação. Antes da linguagem, nada tínhamos além de dados brutos sem sentido lógico, contudo, a partir do momento que damos nome as coisas, que as diferenciamos dos demais objetos, que tecemos comentários sobre, atribuímos significado, é que as criamos em meio ao social. Temos então o giro linguístico, cujo o conhecimento não mais é a relação entre o homem e o objeto, mas a relação entre linguagens, na qual a verdade é construída linguisticamente entre enunciados.

Sobre isto, temos diversos exemplos em que linguagem, como tal, muda a realidade humana sem que, necessariamente, o meio físico seja alterado, bastando para tanto que se altere os referenciais de espaço e tempo, aos quais se baseiam e se inserem o homem. Como exemplo, citemos a célula, que por muito tempo era tido como a menor

partícula, e a linguagem, com base nos referenciais, modificou esta verdade linguística, visto existir elétrons, prótons e nêutrons. Este último, no mundo fenomênico, sempre existiu, mas no social só passou a valer a partir do momento da sua construção em linguagem. O pôr-do-sol, a depender do referencial, também muda, vejamos: quando o Sol se põe? Para uns, a resposta será quando os olhos não mais o puderem enxergar além do horizonte, enquanto para outros, a resposta será oito minutos antes que o sol desapareça no horizonte. Ora, qual dos dois está correto? A resposta é: depende do referencial utilizado. Ambos estão corretos, visto que a luz demora 8 min para viajar do sol à terra, e o que nós vemos quando o sol se esvai no horizonte é apenas um rastro de luz. Com base neste referencial, o sol já se pôs oito minutos antes do que vemos. Mas o ver, partindo por esse outro referencial, também é uma realidade, e assim, verdade linguisticamente construída. Há verdade nesses dois casos, depende do referencial utilizado e só é possível por meio da linguagem que as cria. E assim, com base nos referenciais adotados, não podemos negar que o sol se põe quando o vemos descer o horizonte, tão pouco, oito minutos antes.

Isto posto, a linguagem cria e constrói a realidade, mas não a física, a qual não se altera por meio da linguagem, mas falamos aqui da alteração de uma realidade social. A linguagem não toca seu objeto, não modifica o meio físico, mas tão somente a cria socialmente. O jurista Lourival Vilanova, em seu brilhantismo, não evitou em afirmar que se altera o meio físico por meio do trabalho e do esforço, mas a alteração do meio social só se faz por meio da linguagem.

Frente a isso, não restaria dúvidas em afirmar que a linguagem idiomática é uma, se não a maior, invenção humana, pois é a partir dela que criamos, construímos e modificamos os demais objetos do círculo humano. No mais, a linguagem é ferramenta necessária para a comunicação, ato constante do homem. Sem linguagem, não há que se falar em comunicação entre sujeitos ou em interação social entre indivíduos.

Neste campo, a linguagem tem um papel fundamental para o homem, pois é o meio pelo qual nos comunicamos socialmente, transmitimos e recebemos informações. A linguagem gestual, dos objetos, da fala, dentre outros, transmite uma mensagem sobre algo a alguém. O objeto estático só é objeto, é o que é, porque o percebemos por meio dos sentidos, e partir deste suporte físico construímos, por meio de linguagem, uma significação em nossa mente. O conhecimento humano não passa de interpretações linguísticas sobre o

mundo. Essas interpretações, esse conhecimento, pela essência humana, necessita ser passada, transmitida e captada. Esse ato de transmissão ou captação de conhecimento, mensagens, é feito pela comunicação.

Nesta linha de pensamento filosófico da linguagem que o Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova fundaram as lições do Construtivismo lógico-semântico, a qual se baseia no estudo filosófico da linguagem, amarrando logicamente e semanticamente as proposições para delimitação do objeto de estudo, temos a linguagem produzida pelo sujeito cognoscente como algo que não descreve o dado bruto que lhe é apresentado, mas o constrói linguisticamente, em meio a um processo de construção rigoroso do discurso. Esse ato, é feito por parâmetros lógicos e semânticos a fim de construir em estruturais linguísticas amarradas e em referenciais que justificariam as proposições, dando firmeza à mensagem. A visão de um direito no âmbito linguístico, então comunicacional, é o primeiro passo para que estudemos o assunto de forma científica.

### **Considerações Iniciais**

A discursão sobre tempo é um tema antigo, mas sempre permanece atual, não nos remete unicamente à antiguidade, aos antigos filósofos que, no percorrer dos anos, debruçaram-se ao estudo. Hodiernamente ainda se mostra atual, qualquer que seja a área de pesquisa em que se busque a análise temporal, e no Direito não é diferente.

O direito, como um plexo linguístico, cria mecanismos para lidar com o tempo, tratar o tempo de norma normativa, não social, pois se distinguem. O tempo social não é o mesmo tempo das normas jurídicas, a contagem pode ser comum, mas a duração não o será. É afirmar, conforme veremos ao longo do trabalho, que o tempo da norma de prescrição é sempre de 5 (cinco) anos, independente da duração social que lhe possa sobrevir em virtude do *dies a quo* e *dies a quem* ou em virtude das normas de suspensão ou interrupção dos prazos prescricionais.

A fim de tornar a análise do tema mais claro e enaltecer sua importância, não só para o direito como também para as demais áreas de conhecimento, partimo-nos de uma

análise histórica-filosófica sobre o tempo, percorrendo diversos pensamentos de grandes filósofos e suas percepções sobre o tema. Trata-se, em um primeiro momento, de um estudo amplo sobre uma das categorias do conhecimento, o tempo. Porém, nego adotar uma ou outra teoria filosófica apresentada dissonante ao Constructivismo Lógico-Semântico, método que embasa as conclusões apresentadas, pois trata-se de uma digressão histórica-filosófica sobre o tempo.

Posteriormente, buscar-se-á a introdução do tema “Tempo” no direito, analisando as diferentes facetas desta categoria para o estudo do Direito. O estudo, a partir de então, dirige-se a um afunilamento lógico conclusivo. As ideias, até filosóficas, ganham corpo e estrutura racional para a inclusão e estudo no direito.

Seguindo, o “Tempo” alcançará seu objetivo máximo deste estudo, a Prescrição no Direito Tributário, abarcando temas tais como o *dies a quo* e *a quem*, os prazos de suspensão e interrupção, e a prescrição intercorrente. Tema do mais alto grau de importância a todos aqueles que com o Direito lidam, na exata medida que por meio deste instituto o direito extingue o crédito tributário, assim também a obrigação tributária afetada pela prescrição, e impossibilita o judiciário, em uma possível ação que verse sobre crédito prescrito, produzir norma que não seja a de extinção da ação.

Mostrar-se-á que a definição de prescrição como perda do direito de ação, sob a óptica apresentada, não é a mais correta, primeiro pelo plano semântico, depois, pelo plano sintático da norma jurídica da prescrição.

Buscar-se-á fazer uma análise mais geral sobre o tempo, até que cheguemos à prescrição em direito tributário, para que o resultado seja uma conclusão lógica do apresentado.

## **1 – Introdução**

### **1.1 – Tempo na Filosofia**

O tempo corrói e transforma tudo a nossa volta, pois tudo é afetado pelo tempo, menos o próprio tempo, senhor de si.

O homem, ser marcado pelas conquistas, superações, ou até mesmo o distanciamento de obstáculos para sua preservação, mas sempre, em algum momento, retorna a este no intuito de transpô-la e seguir na evolução de suas capacidades individuais e coletivas, sofre de algo irremediável – o tempo. Este ser, evolutivo por natureza, por mais que não rara as vezes desça alguns degraus, não pode fugir ou contornar o Tempo, infalível e impiedoso. O tempo é o único “mal” que não se pode vencer. Não o vemos. Mas tão somente somos capazes que perceber suas marcas.

A perspectiva temporal ao longo da história foi vista e estudada por diferentes áreas do conhecimento humano, como as Ciências Naturais, a Filosofia, a Sociologia, dentre outras, as quais nos mostram modos diversos de apreendê-lo. Disto apontar o mais ou menos correto pensamento acerca do tempo, talvez infundada razão à faze-lo. Todas as perspectivas de diferentes áreas observam o tempo por meio dos seus referenciais teóricos, seus métodos de aproximação do objeto de estudo, que são distintos uns dos outros. Tais métodos não podem ser analisados quanto a sua correição objetiva para um estudo, pois trata-se de uma ferramenta, mais ou menos útil para aquilo que se propõe. Podemos, se assim quisermos, mas que não o faremos, somente analisar se o emprego de um método está correto e se pode se tornar útil para aquilo que se propõe.

Buscaremos a seguir, expor de forma geral a perspectiva histórica-filosófica sobre o tempo. Mostraremos a importância do tema ao qual tratamos por meio da perspectiva dos filósofos que se seguem em ordem cronológica e seus diferentes conceitos sobre a categoria do conhecimento em análise, obtidos por meio dos seus referenciais teóricos.

Anterior a filosofia, na ânsia de compreender a realidade e o tempo, fenômeno esse indissociável à vida, foi que surgiram os primeiros pensamentos míticos (*mythos*) sobre as questões temporais, datados em períodos anteriores a VI a.C na Grécia, com a figura de *Chronos*, como sendo o próprio tempo, sua personificação, e a figura de *Kairos*, “tempo de Deus”. O mito, ou pensamento mítico, consiste na forma de explicar a realidade, com base na aceitação dos indivíduos, sem que seja necessária explicação ou fundamentação, recorrendo ao mistério ou sobrenatural, o que justifica o significado da palavra grega *mythos* como discurso fictício ou imaginário.

Conforme Aristóteles no livro I da *Metafísica*, após VI a.C, deu-se o surgimento da filosofia com Tales de Mileto, reconhecendo-o como o primeiro filósofo (*Phisiólogos*).

Aristóteles, em *Metafísica I, 2*, nomina a Filosofia de *Physiólogos* pois nesse primeiro momento se buscava entender o mundo natural (natureza- *Phusis*), e, para tanto, usavam explicações causais e faziam uso de elementos para que a busca pela causa anterior não se perpetuasse ao infinito.

A filosofia, termo atribuído a Pitágoras, tem origem grega: *philos* – amizade e *sophia* – sabedoria. Diferentemente do *Mythos*, marcado por um discurso místico, agora temos o *Logos*, um discurso racional em que se busca as explicações justificadas, fornecendo as razões e assim possibilitando as críticas e discursões.

Dentre os filósofos pré-socráticos, temos Anaximandro de Mileto, da escola Jônica e sucessor de Teles de Mileto, que tratou de distinguir a eternidade do princípio, a visão do início como algo interminável, em que tudo se inicia a cada momento; da ordenação temporal das coisas, quando se observa como as coisas se tornam no tempo, da sua constituição e de seu esvaimento. Nas lições da filósofa Marilena Chauí, “Anaximandro procura explicar como do indeterminado e ilimitado surgem as coisas determinadas e limitadas, ou a origem das coisas individualizadas, de diferenças e oposições.”<sup>1</sup>

Ainda na escola Jônica, ao observar a célebre frase de Heráclito de Éfeso (fazedor de enigmas ou obscuro), no fragmento 50, “É sábio escutar não a mim, mas ao *lógos* que por mim fala e confessa que tudo é um” podemos perceber que o *lógos* (discurso) é que deverá ser ouvido e é a ele a quem devemos atenção, tal como se a linguagem produzida por ele não fosse dele, mas algo universal, uma razão que materializasse o ser das coisas.

No fragmento 91, quando Heráclito afirma que “não podemos banhar-nos duas vezes no mesmo rio, porque o rio não é mais o mesmo”, podemos entender a multiplicidade das coisas que nos cercam, e que a permanência é meramente aparente, estando todas as coisas em eterna mudança (*Panta rei* – tudo passa), tudo é movimento.

Com base nesses dois fragmentos (50 e 91), pode-se notar que no final do fragmento 50 é dito “tudo é um” e no 91 o filósofo trata da pluralidade das coisas, ou teoria do movimento contínuo. O que torna uno a multiplicidade das coisas é o *Lógos*, assim, a multiplicidade das coisas é uma porque a unidade é a multiplicidade. Marilena explica que “não percebemos que a multiplicidade é a unidade e a unidade é a multiplicidade, pois cada

---

<sup>1</sup> CHAUI, Marilena. Introdução à história da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles, Volume I. 2 ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002. p. 60

contrário nasce do seu contrário e faz nascer o seu contrário, isto é, são inseparáveis”<sup>2</sup>. Assim, a realidade está marcada pelo conflito dos opostos, quente e frio, dia e noite, se complementado em movimentos unificados pelo *lógos*.

Contrapondo Heráclito, Parmênides de Eleia, da escola Italiana, em seu poema sobre o ser e não ser com a Deusa da justiça, no Fragmento DK28B1, assim expõe seu raciocínio:

(...) eu te direi, e tu, recebe a palavra que ouviste,  
os únicos caminhos de inquérito que são a pensar:  
o primeiro, que é: e, portanto, que não é não ser,  
de Persuasão, é caminho, pois a verdade acompanha.  
O outro, que não é: e, portanto, que é preciso não ser

Percebemos os princípios lógicos da não contradição e da identidade, o que embasa sua teoria monista. Assim, com base em argumentos lógicos, afirma “ou o ser é ou o ser não é”, explicando os fenômenos e afirmando que o ser é eterno. Trata-se da distinção entre aparência, aquilo como as coisas se mostram ser, daquilo que as coisas realmente são. Então “através do pensamento devemos buscar então aquilo que permanece na mudança: só posso entender a mudança se há algo de estável que permanece e me permite identificar o objeto como o mesmo”<sup>3</sup>.

Em outras palavras, trata-se de afirmar que o ser é eterno, idêntico a si e que a mudança ou movimento são apenas aparentes, pois se as coisas mudassem não seriam mais o que são, mas sim outra coisa, o que não é. Nessa perspectiva, o filósofo Danilo Marcondes explica ao pensamento de Parmênides e explica, com base neste, a refutação ao mobilismo, quando exclui “o movimento e a mudança como aquilo que não é, porque deixou de ser o que era, e não veio a ser ainda o que será, e portanto não é nada; por isso apenas o permanente e o imutável pode ser caracterizado como o ser”<sup>4</sup>.

Tais correntes filosóficas geraram grandes controvérsias e embates filosóficos à época. Também da escola Italiana, em seus textos *aporéticos*, Zenão de Eleia, sem defender

---

<sup>2</sup> CHAUI, Marilena. Introdução à história da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles, Volume I. 2 ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002. p. 82

<sup>3</sup> MARCONDES, Danilo. Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a Wittgenstein. 2 ed. rev. ampl. Rio de Janeiro, RJ: Zahar, 2007. p. 36

<sup>4</sup> MARCONDES, Danilo. Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a Wittgenstein. 2 ed. rev. ampl. Rio de Janeiro, RJ: Zahar, 2007. p. 36

diretamente Parmênides, mostrava que a filosofia de Heráclito era contraditória por meio dos paradoxos. Partia-se da posição ideológica de quem queria atacar, reduzindo-a ao absurdo por meio de aporias irresolúveis, inclusive nos aspectos temporais da filosofia mobilista, quando escreveu a aporia do arqueiro ou da flecha. Nesta aporia, jamais um arqueiro poderá atingir o alvo com sua flecha, pois, ao se deslocar no espaço, estará sempre em repouso, uma vez que um objeto se encontra em repouso quando ocupa um lugar idêntico a si mesmo no espaço. A cada movimento no espaço e tempo, a flecha se encontrará idêntica a si no espaço, encontrando-se em repouso. Se a flecha atirada pelo arqueiro atingir o alvo, concluímos que o movimento é a soma dos repousos no espaço e tempo e, concomitantemente, que o repouso é movimento e movimento é repouso, gerando algo contraditório.

A perspectiva temporal da filosofia monista, por Parmênides e também por seu discípulo Melisso de Samos, dentre outros desta escola, vê que o ser é ilimitado, sem começo, meio e fim, pois se assim não o fosse, não seria o que é, visto que não foi o que é ou não é o que será, não sendo assim o que é. Nesta perspectiva, não há tempo, pois o ser é ilimitado, tal qual explica Marilena CHAUI:

Se não começa nem termina e se é infinito, não pode ter limites nem no tempo nem no espaço, pois se houvesse limite o que haveria fora do limite? O não ser. Sendo infinito no espaço, o ser é uma grandeza infinita e indivisível e, portanto, pleno, pois se houvesse intervalo entre suas partes o intervalo, sendo ausência de ser, seria o não ser. Assim, o ser não tem partes e o vazio não existe. Não havendo partes, não há misturas. Não havendo vazio, não há movimento<sup>5</sup>

O mobilismo, por sua vez, percebe o tempo na mudança das coisas, no movimento contínuo, isto é, o tempo muda a realidade e, assim, o ser. O tempo é um contínuo entre opostos, passado e futuro, apreensível tão somente no lógos, que unifica a multiplicidade do tempo.

Saltando do período pré-socrático até Platão (427 a.C, - 348<sup>a</sup>.C), percebemos que este debruçou-se no problema ao tratar da dualidade, em sua teoria das ideias, que existiria um mundo das ideias ou formas e um outro mundo, o do concreto, e, assim, estabeleceria

---

<sup>5</sup> CHAUI, Marilena. Introdução à história da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles, Volume I. 2 ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002. p. 120

como o homem percebe essas realidades. O texto é abordado na “alegoria da caverna”, “mito da linha dividida”, e outros, o qual explica o fenômeno dialético ascendente e descendente para a concepção dessas duas realidades. Platão, na obra *Timeu*, entende que nós não criamos o tempo, mas que este está entre nós, faz parte do concreto, assim, não teríamos acesso ao tempo. Pode-se dizer que o tempo não faz parte do mundo das ideias, mas que, no universo, o tempo é puro movimento.

Em contraposição à Platão, ao dualismo, Aristóteles (nascido em 384 a.C.), o qual foi seu discípulo e fundador da escola Liceu em Atenas, considerou o que chamou de “paradoxo da relação”, em que este paradoxo poderia se dá internamente ao indivíduo ou externamente. O paradoxo se funda contra a teoria das ideias platônica, que existiria um mundo inteligível e um sensível. Assim, expõe que a medida em que nós observamos a que nos referimos, ao externo ou ao interno, e fazemos essa indicação, o paradoxo acabaria a priori, pois se a relação é interna, não haveria maiores dificuldades em explicá-la por meio dos elementos em comum, na linguagem da teoria dos conjuntos; já se for externa, haveria um número infinito de pontos para examiná-la, por conterem elementos fora dos conjuntos. Assim, percebe-se que, para Aristóteles, não haveria essa dualidade tão somente aparente, pois no momento da indicação esta desapareceria e restaria apenas o que se faz referência, quer seja interna ou externa.

Contra a corrente monista, Aristóteles sustenta a pluralidade da natureza, uma vez composta por indivíduos. Na *Metafísica*, acredita que a concepção do real parte do ser individual, formada pela matéria (*hyle*) e forma (*eidós*). Essa dualidade é explicada pelo “ser” (*einai*) e nos sentidos que a palavra pode apresentar. Disto, resulta o seu *Tratado das categorias*, no qual afirma poder ser o “ser” uma palavra indicativa de qualidade, atributiva ou predicativa, em vista as características do objeto.

Observamos em Aristóteles uma inclinação sobre o tempo de maneira mais criteriosa, pela lógica. No *Órganon* aristotélico, que remete ao conjunto dos seus escritos lógicos, Aristóteles enxerga a lógica não como uma ciência, pois nada afirma sobre o ser ou o conteúdo, mas trata-se de uma ferramenta utilizada para a correta organização do pensamento, das suas estruturas formais, que permite verificar a verdade ou falsidade do raciocínio. Desta maneira, entende ser a lógica um instrumento que independe de tempo e lugar, de pessoas ou circunstância, pois são universais e necessárias.

Em seus tratados lógicos, agrupados em primeiros analíticos, segundos analíticos, e tópicos e refutações sofisticadas, os quais visam à análise e verificação do discurso, é que encontramos a *Katégoria*, referindo-se aos gêneros das palavras ainda não postas em sentença. Nesta substância (*ousía*), encontramos a quantidade, a qualidade, a relação, o lugar, o tempo, a posição, a posse, a ação, entre outra. Tais categorias referem-se sempre a um ser, das quais o pensamento utilizará para conhecer o objeto. A modificação ou confusão das categorias deve ser evitada (incomunicabilidade dos gêneros), tais como tempo e lugar.

Nos estudos da metafísica, o estudo da *ousía* ou substância do ser é visto não como uma das categorias expostas acima, mas divide-se em substância primeira (sujeito) e substância segunda (gêneros e espécies), observando a possibilidade de a substância primeira existir separada da substância segunda, mas nunca a substância segunda existirá sem a substância primeira. Podemos então dizer que o tempo, presente nas substâncias segundas em Aristóteles, é visto como uma característica qualitativa da substância primeira (sujeito), não existindo sem esta, sendo as substâncias segundas “responsáveis pela inteligibilidade da essência individual ou pela substância primeira tomada como essência porque somente o gênero e a espécie nos dizem quais são as propriedades absolutamente necessárias que uma coisa individual deve possuir para ser o que ela é e qual a finalidade ou função que define seu ser”. Conclui-se assim que “a *realidade* pertence à substância primeira, mas que sua *inteligibilidade* lhe é dada pela substância segunda, pois a definição de uma coisa se faz pela sua inclusão em um gênero e numa espécie”<sup>6</sup>.

Já na filosofia da natureza, em que Aristóteles subdivide na física, astronomia, dentre outros, o tempo tem fundamental importância. Na física, na qual Aristóteles estuda o movimento ou as causas do movimento, o tempo é visto como sendo composto por atos sucessivos de transformação do não ser ao ser, característica esta dos seres dotados de matéria e forma com potencialidade de mudança. Neste movimento, o tempo também é visto como forma de contagem da mudança, constituindo-se partes do tempo. Levando a conclusão de que “assim como as coisas são seu próprio lugar, também são seu próprio tempo, isto é, os instantes sucessivos. O mundo é eterno, o tempo é eterno (isto é, existe

---

<sup>6</sup> CHAUI, Marilena. Introdução à história da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles, Volume I. 2 ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002. p. 391

sempre) e as coisas que são no tempo é que são temporais ou em movimento”<sup>7</sup>. Para Aristóteles, na física, o tempo é movimento, imutável, sendo a unidade como diferença, o intervalo entre dois instantes, possível de ser mensurado.

Já na Idade Média, Santo Agostinho (354 – 430), nas *Confissões*, livro XI (O homem e o Tempo), se propôs a questionar sobre o tema, indagando-se “o que é o tempo?”. Nas considerações em que expõe, percebemos que o tempo não existe como fenômeno, tratar-se-ia do *Anschauungen*, intuições humanas, pois este é subjetivo e está mente do observador, como condição necessária para apreensão do universo. O tempo futuro não existiria na realidade, posto que ainda não ocorreu, trata-se de uma expectativa do que poderá ser; já o passado, igualmente não existe, na medida em que já ocorreu, não é mais o que foi, subsiste apenas na lembrança. Assim, o tempo vem do obscuro, pois não mais temos acesso, apenas aos elementos e marcas deixados, e ao obscuro retornará, na medida em que apesar da expectativa, não se tem certeza, mas indícios por meio de elementos causais de que poderá ocorrer de determinada maneira<sup>8</sup>. O presente, na realidade física em que se depara, não se pode dizer que existe, pois quando se percebe, já virou passado.

Tudo o que dela já demandou é passado. Tudo o que ainda resta é futuro. Se pudermos conceber um espaço de tempo que não seja suscetível de ser dividido em mais partes, por mais pequeninas que sejam, só a esse podemos chamar tempo presente. Mas este voa tão rapidamente do futuro ao passado, que não tem nenhuma duração. Logo, o tempo presente não tem nenhum espaço<sup>9</sup>

Santo Agostinho justifica a existência do tempo somente na mente do observador, tanto do passado, do presente e do futuro. O presente seria o instante “agora” e demarcaria o passado e o futuro. Mas, mesmo este “agora” se encontra em nossa mente, e, ao mesmo tempo, em nenhum outro lugar.

---

<sup>7</sup> CHAUI, Marilena. Introdução à historia da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles, Volume I. 2 ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002. p. 415

<sup>8</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. p. 207 “...na visão de Santo Agostinho, no livro das *Confissões*, coincidiram, por sua vez, no oculto do tempo eterno. *Antes e depois* concordam em que provêm e desembocam no mistério: o tempo vem do oculto (*ex occulto*), para no oculto desaparecer.”

<sup>9</sup> SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. Trad. J. Oliveira Santos et al. São Paulo: Abril, 1973 (Os Pensadores), p. 219

... nem há tempos futuros nem pretéritos. É impróprio afirmar que os tempos são três: pretérito, presente e futuro. Mas talvez fosse próprio dizer que os tempos são três: presente das coisas passadas, presente das presentes, presente das futuras. Existem, pois, esses três tempos na minha mente que não vejo em outra parte: lembrança presente das coisas passadas, visão presente das coisas presentes e esperança presente das coisas futuras<sup>10</sup>

Adentrando na filosofia moderna, em Kant (1724 – 1084), na Crítica da razão pura, “Estética Transcendental”, estudando sobre as formas de conhecimento do sujeito cognoscente, distingue a sensibilidade<sup>11</sup> (faculdade de intuição a qual permite ao sujeito conhecer o objeto) no elemento material e formal. A sensibilidade material, ou sensível, está relacionada com as impressões primeiras que o sujeito obtém dos objetos no mundo, ou seja, é a experiência empírica (fontes a *posteriori* do conhecimento, posto na experiência) com os objetos do conhecimento; a formal, por sua vez, está relacionada em como esses objetos são formados por nós, na ordem em que é posta após a primeira impressão.

Nas formas da sensibilidade analisadas por Kant, espaço e tempo, entende-se que ambos sejam formas apriorísticas, que independem da realidade por serem interiores ao sujeito, e transcendentais, atuando como condição para o próprio conhecimento. As formas a *priori*, que independem da experiência, se contrapõem às formas de conhecimento empíricas, ou a *posteriori*, que necessitam da experiência. Entende-se que o espaço e tempo não estão no exterior do sujeito possibilitando a compreensão dos objetos, tais como estes são situados em coordenadas espaço-temporais exteriores um dos outros e ao próprio sujeito cognoscente, mas que o nosso conhecimento a *priori* de espaço e tempo é o que nos faz perceber os objetos como externo a nós e em ordem cronológica. O “existir” dos objetos dá-se porque os posicionamos externamente a nós e entre si em relações espaço-temporais.

---

<sup>10</sup> SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. Trad. J. Oliveira Santos et al. São Paulo: Abril, 1973 (Os Pensadores), p. 222

<sup>11</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Valério Rohden e Udo Balduur Moosburger. 2. ed. São Paulo, Abril Cultural, 1983. p. 39 “A capacidade (receptividade) de obter representações mediante o modo como somos afetados por objetos denomina-se *sensibilidade*. Portanto, pela sensibilidade nos são dados objetos e apenas nos fornece *intuições*: pelo entendimento, ao invés, os objetos são *pensados* e deles se originam *conceitos*”

O tempo é uma representação necessária subjacentes a todas intuições. Com respeito aos fenômenos em geral, não se pode suprimir o próprio tempo, não obstante se possa do tempo muito bem eliminar os fenômenos. O tempo é, portanto, dado a priori. Só nele é possível toda a realidade dos fenômenos. Os fenômenos podem cair todos fora, mas o próprio tempo (como condição universal da sua possibilidade) não pode ser supresso<sup>12</sup>

Em relação especificamente ao tempo, entende-se que não poderíamos compreender os objetos caso este fosse externo ao sujeito, na medida em que não conseguiríamos compreender os atos que ocorrem no meio físico de forma instantânea e sucessiva, dado que tudo ocorreria ao mesmo tempo e no mesmo lugar. A concepção apriorística do tempo é o que nos permite situar, em momentos diferentes, os acontecimentos instantâneos e os sucessivos, conforme ocorrem. Assim, para Kant:

a simultaneidade ou a sucessão nem se quer se prestariam a percepção se a representação do tempo não estivesse subjacente a priori. Somente a pressupondo pode-se representar que algo seja num e mesmo tempo (simultâneo) ou em tempos diferentes (sucessivos)<sup>13</sup>

Podemos então, acertar que em “Kant, o espaço e tempo são subjetivos, no sentido de que constituem as formas puras de sensibilidade presente no sujeito, porém idênticos para todos os seres humanos e, nessa acepção, objetivos, nos termos da retórica material a linguagem é que vai constituir a realidade e isso de forma temporária, contingente, autorreferente, mutável e arbitrária”<sup>14</sup>. O tempo, assim como o espaço, habitariam no interior do sujeito cognoscente como condição *a priori* do conhecimento.

Na filosofia contemporânea, Martin Heidegger (1889 – 1976), em sua obra *Ser e Tempo*, inacabada, trata do sentido do ser no mundo, parte do sentido existencial (da presença - *Dasein*) do ser no tempo. O filósofo retoma a distinção entre ente e ser, na qual o ente está sempre presente no ser. O ente, trata-se do aparecer, do mostrar.

---

<sup>12</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Valério Rohden e Udo Baldur Moosburger. 2. ed. São Paulo, Abril Cultural, 1983. p. 44

<sup>13</sup> KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Trad. Valério Rohden e Udo Baldur Moosburger. 2. ed. São Paulo, Abril Cultural, 1983. P. 44

<sup>14</sup> ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 156

... da questão do ser, mostrou-se que não somente é necessário fixar o ente que deve funcionar como o primeiro a ser interrogado. Já se discutiu que o ente deve assumir o papel principal na questão do ser.

E isso não apenas no sentido de uma apreensão “imediate” do próprio ente, mas também no tocante a um dado preliminar, igualmente “imediate”, de seu modo de ser<sup>15</sup>

A partir da presença, resulta a essência do ente, a qualidade que lhe pertence para que dela se possa falar com base no seu ser, que é a existência. Assim, “a ‘essência’ da presença está na sua existência”<sup>16</sup>. A segunda conclusão que se chegou, com base na presença, é que o ser “é sempre meu”. Trata-se de afirmar a impossibilidade ontológica de apreensão do ser quando simplesmente dado. Desta forma, “a presença se constitui pelo caráter de ser minha segundo este ou aquele modo de ser.... o ente, em cujo ser, isto é, sendo, está em jogo o próprio ser, relaciona-se e comporta-se como o seu ser, como a sua possibilidade mais próxima”<sup>17</sup>.

O tempo, para Heidegger, é a estrutura do ser e o modo como este se relaciona com seu entorno. O ser está no tempo:

e os diversos modos e derivados de ser, em suas modificações e derivações, só são com efeito compreensíveis na perspectiva do tempo, o que então se mostra é o próprio ser, e não apenas o ente, enquanto sendo e estando “no tempo”, em seu caráter “temporal”. Desse modo, “tempo” não mais poderá dizer apenas “sendo e estando no tempo”.

Porque o ser só pode ser compreendido, sempre e de cada vez, na perspectiva do tempo, também a resposta à questão não pode ser dada numa proposição isolada e cega<sup>18</sup>

Portanto, o ser-no-mundo só poderá ser conhecido por meio da perspectiva temporal.

Nessa direção, nos parece oportuno apresentar a perspectiva de Niklas Luhmann (1927 – 1998), sociólogo, não propriamente um filósofo, já que assim não se considerava,

---

<sup>15</sup> HEIDEGGER, Martin. Ser e o Tempo. Trad. revisada e apresentação de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 10 ed. Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2015. p. 52

<sup>16</sup> HEIDEGGER, Martin. Ser e o Tempo. Trad. revisada e apresentação de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 10 ed. Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2015. p. 85

<sup>17</sup> HEIDEGGER, Martin. Ser e o Tempo. Trad. revisada e apresentação de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 10 ed. Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2015. p. 86

<sup>18</sup> HEIDEGGER, Martin. Ser e o Tempo. Trad. revisada e apresentação de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 10 ed. Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2015. p. 56

levando em consideração seu trabalho eloquente, seu papel e suas perspectivas desenvolvidas na teoria dos sistemas em que aborda as questões temporais. Por meio da ótica luhmaniana, percebemos a importância das operações ambiente/sistema, observar/observador, forma/meio, dentre outros, estabelecidos pela diferença. Na concepção Temporal, faz-se a distinção entre passado/futuro, sendo o presente o elemento de diferença. Não se trata de uma mera diferença, mas sim que o tempo é *“um mero constructo do observador”*<sup>19</sup>.

A diferença é o ponto de partida para toda a teoria dos sistemas, isto pois “o sistema é a diferença entre sistema e meio”<sup>20</sup>. Podemos dizer que só existe sistema porque existe um outro lado, que o contrapõe, e que chamamos de meio. Assim, o sistema é a diferença, visto que é ela que estabelece o meio, e o sistema. A distinção, cuja existência dá-se na diferença, é a linha que separa as partes, sistema/meio.

Nesta linha, o tempo tem que ser visto sob a perspectiva do observador, de modo concreto, e que surge somente com a observação por meio de uma distinção. Desta forma, o tempo poderá ocupar um instante em qualquer operação de observação, pois a diferença “resulta do simples fato de que a operação se conecta a operações do seu próprio tipo, e deixa de fora as demais”<sup>21</sup>, aqui, passado ou futuro.

A distinção observar/observador se traduz no observar de uma operação de distinção, que ocorre instantaneamente e que não precisa de tempo, pois o consome a fim de obter a diferença sistema/ambiente, passado/futuro. O observador, por sua vez, também é uma operação, pois, para que observe, este tem que ser uma operação. Em decorrência de ser uma operação é que existe a observação de segunda ordem, ou seja, o observador realiza uma operação de observação sobre o observador, mas não enquanto observador e sim em relação a operação de observar. O tempo poderá ocupar qualquer instante do observador, apresentando-se de forma paradoxal de simultaneidade/não simultaneidade, a qual como operação será sempre simultânea, mas que, como distinção, poderá criar a impressão de não simultaneidade.

---

<sup>19</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. Pag. 211

<sup>20</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. Pag. 81

<sup>21</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. Pag. 89

Do ponto de vista da operação, tudo ocorre simultaneamente, “o que acontece neste instante é somente agora, não antes e nem depois”<sup>22</sup>. Para que se possa falar em simultaneidade, temos que ter em mente ao menos dois lados, o antes/depois e passado/futuro, e, para que isso ocorra, tem que existir uma distinção para podermos nos situar no tempo. Essa operação de distinção é efetuada pelo observador por meio de uma indicação, isto é, para que se possa distinguir, é necessário a indicação da parte apontada para que esta se distinga da outra.

A simultaneidade é vista no passado e no futuro na medida em que ao falarmos de passado, indicando-o, estabelecemos uma diferença e, por conseguinte, também falamos de futuro, por ser esse o outro lado da diferença indicada. Percebemos então que o tempo só existe por meio da diferença, de um acontecimento instantâneo, para designar o antes/depois, passado e futuro.

Trata-se então de uma simultaneidade infinita de acontecimentos que são regidos pela diferença e, então, pode-se dizer que tudo ocorre pela primeira e última vez. Por conseguinte, não poderíamos ter acesso ao passado, tão pouco antever o futuro. E como o presente é a diferença, dizemos que este é o “ponto cego” do observador, o qual o permite observar o tempo mediante a distinção entre o antes/depois, passado/futuro, ao indicar um dos lados.

Situado neste ponto cego, nenhum observador está em vantagem ou desvantagem diante de outros, na perspectiva temporal. Não temos mais acesso ao passado, nem podemos prever o futuro, assim, tudo que ocorre se passa no agora para todos os observadores.

Seja como for que se visualize o *presente*, ele constitui um fragmento tão curto de tempo, que tem somente a função de evitar que *passado e futuro* fiquem fundidos. Como resultado de uma cadeia de eventos passados o presente é o que é. Tem que ser aceito, já que não podemos retroceder ao passado. O futuro, por outro lado, é aberto, incerto e imprevisível já que não é simplesmente um prolongamento do passado <sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. Pag. 212

<sup>23</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. Pag. 221

Luhmann descreve assim o tempo com base na perspectiva do observador, em que o presente, analisado pela observação, é o que permite visualizarmos o passado/futuro, sendo então a diferença. Trata-se do ponto cego do observador, na verdade, é o momento no qual o observador está direcionando sua indicação. Esse presente, por não ser nem passado nem futuro, é o ponto cego, é inobservável na observação. Pensemos que ao tentar observar o presente, já é passado.

Na obra *A voz e o fenômeno*, o filósofo francês Jacques Derrida (1930 – 2004), analisando a perspectiva fenomenológica de Husserl sobre a presença, estabelece conceitos temporais importantes. No estudo da fenomenologia de Husserl, a intencionalidade, fundamental à consciência, abarca as noções de intenção, evidência e intuição, dentre as quais a primeira é o conteúdo significativo de algo, a segunda é o preenchimento da intenção e a terceira é a consciência da intuição. A presença, para o filósofo, é a manifestação da intenção, que garantiria a unidade do referente, independente de modificações físicas, ou sociais.

Derrida, com base na presença, estipulou que esta unidade a qual se referia Husserl, para que existisse, necessitaria conter o tempo passado e futuro no próprio presente. Tem-se assim que “o que se apresenta deveria ser ainda passado e já futuro, como se o presente fosse um nó no qual se enlaçassem a lembrança do que já vimos e a antecipação do que veremos (“o presente está carregado de passado e prenhe de futuro”, dizia Leibniz).”<sup>24</sup> O passado e o futuro estariam contidos no próprio presente, ou melhor, é no presente que encontramos o passado e o futuro, que por sua vez, o presente, “o presente não coincide consigo mesmo”. O que caracteriza o presente não é justamente a identidade, mas a diferença: o presente difere de si”<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 7

<sup>25</sup> SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 7

## 1.2 – Tempo e Direito

Os diversos sistemas de linguagem (social, econômica, jurídica, jornalística...), ou jogos de linguagem aludidos por Wittgensteins<sup>26</sup>, criam sua própria realidade por meio dos termos e conceitos inseridos em seus sistemas, não compatíveis umas com as outras. A incomunicabilidade entre os sistemas não é total, mas o uso de um conceito, tal qual o de “tempo”, de um sistema para o outro é a grande causa de confusões, principalmente no direito. Quando tratamos de um tema como o tempo, faz-se necessário enfatizarmos em qual sistema ou jogos nos referimos, visto que:

é indispensável enfatizar a referência ao sistema: o tempo de um estudante não é o de uma organização, nem o de uma mulher que acaba de dar à luz. Referência ao sistema significa, portanto, que há um tempo específico relativo ao indivíduo, à organização, à sociedade. Cada observador possui uma relação de tempo diferente, dependendo do tipo de operação com a qual está constituído: organismo, consciência, comunicação<sup>27</sup>

Enxerguemos o direito como um jogo, com regras próprias e distinguíveis dos demais. Não confundamos os conceitos, não apenas ao de tempo aqui tratado, mas qualquer que seja ele, pois, para que pertença ao direito, é preciso que o próprio direito por meio de suas estruturas internas, normas procedimentais que estabelecem as formas, como e quando passaram a pertencer no ordenamento. Não basta tão somente que peguemos conceitos econômicos, contábeis, médicos ou quaisquer que sejam e inseri-los para imediata aplicação no seio jurídico, é necessário que seja compatível e aceito pelo próprio direito.

Na análise dos jogos de linguagem,

para que esse enunciado performativo tenha validade, é necessário que todos os participantes aceitem jogar, ou atuar, e reconheçam, conseqüentemente, as regras do jogo estabelecidas. Daí que tanto

---

<sup>26</sup> Wittgenstein, Ludwig. Da Certeza Ed. Edições 70. Lisboa, 1969. p. 31 “65. Quando os jogos de linguagem mudam, há uma modificação de conceitos e, com as mudanças nos conceitos, os significados das palavras mudam também.”

<sup>27</sup> LUHMANN, Niklas. Introdução à Teoria dos Sistemas. Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011. p. 205/206

Habermas como Lyotard falem de um “contrato”, explícito ou não, entre os jogadores<sup>28</sup>

Tal qual ocorre no direito, percebemos que não há como os jogadores (cidadão) recusarem jogar o jogo do direito. Em tais jogos, os participantes o aceitam, de forma implícita ou explícita, conformando-se e sendo regidos pelas regras do jogo. Poder-se-ia dizer que para não jogarmos esse jogo necessitamos não praticar as atividades regidas pelas regras do direito, não sofrendo a incidência normativa.

Grande expoente da teoria comunicacional do direito, Gregório Robles, ao tratar do direito o enxerga como jogo e assim afirma que em todos os jogos existem elementos essenciais<sup>29</sup>: 1) regras que delimitam o jogo; 2) regras que delimitam o espaço em que as regras do jogo serão aplicadas; 3) regras que delimitam o tempo de duração do jogo; 4) os sujeitos do jogo; 5) as competências dos jogadores, que lhes obriga, veda ou faculta a práticas de ato; 6) os procedimentos aplicáveis as ações no jogo; 7) os conjuntos de atos lícitos, os poderes; e 8) os deveres para um jogo justo.

Como elemento essencial, o tempo tem a prerrogativa de garantir a estabilidade do sistema, impedindo que o jogo não tenha fim ou que tenha uma duração exacerbada.

O tempo constitui também um elemento necessário do âmbito ôntico-prático. Em princípio, não é razoável pensar na possibilidade de um jogo sem fim, ainda que não haja nenhum obstáculo para que isto ocorra. O jogo pode prever os limites temporais dentro dos quais se desenvolverá a ação do jogo, e normalmente assim o faz, seja quando estabelece em tempo determinado em relação ao começo e ao fim, seja quando fixa um determinado ponto temporal de começo e determina que o ponto final coincida com o momento em que um dos contendores ganhe a partida ou em que aconteça qualquer outra condição. Em todo caso, a determinação dos limites temporais dentro dos quais tem lugar a ação constitui um elemento necessário da convenção que é o jogo<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> SCAVINO, Dardo. A filosofia atual: pensar sem certezas. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 36

<sup>29</sup> ROBLES, Gregório. Teoría Del Derecho – Fundamentos de teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II. 1 edición. Navarra: CIVITAS – Thomson Reuters, 2015. p. 250 “Los elementos esenciales de todos los juegos son los siguientes: 1) reglamento: delimitación de las normas o reglas que rigen el juego; 2) Espacio en el que se juega; 3) Tiempo que dura el juego; 4) Sujetos del juego: los jugadores; 5) Competencias de los jugadores: conjunto de actos que les son posibles realizar a los jugadores, incluyendo tanto los actos lícitos como ilícitos; 6) Procedimientos: establecen las acciones de juego; 7) Poderes: conjunto de actos lícitos; 8) Deberes: exigencias para el juego limpio.”

<sup>30</sup> ROBLES, Gregório. As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 39/40

Tratar-se, assim, de garantir uma previsibilidade e calculabilidade das ações dentro do próprio jogo. É com base nas regras temporais do direito que sabemos quando começa e quando termina os nossos direitos e deveres. Nos dizeres de Luhmann:

Visto abstratamente, o direito tem a ver com os custos sociais da vinculação temporal de expectativas. Visto concretamente, trata-se da função de estabilização de expectativas normativas pela regulação de suas generalizações temporais, objetivas e sociais... O indivíduo pode se permitir maior grau de confiança, chegando a correr riscos, ou também de desconfiança, quando se pode confiar no direito<sup>31</sup>

O direito é o senhor do seu próprio tempo, somente o direito pode criar suas próprias estruturas, e o faz por meio de suas próprias regras. Com isso, seu tempo e a forma como será contado são subordinados a si. Trata-se de dizer que “o direito adquire sua realidade não por alguma idealidade estável, mas exclusivamente pelas operações, que produzem e reproduzem o sentido específico do direito. Também partimos do ponto de que essas operações devem sempre pertencer ao sistema do direito (e, claro, podem sempre ser observadas de fora). Isso, e somente isso, é o que afirma a tese do fechamento operativo”<sup>32</sup>.

Nesta análise conceptual, é por meio de suas estruturas internas que o direito como sistema se reproduz<sup>33</sup>, faz a auto poíeses do sistema normativo. O direito cria sua própria realidade por meio da linguagem, que não reflete outros sistemas, mas para com esses faz apenas a troca de informações por ser cognitivamente aberto, porém tão somente por meio das formas e dos elementos que o próprio sistema autoriza que nele ingressem<sup>34</sup>. Assim,

---

<sup>31</sup> LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016. p. 175

<sup>32</sup> LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016. p. 56

<sup>33</sup> LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016. p. 59/60 “Chamamos esses sistemas de “operativamente fechados”, pois eles se fiam em sua própria rede de operações para a produção de suas próprias operações e, nesse sentido, reproduzem-se... seria possível dizer que o sistema tem de pressupor sua própria existência a fim de poder exercer sua reprodução por meio de outras operações no curso do tempo, ou, em outras palavras, o sistema produz suas operações ao remontar suas outras operações e recorrer a elas, e só assim pode determinar o que pertence ao sistema e o que pertence ao ambiente.”

<sup>34</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 56 “Daí se atribuir caráter autopoietico ao sistema do direito positivo, quer dizer, fechado sintaticamente, que só se comunica com os demais subsistemas sociais quando ele mesmo determina.”

Robles afirma que “A realidade jurídica nunca é a realidade natural, mas realidade convencionalmente estabelecida mediante decisões ou *atos de fala*”<sup>35</sup>.

Assim é possível afirmar que as regras impostas pelo direito estão dentro da realidade do jogo do direito, criadas pela linguagem, não sendo possível pois, a não ser que as próprias regulamentações do jogo as autorizem, usar as regras de jogos diversos. O filósofo argentino, Dardo Scavino, ao tratar dos jogos de linguagem, verificou que “os jogos são autônomos e, por conseguinte, heterogêneos uns com os outros, já que cada um tem suas próprias regras. Um jogo, portanto, não podem legitimar as afirmações de outro”<sup>36</sup>.

O tempo, para o direito e no direito, exerce papel fundamental não somente nas formas de decadência e prescrição, analisadas mais adiante, mas a este cabe o papel: na constituição de um direito, quando estabelece tempos diversos para o seu exercício regular; para constituição de um enunciado prescritivo, quanto ao tempo das normas de vigência; como elemento e critério da norma jurídica abstrata e concreta respectivamente. Além destes, o tempo no direito é verificado no tempo do/no fato jurídico e no tempo da/na prova.

Abordando sucintamente os temas cima, com exceção da norma de prescrição e sobre os elementos da norma jurídica que serão vistos mais adiante detalhadamente, comecemos os aspectos de vigência, validade e eficácia da norma. A validade de uma “norma” significa que esta é parte integrante do ordenamento jurídico, atuando em harmonia, não importando se ela será cumprida ou não. Conforme preceitua Tercio Sampaio Ferras Junior, a norma é válida ainda que “o conteúdo não seja cumprido, e respeitada, sendo tecnicamente imune a qualquer descrédito. Logo o valer de uma norma não depende da existência real e concreta das condutas que prescreve: mesmo sendo descumprida, ela vale”<sup>37</sup>. A validade da norma independe de ser ou não eficaz, ou seja, de pertencer na região ôntica das condutas.

---

<sup>35</sup> ROBLES, Gregório. O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 34

<sup>36</sup> SCAVINO, Dardo. A filosofia atual: pensar sem certezas. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 40

<sup>37</sup> FERRAZ JR. Tercio Sampaio, Introdução ao Estudo do Direito, Técnica, decisão, dominação. 4º Edição, Atlas, São Paulo, 2003 pág. 199

A validade é a relação de pertinência do enunciado prescritivo com o sistema normativo no qual foi inserida, ostentando status de relação com o sistema a qual pertence. Deste preceito, a validade não é característica da norma jurídica, mas trata-se de relação de pertinência do enunciado para com o sistema. Pensamento análogo à vigência pode ser formulado, afirmando que a “validade e vigência seriam da disposição e não da norma. Não tem sentido falar de validade e vigência para as normas jurídicas. Todas elas só podem ser construídas a partir de enunciados prescritivos válidos e vigentes”<sup>38</sup>.

O ser válido só existe em função de um sistema, se supirmos o sistema, os enunciados jamais poderiam ser tidos como válidos, na medida em que inexistiria uma classe da qual pertenceria e faria referência. A própria construção desta norma parte de um enunciado presumidamente válido. Tratar-se-ia da relação que o enunciado prescritivo mantém com sua classe, composta por tudo aquilo que é jurídico e voltada para regulação de condutas intersubjetivas.

Riccardo Guastini, ao tratar da validade, assim expõe:

La validez formal supone la observancia de las normas que confieren un poder normativo y de las normas que regulan el ejercicio de ese poder. La validez material supone la observancia de las normas que determinan el ámbito de competencia y el contenido de la regulación futura<sup>39</sup>

A validade formal a qual trata Guastini é a validade observada quanto ao modo de elaboração da norma, ou seja, se no ato de enunciação o enunciado prescritivo introduzido observou os trâmites legais para sua criação. Em outras palavras, para que uma norma seja válida formalmente, ela tem que ter entrado no sistema por meio do processo de produção e formação estabelecido pelo próprio sistema normativo. Já a validade material, diz respeito ao conteúdo do enunciado prescritivo, este tem que estar em consonância com o sistema jurídico, em graus de subordinação e coordenação com os demais enunciados. Aqui, entende-se como norma válida aquela que guarda inteira consonância com o sistema, não sendo contrária à CF ou às normas infraconstitucionais de superior hierarquia.

---

<sup>38</sup> IVO, Gabriel. *O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem*. Constructivismo Lógico Semântico, Vol. I., capítulo II. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014. p. 79

<sup>39</sup> GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo*. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 313.

A norma passa a vigorar, quando se torna suscetível de aplicação no caso concreto, isto é, quando esta norma poder ser exigida. Nos escritos de Paulo de Barros Carvalho, “viger é ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais. A vigência é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevam”<sup>40</sup>. A vigência então consubstanciaria na aptidão da qual dispõe a norma para produção de seus efeitos com força vinculante aos seus destinatários, em determinado intervalo de tempo.

Tercio Sampaio, ao tratar do tema, distingue vigência do vigor, sendo este último a força vinculante que a norma tem de regular mesmo não sendo mais vigente. Essa divisão ajuda-nos a perceber e a entender a aplicação de norma revogada, no presente, sobre fatos passados. Entretanto, seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, tal divisão não se faria necessária por tratar-se, em ambos os casos, de vigência plena (apta a regular fatos passados e futuros) ou parcial (norma apta a regular somente fatos passados ocorridos na vigência da norma revogada).

O conceito de eficácia, alberga a divisão em jurídica, técnica e social. A eficácia jurídica diz respeito à incidência normativa, à produção de seu efeito, ou seja, consubstancia-se na propriedade de que está investido o fato jurídico de propagação dos efeitos dos quais lhe são pertinentes. Trata-se assim, de “*relação de causalidade jurídica*, no estilo de Lourival Vilanova. Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato nela previsto”<sup>41</sup>. Já a eficácia social, pode ser expressa como a forma em que a comunidade responde aos mandamentos que emanam da ordem jurídica. Trata-se da produção concreta dos resultados da inserção da norma no sistema aos fatos sociais. A eficácia técnica é tida como a capacidade na qual a norma é revestida descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos.

Quando a norma não for eficaz tecnicamente, dizemos que é ineficaz, que por sua vez pode ser de ordem técnica-sintática, quando a norma não dispôr da capacidade de irradiação de seus efeitos em virtude de outra norma de igual e superior hierarquia inibir sua aplicação, ou mesmo quando não há uma norma de igual ou superior hierarquia que lhe

---

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. pag. 449

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 95

proporcione a juridicização do evento. A ineficácia também poderá se dar no âmbito semântico, a qual chamaremos de ineficácia técnica-semântica, cujo sentido do termo normativo impede a incidência da norma sobre um evento. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho temos:

Sob a rubrica da eficácia técnica vemos a condição que a regra do direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação. Diremos ausente a eficácia técnica de u'a norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia, consoante sua escala hierárquica, ou pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento uma outra norma inibidora de sua incidência. A ineficácia técnica será de caráter semântico quando dificuldades de ordem material impeçam, iterativamente, a configuração em linguagem competente assim do evento previsto, quando dos efeitos para ela estipulados<sup>42</sup>

Lourival Vilanova, ao tratar da eficácia, acrescenta:

Muitas vezes, a eficácia não se dá desde logo, não é eficácia imediata. Fica protraída para mais distante, para um futuro certo e determinado. Ou, então, a eficácia é imediata, mas cessará em futuro certo e determinado. A cláusula que subordina, nos dois casos, a eficácia dos fatos jurídicos anteriores a uma determinação temporal é a cláusula-termo... O fato-tempo, que a verifica, esta no plano da realidade. O fato-tempo, se está qualificado pela hipótese fáctica, e produz efeitos, é, então, um fato jurídico (em sentido estrito, como fato natural).

O efeito do fato jurídico temporal é determinar a eficácia do ato jurídico, fazendo-a começar, ou fazendo-a cessar, se já começara antes. Em outras palavras, o efeito do tempo, no termo, é provocar o efeito do ato jurídico, ou faze-lo deter-se... Com isso, a causalidade normativa no tempo, tanto se faz protraindo os efeitos como em retroeficácia, retrotraindo esses efeitos. Uma relação obrigacional tanto pode ter seus efeitos (direitos, faculdades, poderes, deveres, obrigações) suspensos, até que o prazo certo chegue, quanto pode ter esses efeitos desfeitos, quando transcorra data certa. A retroeficácia é, em princípio, sempre possível, pois a eficaciedade é traçada pelo próprio sistema jurídico<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 95

<sup>43</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2015. p. 43/44

As lições apresentadas por Vilanova confirmam as premissas de que o direito é o senhor do seu próprio tempo, estabelecendo com base em uma “clausula-termo” quando se dará a eficácia de um ato, podendo do direito tanto posterga-la como adianta-la.

Observamos então três tempos relevantes no direito citados acima: o fato-tempo da hipótese normativa, o fato-tempo da norma individual e concreta e o fato-tempo ocorrido no mundo fenomênico. Nestes termos, o fato-tempo da realidade social é a base de observação para o fato-tempo jurídico previsto na hipótese que, uma vez ocorrido, implicará na produção do fato-tempo da norma individual e concreta. Entretanto, a clausula-termo estabelecerá a forma como o tempo seria contado fora do direito, para que a norma do direito tenha sua eficácia. É possível assim dizer que as estruturas internas do sistema normativo estabeleceriam a forma como o tempo por ele criado seria aplicado na realidade social, condicionando a eficácia das suas próprias normas.

Ao analisarmos o tempo para conformação de um fato jurídico, temos o tempo no fato e o tempo do fato, bem como o tempo da prova e o tempo na prova. O fato nos remete sempre ao passado, pois, por meio de linguagem, descreve o evento de forma subjetiva. Trata-se do relato do evento, construído em linguagem denotativa, pois aponta para algo (evento), em determinadas coordenadas espaço-temporal. O evento, por sua vez, é definido como acontecimento fenomênico fíndo em espaço e tempo, afastada de toda e qualquer linguagem idiomática.

Com base na teoria constructivista em que a linguagem cria e constrói a realidade, o fato também cria e constrói o evento. Partiremos do fato, que cria um evento por meio da linguagem, para falarmos em evento de ocorrência no mundo fenomênico. O evento, sem que o fato o crie linguisticamente, nada é, sequer evento. Falar do evento é falar do fato em relação ao evento. Sem o relato, sem o fato, sequer existe o evento. O evento é a referência a qual nos remete ao fato, de existência fenomênica ou não, mas sempre por ser proposição linguística cria e constrói a realidade, pressupõe sua ocorrência.

A perspectiva inversa, da ocorrência inicial de um evento para a constituição e um fato, é igualmente válida. Conforme a jurista Silva Zomer:

Frise-se que não haverá coincidência dos “tempos” mencionados; o enunciado protocolar que constitui o fato jurídico refere-se sempre a um

evento pretérito, ou seja, primeiro ocorre o evento – “tempo no fato” –, depois se constitui o fato jurídico – “tempo do fato”<sup>44</sup>

O que temos ao afirmar um ou outro é a perspectiva do observador, na qual, para a Silvia Zomer, a cronologia dos acontecimentos sociais prevalece, primeiro dá-se o evento para depois constituir-lo pela linguagem. Ao passo que, para as concepções aqui adotadas, a linguagem cria e constitui o evento, e então “embora seja anterior, o tempo *no* fato só aparece depois do tempo *do* fato”<sup>45</sup>.

Na distinção de tempo do fato e no fato, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão denota de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acordo, por ato administrativo, ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas.

Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento<sup>46</sup>

O tempo do fato faz referência ao momento no qual o fato torna-se fato jurídico, ingressando no ordenamento, ao passo que o tempo no fato se refere ao tempo do evento a que faz referência.

Na análise da incidência normativa no direito, é possível dizer que ao tempo no fato aplica-se às normas de direito material que vigoravam à época de sua ocorrência e que, por sua vez, o tempo do fato aplica-se às normas de direito material, do momento em que o fato jurídico é constituído no direito.

Na aplicação das normas processuais e matérias, Paulo de Barros Carvalho sustenta:

... o tempo *do fato* vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se a próprio

---

<sup>44</sup> ZOMER, Silvia Regina. Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo, SP: Intelecto Editora, 2016. p. 87

<sup>45</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 571

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. rev. São Paulo, SP: Saraiva, 2012. p. 194

competência do agente da Administração, ou do particular, para instituí-lo. Os atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação *que estiver em vigor no momento da sua realização*, isto é, no átimo em que for produzido prescritivamente, o que significa reconhecer, na unidade de tempo em que a norma individual e concreta do lançamento ou aquela expedida pelo particular nos termos da autorização legal.

Por outro lado, vamos encontrar o *tempo no fato* obviamente depois de composto o enunciado prescritivo, ao entrarmos em contacto com o texto do ordenamento em vigor. Analisando sua redação, percebemos que menciona um acontecimento necessariamente pretérito. Esta menção é o *tempo no fato*, supinamente importante, na medida que assinala os *efeitos declaratórios* do enunciado factual. A legislação aplicável será a vigente *na data a que o fato se refere*, isto é, na data do evento <sup>47</sup>

Neste mesmo raciocínio, a jurista Aurora Tomazini de Carvalho apregoa que:

... o tempo *do* fato identifica o momento do procedimento de constituição do fato jurídico, que é presente. Já o tempo *no* fato denota o momento da ocorrência do evento, que é passado. Ao tempo *do* fato aplicam-se normas de carácter processual, enquanto que ao tempo *no* fato norma de natureza material <sup>48</sup>

Percebe-se a importância destes conceitos quando trabalhamos com as normas jurídicas para sabermos qual lei é aplicável, bem como na prescrição e na decadência, ao analisarmos o início de contagem dos prazos.

Quando analisamos o tempo, sob a perspectiva dos atos que buscam a conformação do julgador, nos deparamos com a prova. A prova, exerce o papel de convencimento da outra parte da comunicação sobre algo alegado. Trata-se de fatos apresentados que corroborem para que um outro fato seja considerado verdadeiro. Todavia, o direito não autoriza a perpetuação do direito à produção da prova, estabelecendo tempos nos quais esses atos de produção de prova deverão ser apresentados.

Sobre a produção das provas, Fabiana del Padre enxerga o tempo da prova e o tempo na prova. Para que os sejam relevantes para o direito, é necessário que sejam produzidos por meio de linguagem, já que “os eventos não provam nada, simplesmente

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. rev. São Paulo, SP: Saraiva, 2012. p. 195/196

<sup>48</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 571

porque não falam. Sempre uma linguagem deverá resgatá-los para que eles efetivamente existam no universo humano”<sup>49</sup>.

No direito, conforme visto, tudo que para seu interior se busca fazer inserir necessita seguir a forma por ele estabelecido, que é a linguagem por excelência. Não existe direito sem linguagem, assim como sustenta o jurista espanhol, Gregório Robles:

Primeiro, el objeto de investigación de la Dogmática lo forma el conjunto de las frases o expresiones de lenguaje, de muy diverso género, que compenen um determinado ordenamiento jurídico. Esto supone que el Derecho es traducible en texto. No se trata de afirmar que el Derecho sea texto o lenguaje, sino sencillamente que *se manifiesta* en texto, em lenguaje<sup>50</sup>

Tudo há que, em algum momento, em linguagem ser vertida. Assim, quando buscamos fazer prova de determinado fato alegado, o fazemos por meio de linguagem admitida pelo direito, e passível de ser traduzida em linguagem escrita. Os vídeos, os áudios, formas estas que também são linguagem, ao direito ingressarão se e quando o forem admitidas e sempre, em algum momento, far-se-á sua tradução em linguagem escrita.

A prova, assim como qualquer outro ato jurídico, salvo exceções constitucionais, são regidas por normas que estabelecem o tempo de sua produção no processo como ato regular. A sua produção regular, estabelecerá dois tempos: o tempo na prova e o tempo da prova. Nos dizeres de Fabiana Del Padre, temos:

Podemos falar, portanto, em *tempo da prova e tempo na prova*. Enquanto o primeiro diz respeito ao átimo em que a prova é constituída mediante formulação linguística, sendo veiculado na enunciação-enunciada, o segundo se refere ao aspecto temporal atribuído ao evento, relatado no fato da prova (enunciado). A tempestividade da prova é aferida, portanto, pela observação do critério temporal constante da sua enunciação enunciada<sup>51</sup>

A qualidade da prova é fazer constituir um evento passado, o qual não mais temos acesso, por meios indiretos com o uso da linguagem. Trata-se de trazer para o presente

---

<sup>49</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 3

<sup>50</sup> ROBLES, Gregório. Teoría Del Derecho – Fundamentos de teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II. 1 edición. Navarra: CIVITAS – Thomson Reuters, 2015. p. 49

<sup>51</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 217

aquilo que já é passado. É a constituição de mais fatos para comprovação e aceitação de um único fato como o vencedor, o verdadeiro. Conforme Adeodato:

... o evento referido é o acontecimento único e irrepetível, que não pode ser apreendido ao longo de um fluxo aparentemente inexorável e contínuo de tempo, um presente que imediatamente já se transformou em passado, tanto no sentido de um objeto mundanal (que se cristaliza em objetos como quadros e textos) como de um objeto cultural egológico (a conduta humana)”<sup>52</sup>

Nessa direção, como forma de apreensão desse evento pela linguagem, na conformação do fato, o jurista complementa:

Para tratar dessas incompatibilidades entre os dados que percebe e a linguagem, o ser humano produz discursos sobre os eventos para tentar estabilizar sua infinita mutabilidade, ou seja, racionalizá-los por meio de relatos. Dentre os infinitos relatos concorrentes, os (temporariamente) vencedores são os “fatos”, a “realidade”<sup>53</sup>

Esses novos fatos, ou provas, indiretos que corroboram à aceitação de um outro fato como verdadeiro no direito, carregam consigo os tempos da prova e na prova. O tempo da prova, referindo-se ao tempo em que a prova ingressou no seio jurídico, pela enunciação enunciada, enquanto que o segundo é referente ao evento, aquele ao qual a prova faz referência.

Ainda, o direito e o tempo têm em comum serem instituições sociais. Sobre o tempo, na análise de François Ost, enxergou-se a questão social<sup>54</sup> dividindo-os em: memória, perdão, promessa e o questionamento. Sobre a memória, está ligado ao passado, à história, ao passado jurídico, mas verificável no presente<sup>55</sup>, como condição para

---

<sup>52</sup> ADEODATO, João Maurício. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 144

<sup>53</sup> ADEODATO, João Maurício. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 147

<sup>54</sup> OST, François. Le temps du Droit. Paris: Editions Odile Jacob, 1999. p. 19 “Mémoire, pardon, promesse, remise en question: telles sont les quatre parties de cet ouvrage, les quatre temps de la mesure que nous voulons donner à l’institution du social. À eux quatre, ils représentent les conditions d’un – temps public –”

<sup>55</sup> OST, François. Le temps du Droit. Paris: Editions Odile Jacob, 1999. P 50 “ loin de procéder du passé, la mémoire opère à partir du présent... Ainsi donc, non seulement lesouvenir est-il social, mais encore résulte-t-il, dans une large mesure, d’une réélaboration à l’aide des données empruntées au présent ainsi qu’au passé

o perdão; o perdão, desvencilha-se do passado, inovando-o, o que na ordem jurídica diz respeito às inovações provocadas pelas decisões que rompem com a eternização dos posicionamentos jurídicos<sup>56</sup>; a promessa, está no futuro, aos compromissos normativos; e o questionamento refere-se as desvencilharão do futuro, objetivando revisões necessárias<sup>57</sup>.

As categorias do tempo em Ost são necessárias umas com relação às outras, não sendo suficientes isoladamente. Assim, no presente, o direito operaria construindo o tempo, na medida em que a memória atua como condição da mudança desenvolvida pelo sistema no perdão, que por sua vez, é condição para as mudanças futuras pelas promessas, e estas fundamentam o questionamento, objetivando mudanças.

## 2 – Percurso Gerador de Sentido e a Norma Jurídica

Para que façamos uma análise conceptual da norma jurídica de prescrição, nos moldes aos quais serão aqui propostos, necessitamos ter um ponto de partida, tal qual propusera Kelsen com a norma fundamental em seu estudo da teoria pura do direito, e que se estabeleça até onde vai este estudo, delimitando seu objeto. Trata-se da abstração isoladora, a qual Vilanova faz alusão, em que se demarca o que faz parte do objeto do estudo e o que não lhe é parte integrante.

Sobre isto, Lucas Galvão acrescenta que:

---

proche, c'est-à-dire aux reconstructions intermédiaires qui ont déjà considérablement réinterprété, par sedimentations successives, le matériau originaire. Pas de mémoire donc sans (ré-) interprétation collective.

<sup>56</sup> OST, François. *Le temps du Droit*. Paris: Editions Odile Jacob, 1999. P 35 “D’où la nécessité de l’institution du pardon; plus largement, la nécessité d’institutions juridiques capables d’innovation. Le juge, par son arrêt, tranche le différend qui s’éternise; par le juste châtement qu’il décide ou le pardon social qu’il accorde, il dépasse la logique compulsive de la dette (toujours, de quelque façon, impossible à apurer entièrement); par une distinction courageuse, il déjoue la réoétition des précédents et prend le risque d’un revirement de jurisprudence.”

<sup>57</sup> OST, François. *Le temps du Droit*. Paris: Editions Odile Jacob, 1999. p. 37 “Enfin, il faut un *effort* encore, du courage sans doute, pour accepter l’épreuve de la remise en question alors que nous retiennent les liens de l’habitude et la peur de l’inconnu. Dans chaque cas, le droit institue un temps propre par le force de ses preformatifs: contre la naturalité de l’oubli, il instaure la tradition; face à l’irrecusable de la faute et l’inextinguible de la dette, il risque le pardon qui signe la victoire de la liberté; confronté à l’incertitude du lendemain, il institue l’alliance, la promesse et la loi qui sont comme la carte d’un pays pourtant encore inventer les procédures de la remise en cause pour retrouver la trace de l’esprit qui s’y était perdu.”

esquecemos que o todo ao qual cremos conhecer é sempre uma parte, pois tudo que sabemos começa com um corte, ou, na feliz expressão de Pontes de Miranda: o cindir é desde o início... não se pode submeter algo à consciência a não ser por meio de um corte. Aquele que deseja investigar um objeto qualquer, deve primeiro realizar as operações mentais aptas a abstrair todos os demais elementos da experiência que não sejam, propriamente, o objeto ao qual se pretende conhecer. Pelo corte, separamos logo dois conjuntos: aquilo que para onde dirigimos nossa consciência e o seu complemento, ou seja, tudo que não é objeto para nossa consciência. Ao construir conjuntos classificamos. Ao explicar aquilo que nos permitiu isolar o objeto, erguendo as barreiras que lhes conferem unidade em meio a heterogeneidade do mundo, definimos<sup>58</sup>

O percurso gerador de sentido é o processo que interpreta o objeto, dando-lhe sentido por meio do conhecimento obtido, demonstráveis por meio de proposições, dos quais aglutinamos em estrutura deôntica, e as estabelecemos em níveis de coordenação e subordinação. Partindo de uma teoria constructivista da linguagem, esta última não descreve o objeto de análise, mas o constrói por meio de linguagem, ou, como diz Robles, “quien dice interpretación, dice también construcción: toda interpretación es constructiva del sentido definitivo que se adscribe al mensaje. La construcción implica creación o recreación”<sup>59</sup>. A linguagem, na forma de texto, é o suporte físico para que seja interpretado pelo sujeito cognoscente, construindo seu sentido com base nas suas limitações culturais.

O objeto ao qual estamos a analisar faz parte da região ôntica dos objetos culturais. Com base na teoria dos objetos, estes se dividem em quatro grupos, ou regiões ônticas, sempre mantendo o homem como ponto de referência para com os objetos, quais sejam: objetos naturais; objetos ideais; objetos metafísicos; e objetos culturais. Especificamente, os objetos culturais são aqueles que têm existência real no mundo fenomênico, verificáveis em coordenadas espaço-temporal, e constituem em objetos de experiências com conteúdo valorativo, positiva ou negativamente. O método de aproximação é o empírico-dialético, que visa a compreensão. O direito é um dos objetos culturais, criados pelo homem para o homem, a fim de implementar valores. O direito é tomado como “instrumento de ação

---

<sup>58</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: O Constructivismo Lógico Semântico, Vol. I. Capítulo II. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014 p. 203/204

<sup>59</sup> ROBLES, Gregório. Teoría del Derecho: Fundamentos de Teoría Comunicacional de Derecho. Volumen II. Spain: Thomson Reuters, 2015 p. 407/408

social, concebido para ordenar as condutas intersubjetivas, orientando-as para os valores que a sociedade quer ver realizados”<sup>60</sup>.

Para o sujeito cognoscente, “objeto” refere-se àquilo que a consciência humana se dirige, ou, que lhe toma atenção, cognitiva ou conativamente. Objeto cognitivo é qualquer coisa percebida, imaginada ou pensada pelo sujeito cognoscente, enquanto que o objeto conativo é qualquer coisa evitada, pretendida ou desejada. Nestes termos, teríamos o objeto em sentido amplo que nos remeteria a coisa em si, perceptível no mundo fenomênico, e o objeto em sentido estrito, o qual está relacionado com algo que nasceu com o discurso. O objeto que nasce ou aparece quando dele falamos, quando o criamos linguisticamente, é aquele que a linguagem o cria no momento em que tecemos comentários, os descrevemos.

O objeto do conhecimento não é a coisa sentida ou percebida pelos sentidos, aquilo que percebemos no mundo fenomênico, o objeto em sentido amplo. O objeto do conhecimento adentra no estudo prévio de “Conceito e Definição”. Conceito é a noção, a ideia, ou juízo. Tem sentido denotativo, aponta para algo. A definição é pôr em palavra esta ideia ou juízo, é delimitar o espaço de abrangência do termo. Agora, afirmo que o objeto do conhecimento é o conceito, algo interior, a consciência.

No momento em que temos contato com o objeto, o interpretamos, criando-o na medida em que “toda interpretação cria uma nova realidade. Quando atribuídos valores aos símbolos, adjudicando significações a suportes físicos, saltamos do plano de expressão para o plano dos conteúdos”<sup>61</sup>.

O conhecimento, com base na interpretação do objeto em sentido amplo, é a possibilidade de criar proposições sobre algo. Assim, o conhecer algo é, acima de tudo, conhecer a linguagem que tornará o enunciado sobre o objeto do conhecimento compreensível. No momento em que teço proposições sobre o objeto de estudo posso dizer que o conheço, que tenho conhecimento sobre o objeto. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, só se pode dizer que “conheço determinado objeto na medida que posso expedir

---

<sup>60</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 564

<sup>61</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Interpretação e Aplicação do Direito. In: Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. Coordenação: Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009. p. 134

enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”<sup>62</sup>.

Com base na teoria da linguagem do jurista Paulo de Barros Carvalho, e em convergência à teoria Comunicacional de Gregório Robles, os atos de fala são responsáveis pela inserção dos enunciados prescritivos, que, por sua vez, é a base para que formulemos a norma em seu sentido completo, vislumbrado por Bobbio, Cossio, Kelsen, dentre outros, até sua inserção em um sistema de coordenação e subordinação.

Na visão de Kelsen, ao distinguir proposição jurídica e norma jurídica, estabeleceu-se que proposição jurídica é o enunciado descritivo de uma norma jurídica, única com valor lógico de verdadeiro ou falso, e define que as “normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao acontecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos imperativos”<sup>63</sup>. Àquela época, o estudo lógico deôntico (dever ser) não existia na forma que a conhecemos hodiernamente, talvez por isso Kelsen afastava o teor de logicidade das normas jurídicas.

Partindo para correntes mais atuais, fundamentado no Constructivismo Lógico-Semântico, Paulo de Barros Carvalho entende as normas jurídicas enquanto significações que o sujeito cognoscente constrói com leitura do texto e que, nem sempre, coincidem com os enunciados prescritivos que o legislador distribui à matéria da lei, sendo então a norma jurídica, o juízo hipotético que a percepção do texto provoca em nosso consciente.

Ao serem produzidos os enunciados prescritivos pelo ato de fala (enunciação), o agente competente insere no ordenamento mensagens jurídicas que sejam obedecidos pelos destinatários e que, ao serem interpretadas obtém um juízo de valor, a sua significação. Os enunciados prescritivos, como unidades do sistema, compõem o plano expressional do percurso gerador de sentido, denominado por Paulo de Barros Carvalho, de “S1”. O plano S1 é composto de enunciados prescritivos, o plano de expressão ou da literalidade, produto da enunciação, ou atos de fala. Trata-se do objeto (sentido amplo) ao qual o sujeito cognoscente tem acesso para que seja interpretado. O enunciado, produto da enunciação, é “a expressão linguística, produto da atividade psicofísica de enunciação, são sentenças

---

<sup>62</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2008 p. 109

<sup>63</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução: João Baptista Machado. São Paul: MartinsFontes, 2014. p. 81

(frases) formadas pelo conjunto de fonemas e grafemas devidamente estruturados que tem por finalidade transmitir um conteúdo completo, num contexto comunicacional”<sup>64</sup>.

No plano da literalidade, Tarek Moyses, lembrado por Aurora Tomazini<sup>65</sup>, divide os enunciados prescritivos em: 1) enunciados meramente prescritivos, dos quais se dirigem categoricamente a conduta humana; 2) enunciados qualificatórios, dos quais atribuem qualidades (...é...) àquilo a que a norma faz referência; 3) enunciados definitórios, dos quais definem outro enunciado ou termo dentro do ordenamento jurídico; e 4) e as regras técnicas dos quais estabelecem mecanismos jurídicos para que determinado fim seja alcançado.

Após esse primeiro contato com os enunciados no plano de expressão, o exegeta constrói em sua mente a significação, as normas jurídicas em sentido amplo, dando-lhe definição. A norma jurídica é o resultado intelectual de significação dos enunciados prescritivos e compõe o plano “S2” do percurso gerador de sentido. Trata-se, assim, da interpretação de um enunciado ou “conteúdo do enunciado, o sentido que lhe é atribuído, ou seja, aquilo que construímos em nossa mente quando o interpretamos. Como suporte físico, o enunciado refere-se:

a algo do mundo exterior, de existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é o seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de significação... as proposições são objetos conceptuais, que estão em nossa mente, e assim sendo, não têm natureza física <sup>66</sup>

A norma jurídica em sentido amplo faz referência às significações, o juízo de valor que obtemos com a leitura dos enunciados prescritivos. Neste sentido, Gregório Robles faz

---

<sup>64</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 187

<sup>65</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 345/346 “TÁREK MOYSES MOUSSALLEM propõe a divisão dos enunciados prescritivos, de acordo com sua estrutura sintática em: (i) meramente prescritivos; (ii) qualificatórios; (iii) definitórios; (iv) regras técnicas.

Segundo o autor, enunciados meramente prescritivos são aqueles que se dirigem à conduta humana... Já os enunciados qualificatórios atribuem qualificações a certas coisas, pessoas ou ações, apresentam estrutura morfológica “...é...”, onde o é funciona como verbo predicativo... os enunciados definitórios apontam o sentido que o legislador pretende outorgar a uma palavra e possuem, normalmente, a forma canônica das definições... As regras técnicas são enunciados prescritivos que estipulam os meios para alcançar determinado fim. Apresentam a estrutura sintático-gramatical do condicional “se... tem que...”

<sup>66</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 187/188

distinções sobre as normas jurídicas em sentido amplo, ou proposições jurídicas, ou mesmo regras. Nesse ponto, afirma Robles que “el “texto” del Derecho está compuesto por un conjunto de proposiciones lingüísticas orientadas, directa ou indirectamente, a dirigir la acción humana. A essas proposiciones lingüísticas las llamamos “reglas” o “normas jurídicas”<sup>67</sup>.

Nesta distinção em regras em diretas ou indiretas de ação<sup>68</sup>, afirma-se que as primeiras são aquelas que se dirigem ao comportamento humano e que as regras indiretas são as regras ônticas (ser), aquelas que não se dirigem diretamente à ação humana, mas que possibilitam ou são pressupostos de aplicação das regras diretas, posto estabelecer coordenadas espaço temporais, competência, sujeitos. O autor estabelece que as “regras ônticas são aquelas que assinalam ou indicam, por meio da linguagem, os elementos necessários da convenção e que não afetam diretamente a ação. Isto é, o campo e o tempo da ação, seus sujeitos e respectivas competências”<sup>69</sup>.

Na análise das regras diretas<sup>70</sup> de ação, tem-se a distinção em: 1) Normas procedimentais, as quais estabelecem os procedimentos que consistem a ação, visualizáveis pelo verbo *ter que*; 2) as normas potestativas, as quais atribuem ao sujeito as possibilidades de ação, por meio de normas “lícitas”, visualizáveis pelo verbo *poder*; e 3) as normas deônticas, as quais estabelecem deveres ao seus destinatários, determinando conduta.

Nas regras indiretas, temos a seguinte distinção: 1) regras ônticas organizacionais, as quais estabelecem a organização da ordem jurídica, estrutura dos órgãos do estado e suas competências; 2) regras ônticas potestativas, que atribuem competências, ou capacidades de

---

<sup>67</sup> ROBLES, Gregório. Introducción a la teoría del derecho. Sexta edición - Nueva edición revisada y actualizada por el autor. Barcelona: Debate, 2003. p. 217

<sup>68</sup> ROBLES, Gregório. As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 90“... independente dos fatores de forma e de sujeito criador ou destinatário, a regra apenas existe como tal a partir do momento em que adquire caráter lingüístico. Isso não quer dizer que alguém a diga ou a crie de fato por meio de linguagem expressamente formulada. Quer dizer que a regra é regra quando é suscetível de ser expressa. A regra é, pois, o significado de uma expressão lingüística. É uma proposição.”

<sup>69</sup> ROBLES, Gregório. As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 115

<sup>70</sup> ROBLES, Gregório. O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 16/17

ação dos sujeitos de direito; e 3) as regras deonticas derogatórias, que estabelecem a extinção de um marco temporal de validade de outra regra<sup>71</sup>.

No sistema nacional, a divisão mais usual é entre norma de conduta e norma de estrutura. A primeira voltada diretamente ao comportamento humano, ao passo que a segunda tem por fim a regulação de outras normas jurídicas, estatuinto as formas de criação de novas normas, sua extinção, as competências e a organização dos órgãos, tal qual apregoa Paulo de Barros Carvalho:

... normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão *diretamente* voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deontico-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema<sup>72</sup>

Tenhamos em mente que a classificação das normas jurídicas em diretas, indiretas, de estrutura, de conduta, ou quaisquer outras classificações não retira a característica essencial das normas jurídicas de regular as condutas intersubjetivas. As normas são direcionadas aos sujeitos, tendo estes como seus destinatários. Assim, “A função prescritiva é relativa à *ação*, que assim adquire valor de categoria central na teoria do direito. Ao dizer que o texto jurídico é prescritivo, afirmamos exatamente que todo ele adquire seu sentido na relação com a *ação*”<sup>73</sup>. Trata-se aqui do princípio da prioridade pragmática, ou seja, “um princípio ontológico do texto. A determinação dos significados concretos provém da totalidade de significado que o texto estabelece”<sup>74</sup>.

As classificações são ferramentas para maior compreensão do objeto de estudo, verificáveis pelo grau de utilidade que tem para o sujeito cognoscente. Desta forma, essas classificações apresentadas não são mais ou menos corretas, apenas mais ou menos úteis

---

<sup>71</sup> ROBLES, Gregório. As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 241/244

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 150

<sup>73</sup> ROBLES, Gregório. O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 30

<sup>74</sup> ROBLES, Gregório. O Direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 32

como ferramenta para a aproximação ao objeto de análise. Mas trata-se de classificar o objeto, no caso o direito, não lhe ceifando a característica essencial: a de regular condutas.

A norma jurídica em sentido estrito, conforme preceitua Lourival Vilanova e seguido por Paulo de Barros Carvalho, é uma estrutura lógica sintático-gramatical de significação criada pelo receptor da mensagem normativa, o qual compõe o plano gerador de sentido “S3”. A partir da leitura de dois ou mais enunciados prescritivos, estruturados de forma lógica em juízo proposicional, hipótese e conseqüente, é que chegaremos à norma jurídica em sentido estrito, estruturada em modal deôntico neutro, no qual formalizada teríamos ( $H \rightarrow C$ ), em que a hipótese está para o fato jurídico assim como o conseqüente está para a relação jurídica instaurada em conseqüência da ocorrência do fato jurídico.

É uma construção lógica pelo sujeito receptor da mensagem. Desta formulação, chega-se a norma padrão de incidência, ou regra matriz de incidência, ou ainda a denominação fornecida por Lourival Vilanova, “mínimo irredutível do deôntico”, por ser a estrutura mínima para que o disposto na norma seja aplicada sobre a conduta social.

Lourival Vilanova, ao tratar da norma explica que:

A norma não é a oralidade ou a escritura da ‘linguagem’, nem é o ‘ato-de-querer ou pensar’ ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a ‘situação objetiva’ que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação: a norma conceitua fatos e condutas, representa-os não como desenho intuitivo, imagem reprodutiva (que somente pode ser do concreto – há normas abstratas) de ‘fatos-eventos’ e ‘fatos-condutas’. Representa-os como significações objetivas – endereçadas ao objetivo – confirmáveis ou não na espécie de eficácia ou ineficácia por parte das situações objetivas (os ‘states-of-affairs’) <sup>75</sup>

Nesse sentido, a norma é uma construção lógica pelo sujeito receptor da mensagem, não o sendo, portanto, o objeto do conhecimento, nem tão pouco o intuito do enunciador ao enunciar o enunciado. Dito de outro modo, a norma jurídica em sentido estrito é o mínimo irredutível do deôntico, entendida como a estrutura logicamente organizada pelo intérprete dos enunciados normativos, identificando critérios que ao serem perfeitamente enquadrados ao fato narrado, far-se-á, mediante procedimento adequado,

---

<sup>75</sup> VILANOVA, Lourival. Norma jurídica/Proposição Jurídica: Significação Semiótica. Editora do Governo do Estado de Pernambuco, Secretaria da Educação e Cultura, p. 10

inserir, pelo agente competente, norma jurídica individual e concreta no sistema com a respectiva obrigação jurídica.

Sobre o plano S3, Tárek Moussallem expõe:

Ultrapassando o plano dos conteúdos de significações dos enunciados prescritivos, partimos para o conjunto articulado das significações normativas – o sistema de normas jurídicas *stricto sensu* (S3).

Aqui o interprete promove a contextualização das significações obtidas no percurso gerativo, com a finalidade de produzir unidades dotadas de sentido deontico. É a norma jurídica<sup>76</sup>

Conforme verificado, essa norma está logicamente organizada em modal deontico completo, “se H, deve ser C”. Em seu antecedente (descriptor, suposto, hipótese) descreve um evento, juridicamente relevante. Há uma previsão de um evento, sempre de possível ocorrência no mundo fenomênico, composto por um verbo no infinitivo com seu respectivo complemento, delimitados em espaço e tempo.

Sobre as normas, João Maurício Adeodato complementa:

... a norma é, nesse primeiro sentido, um fator redutor de complexidade, sua função precípua é a redução atual de possibilidades futuras de conduta, controlando assim os conflitos no momento presente.

... ao disciplinarem como deve ser o futuro, as normas selecionam possibilidades com o objetivo de reduzir a complexidade e a incerteza dela recorrente, formando um repertório de condutas futuras desejáveis diante das expectativas atuais e excluindo as que lhe são contrárias, muito embora estas (decepções) sejam perfeitamente possíveis de ocorrer<sup>77</sup>

Na hipótese, temos sempre um fato de possível ocorrência, mas que esta não é certa, assim é que “a norma jurídica é uma representação de um futuro estável em um horizonte de incertezas”<sup>78</sup>. Na norma, há sempre uma descrição em sua hipótese de um fato possível, mas não obrigatório na medida em que “não teria sentido uma norma que

---

<sup>76</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 66/67

<sup>77</sup> ADEODATO, João Maurício. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 194/195

<sup>78</sup> ADEODATO, João Maurício. Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo. São Paulo, SP: Noeses, 2014. p. 190

preceituasse que algo deve acontecer, sabendo-se de antemão que esse algo tem necessariamente que acontecer, sempre e em toda a parte, por força de uma lei natural”<sup>79</sup>.

Já no consequente ou tese normativo, por sua vez, é possível estabelecer uma previsão entre os prováveis sujeitos da relação jurídica. Nesta, estabelece a conduta que deverá ser seguida entre um sujeito frente a outro, dado ocorrido o fato hipoteticamente descrito no antecedente.

O jurista Tarek Moussallem expõe:

Assim o antecedente normativo é descritivo de situação de fato *possível* de ocorrer (norma abstrata), ou já ocorrido (norma concreta), enquanto a consequência estabelece a relação jurídica entre sujeitos quaisquer (norma geral), ou entre sujeitos especificados (norma individual), o que confere caráter diretivo de condutas ao direito positivo, relacionando sujeitos-de-direito.

Essa relação entre sujeitos-de-direito sofre a incidência do *functor* deôntico modalizado em um dos três modais deônticos possíveis: obrigatório (O), proibido (v) e permitido (P)<sup>80</sup>

Na composição desta norma, podemos visualizar o functor deôntico neutro, ou não modalizado (interproposicional), que liga o antecedente ao consequente e o functor deôntico modalizado (intraproposicional), no interior do consequente, referente à conduta do agente (obrigatório, permitido ou proibido).

Na visão kelseniana, faz-se a distinção entre causalidade e imputação entre a hipótese e o consequente, afirmando que a causalidade se dá em meio natural sendo observável pelo sujeito cognoscente, ao passo que a imputação estabelece uma relação em que o sujeito cognoscente atua para que se concretize. Assim, afirma:

O princípio da causalidade afirma que, quando é A, B também é (ou será). O princípio da imputação afirma que, quando A é, B deve ser.

A distinção entre causalidade e imputação reside em que – como já notamos – a relação entre o pressuposto, como causa, e a consequência, como efeito, que é expressa na lei natural, não é produzida, tal como a relação entre pressuposto e consequência que se estabelece em uma lei moral ou jurídica, através de uma norma posta pelos homens, mas é independente de toda intervenção dessa espécie... a relação entre

---

<sup>79</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 105

<sup>80</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 68

pressuposto e consequência numa lei moral ou jurídica é uma norma, pode-se falar em uma relação normativa – para distinguir da relação causal. “Imputação” designa uma relação normativa. É esta relação – e não qualquer outra – que é expressa na palavra “dever ser”, sempre que esta é usada numa lei moral ou jurídica<sup>81</sup>

No plano “S4” temos a organização das normas, na forma horizontal e vertical, em subordinação e coordenação. O sistema jurídico está relacionado com o modo que estas normas se relacionam, em coordenação e em subordinação. Paulo de Barros Carvalho apregoa que:

as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Se pensarmos neste conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas<sup>82</sup>

Assim, dizemos que essa relação entre normas, de subordinação e coordenação, é o que constitui o sistema jurídico.

## **2.1 – Estrutura da Norma Jurídica Completa**

As normas do direito, dentro do sistema, podem exercer funções distintas, não no sentido de regular condutas, pois assim todas o são, mas na forma como atuam, em seu relacionamento umas com as outras. As normas não são características únicas e exclusivas do direito, pois existem normas morais, religiosas, éticas, dos jogos, dentre outras. Mas o que torna uma norma “jurídica” é a coercibilidade. Nas breves palavras do jusfilósofo

---

<sup>81</sup> Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 100/101

<sup>82</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pg. 76

italiano Norberto Bobbio, temos que “normas jurídicas” são aquelas cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada”<sup>83</sup>.

Partindo para a completude da norma é que fazemos e distinção entre norma primária e norma secundária, ambas com a mesma estrutura lógica acima descrita no plano S3. Neste ponto, é a norma secundária que garante a execução externa e institucionalizada<sup>84</sup>, aludida por Bobbio.

Em Kelsen, temos norma primária e secundária, em que a norma primária estabelece uma sanção e a secundária o dever correlato. Nesta visão, o sistema jurídico poderia ser todo ele composto única e exclusivamente por normas primárias (normas que estabelecem sanção), visto que, a partir destas poder-se-iam extrair por inferência o dever jurídico ao qual se relaciona. Assim, diz-se que a estrutura de Kelsen é funcional, posto que a norma secundária estaria exposta somente para dizer o direito, restando a norma primária o caráter coercitivo, característica do direito.

Paulo de Barros Carvalho, ao analisar Kelsen, afirma:

Para a doutrina kelseniana, a enunciação do Direito deve ser formulada com fundamento na chamada “norma dupla” ou “norma complexa”, composta de uma norma primária e uma norma secundária. A norma primária descreveria a sanção, enquanto que a norma secundária estabeleceria o comportamento desejado pela ordem jurídica<sup>85</sup>

Carlos Cossio, ao elaborar um novo conceito de norma jurídica, firmado em premissas egológicas – teoria que toma o direito como sendo não só norma, mas também conduta humana – assegurou a divisão em endonorma e perinorma. A endonorma é a norma que estabelece a relação jurídica desejada, tal qual a norma secundária em Kelsen,

---

<sup>83</sup> BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 3 ed. revista. Bauru, SP: EDIPRO, 2005. p. 160

<sup>84</sup> BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 3 ed. revista. Bauru, SP: EDIPRO, 2005. p. 161 “Quando se fala em sanção institucionalizada, entende-se essas três coisas, ainda que elas nem sempre se encontrem simultaneamente: 1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a relativa sanção; 2) é estabelecida, se bem que dentro de certos termos, a medida da sanção; 3) são estabelecidas pessoas encarregadas de efetuar a execução... Com a primeira limitação, se assegura a certeza da resposta, com a segunda, a proporcionalidade, com a terceira, a imparcialidade. Todas as três limitações juntas, têm como fim comum aumentar a eficácia das regras institucionais e, conseqüentemente, da instituição em seu conjunto.”

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5 ed. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009. p. 42

enquanto que a perinorma é a norma sancionatória pelo descumprimento da endonorma, ou, norma primária em Kelsen.

As normas endonorma e perinorma constituem partes inseparáveis de uma única norma jurídica e estão ligadas através de um disjuntor excludente<sup>86</sup> (ou uma ou outra). Ou seja, cumpre-se o dever jurídico, tornando-se desnecessária a sanção ou descumpre-se a norma primária de dever, fazendo nascer a necessidade de aplicar a norma sancionatória.

Interessante notarmos que na corrente de Carlos Cossio, conforme explicado por Paulo de Barros Carvalho, o cometimento de infração não é violar o direito, trata-se tão somente de realizar a conduta estipulada na hipótese da perinorma, condição para sanção.<sup>87</sup> Na corrente majoritária encontrada na doutrina nacional, vê-se a distinção entre norma primária, que estabelece um dever jurídico, e a norma secundária, que estabelece a sanção pelo descumprimento deste dever. A norma primária institui condutas, deveres jurídicos, positivos ou negativos, consubstanciados nas obrigações de dar, fazer ou não fazer, sendo valores que o legislador quer que sejam implantados à sociedade, ao passo que as normas secundárias instituem sanções pelo descumprimento da norma primária. Neste último caso, temos a norma secundária como norma processual, marcada pela presença do estado juiz em um dos polos da relação, o qual garantirá a aplicação coercitiva das relações jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho assim apregoa:

Na sua completude, as regras do direito têm feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária... Inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias... Tanto na primária como na secundária a estrutura formal é uma só [D(p->q)]. Varia tão somente o lado semântico, porque na norma secundária o antecedente

---

<sup>86</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5 ed. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009. p. 48 “... a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos ou, em outros termos, trata-se de uma disjunção proposicional que reúne, na mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva “ou”, duas proposições de “dever-ser”. A primeira, que pode ser equiparada à norma secundária de Kelsen, Cossio designou de “endonorma” e a segunda, que teria a mesma função da norma primária, o autor argentino chamou de “perinorma”.

<sup>87</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5 ed. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009. p. 56 “Carlos Cossio... quem comete uma infração não viola o Direito, mas apenas realiza o suposto de disposição perinormativa que é a condição da sanção.” Pg. 55  
Citação... “violar a norma seria castigar a quem não cometeu infração ou não castigar a quem cometeu”.

aponta, necessariamente, para um comportamento violador de dever previsto na tese de norma primária, ao passo que o conseqüente prescreve relação jurídica em que o sujeito ativo é o mesmo, mas agora o Estado, exercitando sua função jurisdicional, passa a ocupar a posição de sujeito passivo. Por isso, o que existe entre ambas é *uma relação de ordem não simétrica*<sup>88</sup>

A norma primária descreve um fato de possível ocorrência em sua hipótese e o relaciona com uma conduta desejada, que deve ser cumprida em vista a realização do fato descrito na hipótese. Na norma secundária<sup>89</sup>, o que se visualiza é, na hipótese, a não realização do conseqüente da norma primária, a qual relaciona em seu conseqüente a atuação jurisdicional a fim de sua execução forçada.

Lourival Vilanova assim entende:

Na norma primária, tem-se o pressuposto fático (ou hipótese de incidência) em relação de implicação com a consequência: a relação jurídica... Na norma secundária, a hipótese fática é a não observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui por meio de órgão jurisdicional)<sup>90</sup>

A violação da norma jurídica primária dá-se o nome de ilícito. Desta violação insurge o direito do sujeito ativo da norma primária em pleitear no judiciário, por meio da coerção, que o sujeito passivo daquela norma satisfaça a obrigação. Nestes termos, Norberto Bobbio salienta:

Uma norma prescreve o que deve ser. Mas aquilo que deve ser não corresponde sempre ao que é. Se a ação real não corresponde à ação, afirma-se que a norma foi violada. É da natureza de toda prescrição ser violada, quando exprime não o que é, mas o que deve ser. À violação, dá-se o nome de ilícito. O ilícito consiste em uma ação quando a norma é um imperativo negativo e uma omissão quando a norma é um imperativo positivo. No primeiro caso, afirma-se que a norma não foi observada, no segundo, que não foi executada. Porquanto os termos “observação” e

---

<sup>88</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 9 ed. rev. São Paulo, SP: Saraiva, 2012. p. 56

<sup>89</sup> DI SANTI, Eurico Marcos. Lançamento Tributário. 3 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2010. p. 44 “A norma secundária, a não observância do dever de prestar, positivo ou negativo, é suposto normativo fundante da sanção, nesta acepção entendido como a pretensão de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever estatuído no(s) prescrito(s) da(s) norma(s) primária(s)”

<sup>90</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2015. p. 137

“execução” de uma norma sejam usados indiscriminadamente para indicar o comportamento conforme à norma, o que se observa é uma proibição, o que se executa é um comando, daí dois modos diversos de violação, a inobservância em relação a um imperativo negativo, a inexecução em relação a um imperativo positivo.

A ação que é cumprida sobre a conduta não conforme para anulá-la, ou pelo menos para eliminar suas consequências danosas, é precisamente aquilo que se chama de sanção. A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre com o sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios<sup>91</sup>

Ao prescrever aquilo que “deve ser” e não o que é, o campo da normatividade jurídica abre espaço para que não ocorra o que fora prescrito no consequente da norma primária. Em face a isto, o ordenamento dispõe de mecanismos (sanção) para que essa realidade jurídica se aproxime ao máximo da realidade social, mas que nunca se encostam, formando uma curva assintótica.

As normas primárias e secundárias são interligadas umas com as outras, pode-se dizer por functor, estabelecendo relação entre ambas. Sobre o tema, a doutora pela PUC/SP Clarice Von entende que:

as relações de coordenação são menos complexas que as de subordinação, pois é comum que se refiram apenas a duas normas, chamadas de primária e secundária ou autônomas e dependentes. A relação entre elas é que uma constitui a sanção pelo descumprimento da outra<sup>92</sup>

Conforme o entendimento da jurista, a norma secundária seria dependente da norma primária, a qual nominou de autônoma, isso pois independe de qualquer outra norma e, uma vez realizada o prescrito no consequente normativo pelos sujeitos da relação, tem-se a eficácia técnica da norma, enquanto que a secundária, para ser aplicada, necessariamente necessita que haja o descumprimento do consequente da norma primária.

Havendo norma primária sem sua correspondente secundária, sem norma processual que force o cumprimento coativo da norma primária, esta não teria coatividade

---

<sup>91</sup> BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 3 ed. revista. Bauru, SP: EDIPRO, 2005. p. 152/153

<sup>92</sup> ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Semiótica do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17

por lhe faltar norma sancionatória. Nestes termos, Paulo de Barros Carvalho entende que “o traço característico do direito é a coatividade, que é, exercido em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade”<sup>93</sup>. Afirmamos que norma primária sem sua respectiva secundária restaria abalada sua coatividade, cuja particularidade é uma das fundamentais do direito.

Sobre característica do direito, o “ser coercitivo” da norma, Aurora Tomazini acrescenta:

Ser jurídica significa ter coercibilidade. A coercibilidade é a previsão, pelo próprio sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento das condutas prescritas nas normas. É a sanção, característica própria do sistema do direito, que esta presente em todas as normas jurídicas, e que o diferencia dos demais sistemas normativos <sup>94</sup>

Em linguagem formalizada, teríamos:  $D \{ [H \rightarrow (S' R S'')] \vee [H' (H . -R) \rightarrow (S' R S'')] \}$ . O “D” representa o dever-ser neutro; “H” representa a hipótese; “→” representa o conectivo condicional; “(S' R S'’)” representa a relação “R” entre o sujeito ativo S’ e o sujeito passivo S’; “v” representa o conectivo lógico da disjunção inclusiva; “H’(H.-R)” em que representa a hipótese da norma secundária, onde “H’” é o descumprimento da tese da norma primária “H.-R”; “(S’ R’ S’’)” é a relação processual “R’” da norma secundária, estabelecida entre o sujeito ativo da norma primeira “S’” e o Estado-Juiz “S’” .

A relação entre a norma primária e secundária, visto por Vilanova, se dá pelo conectivo “ou” includente, no qual se estabelece a relação: ou uma ou outra ou ambas. Trata-se de dizer que tanto poderá ser válida a norma primária, como a norma secundária, bem como ambas. A validade de uma independe da validade da outra, visto que a validade é a relação de pertinência ao sistema.

Nesses termos, Vilanova apregoa:

O que nos parece, ante ao exposto, é que o conectivo para relacionar a proposição primária com a secundária é o *ou* includente (*in nichtausschliessenden Sinne*). Pois dá-se o caso de tanto a proposição

---

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, Linguagem e Método. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p 843

<sup>94</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Direito Penal Tributário. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009. p. 72

*normativa primária quanto a proposição normativa secundária serem ambas válidas*<sup>95</sup>

Na análise feita pelo jurista, verificou-se que, pela possibilidade de ambas as normas serem válidas, estas poderiam ser relacionadas pelos conectivos “e”, “ou includente” e o “se... então”. A verdade desses conectivos admite afirmar a validade das duas normas, entretanto, a escolha pelo ou includente dá-se pelo fato de que: 1) o conectivo “e” só se admite a validade de ambas, nunca apenas de uma, assim, pelo visto até o momento, não se poderia aceitar este conectivo, uma vez que é válido que somente uma norma seja válida; 2) o conectivo condicional “se... então” não é possível, pois não se admite que a proposição consequente seja falsa e a antecedente verdadeira, o que afastaria sua aplicação como conectivo da norma primária à secundária; 3) o conectivo “ou excludente”, pelas mesmas razões não se admite por, neste caso, só seria válido se uma ou outra fosse válida, nunca ambas. Resta-nos o ou-includente, o qual permite que uma ou outra ou ambas as normas sejam válidas.

Ainda na estrutura da norma jurídica, podemos dividir a norma primária em: dispositiva, que estabelece um dever jurídico de agir de determinada maneira (obrigação de dar e/ou fazer) em decorrência de atos lícitos; e em norma primária sancionatória, a qual visa apenar o sujeito da relação jurídica estabelecida em norma primária dispositiva, pelo não cumprimento do seu consequente. Formalizando, teríamos  $D \{ [H \rightarrow (S' R S'')] \vee [H' (H \cdot -R) \rightarrow (S' R' S'')] \}$ .

Esta classificação normativa, em primária e secundária, é apenas ideal, o direito não se escuta nestas normas. Poderá, tal qual o há, uma terceira norma, quarta, quinta e assim por diante, mas todas homogênea sintaticamente.

Imaginemos a situação de um lançamento (norma primária dispositiva), que, após os prazos fixados, não houve o pagamento, incorrendo na aplicação de multa (norma primária sancionatória). Após os trâmites administrativos, verificou-se a correção dos lançamentos efetuados e, por consequente, a inscrição da CDA e a propositura da ação (norma secundária). A norma secundária é produzida com a aceitação pelo judiciário, compondo a norma por meio do antecedente, narrado na inicial (descumprimento da norma

---

<sup>95</sup> VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo, SP: Noeses, 2010. p. 88

primária –R, pelo sujeito passivo S’), e o respectivo conseqüente (relação jurídica R’’ entre o sujeito ativo S’ e o estado juiz S’’). No momento em que o estado juiz se manifesta pela procedência ou improcedência do pedido, estará ele produzindo uma terceira norma. Esta terceira norma, pode-se dizer ser equiparada à norma primária, prescreverá uma conduta ao sujeito S’’ (norma primária dispositiva), que, se descumprido, incorrerá em aplicação de multa (norma primária sancionatória) até que lhe seja aplicada a execução forçada.

Outra hipótese é que o sujeito S’’ julgue improcedente o pedido, abrindo prazo para recurso (norma secundária) e retornando às possibilidades acima. Nesta linha, Tárek Moussallen apregoa:

... a norma secundária N2 descreve em seu antecedente o descumprimento da relação jurídica da norma primária N1 e em seu conseqüente uma atuação do Poder Judiciário. O resultado da atuação do Poder Judiciário tem como efeito a produção de uma outra norma N3. Essa por sua vez, pode ter como objeto imediato uma conduta humana (N3 como regra de conduta) ou ter como fim próximo uma norma N4 (N3 como norma de revisão sistêmica) <sup>96</sup>

Percebemos que o número ou possibilidades de normas são, em tese, infinitas. Para combater essa perpetuação *ad infinitum* de um litígio, visando um valor de segurança jurídica, é que o sistema criou formas de cessar essas possibilidades, tais quais a coisa julgada<sup>97</sup>, números máximos de instâncias recursais e etc.

Desta forma, a coisa julgada é um meio para que o processo não seja eternizado por longas e intermináveis discussões. Seu objetivo é sedimentar determinado entendimento sobre uma matéria em questão. Podemos afirmar que a coisa julgada é um limite objetivo, que impede a reabertura de discussões, para evitar que as discussões não tenham fim. Trata-se de um limite objetivo que visa resguardar um valor, o da segurança jurídica, tal qual o é a norma de prescrição.

---

<sup>96</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 70/71

<sup>97</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 358 Coisa julgada é "o esgotamento de todos os meios regulares admitidos em direito para o seu questionamento, de modo a evitar que as questões se eternizem, em favor da estabilidade das relações jurídicas e da certeza dos atos estatais"

### 2.3 – O tempo na Norma Jurídica

Tal qual podemos dizer, conforme Robles, que o direito é texto, é linguagem, o tempo no direito também é linguagem. A linguagem constitui o tempo no momento em que falamos dele.

Partindo de uma concepção linguística de tempo, Villém Flusser expõe que:

... aquilo que chamamos de *tempo* é uma consequência da estrutura da língua...

O tempo não é, portanto, uma *categoria do conhecimento* ou uma *forma de encarar as coisas* (*Anschauungsform*, de Kant), nem muito menos uma categoria da *realidade*, como nos fazem crer as filosofias tradicionais, mas é uma forma gramatical variável que informa os nossos pensamentos (frases) de acordo com a língua na qual pensamos num instante dado<sup>98</sup>

O direito composto por linguagem só aceita em seu meio linguagem como forma de manifestação. A passagem do tempo no social não influi ou entra no mundo jurídico sem que seja posto em linguagem. As formas verbais de tempo (passado, presente e futuro) compõe a norma jurídica, indicando o tempo. O que está fora do texto, fora da linguagem ou que não seja passível transformar em linguagem, não faz parte do direito como fato jurídico, “é certo que os acontecimentos físicos se exaurem no tempo e no espaço. O homem só consegue (re)construir ditos eventos por meio da linguagem”<sup>99</sup>.

Nas normas jurídicas podemos visualizar o tempo por meio do grau de abstração ou concretude da norma, quando posto no infinitivo, passado ou futuro.

A norma jurídica, aplicar-se-á a fato, só se e somente se, preenchidos todos os seus critérios. Neste campo, para que a norma jurídica surta seus efeitos, o agente competente terá de descrever fato que se subsuma aos critérios juridicamente estabelecidos no antecedente da norma geral e abstrata. Quando descritos fatos que se subsumam aos critérios estabelecidos em norma geral e abstrata, o agente competente, por meios de atos de fala, introduzirá nova norma individual e concreta no sistema. Na norma individual e concreta encontramos, no antecedente, a descrição de um fato jurídico, contendo em seus elementos, uma ação praticada em determinadas coordenadas de espaço e tempo. No

<sup>98</sup> FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. 3 ed. São Paulo, SP: Annablume, 2007. p. 113/114

<sup>99</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006. p. 03

consequente, a conduta a ser praticada pelos sujeitos da relação. Sobre os critérios e elementos da norma, Robson Maia explica que “na generalidade e abstração das normas temos critérios para que o aplicador do direito constitua as normas individuais e concretas; nestas, não temos mais critérios, mas elementos que constituem a relação jurídica”.

No direito tributário, os critérios da regra matriz de incidência tributária, são: (i) critério material, (ii) critério espacial, (iii) critério temporal, (iv) critério pessoal e o (v) critério quantitativo. Desta forma, dizemos que qualquer hipótese de incidência, teremos um núcleo (critério material) sempre no infinitivo, referindo-se ao fato de possível ocorrência e projetada para o futuro, realizáveis em determinados critérios de espaço e tempo, que no modal deôntico (dever ser jurídico), implicará no consequente, determinando os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), e no quantum a ser pago na respectiva obrigação definidos no critério quantitativo.

O critério material é composto, invariavelmente, por um verbo no infinitivo e seu complemento, indicativas de ação a uma conduta social, sempre de possível realização. Adentrando no critério temporal, este é tido como o momento, em que se considera efetuado o critério material, acima descrito. Desta forma, diz-se que informa, confirma ou afirma o critério material na norma. O critério espacial é onde ocorreu a operação. O critério pessoal, subdivide-se em dois, quais sejam, o sujeito ativo e o passivo. O sujeito ativo é aquele que, em virtude de lei, tem direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a prestação do objeto e o sujeito passivo é a pessoa que deu causa ao critério material, no maior das vezes. Existem casos, normativamente previstos, em que será feita a substituição tributária do polo passivo. O critério quantitativo subdivide-se em dois: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo afirma ou infirma do critério material. Isto se dá, pois, a base de cálculo é o fato economicamente relevante do critério material. Deste modo, qualquer tributação com base de cálculo diferente deste conceito, infirma o critério material. A alíquota é o percentual estabelecido em lei, aplicado sobre a base de cálculo, a fim de apurar o quantum tributário a pagar.

### **3 – Relação Jurídica, obrigação, crédito tributário e lançamento**

#### **3.1 – Relação jurídica**

No estudo do direito, podemos observar a relação como o vínculo abstrato que liga, une: na norma em sentido estrito, o antecedente ao consequente; na norma jurídica completa, a norma primária à secundária; do sujeito ativo ao passivo, visualizáveis no consequente normativo. Mas, relação não se consubstancia unicamente no direito, isso dar-se pois a relação é fato, dar-se pela linguagem. Não existe relação entre objetos distintos, linguagem aqui e realidade ali, trata-se, tal qual ocorre na teoria das classes, de entidades da mesma índole, linguagem. Podemos, então, afirmar que qualquer enunciado no qual um fato faça ou dê origem a outro, é uma relação.

Na lógica jurídica, a relação se estabelece entre os enunciados implicacionais ou condicionais ( $p \rightarrow q$ ), ou seja, a uma relação implicacional entre os termos, no qual, “p” é condição suficiente para a ocorrência de “q” e “q” é condição necessária para ocorrência de “p”. Na leitura deste enunciado, teríamos que “se p então q”, ou, para melhor demonstrar a relação entre “p” e “q”, podemos também nominar de antecedente o primeiro e consequente o segundo, teríamos “se ocorrido fato P, então deverá ocorrer fato Q”.

A lógica proposicional é utilizada sobre qualquer outra linguagem, pois trata-se de linguagem formalizada, assim, podemos afirmar com mais clareza que a implicação pode dar-se sob qualquer fato, quer seja física, jurídica, histórica, dentre outras. Quando trazemos um enunciado “se solto uma pedra ao chão, então esta pedra deverá cair”, falemos de causalidade natural ou física, relação estabelecida no universo do campo físico-natural, no qual a relação, antecedente e consequente, é necessária e suficiente, ao pensarmos que o desprendimento da pedra é condição suficiente para que a pedra caia no chão e que a pedra cair no chão é condição necessária para que eu a solte.

Essa mesma lógica, aplicada na linguagem do direito, chama-se de relação jurídica, “se ocorrer fato X, então deve ser aplicada a norma correlata Z”, ou, “se descumprido o disposto no consequente da norma primária, então deve ser aplicado a coerção estatal”, ou ainda, “sujeito A tem direito subjetivo em face de sujeito B”. A diferença entre a relação natural e a jurídica é que a primeira rege-se pela lei da causalidade (causa necessariamente corresponde a um efeito) enquanto que no direito

falamos de imputação (deve ser a aplicação de uma norma Z, pelo homem, se ocorrido fato X). Notemos que na causalidade, diferente da imputação, não há vontade humana no conseqüente, a relação se instaura pelas leis da física, que independem da vontade humana, uma vez estabelecidas as premissas do termo antecedente ao conseqüente, enquanto que na imputação necessita do homem para fazer implicar o antecedente ao conseqüente, em uma relação, não do que é, mas do que deve ser.

Mas, tanto na relação natural quanto na relação jurídica, o homem, por meio da linguagem, a constrói. O evento natural da queda de uma pedra ao soltá-la não é por si só uma relação, tornando-a, quando a construímos por meio da linguagem, uma relação causal. Podemos dizer que na natureza existem tão somente fenômenos que se sucedem, mas a relação entre os fenômenos é o homem que as estabelece por meio da linguagem. Não há relação no fenômeno da ebulição (esquentar a água a 100 graus e ela ferver), há somente um fenômeno natural, tal qual a queda de uma pedra ao soltarmos. Entretanto, pela linguagem, estabelecemos a relação de antecedente e conseqüente, ou entre os termos, uma relação.

Ainda no campo da lógica, temos os predicados monádicos e os poliádicos para representar termos ou conjunto de termos relacionais. Os predicados monádicos são aqueles compostos por apenas um enunciado, tal qual “P” igual a “todo leão é triste”, já os poliádicos são aqueles formados por dois ou mais enunciados, tal qual ocorre na relação jurídica onde temos “P” e “Q” em “se P, então Q” ou, em linguagem desformalizada, “se matar alguém, então deve ser aplicada pena de X anos”. Os predicados poliádicos são os compostos por dois ou mais enunciados, e a relação dá-se pela ligação de dois ou mais enunciados ou fatos, nos quais inferimos que, para que haja relação, é necessário tratar-se de proposições poliádicas. No direito, esta relação rege-se pela implicação deôntica (dever ser), enquanto que na ciência do direito rege-se pela causalidade alética (é).

A diferenciação entre deôntico e alético, dentre outros, dá-se em função da linguagem objeto em que a lógica é aplicada, ou seja, na primeira falamos de implicação, criado para o homem pelo homem, a ser aplicado pelo homem, assim norma X deve ser aplicada dado fato Z. Já no segundo caso, causalidade, temos as coisas como são, a linguagem é descritiva de objeto (entendendo aqui descritiva no sentido de construtiva), no

caso da ciência do direito, o direito positivo, no qual teríamos descrições categóricas do objeto.

Lourival Vilanova trata da relação, dividindo-a em sentido amplo e sentido estrito<sup>100</sup>: em sentido amplo, as características necessárias de haver um antecedente e um consequente; em sentido estrito, de haver os sujeitos da relação (ativo e passivo) ligados (vínculo jurídico) a um objeto. Em Vilanova, a relação jurídica em sentido amplo são as relações existentes no interior do sistema jurídico, que tomam os fatos da vida social como relevantes e os inserem no mundo jurídico. Assim, pode-se dizer que é qualquer relação social que o direito, ao tomar como hipótese, disciplina juridicamente. Já a relação jurídica em sentido estrito é a relação existente entre sujeitos de direito<sup>101</sup>, no interior da norma, onde um tem um direito subjetivo e o outro o dever jurídico para com o primeiro na medida em que “ninguém é sujeito de direito sem sê-lo na modalidade de sujeito ativo, ou de sujeito passivo, sem o ser atualmente, ou sem a potencialidade de sê-lo”<sup>102</sup>. Assim, a relação jurídica em sentido estrito é o vínculo abstrato entre os sujeitos, ativo e passivo da relação, onde o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação, enquanto que o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir com a prestação.

Nessa perspectiva, podemos dizer que as relações jurídicas em sentido amplo, são as relações hipotéticas condicionais de fatos sociais, tanto no plano S3 como na norma completa, em que o legislador toma como relevantes e as inserem no sistema jurídico, em relação de hipótese e consequente, enquanto que a relação jurídica em sentido estrito dá-se quando conferimos subjetividade àquela relação, atribuindo relações entre sujeitos de direitos e deveres.

A relação como vínculo abstrato que une, pode ser usado para unir, tanto o antecedente ao consequente da norma jurídica, como também para unir os sujeitos a um

---

<sup>100</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo, SP: Noeses, 2015. p.89 “A relação jurídica, em sentido estrito, é interpessoal. Direitos, faculdades, autorizações, poderes, pretensões, que se conferem a um sujeito de direito estão em *relação necessária* com condutas de outros sujeitos de direito, portadores de posições que se colocam reciprocamente às posições do primeiro sujeito de direito...”

<sup>101</sup> VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo, SP: Noeses, 2005. p. 39 “... a norma ao incidir num fato (no fato jurídico) vincula a esse fato um relacionamento entre sujeitos-de-direito... A relação jurídica é interpessoal, é relação intersubjetiva. Os sujeitos são os termos da relação jurídica, ainda que só o sujeito da obrigação fique determinado (como na declaração unilateral de vontade, nos títulos ao portador, na promessa de recompensa, etc.), e indeterminado fique o sujeito pretensor.”

<sup>102</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo, SP: Noeses, 2015. p. 88

objeto. Podemos notar que a relação jurídica em sentido estrito está contida no consequente da relação jurídica em sentido amplo, ligando os sujeitos da relação a um objeto.

O que será unido por este vínculo relacional depende de cada relação, não dando importância ao que será o objeto desta junção, desde que estejam vertidos em linguagem. Na aplicação da norma, para que a norma jurídica surta seus efeitos, o agente competente terá de descrever fatos que se subsuma, pela inclusão de classes, aos critérios juridicamente estabelecidos no antecedente da norma geral e abstrata.

O consequente normativo, por sua vez, é a previsão abstrata estabelecida entre os sujeitos da relação jurídica. Nesta, estabelece-se a conduta que deverá ser seguida entre um sujeito, frente a outro, uma vez ocorrido o fato hipoteticamente descrito no antecedente.

A relação jurídica em sentido estrito é estabelecida pela produção linguística da descrição de um fato para com o seu respectivo consequente, e neste, entre os sujeitos de direitos e deveres<sup>103</sup>.

Não podemos falar em norma jurídica, em sentido estrito ou completa, sem que haja relação. A teoria da relação no direito serve para juntar, unir os enunciados prescritivos, dando-lhes sentido completo. Assim, as normas jurídicas, nos moldes as quais as conhecemos, não existiriam sem que haja uma relação entre enunciados, entretanto, podemos, pelas premissas adotadas, falar em norma jurídica em sentido amplo sem que seja necessário a teoria das relações, pois nesta estaríamos falando em enunciados monádicos.

### **3.2 – Obrigação**

A obrigação é o liame que une o sujeito ativo frente ao sujeito passivo, em face a um objeto a ser cumprido. Trata-se assim de uma relação, elo que liga os sujeitos ao objeto, em que na falta de quaisquer de seus elementos não há que se falar em obrigação jurídica. Sobre a obrigação, Paulo de Barros Carvalho sustenta ser “a relação jurídica, como nexa abstrato mediante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de

---

<sup>103</sup> LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – decadência e prescrição. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2005. p. 67“... a relação jurídica em sentido estrito somente nasce com a positividade da norma geral e abstrata, atingindo-se o nível da concretude e da individualidade da norma.”

exigir uma prestação, enquanto outra, designado sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la”<sup>104</sup>.

Nesta mesma linha, Sacha Calmon entende que “A obrigação, enquanto instituto da Teoria Geral do Direito, é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar (*dare*), fazer (*fazere*) ou não fazer (*non facere*) alguma coisa em prol de outra ou outras.”<sup>105</sup> A obrigação jurídica, conforme Calmon, é sinalagmática na medida em que as partes apresentam direitos e deveres que se contrapõe, ou seja, as partes estão em uma mesma relação, entretanto em polos contrários. O sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir, ao passo que o sujeito passivo tem o dever jurídico de satisfazer a obrigação.

No direito, as relações obrigacionais pode ser: i) unívocas, quando existem apenas um termo anterior e um termo posterior, ou um sujeito ativo e um sujeito passivo; II) uni-plurívocas, quando há um termo anterior e mais de um termos posterior, ou seja, um sujeito ativo e mais de um sujeito passivo; e III) pluri-unívocas quando há mais de um termo anterior e apenas um posterior, vários sujeitos ativos e apenas um passivo; e IV) pluri-plurívocas, quando há mais de um termo anterior e mais de um termo posterior.

No direito tributário, em virtude da competência atribuída constitucionalmente aos entes e a não possibilidade de invasão dessa esfera pelos demais, as relações obrigacionais só poderão ser uni-unívocas ou uni-plurívocas.

### 3.3 – Crédito Tributário

O crédito tributário é o vínculo jurídico que torna exigível, ao sujeito ativo frente ao sujeito passivo, a prestação do objeto. Afirmemos então que o crédito tributário é o liame (status lógico de relação) que liga os sujeitos ativo e passivo, detentores de direitos e deveres, respectivamente, frente a uma prestação obrigacional de cunho pecuniário.

Conforme os juristas Hugo de Brito, Mauro Luís Rocha<sup>106</sup> e Isabela Bonfá<sup>107</sup>, o crédito tributário é “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual, o estado

---

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva: 2013. p. 417

<sup>105</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2010. p. 659

<sup>106</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 187

(sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”<sup>108</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho, crédito é “o equivalente nominal da expressão direito subjetivo de exigir o objeto, no esquema relacional da obrigação, ao dever jurídico cometido ao sujeito passivo, e que se designa por débito”<sup>109</sup>.

Assim, temos que o crédito é o vínculo que liga os sujeitos da relação a um objeto. No direito tributário, este objeto se substancia pela entrega de dinheiro (tributo).

Sacha Calnon, ao tratar do crédito, sustenta que:

... não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os pólos ativos e passivos da obrigação sem a existência de um *objeto*, que no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*<sup>110</sup>

Apesar de crédito e débito tributário fazerem frente a mesma relação, mas em sentidos opostos, é o crédito que carrega o nome do instituto. Não por menos, pois é ele, objeto ímpar, que move e sustenta a máquina estatal nas prestações acometidas constitucionalmente ao estado, além de outras funções extrafiscais. O crédito é o direito constitucionalmente previsto aos entes, quando praticado, pelo sujeito passivo, o fato gerador, tendo este o dever de satisfazer o crédito do fisco. O débito tributário é o dever que detém o sujeito passivo de entregar o objeto ao sujeito ativo<sup>111</sup>, na mesma relação.

Entretanto, para fins deste trabalho, utilizaremos as expressões consagradas pelo jurista Eurico de Santi: i) *crédito tributário*, para nos referirmos ao direito que detém o sujeito ativo, em face do sujeito passivo, da realização de uma prestação; e ii) *débito do fisco*, para nos referirmos o direito subjetivo que detém o sujeito passivo da relação

---

<sup>107</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 147

<sup>108</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 176

<sup>109</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 443

<sup>110</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2010. p. 660

<sup>111</sup> Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005. – FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento. p. 316 “... crédito tributário é o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir, do sujeito passivo, a pretensão pecuniária a que faz jus. Contrapõe-se ao débito tributário, que consiste na obrigação do sujeito passivo de pagar a prestação pecuniária exigida pelo sujeito ativo. Esses dois elementos, somados ao objeto, compõem a relação jurídica...”

tributária, frente ao sujeito ativo, à restituição de uma prestação. Em síntese, crédito e obrigação só existem meio de uma relação jurídica que os reconheça, que os constitua por meio de linguagem. Entretanto, crédito tributário é expressão ambígua, na qual comporta, além da definição acima, a de próprio objeto da relação jurídica.

Para tanto, afirma Luiz Felipe Silveira que o crédito tributário é a “importância em dinheiro, objeto da obrigação tributária, que o sujeito ativo (fisco) tem direito de exigir do sujeito passivo”<sup>112</sup>. Pela ambiguidade do termo, podemos considerar crédito tributário como sendo o vínculo, atuando como status lógico de relação entre os sujeitos, como também o próprio objeto da relação jurídica<sup>113</sup>.

Para que esse dever se instaure, ou que seja inserido no ordenamento e assim que seja possível sua cobrança em medidas administrativas e/ou judiciais, faz-se por meio do ato de lançamento, o qual é o procedimento administrativo, ou seja, conjunto de atos administrativos, que visam dar certeza e liquidez ao crédito tributário, bem como identificar seus sujeitos em determinadas coordenadas de espaço e tempo, subsumindo os critérios da norma geral e abstrata aos elementos do fato, assim, inserindo norma individual e concreta no sistema. Desta forma, declara a obrigação, bem como constitui o crédito tributário, objeto da obrigação.

### **3.4 – Lançamento**

O estudo das relações, obrigações e crédito tributário revelam grande importância quando adentrarmos no estudo do lançamento tributário. Este, por sua vez, no trabalho aqui tratado, não se trata de mero expediente retórico, mas tem fundamental importância quando analisado o dia de início para a contagem do prazo prescricional, no qual a lei estipula ser o da constituição definitiva do crédito.

O lançamento dá-se com a incidência. A incidência tributária é o ato humano de individualizar e identificar, subsumindo os fatos à norma correspondente, aplicando assim,

---

<sup>112</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2005. p. 257

<sup>113</sup> LAZARIN, Antônio. Introdução ao direito tributário. São Paulo, SP: Atlas, 1984. p. 130 “... o crédito tributário representa a formalização do direito creditício do sujeito ativo e da condição de devedor do sujeito passivo, numa relação jurídico-tributária.”

com base no antecedente, seu respectivo conseqüente normativo. Sobre a incidência, Paulo de Barros Carvalho entende que “o ser humano, e só ele, com seu aparato mental, autor de um ato de fala que manifesta o teor de sua vontade, poderá fazer com que a norma ‘incida’, aplicando a regra geral e abstrata às situações concretas do mundo”<sup>114</sup>. Pelas palavras do jurista, percebemos que para haver a incidência da norma alguns requisitos são indispensáveis, quais sejam: (i) o sujeito cognoscente, dotado de prerrogativas a ele atribuído, para que verta o evento em linguagem jurídica; (ii) que haja hipótese normativa, que enquadre em estrita tipicidade o fato narrado.

Estando o sujeito passivo devidamente identificado, bem como o sujeito ativo que receberá a prestação, em decorrência de ação prevista em critério material em espaço e tempo determinados e confirmados pelo critério quantitativo, a norma primária encontra-se completa, devendo a pessoa autorizada a identificar esses critérios, lançar norma individual e concreta no sistema. Esse processo de identificação e individualização dos critérios dos fatos à norma geral e abstrata é a incidência normativa.

O lançamento, na dicção do artigo 42 CTN, é de competência privativamente da autoridade administrativa, em que se constitui o crédito tributário, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Acontece que na doutrina sobram divergências sobre a natureza do lançamento, se constitutivo, declaratório, ou constitutivo e declaratório, muito em virtude da dicção do código. As teorias declaratória, constitutiva, e constitutiva e declaratória do crédito tributário tratam da finalidade do ato de lançamento, seja ele, respectivamente, apenas declarar a devida obrigação, já apropriadamente instaurado pelo fato gerador, e no qual já existiria os direitos e deveres aos sujeitos relativos ao objeto, restando apenas ao lançamento quantificar o crédito tributário; constitutiva do crédito tributário, em virtude de uma obrigação preexistente; ou consubstanciaria na natureza de constituir a própria obrigação e o crédito tributário, identificando os sujeitos da relação bem como seu objeto, e declaratória do fato jurídico que lhe correlaciona.

---

<sup>114</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 4 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 151

Na teoria da incidência, na doutrina de Pontes de Miranda<sup>115</sup>, visualizamos a norma incidindo automática e infalivelmente. Por automática e infalível entende-se que a norma incide em qualquer caso, desde que verificados no mundo social seu fato gerador, independente de pessoa que traduza o evento, vertendo-o em linguagem jurídica. Nesta ótica, bastando a conduta a norma incidirá, levando todos seus efeitos. Bastante se faz lembrar que, mesmo neste caso, necessitaria de agente competente, não para fazer incidir a norma, mas para exigir seu cumprimento, o que no direito tributário far-se-ia pelo lançamento.

Nestes termos, Alfredo Augusto Becker sustenta:

A incidência da regra jurídica é *infalível*, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes. Não existe regra jurídica “ordenado” a incidência das demais regras jurídicas; a regra jurídica incide porque o incidir infalível (automático) é justamente uma *especificidade do jurídico* como instrumento praticável da ação social <sup>116</sup>

Sob a análise do caráter declaratório do lançamento, a ocorrência do fato imponível é vista como o instante do nascimento da obrigação tributária e que podemos entender também como o instante que nasce o crédito, entretanto sem a sua materialização ou a devida quantificação.

Em forte sustentação à corrente declaratória do lançamento, Sacha entende que o crédito tributário já existe com a realização do fato gerador da obrigação. Para os adeptos dessa corrente, o lançamento é mera formalidade administrativa de quantificação do crédito, pois dela nada se extrai, os direitos e deveres já existiam com o fato gerador. Entretanto, explica Isabela Bonfá que “com o nascimento da obrigação tributária o crédito é ilíquido e incerto, pois o sujeito passivo ainda não sabe quanto deve pagar, onde e quando.” A jurista continua seu raciocínio expondo que o lançamento “torna líquida e certa a obrigação tributária e confere exigibilidade ao crédito tributário”<sup>117</sup>. Sendo assim, entende

---

<sup>115</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. Tratado de Direito Privado. Tomo I. 4 ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1974. p. 36 "A incidência das regras jurídicas é infalível; isto é, todos os suportes fáticos. suficientes. que se compuseram, são coloridos por ela, sem exceção. A vontade humana nada pode contra a incidência da regra jurídica, uma vez que ela se dá no plano do pensamento."

<sup>116</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2013 p. 330

<sup>117</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 143

a jurista que a ocorrência do fato gerador<sup>118</sup> enseja a obrigação jurídica, e que o lançamento é “constitutivo do crédito tributário”<sup>119</sup>, e não declaratória do crédito.

Percorrendo a doutrina, é visualizada a corrente declaratória do lançamento, sustentada, dentre outros por Yoshiaki Ichihara<sup>120</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>121</sup>, Valéria Furlan<sup>122</sup> e Sacha Camon, ao afirmar que no lançamento “a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário”<sup>123</sup>.

O jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho ainda é mais incisivo na defesa da natureza declaratória do lançamento ao afirmar que “é erro rotundo dizer que o lançamento constitui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamar que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito”<sup>124</sup>.

Na teoria do qual o lançamento é declaratório e constitutivo temos Antônio Lazzarin<sup>125</sup>, Hugo de Brito e outros, os quais sustentam que “o lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas *declaratório da obrigação* correspondente”<sup>126</sup>. Para o ilustre doutrinador, o lançamento constitui o crédito, até então ilíquido, tornando-o determináveis e estabelecendo quando e onde se daria o pagamento, bem como declaratório da obrigação que fundamenta a constituição do crédito.

---

<sup>118</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 142 “A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponível (fato gerador), criando um vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo.”

<sup>119</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 147

<sup>120</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 16 ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. p. 157 “...com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária e por meio do lançamento declara-se o crédito tributário.”

<sup>121</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 189 “O lançamento tem inegável eficácia declaratória da obrigação tributária, eis que se presta a acertar – liquidar – o referido vínculo para tornar exigível a prestação tributária.”

<sup>122</sup> FURLAN, Valéria C. P. Apontamentos em direito tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2002. p. 305 “lançamento declara a ocorrência do fato gerador, identifica os sujeitos da relação jurídica, explicita quando, como e onde deve ser efetuado o pagamento do tributo e, enfim, torna líquido e certo o crédito tributário.”

<sup>123</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2011. p. 661

<sup>124</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2011. p. 667

<sup>125</sup> LAZARIN, Antônio. Introdução ao direito tributário. São Paulo, SP: Atlas, 1984. p. 131 “O lançamento, na verdade, constitui o crédito, mas através da declaração de existência de um direito anterior já existente, nascido com o obrigação tributária.”

<sup>126</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 178

Em contrapartida, mas em sustentação à teoria declaratória e constitutiva do lançamento, Maria Rita Ferragut sustenta que “a eficácia do ato de lançamento é tanto declaratória, quanto constitutiva. Declaratória por declarar o fato, e constitutiva por constitui a relação jurídica”<sup>127</sup>.

Para Paulo de Barro Carvalho, por meio do Constructivismo, no lançamento há a introdução de uma norma individual e concreta, no qual, no antecedente:

seu conteúdo semântico será o relato de um evento passado, devidamente caracterizado no espaço e no tempo. Dizendo de outro modo, o enunciado de que tratamos declarar ter ocorrido uma alteração no plano físico-social. Nesse sentido, vale dizer que o fato jurídico tributário tem caráter declaratório<sup>128</sup>

Por se tratar de norma jurídica, acrescenta o autor que além do antecedente que declara um fato, haverá um conseqüente que “é, todo ele, constitutivo de um vínculo que passou a existir, para o direito, com o correspondente enunciado relacional”<sup>129</sup>. Trata assim, para o doutrinador, de matéria declaratória de um fato, visualizável no antecedente da norma individual e concreta do lançamento e constitutiva da relação em seu conseqüente.

Apesar das inúmeras obras fundamentadas sobre o tema de maneira diversa, acreditamos ser o lançamento declaratória dos fatos e constitutiva da relação.

A obrigação e o crédito são relações, estas estudadas no campo da lógica, necessitando assim de um sujeito cognoscente que crie um elo entre os termos relacionais, e os verta em de linguagem<sup>130</sup>, do contrário não haverá lógica, e assim relação. Não há relação no mundo físico natural. Dizer que que há é estabelecer, nós mesmos, esta relação. No direito, esta relação estabelecida pela incidência automática e infalível, no máximo, é um fenômeno social ou um evento, sequer jurídico.

---

<sup>127</sup> Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005. – FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento. p. 318

<sup>128</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 382

<sup>129</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 384

<sup>130</sup> VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. São Paulo, SP: Noeses, 2005. p. XXXI “Para que exista a lógica é indispensável que exista linguagem, pois com a linguagem são postas significações.”

Antemão, pois, aquele com a competência para estabelecer a relação jurídica, por meio do lançamento, atribuindo direitos e deveres, é a administração, ou o particular, quando a lei assim o autorizar<sup>131</sup>. O particular não poderá instaurar uma relação jurídico tributária de tributação, na medida em que necessitará de linguagem, e a competente é o lançamento. Entretanto, poderá estabelecer uma outra relação jurídica, a de pagamento, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Por mais que se diga que há uma relação estabelecida entre as partes e reconhecida por estas, não será jurídica. É necessária observância aos critérios de pertinência. Pertinência é a reunião de certos elementos, segundo um critério, que façam certo objeto pertencer a uma classe. A pertinência é o fato de determinado objeto ter os elementos suficientes e necessários para pertencer a determinada classe. Assim, fala-se que um determinado conceito pertence ou não pertence, não havendo terceira opção, a uma classe, com base nos critérios adotados pela classe a que se refere. Aqui teremos as classes de primeira ordem.

Entre a subsunção e a pertinência não existe identidade. A subsunção é a relação dos elementos do fato estarem contidos em uma classe de normas jurídicas abstratas; é relação de “conter”, operação lógica entre classes. Trata-se de ação humana de subsumir, incluir em classes com base em uma classe estar ou não contida em outra. Quando selecionamos elementos de uma classe e estes se enquadram em determinados critérios de uma outra classe, subsumimos os elementos de uma classe aos critérios de uma outra classe. Aqui, temos as classes de segunda ordem.

A subclasse está para a espécie, assim como a superclasse está para o gênero. As subclasses são aquelas que estão incluídas nas superclasses, ou é quando as espécies têm todos os elementos do gênero, sem, contudo, que o gênero tenha todos os elementos da espécie.

---

<sup>131</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 177 “A constituição do crédito é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o *lançamento*. Ainda que que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo *constituído* o crédito tributário. Ainda que de *fato* seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.”

Tratamos disso, pois os fatos são tidos como classes que contém elemento espacial, temporal, verbal, predicativa, e se tiverem contidos nos critérios estabelecidos por um sistema, por exemplo, econômico, serão fatos econômicos, ou se tiverem elementos que estejam contidos nos critérios de um sistema social, serão fatos sociais. No direito, os fatos só serão tidos por fatos jurídicos se, e somente se, os elementos dos fatos estiverem contidos nos critérios estabelecidos em norma abstrata, e se ao subsumirem, forem incluídas no universo jurídico como normas geral e concreta ou individual e concreta.

Dessa maneira, enquanto o fenômeno não ingressar na ordem jurídica, pelos meios apropriados a recebê-lo, não será jurídico. Ainda que se sustente, trata-se de relação reconhecida pelas partes.

Assim, podemos afirmar que o lançamento, ao descrever os fatos, o declara para que possa constituir as relações (antecedente/consequente e sujeito ativo/sujeito passivo).

### **3.4.1 – Tipos de Lançamento**

O Código Tributário, artigos 147/150, elenca três tipos de lançamento: i) de ofício, ou direto; ii) por declaração; e iii) por homologação. Com base na doutrina majoritária, teríamos:

i) Lançamento de ofício ou direto é aquele em que a administração efetua o lançamento sem nenhuma ou pouca participação do contribuinte. A administração, ao verificar o fato gerador, identifica a matéria tributável, o sujeito passivo da relação, calcula o montante devido, aplica a penalidade, se cabível, e efetua o lançamento.

ii) Lançamento por declaração é aquele em que há uma maior participação do contribuinte, que presta as informações necessárias para o fisco, a fim de que, com as informações prestadas, possa verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o lançamento.

iii) O lançamento por homologação ou “autolancamento” é aquele em que o contribuinte tem o dever de declarar o nascimento da obrigação e antecipar o pagamento do tributo, sem participação do fisco. O Fisco deverá homologar o valor pago pelo contribuinte, expressa ou tacitamente.

#### **4 – A Constituição e a Prescrição em matéria Tributária**

O texto constitucional dispõe sobre a competência legislativa para tratar sobre aspectos do direito tributário, em seu artigo 146, III, b, estabelece que “cabe à lei complementar determinar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e de cadência” em matéria tributária.

O artigo supracitado estabelece o rito que deverá ser observado para que os veículos introdutórios injetem no sistema jurídico enunciados que versem sobre matérias específicas, sob pena de posterior inserção de norma julgando a sua inconstitucionalidade.

Na doutrina, existem duas correntes sobre o assunto: i) corrente dicotômica; e II) corrente tricotômica.

Para a primeira, entende-se que é de competência de a Lei Complementar versar sobre os dois primeiros incisos do artigo 146 da Carta Magna, e sobre o terceiro, quando este correlacionar com os dois anteriores. Tratar-se-ia de competência apenas para “I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios; e II – regular as limitações ao poder de tributar”. Versar sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência não seriam atribuições específicas da lei complementar, mas tão somente quando forem legisladas para realizar as hipóteses dos incisos I e II.

A corrente tricotômica, a qual nos filiaremos, sustenta que é de competência da Lei Complementar versar sobre os dois primeiros incisos do artigo 146 da Constituição e mais do terceiro, que trata sobre obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência independente de haver relacionamento com os dois primeiros.

Parte-se do entendimento de que a “normas gerais” servem como segurança jurídica para os administrados, uma vez que disciplinam, uniformemente, as regras sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, em todo território nacional.

Não seria prudente que pensássemos, por mais que os que assim defendam o façam com a alegação da autonomia federativa, que: a União adite normas sobre obrigações, créditos, lançamento, prescrição e decadência em matéria tributária de sua competência; cada Estado edite suas normas sobre tais matérias; e, ainda, cada Município proceda da mesma forma. Estaríamos diante de um caos normativo, pois poderia existir tantas normas

sobre obrigação, crédito, lançamento, decadência e prescrição quanto há de Municípios, Estados e a União somados.

Não se trata de afirmar que em conflito entre essas normas municipais, estaduais e federal, legitimar-se-ia a edição de lei complementar, a fim de solucionar controvérsias, mas sim de que um contribuinte que atue em âmbito nacional, terá, além das milhares de obrigações acessórias que lhe compete, de saber como essas matérias são tratadas sob a competência de cada unidade federativa.

Seguimos, então, o entendimento exposto por Eurico de Santi,

as normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, visam a realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal<sup>132</sup>

Em seguida, o autor complementa:

Portanto, o legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras igualmente a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a garantia do princípio federativo e da autonomia do Municípios está jungida à generalidade dos destinatários, realizando também o primado da isonomia das pessoas políticas<sup>133</sup>

Desta sorte, afirmemos que a matéria de prescrição em direito tributário, assim como o crédito, obrigação, lançamento e decadência, é reservada a Lei Complementar. Lembremos, ainda, que o Código Tributário Nacional, apesar de formalmente ser lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição com status de Lei Complementar.

---

<sup>132</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 64

<sup>133</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 65

## 5 – Prescrição no Direito Tributário

As normas de prescrição em direito tributário estão disciplinadas, de forma geral, como extintivas do crédito tributário, no artigo 156, V do CTN. Sobre o tema, de forma específica, temos o artigo 174 do CTN, que disciplina a matéria contra o fisco; o artigo 168 do CTN, que trata da norma contra o contribuinte, e o artigo 166 do CTN, que versa sobre o direito de restituição tributária pelo contribuinte, a fim de que haja transferência do encargo financeiro.

Dentre as causas previstas no artigo 156 do CTN, a doutrina costuma distinguir em causas de *fato* e causas de *direito*<sup>134</sup>. Cumpre salientar que tal distinção é meramente didática, estabelecendo como causas de *fato* aqueles que se dão em virtude de eventos ou fatos supervenientes e que tem o condão de extinguir o crédito; já as causas de *direito* são aquelas que decorrem da legislação, atingindo o próprio direito material ou formal<sup>135</sup>. Trata-se de distinção formal, pois, ao adentrar no ordenamento como hipótese de causa extintiva, ou como fato jurídico cujo conseqüente é a extinção, será causa de direito. Se for *puros fatos*, não ganharam relevância jurídica, porém, se predicarmos o jurídico, é que se torna do direito.

### 5.1 – Conceito de Prescrição

Por conceito, temos a ideia, noção ou juízo que obtemos com a leitura de um anunciado, ou pelo conjunto de enunciados. O tema de prescrição no direito, quer seja em matéria tributária, cível, penal, ou outro dessa mesma linha, é visto como instituto de

---

<sup>134</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 420 “Alguns autores pretendem reagrupar as onze causas extintivas que o art. 156 estabelece, dividindo-as em causa *de fato e de direito*. Prescrição e decadência seriam modalidades *de direito*, enquanto todas as demais seriam *de fato*. Discordamos desse critério classificatório. As onze causas que o legislador arrolou são modalidades jurídicas no âmbito mais restrito que se possa dar à expressão. São acontecimentos que o direito regula, traçando cuidadosamente seus efeitos.”

<sup>135</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1994. p. 309 “1) causas de *fato* da extinção: extinção em virtude de eventos ou situações de *fato*, supervenientes. 2) Causas de *direito* da extinção: extinção decorre de disposições legais – umas atingindo o *próprio direito material ou substantivo* (fato gerador) ou mesmo a *lei in abstracto* (hipótese de incidência)... outras atingindo o *direito formal* e extinguindo o único e definitivo *meio de cobrança*...”

segurança jurídica, certeza jurídica e justiça que visam dar estabilidade as relações por ele estabelecidas, quando do decurso de certo trato de tempo. Assim, acrescenta Luciano Amaro:

O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante certo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito<sup>136</sup>

A prescrição tem a função de pôr termo ao direito para que não se prolongue ao infinito, acarretando inseguranças. Trata-se de afirmar que “o direito tem a função de estabilizar a expectativa normativa, e isso só pode resultar quando existe uma seleção das expectativas que vale proteger”<sup>137</sup>.

Por mais que o sistema jurídico volte sua atenção à ação social, no intuito de regular condutas intersubjetivas, implementando valores, essa forma de organização “não pode compadecer-se com a indeterminação, com a incerteza, com a permanência de conflitos irresolvíveis, com o perdurar no tempo, sem definição jurídica adequada, de questões que envolvam controvérsias entre sujeitos de direito”<sup>138</sup>.

Nesta linha, continua Paulo de Barros Carvalho:

Enquanto sistema, a ordem jurídica aparece como forma de superar conflitos de interesse, estabelecendo, coercitivamente, a direção que a conduta há de seguir, em nome do bem-estar social. Essa tendência à determinação e à estabilização dos comportamentos intersubjetivos nem sempre se volta, de modo imediato, para o valor de “justiça”. Antes, persegue o equilíbrio das relações, mediante a convicção de que uma solução jurídica será encontrada: eis o primado da “certeza do direito”, que opera para realizar, num segundo momento, o bem maior da “justiça”<sup>139</sup>

---

<sup>136</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. P 422

<sup>137</sup> LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016. p. 182

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 564

<sup>139</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 564

Em decorrência das relações jurídicas serem sinalagmáticas (*synnalagmatikos*) e irreflexivas<sup>140</sup>, e o direito buscar sua estabilização, é que a prescrição se torna passível de correr contra ambas as partes que compõe a relação, cada qual contra seu respectivo direito subjetivo.

Na conceituação de prescrição e decadência, há duas normas temporais extintivas de direitos pelo decurso de tempo. Sobre isso, Eurico de Santi acrescenta que “são, como diz Pontes de Miranda, conceitos jurídicos positivos. Portanto, não podem reduzir-se ou explicar-se por plexos circunstanciais do mundo real e social, como o inexorável fluir do tempo ou a inercia daqueles que não exercem seu direito”<sup>141</sup>.

Trata, assim, de conceitos jurídicos implementados no ordenamento para que se busquem o equilíbrio das relações jurídicas. O direito, por meio de suas próprias estruturas internas, busca dar estabilidade as relações que são inseridas em seu contexto.

Sobre o valor de justiça, o qual a prescrição busca atingir com a estabilização das relações, Paulo de Barros Carvalho acrescenta ser “uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos os proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se justifica interesses antagônicos e até desconcertantes”<sup>142</sup>.

A justiça, que é o tema da verdade na filosofia, é aclamada e alegada por todos. Os sujeitos de um processo anseiam pela sua justiça ao proclamarem a sua verdade dos fatos. Ambas as partes de uma relação falam em nome de uma verdade antagônica em busca de uma justiça incompatível entre si.

Fabiana Tomé<sup>143</sup>, ao tratar da verdade, sustenta que “inexistem verdades absolutas. Todas são relativas: dependem do sistema que se inserem, das condições de espaço e tempo”<sup>144</sup>.

---

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo, SP: Noeses, 2008. p. 103 “...irreflexivos. São todos aqueles em que se torna impossível que o mesmo nome ocupe o espaço de predecessor e sucessor, no âmbito da mesma relação. Hipótese genuína de relação irreflexiva é a jurídica.”

<sup>141</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 31

<sup>142</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 159

<sup>143</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. Editora Noeses, São Paulo, SP: 2011. p. 12 “Algo semelhante se verifica, por exemplo, com a noção de justiça: é um valor cuja verificação está além das possibilidades de exames empíricos. Diante de uma mesma situação fática, dois sujeitos podem chegar a conclusões distintas: para um, fez-se justiça; para o outro, o que houve foi injustiça.”

Tal qual ocorre com a verdade, a justiça não pode ser verificada por “correspondência”, olhando para o social, pois sempre haverá um lado que pronunciará a “injustiça” na relação. A justiça que devemos buscar é a que se baseia em um sistema de referência, para nós – o sistema jurídico. Nesse sistema encontramos enunciados que buscam trazer justiça lógica.

Nesse viés, tratemos da Certeza do Direito: “situa na própria raiz do *dever-ser*, é ínsita do deôntico”<sup>145</sup>. Trata-se da análise sintática. Discorre sobre uma certeza jurídica em que “dado o fato X, A *deve* Z à B”. Nas lições do jurista, a certeza do direito está pautada na qualidade de que se há realização de um fato jurídico e instaurado em uma relação jurídica, há, inexoravelmente, um *dever/ser* jurídico que regulará a relação entre os termos.

Não se trata de afirmar que o direito vai ser aplicado, pois isso é tema de eficácia, mas que as relações jurídicas estão condicionadas ao *dever/ser*. Havendo uma previsão hipotética normativa, existirá uma regulação de condutas que deverão ser seguidas.

Outra acepção para o termo “certeza do direito” é o de previsibilidade, em que as partes, em ciência da normatividade jurídica, podem organizar-se a fim de não serem surpreendidos. A sociedade civil pode se organizar com a certeza de um direito vigente.

A prescrição também tem a noção de busca pela segurança jurídica. Estudada em uma concepção moderna, visa a segurança de uma ordem jurídica que trata de assegurar não somente os direitos do homem, mas de garantir a atuação do estado.

O jurista Humberto Ávila, ao dissertar sobre o tema, trata da diferença existente entre a segurança externa e a psicológica<sup>146</sup>, a saber:

segurança no sentido da busca do homem em se proteger contra ameaças externas (segurança externa, física ou objetiva), como ocorre no caso em que o homem pretende ficar protegido contra a violência, o crime e a dor. ... a segurança, como estado psicológico, revela aquilo a que os antigos se referiam como *animi tranquillitas*, ou o estado de ausência de

---

<sup>144</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. 3 ed. Editora Noeses, São Paulo, SP: 2011. p. 19

<sup>145</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 159

<sup>146</sup> No tocante a segurança psicológica, sob o prisma do Constructivismo, a interiorização de pensamento quando ainda não vertido em linguagem não pode ser tido como fato, quer seja social, histórico ou mesmo jurídico, pois para que seja passível de análise, necessário que se verta em linguagem.

preocupações, criador da própria palavra “segurança” como (sem preocupação)<sup>147</sup>

Para Ávila, podemos citar também a segurança pública, que protege os bens individuais ou coletivos, tais como a vida, a saúde, a liberdade ou a propriedade. Nesse sentido, o jurista coloca em questão o afastamento de ameaças à paz das pessoas. Ainda assim, ele difere de segurança jurídica, porque:

... não se pode confundir “segurança pública com segurança jurídica: enquanto a primeira diz respeito as condutas que o estado deve tomar para proteger os bens das pessoas e da coletividade, a segunda traz referência a propriedades, a conteúdos, a processos, a métodos, e a resultados que devem estar presentes para que o direito possa ser instrumento garantidor dos direitos fundamentais<sup>148</sup>

Com base na concepção de segurança jurídica adotada por Ávila, podemos dizer que ela está atrelada ao fato de existir um direito normativo que vincula determinada sociedade, utilizada como instrumento para garantir direitos fundamentais.

Na diferenciação entre segurança jurídica e certeza do direito, Paulo de Barros Carvalho sustenta:

Não há porque confundir a *certeza do direito*, naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deontico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido a implementação de valor específico, qual seja a de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta<sup>149</sup>.

A segurança jurídica procura garantir ao cidadão a sabedoria de que o direito por ele requerido ontem, é, também, direito hoje e será amanhã, sem surpresas que possam afetar sua previsibilidade em relação aos direitos a ele inerentes perante a sociedade e

---

<sup>147</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 108

<sup>148</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Editora Malheiros, 2012. p. 110

<sup>149</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 160

perante a ele mesmo, possibilitando-lhe o gozo, de tal forma, que torne viável um planejamento futuro. Isso foi chamado, por Humberto Ávila, de Calculabilidade jurídica, ou seja, é a possibilidade de poder calcular os efeitos jurídicos dos atos praticados pelos sujeitos de direito.

## 5.2 – Definição de Prescrição

A definição de prescrição é pôr em palavras a ideia ou juízo do seu conceito, delimitando o espaço de abrangência do termo e estabelecendo os fins ao qual faz referência.

A respeito do conceito de prescrição, a doutrina, em grande maioria, e em observância ao direito civil, atribui ao termo o sentido de extinção do direito “à ação executiva fiscal, à ação de repetição de indébito do fisco ou ao crédito”<sup>150</sup>. Na definição apresentada por Eurico de Santi, a norma de prescrição atua como perda de direito de ação contra o fisco ou o contribuinte, em face do crédito tributário ou da repetição do indébito, em função do decurso de tempo.

Nessa mesma linha, como perda do direito de ação, encontramos: Ruy Barbosa Nogueira<sup>151</sup>, Sacha Calmon<sup>152</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>153</sup>, Fábio Fanucchi<sup>154</sup>, Luciano Amaro<sup>155</sup>, Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>156</sup>, Marlene Kempfer<sup>157</sup>, Antônio

---

<sup>150</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC N 118: entre regras e princípios. p. 251

<sup>151</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1994. p. 321 “A prescrição é um prazo para o exercício do direito de ação.”

<sup>152</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – Sacha Calmon Navarro Coelho. Prescrição e decadência em matéria tributária – teoria geral e análise da lei complementar n 118/05 p. 227 “Se um direito não autoexecutável precisa de uma ação judicial para efetivar-se e esta não for proposta ou for proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação.”

<sup>153</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10 ed. São Paulo, SP: Dialética, 2012. p. 403 “É a perda do direito de ação judicial para a cobrança do crédito tributário, em razão de inércia da Fazenda Pública após o transcurso de prazo determinado em lei.”

<sup>154</sup> FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 2 ed. 2 triagem. Edição póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982. p. 54 “O objeto da prescrição, já se viu, é a ação, ou seja, ‘o direito à tutela jurisdicional do Estado’. O efeito da prescrição é a extinção do direito à ação.”

<sup>155</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 428 “Se, em tempo oportuno, o lançamento é feito, mas o sujeito ativo, à vista do inadimplemento do devedor, deixa

Lazarin<sup>158</sup>, Mauro Luiz da Rocha Lopes<sup>159</sup>, Yoshiaki Ichihara<sup>160</sup>, Regina Helena Costa<sup>161</sup>, Valéria Furlan<sup>162</sup>, João Marcelo Rocha<sup>163</sup>, Eduardo Sabbag<sup>164</sup>, Vicente Kleber de Melo<sup>165</sup>, Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim<sup>166</sup>, Aurora Tomazini<sup>167</sup>, Christine Mendonça<sup>168</sup>, Isabela Bonfá<sup>169</sup>, dentre outros.

---

transcorrer o lapso de tempo que tem para ajuizar a ação de cobrança, sem promovê-la, dá-se a *prescrição* da ação.

<sup>156</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo, SP: Noeses, 2013. p. 268 “... a prescrição é a perda do direito de cobrar o tributo previamente lançado...”

<sup>157</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – BASSOLI, Marlene Kempfer. A interrupção prescricional à luz da Lei n. 5.172/66 (CTN), e Lei n. 6.830/80 e LC n. 118/05. p. 213 “Com o decurso de determinado lapso temporal sem que o Estado-administração exerça seu direito subjetivo de pleitear a tutela jurisdicional (direito de ação em norma secundária), ter-se-á a forma de extinção desse direito pela prescrição.”

<sup>158</sup> LAZARIN, Antônio. Introdução ao direito tributário. São Paulo, SP: Atlas, 1984. p. 147 “A prescrição é um período durante o qual o credor deve exercitar a competente ação para receber do devedor o que lhe é devido. Assim, vemos que não exercitada a ação e decorrido o período, o credor perde o direito de acionar, ou seja, a ação.”

<sup>159</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 251 “... corresponde à perda do direito de ação para a cobrança de crédito tributário, em decorrência da inércia injustificada do Fisco...”

<sup>160</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 16 ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. p. 183 “A prescrição é a perda do direito de ação, isto é, perda de direito adjetivo e instrumental de pedir a tutela jurisdicional do estado.”

<sup>161</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 290 “A prescrição, outra expressão de segurança jurídica, é instituto associado à ideia de *perda do direito de ação* ante seu não exercício, por certo período de tempo.”

<sup>162</sup> FURLAN, Valéria C. P. Apontamentos em direito tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2002. p. 313 “... a prescrição, de seu turno, refere-se à perda do direito de promover tanto a ação judicial para a cobrança do tributo como a ação judicial para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente.”

<sup>163</sup> ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro, RJ: Ed. Ferreira, 2008. p. 466 “... em matéria tributária, a prescrição é a perda da ação para exigir o crédito não pago amigavelmente pelo sujeito passivo.”

<sup>164</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 9 ed. São Paulo, SP: Premier Máxima, 2008. p. 273 “Se ha prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não-uso dela, durante certo interregno, atingido pela força destrutiva, da prescrição.”

<sup>165</sup> OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. Direito tributário: sistema tributário nacional: teoria e prática. Belo Horizonte, MG: Del Rey, 2001. p. 330 “A prescrição aqui consiste, justamente, na perda pelo sujeito ativo da ação de cobrar o crédito tributário regularmente constituído através do ato próprio, o lançamento tributário.”

<sup>166</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – Cristiano Carvalho e Eduardo Bobim. p. 198 “A prescrição quanto ao direito do Fisco corresponde à perda do direito de ingressar com o processo executivo fiscal contra o contribuinte. Invertendo os polos, podemos pensar na prescrição do direito do contribuinte ocorrido devido à perda do direito de ação de que é titular...”

<sup>167</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – Carvalho, Aurora Tomazini de. Decadência e Prescrição do direito tributário como causas de extinção da punibilidade penal. p. 342 “... as de prescrição, sobre a perda do direito de executar o crédito já constituído.”

<sup>168</sup> Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005. – MENDONÇA, Christine. Decadência e prescrição em Matéria Tributária. p. 656 “A partir dos enunciados que prescrevem a

Paulo de Barros Carvalho sustenta que a prescrição se dá pelo decurso de certo trato de tempo, uma vez que “fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição”<sup>170</sup>.

A definição de prescrição, da forma em que foi apresentada é decorrência, em grande parte, da doutrina civilista, a qual, no Código Civil de 1916, não fazia referência expressa a decadência, mas só a prescrição. Em decorrência dessa ausência, e para fazer frente a institutos diversos, designou-se decadência para tratar de perecimento do direito material e prescrição para tratar do perecimento de um direito instrumental ou processual.

Pontes de Miranda, ao tratar sobre o tema, definia prescrição como o perecimento da pretensão<sup>171</sup> pelo decorrer do tempo. Nestes termos, tratar-se-ia do perecimento do direito subjetivo de exigir, coercitivamente, do Estado juiz a satisfação de um direito. Na mesma linha, Fábio Fanucchi sustenta:

A faculdade de agir em juízo para fazer com que prevaleça um direito, não se confunde com esse direito. Extinto o direito, estará extinta a faculdade de agir, pois à ação faltará seu objeto. Porém, extinta a faculdade de agir, não se poderá falar no desaparecimento total e efetivo do direito que, mesmo impotente, permanecerá latente enquanto não for satisfeito<sup>172</sup>

O termo, da maneira como foi usado, permite-nos dizer que a prescrição atua na norma secundária, impedindo sua constituição. Baseia-se no *dies ad quem* da norma de prescrição. A norma de prescrição estabelece seu fim na citação em processo executivo, no

---

decadência e a prescrição é possível a construção de normas jurídicas gerais e abstratas onde o não exercício durante um certo período de tempo estará descrito no antecedente e a previsão da extinção do direito subjetivo (direito de lançar, direito a ação executiva, direito de pleitear administrativamente ou judicialmente o débito do fisco, direito ao crédito tributário) prescrita no conseqüente.”

<sup>169</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 174 “*prescrição* – forma extintiva do direito de cobrar judicialmente o crédito tributário, isto é, a perda do direito do fisco de ingressar com o processo executivo de cobrança do crédito tributário em decorrência do decurso de certo período de tempo.”

<sup>170</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 443

<sup>171</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. Tratado de direito privado. Tomo V. Parte Geral. 1 ed. Campinas, SP: Bookseller Editora, 2000. p. 504 “Pretensão é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa.”

<sup>172</sup> FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 2 ed. 2 triagem. Edição póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982. p. 55

entanto não é esse direito que a norma de prescrição procura extinguir; esse marco serve tão como *dies ad quem/a quo* da norma prescricional.

A norma secundária é, sempre e em todo caso, o próprio exercício do direito de ação. O que não podemos confundir é o ingresso ao judiciário para que seja declarado um direito, com o ingresso ao judiciário para que um direito seja efetivado coercitivamente pelo Estado-juiz. Em ambos os casos, produziu-se, pelo Estado-juiz, uma norma jurídica pela resposta ao exercício do direito de ação. Contudo, no primeiro, houve a constituição de uma norma primária com fundamento de validade em normas processuais, cíveis, tributárias, dentre outras, cuja relação é tão somente entre o sujeito ativo e o Estado-juiz, no qual: dado fato X, sujeito ativo tem direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a declaração de um direito. Essa declaração de um direito dar-se-á por uma segunda norma produzida pelo Estado-Juiz. No segundo caso, ocorre a introdução de uma norma secundária (manifestação do direito de ação), em que se espera do Estado-juiz a produção de uma terceira norma, de cunho coercitivo, em face de sujeito”.

O direito de ação, consagrado no Art. 5, XXXV da Carta Magna, diz que “a lei não poderá excluir a apreciação do poder judiciário, lesão ou ameaça a direito”, ela é de eficácia plena, até pela impossibilidade de não o ser.

Toda e qualquer decisão proferida pelo judiciário passa pela apreciação de um direito alegado, por mais que a norma produzida pelo judiciário seja denegatória. A razão de não haver direito material exequível em âmbito judicial, quer seja pela sua extinção por umas das causas legais ou por circunstâncias fáticas que o afastem, não retiram o direito de ação que deverá ser impetrado, ser apreciado, por mais que a única norma possível de ser proferida seja denegatória do pedido.

Afirmar que a prescrição atua no direito de ação (constituição de norma secundária), é afirmar que sequer esse direito é exercido com a constituição de norma secundária. O que no direito é um fato impossível. Toda defesa de direito ao judiciário, por mais esdrúxula que se possa parecer, haverá com o exercício do direito de ação, com a apreciação jurisdicional e a introdução de uma terceira norma no sistema. Quer se trate de prescrição em Direito Tributário ou em Direito Civil, não há extinção do direito de ação. No Direito Civil, em tudo e em qualquer caso, a prescrição apenas incorre na impossibilidade do juiz proferir sentença (terceira norma) de procedência do pedido. Por

essa razão e por não atingir o objeto, o pagamento de crédito prescrito na esfera cível não gera direito ao estorno. No Direito Tributário, norma que está expressa elimina o crédito, assim, além de incorrer nos mesmos efeitos do Direito Civil, incorrerá também o fim do crédito.

Neste prisma, Cássio Vieira sustenta:

O equívoco semântico ocorre porque o que se extingue com a prescrição não pode ser o direito constitucional de ação (de ver o órgão jurisdicional prestar um provimento satisfativo ou não ao pedido), já que o direito de ação é autônomo do direito material invocado<sup>173</sup>

Sobre a definição do direito de ação, Fredie Didier Jr. apregoa:

O *direito de ação* é uma situação jurídica constitucional que confere ao seu titular um direito a um processo devido (adequado, tempestivo, efetivo e leal), em que se respeitem todas as garantias processuais (contraditório, juiz natural, proibição de utilização de prova ilícita etc.). Trata-se de *direito fundamental* de conteúdo amplo e complexo. Não se trata, de uma simples garantia formal de acesso a justiça. O direito de ação é *qualificado* por todos os princípios que estruturam o devido processo legal...<sup>174</sup>

Na mesma linha, Luiz Rodrigues Wambier expõe o direito de ação como o “direito público, subjetivo e abstrato, de natureza constitucional, regulado pelo Código de Processo Civil, de pedir ao Estado-juiz o exercício de atividade jurisdicional no sentido de solucionar determinada lide”<sup>175</sup>.

A definição a qual no ancoramos é a de que a prescrição extingue o crédito. No artigo 156 do Código Tributário Nacional, encontramos que “extinguem o crédito tributário: V – a prescrição”.

A eliminação do crédito não é efeito, como fator secundário, ou ocorre junto com a extinção do direito de ação, analisada sob a ótica da norma de prescrição em direito

---

<sup>173</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. 2 ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010 – SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. p. 33

<sup>174</sup> DIDIER JR. Fredie. Curso de direito processual civil – Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. Volume 1. 12 ed. Salvador, BA: JusPodvm, 2010 p. 194

<sup>175</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia; TALAMINI, Eduardo (coords.) Curso avançado de Processo Civil. 10 ed. São Paulo, SP: RT, 2008. p. 113

tributário, mas, sim, a própria razão de ser. Não se trata de norma de direito processual, mas de direito material, tem o fim de extinguir o objeto da relação jurídica.

Conforme Luiz Felipe Silveira, a definição de “*prescrição*, para fins tributários, como a extinção do direito do crédito devidamente constituído, em decorrência da inatividade da Fazenda Pública, pelo período de 5 anos”<sup>176</sup>. Na mesma linha, Francisco Alves dos Santos apregoa que “a prescrição no direito tributário do Brasil tem efeito mais forte que no direito privado, vale dizer, tem o mesmo efeito da decadência, efeito de direito material, porque extingue o crédito tributário e a respectiva obrigação tributária”<sup>177</sup>.

Trata-se, portanto, da extinção de um direito subjetivo ao crédito, mas não pela extinção dos meios de cobrança, e sim pela extinção do próprio crédito. Nestes termos, Renata Elaine sustenta:

A prescrição é a norma que fulmina o tempo que tem o fisco de alcançar o crédito tributário, em outras palavras, limita o tempo de exercício da competência administrativa de exigir. O que ocorre é que a exigência, conforme regra do direito, também é exercida pelo Estado-Juiz por meio da norma processual (Direito processual), daí advém a confusão em limitar a norma de prescrição apenas à possibilidade de entrar com uma ação judicial <sup>178</sup>

Essa característica de extinção do crédito gera dúvidas e divergências na doutrina, mesmo entre aqueles que sustentam que a prescrição extingue o direito de ação.

Conforme Hugo de Brito, e doutrinadores como Ricardo Cunha Chimenti<sup>179</sup>, Mauro Luís Rocha<sup>180</sup>, Robinson Sakiyama<sup>181</sup>, Eduardo Sabbag<sup>182</sup>, Renata Elaine<sup>183</sup>, entre outros, sustentam:

---

<sup>176</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2005. p. 304

<sup>177</sup> SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. Decadência e Prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2001. p. 101

<sup>178</sup> MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 2 ed. ampl. e atual. São Paulo, SP: Noeses, 2016. p. 72/73

<sup>179</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. 8 ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2005. p. 127 “O Fisco tem cinco anos, da data da constituição definitiva do crédito tributário, para cobrar judicialmente a dívida tributária. Para o Código Tributário Nacional a prescrição extingue não só a pretensão, mas o próprio crédito tributário.

<sup>180</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 251 “... a prescrição tributária não atinge a pretensão de cobrança, mas o próprio direito subjetivo do Estado à prestação tributária (direito material).”

O Código tributário Nacional, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não extingue apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária<sup>184</sup>

Para essa corrente, a prescrição teria natureza dúplice, pois além de extinguir o direito à ação, extingiria o próprio crédito tributário.

Os efeitos correlacionados a extinção, ou não, do crédito são tremendas para o contribuinte. Os que se filiam encontram a teoria de que a prescrição extingue a ação, o pagamento de um crédito prescrito não ensejaria direito à restituição, uma vez que a norma prescricional incidiria sobre a pretensão<sup>185</sup>, ou seja, somente sobre o direito de exigir coercitivamente, por meio do Estado-Juiz, o objeto da relação, e que este, por sua vez, permaneceria inabalado.

Neste sentido, Fábio Fanucchi apregoa:

Pelo menos é real que a prescrição, uma vez verificada, não constitui um direito oposto e atuante em favor daquele a quem beneficiou, vez que o direito perdido pela outra pessoa da relação foi o de penas o de agir em juízo... Nesse caso, o sujeito ativo da prescrição e passivo do direito, não poderá reivindicar um retorno ao *status quo ante*, possibilidade que sempre terá quem satisfaça um direito caduco<sup>186</sup>

---

<sup>181</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. São Paulo, SP: Método, 2006. p. 367 “Diferentemente, portanto, da regra do direito privado, a prescrição em direito tributário atinge não apenas o direito à ação judicial para a cobrança, mas o próprio direito substantivo, o próprio crédito tributário.”

<sup>182</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 9 ed. São Paulo, SP: Premier Máxima, 2008. p. 273 “A prescrição, de modo indubitado, extingue o crédito tributário surgido com o lançamento.”

<sup>183</sup> MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 2 ed. ampl. e atual. São Paulo, SP: Noeses, 2016. p. 131/132 “prescrição é o nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo no direito, regulamentando o tempo da exigibilidade do crédito tributário (vide: item (iii) das justificativas. A prescrição restringe a aplicação de um direito, qual seja, o de exigir o crédito tributário pelos meios legalmente estabelecidos. Caso esse procedimento não seja realizado, dentro do limite temporal da norma, por meio de linguagem competente, deixa de ser tributo, extingue-se, perde a juridicidade...”

Assim, a prescrição controla o tempo da exigibilidade do crédito (direito material), não apenas a possibilidade de propor a ação”

<sup>184</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 226

<sup>185</sup> LAZARIN, Antônio. Introdução ao direito tributário. São Paulo, SP: Atlas, 1984. p. 149 “sobrevindo a prescrição, o sujeito passivo não tem mais a obrigação de pagar, embora seja possível fazê-lo, se quiser, visto que ela não extingue o direito, mas tão somente a ação por parte do sujeito ativo”.

<sup>186</sup> FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 2 ed. 2 triagem. Edição póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982. p. 58

Seguindo na mesma linha de raciocínio, João Marcelo Rocha sustenta:

Quem paga uma dívida cuja ação já está prescrita está pagando algo que realmente devia. O credor apenas havia perdido o meio de obter, pela via judicial, o pagamento de forma coercitiva. Enfim, pagando-se dívida prescrita, não se admite restituição pelo fato da prescrição, eis que foi renunciada <sup>187</sup>

A respeito de obrigação e crédito tributário, Paulo de Barros Carvalho sustenta:

... desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela <sup>188</sup>

Se não há mais obrigação, significa que se decompôs, pela extinção do crédito ou por qualquer outro elemento que a compõe <sup>189</sup>, qualquer pagamento que se dê em nome dessa obrigação, agora inexistente, é inválido e dá ensejo a restituição.

Por não coadunarmos com a teoria segundo a qual a prescrição extingue o direito de ação, entendemos que em decorrência da extinção do crédito caberá restituição de crédito prescrito. Trata-se dizer que havendo pagamento de pecúnia em favor do fisco, não será este tributo (quando assim linguagem o declare), uma vez que o crédito tributário está extinto, “revela-se pagamento indevido, que dá direito à repetição” <sup>190</sup>.

---

<sup>187</sup> ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro, RJ: Ed. Ferreira, 2008. p. 466

<sup>188</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 4 ed. São Paulo, SP: Noeses, 2011. p. 545

<sup>189</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 418 “Decompõe a figura obrigacional que reproduzimos: a) pelo desaparecimento do sujeito ativo; b) pelo desaparecimento do sujeito passivo; c) pelo desaparecimento do objeto; d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desaparecimento do crédito; e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desaparecimento do débito.

Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que posamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos.”

<sup>190</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 251

Nesses termos, Robinson Sakiyama<sup>191</sup> também defende que por não haver mais o crédito tributário, desaparece o direito subjetivo do sujeito ativo, frente ao sujeito passivo, pelo desaparecimento do próprio crédito. Caso houvesse pagamento de crédito prescrito, poder-se-ia demandar a restituição da quantia.

Apesar das atecnias legislativas vistas no Código Tributário Nacional, ao tratar da extinção do crédito, mesmo em hipóteses, tais como a decadência, em que não há crédito constituído, não podemos afastar a escolha legislativa para que o “crédito” seja extinto nesses casos. No mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, b, designou a Lei Complementar a competência para tratar de crédito e prescrição em matéria tributária, sendo, então, perfeitamente oportuno o Código Tributário Nacional, com status de Lei Complementar, determinar como forma de extinção do crédito o instituto da prescrição.

### **5.3 – Análise da Prescrição pelo Percurso Gerador de Sentido**

A norma de prescrição pode ser analisada nos diversos planos do percurso gerador de sentido, até que seja formada a norma jurídica de prescrição em sentido estrito.

A norma de prescrição, assim como todas as demais normas jurídicas, é uma norma de conduta por excelência, prescreve a conduta humana, conduto, classificações doutrinárias e pode ajudar a melhor examinar o objeto.

Na perspectiva do plano S1, teríamos os enunciados prescritivos que tratam sobre a prescrição em nosso ordenamento. Sob a classificação proposta por Terek Moyses, de acordo com sua função sintática, em: i) enunciados meramente prescritivos; ii) qualificatórios; iii) definitórios; e iv) regras técnicas; podemos dizer que os enunciados que versam sobre o tema são classificados como regras técnicas.

---

<sup>191</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. São Paulo, SP: Método, 2006. p. 367 “após a prescrição, se houver pagamento pelo sujeito passivo, será ele indevido, cabendo restituição.”

Já no plano S2, onde temos as normas jurídicas em sentido amplo, podemos classifica-las, segundo Robles<sup>192</sup>, como regras indiretas da ação humana, as quais, em sua subdivisão, seriam normas jurídicas ônticas.

Na doutrina nacional é mais comum que chamemos esse tipo de norma de “*norma de estrutura*”, uma vez que atua na dinâmica do sistema, estabelecendo formas de criação, regulação e extinção de outras normas.

No plano S3, temos a norma jurídica em sentido amplo, disciplinando que “se sujeito ativo não propuser ação em 5 anos, então o crédito tributário deverá ser extinto”.

Dessa forma, como norma direcionada à conduta humana, estabelece que “se decorrido o prazo estabelecido em lei, sem que o titular do direito ao crédito promova execução, deve ser extinto do crédito, ficando, com isso, proibido de constituí-lo em face do sujeito passivo”. Em contrapartida, estabelece direito ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, agora extinta, de não mais haver contra si crédito tributário constituído.

Destrinchando a norma de prescrição em seus critérios, temos: i) critério material, consubstanciado na inércia do titular do direito ao crédito quanto aos meios de cobrança; ii) critério espacial, espaço territorial no qual os meios para evitar a inercia é admitido no direito, e não os fez; iii) critério temporal, marco temporal final (*dies ad quem*) que tipifica a inércia; iv) critério pessoal, o sujeito ativo que dispunha de direito exequível em face do sujeito passivo; v) e o critério “quantitativo” que estabelece o valor do crédito prescrito.

Com base na classificação em norma de estrutura, esta não atua na norma secundária, mas na norma que estabelece o crédito, extinguindo-o. A norma secundária, conforme visto, permanece passível de ser constituída com o requerimento de apreciação judicial da causa, no entanto, haja vista a extinção do crédito, o julgador só terá uma solução autorizada pelo sistema: produzir uma terceira norma denegatória do pedido.

---

<sup>192</sup> ROBLES, Gregório. Teoría Del Derecho – Fundamentos de teoría Comunicacional del Derecho. Volumen II. 1 edición. Navarra: CIVITAS – Thomson Reuters, 2015. p. 252 “Las normas jurídicas que establecen el “reglamento”, el espacio, el tiempo, los sujetos y las competencias de éstos pertenecen a la categoría de normas indirectas de la acción y son expresables mediante el verbo *ser* em su sentido prescriptivo (no en su sentido descriptivo o atributivo). Todas ellas son normas jurídicas *ônticas*. ”

#### 5.4 – Análise da Prescrição pela Semiótica

Por meio do estudo da semiótica, o signo é tido como uma relação entre um suporte físico (contato), um significado e uma significação. Tudo aquilo que possa representar algo a alguém. Neste aspecto, o suporte físico é tudo aquilo por meio do qual possa obter um significado, desde os objetos, aos gestos, às expressões faciais e etc. Por sua vez, o significado é a representação do suporte físico, o que é comum à sociedade, enquanto que a significação é a construção intelectual de um conceito sobre aquilo que fora apresentado, sendo diferente para cada indivíduo.

Trazendo para o direito, entendemos ser esse um sistema comunicacional, produzido pelo ato de fala, daqueles (emissores) que detêm competência para enunciar as mensagens destinadas aos membros da sociedade, que, por sua vez, serão os destinatários ou receptores, frente a um contexto histórico-social delimitado em espaço e tempo, a fim de prescrever comportamentos humanos.

Não poderia ser diferente, pois a comunicação é o meio pelo qual indivíduos de uma sociedade se relacionam. A enunciação normativa, assim, é por excelência o mecanismo para que os agentes competentes emanem mensagens prescritivas de condutas, orientando seus destinatários sobre como deve ser o comportamento das pessoas em meio ao social.

Disto, inferimos que o direito é linguagem transmitida pelas autoridades, pelo produção de mensagens prescritivas de conduta, destinadas aos membros da sociedade, aos quais querem implantar valores a serem seguidos.

O direito como um texto refere-se a sua manifestação no mundo, que se dá na forma textual, e à característica de que todo ato que se quer que seja jurídico é passível de transcrição em forma de texto. Essa característica textual do direito é que nos permitirá fazer análises tais quais são passíveis em qualquer outro texto desta natureza, no que toca os planos sintáticos, semânticos e pragmáticos. A teoria do direito, analisando estas esferas linguísticas, chama-se teoria hermenêutica-analítica. Nesta análise, Paulo de Barros Carvalho acrescenta aos estudos que o direito tem homogeneidade sintática, pois todas as normas têm a mesma estrutura formal, heterogeneidade semântica, visto que cada norma tem conteúdo de significação distinta e heterogeneidade pragmática.

No plano sintático, observava-se os signos e suas interações entre si, signo com signo. Já no plano semântico, o foco era a relação entre o signo com seu significante, e no plano programático, os signos são estudados com sua relação no social.

Sobre a homogeneidade sintática, percebemos que todos os textos normativos estão estruturados e apresentados gramaticalmente da mesma forma. Quanto à heterogeneidade semântica, passamos para o plano das significações, altamente subjetivo, pois a cada leitura dos enunciados prescritivos, poderão ser obtidas diferentes significações por diferentes pessoas. Daí as discussões sobre o significado de determinado enunciado e porquê o mesmo enunciado prescritivo, com o passar do tempo, poderá ter diferentes interpretações, a depender do contexto em que a análise é feita, consubstanciando em aplicação diferente a cada momento.

Inserindo neste contexto a norma de prescrição, podemos analisa-la no plano sintático ou lógico tendo como resultado uma terceira norma jurídica, produzida pelo judiciário, extinguindo a ação, com fundamento de validade na norma geral e abstrata que prescreve a extinção do objeto da ação (crédito) pelo decurso do lapso temporal. Assim:  $D \{ [H (Cm . Ct . Ce) \rightarrow S' R S'' . t'] \vee [H' (H . -R) . t'' \rightarrow (S' R'' S''')] ] . [H'' (S' . -t'') \rightarrow S''' - R] \}$  – em linguagem desformalizada teríamos: se realizada o critério material (Cm) da hipótese (H), nas coordenadas temporais (Ct) e espaciais (Ce), então sujeito linha (S') detém direito subjetivo ao objeto da relação jurídica (R) em face do sujeito duas linhas (S''), a ser cumprida em coordenadas temporais determinadas (t'); e (H'), se verificada a realização dos critérios da hipótese da norma primária (H), juntamente com o não cumprimento do dever jurídico pelo sujeito S'' da relação intraproposicional (- R), e dentro do tempo prescrito em norma para sua exigência, então gera para o sujeito S' o direito de constituir a relação jurídica com o Estado-juíz (s''') para satisfação da relação (R); e (H''), se o sujeito S' não constituir a relação (R'') com base nas especificações temporais (t'') da norma de prescrição, então o Estado-juíz (S''') é obrigado a extinguir a relação jurídica (R) em virtude da extinção do objeto (crédito).

No plano semântico, podemos resumir tratar-se de norma de extinção do crédito tributário. Já no plano pragmático, a extinção da ação.

Percebe que, desta forma, os planos sintático, semântico e pragmático se encontram em perfeita harmonia, diferente de se supormos ser a norma de prescrição a perda do direito

de ação. Vejamos: no plano sintático, seria a impossibilidade de constituição da norma secundária. Neste ponto, restaria abalada a construção da estrutura lógica da norma, conforme proposto acima, na medida em que, sequer a norma secundária (manifestação do direito de ação) poderia ser constituída.

No plano semântico, a perda do direito de ação; e no plano pragmático, a extinção da ação. Aparentemente, poderíamos pensar estarem corretas tais conclusões, contudo, algumas lacunas não fecham, tais quais: como no plano sintático verifica-se a impossibilidade de constituição de norma secundária, se esta já estará constituída, até para que o próprio judiciário indefira a ação com fundamento na norma geral e abstrata de prescrição? Tentando responder, a única estrutura lógica que seria possível, repito, seria, é:  $[H (Cm . Ct . Ce) \rightarrow S' R S'' . t' \} v - t'' \rightarrow - [H' (H . -R) \rightarrow ( S' R'' S''')]$ . Desta forma, a estrutura temporal de prescrição, uma vez descumprida estaria implicando na negação da norma secundária, na própria negação da relação entre os sujeitos S' e S''', o que deixaria em aberto a questão: se não há o reconhecimento de tal relação, como são preferidas as decisões (denegatória) pelos juízes?

Trata-se talvez da confusão entre direito de ação e os pressupostos da ação. Não podemos confundir o direito de ação com os requisitos ou pressupostos da ação, uma vez que o direito de ação é pleno, e manifesta-se com a constituição da norma secundária e do efetivo pleito no judiciário, já os requisitos ou pressupostos são elementos que garantem a continuidade da demanda, tal como o é o tempo, estipulado em norma, para que o sujeito S' se socorra ao judiciário.

## **6 – Prescrição do Crédito do Fisco no CTN**

O Código Tributário Nacional trata da prescrição do crédito do fisco no enunciado 174, uma vez que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Na dicção do código, percebe-se a presente atecnia legislativa ao estabelecer que prescreve a ação, quando já vimos que, em matéria tributária, a prescrição é extintiva do

crédito. No mais, estabelece prazo quinquenal que se contará a partir da constituição definitiva do crédito até o exercício da ação.

### **6.1 – Constituição Definitiva do Crédito: *Dies a quo* do prazo prescricional do crédito do fisco**

A análise sobre o instituto do lançamento, permitiu-nos fixar a premissa de que este constitui a obrigação e o crédito tributário, e declara o fato que lhes deram ensejo. Todavia, resta-nos analisar quando se dá sua constituição definitiva, na exata medida em que o Código tributário Nacional (art. 174, caput) fixa esse momento como *dies a quo* da contagem do prazo prescricional.

A doutrina nacional diverge quanto ao momento da constituição definitiva do crédito, pelo fato de uma parte sustentada ser pelo lançamento e a outra sustentada ser quando não mais couber discussão em âmbito administrativo, e de que quem sustente ser no momento da constituição do Crédito em Dívida Ativa.

Na visão de Hugo de Brito Machado, o crédito tributário se constitui por meio de ato administrativo, mas explica ainda que existem meios recursais para modificar ou extinguir o crédito tributário, e “enquanto comportar alteração na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração”<sup>193</sup>. Dessa forma, para o autor, enquanto comportar alterações na esfera administrativa, o crédito não será tido por definitivo. Entretanto, quando esse período que comporte a alteração do crédito cessar, o crédito estará definitivamente constituído.

Na mesma linha, sustentam José Eduardo Soares Melo<sup>194</sup>, Mauro Luís Rocha<sup>195</sup>, Isabela Bonfá<sup>196</sup>, de que o prazo começa no momento em que a administração tem a

---

<sup>193</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 166/167

<sup>194</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10 ed. São Paulo, SP: Dialética, 2012. p. 403 “A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos contados da data da sua constituição definitiva (art. 174 do CTN), que ocorre no momento em que a Fazenda passa a ter condições jurídicas de ingressar com a ação judicial.”

<sup>195</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 252 “A cobrança do crédito tributário pode ser empreendida nos cinco anos seguintes ao momento de sua constituição definitiva. Esta se dá, em regra, quando: a) transcorrer em branco (*in albis*) o prazo para o contribuinte

definitividade do crédito, sem que possa mais ser alterado. A fundamentação baseia-se no artigo 145 do CTN, o qual estabelece que “o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só poderá ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”. Assim, enquanto houver alguma dessas causas, o crédito não será considerado definitivo.

Contrariamente, Luciano Amaro, analisando a terminologia adotada pelo Código, tece críticas oportunas, na medida que “mais uma vez aparece a nota da definitividade para qualificar agora a “constituição” do crédito, sem que se fique sabendo se há alguma forma de “constituição provisória” do crédito tributário”. Estabelece que “concluído o lançamento e notificado o sujeito passivo, passaria a fluir a prescrição”<sup>197</sup>.

Dentre outros juristas, seguem a mesma linha: Ruy Barbosa Nogueira<sup>198</sup>, Fábio Fanucchi, Antônio Lazarin<sup>199</sup>, Yoshiaki Ichihara<sup>200</sup>, Regina Helena Costa<sup>201</sup>, Luiz Felipe Silveira<sup>202</sup>, Robinson Sakiyama<sup>203</sup>, João Marcelo Rocha<sup>204</sup>, e Renata Elaine<sup>205</sup> que, assim, sustentam:

---

impugnar o lançamento contra si realizado; ou b) a Administração decide em única ou última instância o instrumento de impugnação ao lançamento manejado pelo contribuinte.”

<sup>196</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 176 “O prazo prescricional será de 5 (cinco) anos, a contar da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 do CTN). Isto é, no momento em que o lançamento se tornou definitivo, sem possibilidade de alteração.”

<sup>197</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 441

<sup>198</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1994. p. 306 “Começa porém a correr, da data da notificação, o prazo interrompível da prescrição da ação de cobrança do crédito”

<sup>199</sup> LAZARIN, Antônio. Introdução ao direito tributário. São Paulo, SP: Atlas, 1984. p. 149 “A prescrição se relaciona à cobrança do crédito tributário, já constituído, formalizado, com o lançamento.”

<sup>200</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 16 ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. p. 186 “entendemos que a “constituição definitiva do crédito tributário” é o lançamento efetuado na forma do artigo 142 do CTN, notificado devidamente o sujeito passivo.”

<sup>201</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 290 “O prazo prescricional flui a partir da data da “constituição definitiva do crédito”, ou seja, do *lançamento eficaz*, assim entendido aquele regularmente comunicado, pela notificação, ao devedor.”

<sup>202</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2005. p. 304 “Com o lançamento, passa a correr o prazo de prescrição.”

<sup>203</sup> BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. São Paulo, SP: Método, 2006. p. 368 “com a notificação do lançamento do sujeito passivo quanto ao lançamento, está constituído o crédito, não havendo falar em provisoriedade da constituição.”

<sup>204</sup> ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro, RJ: Ed. Ferreira, 2008. p. 407 “não existe lançamento *provisório*, para que exista um posterior, dito *definitivo*. Todo e qualquer lançamento é feito em sentido definitivo, pela autoridade competente, e é presumidamente legítimo.”

realizado o lançamento, que por regra é a manifestação do poder tributante, materializa-se o crédito fiscal através de uma declaração de vontade do direito de cobrar valores a título de tributos e penalidades. Então, a partir daí não se falará mais em decadência do direito, mas, e tão somente, em prescrição...<sup>206</sup>

Maria Rita Ferragut<sup>207</sup>, em trabalho publicado no livro “Curso de Especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho” cita Zelmo Denari como defensor da teoria segundo o qual o crédito é constituído definitivamente com a CDA. Mas, sustenta Ferragut que:

eventual alterabilidade do lançamento, mediante impugnações na esfera administrativa, não retira o caráter definitivo da constituição do crédito. Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo”, como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez eu delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções.

Analisando o tema, Paulo de Barros Carvalho tece críticas sobre a argumentação da possibilidade de existir “crédito provisório”, no que segue:

Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo”, como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez eu delas a parte vencida poderia recorrer. Os

---

<sup>205</sup> MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Curso de decadência e prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica. 2 ed. ampl. e atual. São Paulo, SP: Noeses, 2016. p. 288 “com o lançamento notificado, cessa o prazo de decadência e inicia-se o prazo de prescrição”

<sup>206</sup> FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 2 ed. 2 triagem. Edição póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982. p. 65

<sup>207</sup> Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005. – FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento. p. 317

acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções<sup>208</sup>

Para arrematar o raciocínio, sustenta que “um ato administrativo se tem por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescreve como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário”<sup>209</sup>.

Tenhamos em mente que o lançamento comporta a ambiguidade a que todo termo padece. Mas, tomemos o lançamento, acima de tudo, como norma individual e concreta, uma vez que, como “ato” de enunciação, é veículo introdutor de norma jurídica (norma introduzida), que, por sua vez, é fruto do procedimento que verificou o fato e estabeleceu a relação. Dessa maneira, é ato pronto e acabado que insere norma no sistema.

Não podemos imaginar ou cogitar em uma norma, à semelhança da norma de lançamento, que lhe falte critérios, pois não haveria sequer que se falar em norma, na exata medida em que não houve a subsunção. Se dissermos que houve subsunção, por estarem presentes todos os elementos do fato, subsumiram, então, aos critérios da norma geral e abstrata, efetuando o lançamento, essa norma fruto de procedimento é ato de inserção de norma no sistema. Somente outra poderá negar a primeira, retirando a validade e expurgando-a do sistema. Essa é uma característica de toda e qualquer norma jurídica, quer seja produzida pelo legislativo, judiciário ou executivo, no exercício de suas respectivas funções, e as normas por eles produzidas serão válidas até que advenham outras em sentido oposto.

O entendimento, segundo o lançamento que constituía o crédito, era sustentado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, súmula 153, “constituído, no quinquênio, através do auto de infração ou notificação do lançamento, o crédito tributário, não há mais que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.

Sustentamos, com isso, a tese segundo a qual “a contagem do prazo tem como ponto de partida a data da *constituição definitiva do crédito*, expressão que o legislador

---

<sup>208</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 388

<sup>209</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 388

utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor<sup>210</sup>.

## 6.2 – Suspensão da Prescrição

Dentre as características da prescrição, está a possibilidade de suspensão de seus prazos, conforme disposto no art. 151 do Código Tributário nacional. Em decorrência desta norma, o prazo estabelecido tem sua contagem paralisada até que as causas cessem. Depois, continua-se a contagem de onde parou, contabiliza, com isso, o que já transcorreu e reestabelece, em desfavor do sujeito ativo, o que falta.

As características da suspensão, dentre as que veremos a seguir, são: i) a de que não atingem as obrigações acessórias, ou seja, a suspensão da exigibilidade do crédito não dispensa o sujeito passivo do dever de cumprir as obrigações acessórias/instrumentais; ii) a suspensão da exigibilidade não acarreta, necessariamente, a suspensão das normas de atualização monetária, juros e multa; e iii) enquanto perdurar a suspensão, não inibe a Fazenda de lançar o tributo (conforme EREsp. 572.603-PR, Rel. Ministro Castro Meira, j. 08.08.2007).

No tocante ao item “iii” acima, em que a suspensão não inibe o lançamento, entende-se que a administração tem o dever de lançar o tributo, mesmo com a exigibilidade suspensa, sob pena de responsabilidade funcional, conforme parágrafo único do artigo 142 do CTN. Tratar-se-ia de formalidade administrativa, a fim de resguardar o crédito tributário- que continuará suspenso- e de prevenir o agente administrativo de penalidade funcional.

Cumprido frisar que não sustentamos a tese segundo o qual não poderíamos falar em prazo quinquenal para os institutos da decadência e prescrição, haja vista, para os que assim o fazem, admitirem a suspensão ou interrupção do seu prazo como forma de dilatação do tempo, tal qual propusera Paulo de Barros Carvalho ao tratar da decadência<sup>211</sup>. Para o

---

<sup>210</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 434

<sup>211</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 432/433 “Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do *direito* da Fazenda de

direito, o prazo prescricional é sempre, em qualquer hipótese, de um quinquênio. A possibilidade de sua paralização não influencia na característica da norma prescricional: estabelecer o prazo de 5 anos.

Não podemos confundir o tempo social-aquele que estabelecemos para contar os momentos ininterruptos e sucessivos da vida- com o tempo do direito. O direito cria sua realidade, é o senhor do seu tempo.

A norma de prescrição, ao estabelecer prazo de 5 (cinco) anos, cria para o direito a realidade de um quinquênio, em todos os casos. Em relação à prescrição, uma segunda norma (de suspensão ou interrupção) incidirá sobre a primeira (de prescrição), impossibilitando a fluência normal do prazo. Esse período em que a norma de prescrição teve seu prazo suspenso ou interrompido não é computado, para o direito, como tempo da norma prescricional. O direito estabelece seu tempo e a forma como se dará sua contagem em termo inicial, final e os períodos em que o tempo será desprezado.

O fato social do tempo de a prescrição poder perdurar mais que 5 (cinco) anos é irrelevante para o direito, posto que não aceita como linguagem apta, não o reconhecendo. O direito é um sistema linguístico que cria a sua realidade, distinta da social, da econômica, da administrativa, entre outras, mas que não o impede de- se assim suas estruturas internas determinarem- captar fatos de outras áreas, que ao entrar nos sistemas jurídicos se tornarão fatos jurídicos. Confundir ou misturar o tempo do direito com o tempo social, levará-nos a pensar que o prazo de prescrição nunca será de 5 anos, o que é uma contradição, já que este é estabelecido na própria legislação. Seria, então, afirmar que o prazo de prescrição é quinquenal, ao mesmo tempo que não o é. O direito não soma ao prazo prescricional o tempo em que esteve suspenso ou interrompido, o social o faz.

No mais, lembremos que o que se suspende ou interrompe é a contagem do tempo, mas não a prescrição como fato jurídico. Assim, “a prescrição, como fato jurídico que é,

---

*constituir* o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior ao aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo – hipótese de *lançamento por homologação* – em que o marco inicial de contagem é a data do evento.”

não se interrompe ou se suspende. Aquilo que se interrompe é o intervalo de tempo que, associado à inércia do titular da ação, determina o surgimento do fato prescricional<sup>212</sup>.

As causas que suspendem a prescrição estão elencadas no artigo 151 do CTN:

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 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

A análise do caput do artigo não nos remete diretamente a prescrição, mas, sim, ao crédito tributário. Não há impropriedade em afirmar que este artigo trata da suspensão da prescrição, em razão de que: i) a norma de prescrição tem seu *dies a quo* estabelecido como sendo a data da constituição definitiva do *crédito tributário, pelo lançamento*; ii) a norma de prescrição tem a função de *extinção do crédito definitivamente constituído*; iii) a prescrição visa a extinção do *crédito tributário* em razão da não propositura da ação que lhes resguarde o direito, assim, qualquer mecanismo elencado no artigo, que atua sobre o crédito, suspenderá o prazo prescricional.

O lançamento que constitui o crédito é norma válida no sistema, mas a eficácia desta norma estará suspensa, quer dizer, a característica de ser exigível perante o sujeito passivo foi suspensa. Desta feita, a suspensão atua como norma de estrutura em consequente da norma primária de lançamento, em desfavor do sujeito ativo, quanto a exigibilidade do crédito em face do sujeito passivo. Não é o crédito suspenso, como elemento da norma individual e concreta, porém o direito subjetivo do sujeito ativo quanto à exigibilidade do crédito.

A corrente majoritária entende que em virtude da existência das causas suspensivas do crédito tributário, o Fisco estaria impedido de propor ação executória, o que

---

<sup>212</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 434

-pelas premissas adotadas neste trabalho- não convém. A propositura da ação, quer o prazo esteja suspenso ou extinto, é possível à luz do direito de ação. A norma secundária será produzida de acordo com o crédito ao qual se busca satisfação pelos meios coercitivos, embora não é exigível. Em decorrência da inexigibilidade do crédito, mesmo momentânea, a norma produzida pelo Estado-Juiz será sempre, e inexoravelmente, denegatória do pleito.

Adentrando aos incisos, as causas que suspendem o crédito tributário são: i) a prorrogação do prazo de pagamento do *crédito* (inciso I); a garantia integral do *crédito* (inciso II); iii) a contestação em sede administrativa (inciso III); iv) a medida liminar em Mandado de segurança, ou tutela antecipada em que se discuta o *crédito* (incisos IV e V); e o parcelamento do *crédito* (inciso VI).

Sobre o inciso I, cumpre ressaltar que - combinado com o artigo 155 do CTN - a moratória só suspende a exigibilidade do crédito quando for concedida por meio de artifícios dolosos. A moratória concedida sem dolo ou simulação por parte do contribuinte não terá o condão de suspender a prescrição. Conclui-se, portanto, que sendo revogada a moratória que contribuinte tenha agido de boa fé, a cobrança só será admissível se estiver dentro do prazo prescricional não suspenso, em que o *dies a quo* foi o lançamento.

Atendo-nos ao inciso III, podemos inferir que se após o lançamento o contribuinte propuser recurso junto a Administração, o prazo prescricional estará suspenso.

Em sustentação ao alegado, Hugo de Brito apregoa:

o art. 151, III, do CTN assegura que o crédito tributário não será exigível enquanto restar pendência entre os sujeitos da obrigação tributária a ser solucionada na via administrativa. Por isto é que as reclamações e os recursos *suspendem* a exigibilidade, ou, mais exatamente, impedem a exigibilidade do crédito tributário<sup>213</sup>.

Por afetar a exigibilidade e não o direito de ação, os valores incontroversos que não forem matéria de recurso administrativo e que não são afetados pela inexigibilidade, poderão ser executados pelo sujeito ativo. Bonfá afirma que “a interposição de defesa ou

---

<sup>213</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 200/201

recurso administrativo que discuta parcialmente a matéria pode ocasionar a execução da exigência que não foi objeto da arguição<sup>214</sup>.

Um dos grandes problemas que visualizamos ao estudar a prescrição e o inciso III do art. 151 é saber se deve, realmente, suspender o prazo prescricional, em virtude do *dies a quo* ser deslocado para a decisão final da administração sobre a matéria, ou se há duas normas no sistema jurídico: uma que estabelece a prescrição após o lançamento e outra que estabelece a prescrição após a decisão administrativa.

Nesses termos, sustenta Regina Helena Costa:

Importante ressaltar que a *suspensão da exigibilidade do crédito tributário* não se confunde com a *suspensão da prescrição*. Em outras palavras, nem sempre a existência de uma causa suspensiva da exigibilidade implicará a suspensão da fluência do prazo prescricional. Para que a suspensão da exigibilidade enseje a suspensão da prescrição, é necessário que a primeira ocorra em momento subsequente àquela em que o sujeito ativo teve condições de acesso a ação judicial de cobrança<sup>215</sup>

A jurista entende que nos casos em que há reclamação ou recurso, não existe suspensão da prescrição, uma vez que não começou a fluir seu prazo.

Por todo exposto, entendemos que a constituição definitiva do crédito ocorre com o lançamento, momento em que surge o *dies a quo* da norma prescricional. Neste sentido, no lançamento por ofício e por declaração, não há nenhuma hipótese em que a *norma de prescrição* não tenha *dies a quo* fixada com o lançamento. A problemática se instaura quando vemos o termo inicial ser deslocado para o fim da instância administrativa. Trata-se, pois, de questões aparentes.

A norma de prescrição do art. 174 do CTN tem seu termo inicial com a constituição definitiva do crédito, que se dá com lançamento eficaz; já a norma de suspensão, que atua sobre a primeira, desloca o início do prazo. Não se trata da norma de prescrição prevê *dies a quo* para o fim do trâmite administrativo, mas, sim, da atuação de outra norma sobre aquela, alterando seu *dies a quo*. No mais, não cogitamos a ideia da

---

<sup>214</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito tributário. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015. p. 160

<sup>215</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 253

doutrinadora, pois: i) se falarmos de suspensão da exigibilidade do crédito é que este seria exigível em algum momento, mesmo que ocorresse em simultaneidade, e essa simultaneidade, em que se fundamenta o que, em algum momento, foi exigível para que se suspenda o crédito, dá sustentação a suspensão da prescrição, deslocando *o dies a quo*; ii) se não há prescrição, não há exigibilidade do crédito, não havendo possibilidade de o juiz proferir sentença positiva do pedido na execução; logo, não se precisa de norma que suspenda a exigibilidade, pois já não é exequível. Se há norma de prescrição, é porque há exigibilidade do crédito passível de ação com sentença positiva do pedido e se há ação exercível nestes termos, fundamenta-se a existência de norma que o suspenda.

Na prática jurídica percebe-se grande dificuldade em visualizar esses conceitos, na medida em que o fisco, ao fazer um exame dos créditos, e ao se deparar com um crédito prescrito, por vezes reconhece, internamente, a extinção do crédito e não dá seguimento a ela. Isso não é um fenômeno jurídico, não entrou para o direito- a não ser que se tenha produzido linguagem reconhecendo a prescrição- do contrário, é fato social. Doutra sorte, se após a discussão administrativa com reconhecimento do crédito para Fazenda e com posterior transcurso do prazo prescricional, a Fazenda propuser demanda judicial com base em crédito prescrito, a norma produzida não detalhará as incidências que houveram, mas, tão somente, será construída com base em enunciados distintos no qual o *dies a quo* deu-se com a prolação final pela administração.

Nestes termos, podemos construir três normas igualmente válidas com as premissas adotadas: 1) norma de prescrição com *dies a quo* determinado pelo lançamento válido; 2) norma de suspensão da exigibilidade do crédito, que tem como efeito o deslocamento do *dies a quo* para o fim das causas suspensivas; 3) integração da primeira com a segunda, formando norma de prescrição em que o termo inicial dar-se-á com o fim da causa suspensiva. Entretanto, para que cheguemos a esta terceira hipótese, necessário que saibamos das duas anteriores.

A Lei de Execuções Fiscais (lei 6.830/80) no art. 2, parágrafo 3 (suspensão do prazo prescricional pela inscrição em dívida ativa); art. 8, parágrafo 2 (interrupção do prazo prescricional pelo despacho que ordene a citação) não são aplicáveis aos prazos prescricionais, por se tratar de lei ordinária. O artigo 146, III, b, da Carta Magna, reserva

esta matéria à Lei Complementar. Não se trata de norma inconstitucional, pois são aplicáveis a outros créditos Fazendários; no entanto, não são aplicáveis à matéria tributária.

### **6.3 – Interrupção do prazo prescricional**

Outra característica da prescrição, encontrada no parágrafo único do artigo 174 do CTN, reside no fato de poder ter o curso do seu prazo interrompido. Diferentemente do que ocorre na suspensão, nela o prazo se reinicia, desprezando o que já transcorreu. Na literalidade do artigo temos:

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;

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

O inciso I, alterado pela Lei Complementar 18/05, previa que apenas com a citação pessoal do devedor é que se interromperia o prazo, pois, de acordo com a nova redação, estabeleceu-se que o despacho do juiz que ordena a citação, interrompe o prazo prescricional. A citação, nos termos do inciso I, é a norma expedida pelo juiz, que visa notificar o réu para que componha o litígio.

A modificação do inciso trouxe segurança jurídica ao credor contra a morosidade da máquina estatal. A súmula 78, do extinto Tribunal federal de Recursos, preconizava que “proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição”.

João Marcelo Rocha, ao analisar o inciso I do artigo 174 do CTN, quanto a existência de reinício do prazo prescricional, após ajuizada a demanda, assim o justificou:

A resposta está no fato de poder ocorrer alguma eventualidade que faça com que a execução não prospere, devido a alguma irregularidade processual, como nos casos de a documentação nas mãos do Fisco conter

vícios, a Fazenda não estar devidamente representada no processo, etc. Enfim, podem acontecer situações que façam com que o processo de execução venha a ser extinto, sem que haja o pagamento da dívida. Nessas circunstâncias, cabe a Fazenda ajuizar nova ação. Para isso, deverá fazê-lo ainda dentro do prazo prescricional que, como vimos, fora interrompido quando do despacho citatório do processo anterior<sup>216</sup>

O artigo 802, parágrafo único do Novo Código de Processo Civil, estabelece que o reinício do prazo prescricional na execução retroagirá para a data da propositura da ação, ainda que se faça por juízo incompetente. Assim, o despacho que ordenar a citação é *dies ad quem* da norma de prescrição que se inicia pela constituição definitiva do crédito e a data da propositura da ação é *dies a quo* para a norma de reinício da prescrição.

O inciso II, pouco usado na área tributária, trata do protesto judicial, uma tutela de urgência que visa a manutenção de direitos e que está prevista nos artigos 300 e 301 do CPC/15. O protesto judicial tem o fim de formalizar a condição de credor do sujeito ativo. No Direito Tributário, pelos Fiscos dispor da CDA, não é usual.

O inciso III estabelece que “qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor” interromperá a prescrição, contudo, a norma do inciso I é suficiente para interromper a prescrição<sup>217</sup>.

Já o inciso IV estabelece que qualquer ato inequívoco, judicial ou extrajudicial, que reconheça a mora do devedor, interromperá a prescrição. Trata-se de confissão de dívida, sem corroboração de credor. Percebe-se que esta é a única hipótese elencada no artigo na qual admite-se a interrupção da prescrição por um ato praticado pelo próprio sujeito passivo, na esfera administrativa.

---

<sup>216</sup> ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro, RJ: Ed. Ferreira, 2008. p. 468

<sup>217</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo, SP: Noeses, 2013. p. 270 “por considerar que o inciso I do art. 174 estabelece que o despacho do juiz que ordenar a citação é que interrompe, resta esvaziado, pois, o conteúdo do comando em apreço.”

## **6.4 – Lançamento por homologação e contagem dos prazos Prescricionais do Crédito do Fisco no *Lançamento por Homologação***

### **6.4.1 – Lançamento por Homologação**

O lançamento por homologação é dividido pela doutrina majoritária, tomando por base a pura e simples letra da lei, em expesso ou tácito. O lançamento expesso é visualizado no caput do artigo 150 do CTN, no qual expõe que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

Por conseguinte, o lançamento tácito é construído pela doutrina com base no parágrafo 4 do artigo 150, em que “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

A característica de toda e qualquer norma jurídica, tal qual a norma de lançamento por homologação, é a linguagem, pois sem linguagem não há norma jurídica. Quando falamos de linguagem, falamos da possibilidade de ser em linguagem vertida, ou seja, da possibilidade de traduzir em linguagem a norma jurídica.

Conforme elucidado linhas atrás, norma jurídica não se confunde com enunciado prescritivo, este último sim sempre expesso, na medida em que inexistente enunciado, como produto de um ato de fala que não seja verbalizado. A norma jurídica como construção, resultado intelectual de significação dos enunciados prescritivos, no plano S2, não necessariamente necessita estar expesso, por tratar-se da significação que obtemos com a leitura do enunciado.

Esta norma não é apta a irradiar os efeitos que lhe são próprios, necessitando que lhe seja construída com sentido completo, visualizáveis no plano S3. Neste plano hermenêutico, a linguagem é exigência, uma vez que atribui direitos e obrigações aos sujeitos da relação. Mas não se trata de qualquer linguagem que o direito aceita como apta

para ingressar no mundo jurídico e constituir a relação, mas somente aquela linguagem por ele autorizada. No Lançamento por Homologação, quando o nominamos de “expresso”, trata-se de redundância em termos, na medida em que todo ato administrativo que constitui direito por meio de normas, é expresso.

Falamos em Lançamento por Homologação na modalidade tácita é falamos em algo que ainda não existe, não é jurídico e nem cria direitos e obrigações. Não existe, pois, sequer foi construído pela linguagem, sequer foi anunciado, ou requerido o direito.

Agora, quando se requer o reconhecimento do lançamento por homologação com fundamento na sua modalidade “tácita”, em face da administração pública ou por meio do poder judiciário, o que se busca é uma norma expressa de homologação. Jamais a administração ou o judiciário apenas dirá oralmente, sem que o transcreva em linguagem escrita, ou outra forma que constitua em prova, o reconhecimento do direito.

Não podemos confundir, a eficácia social de uma norma, que são os efeitos sociais em decorrência da norma, com o seu reconhecimento e construção, eficácia jurídica, gerando direitos e obrigações para as partes. A norma jurídica de homologação tácita, quando verificados pelo Fisco, repito, sem que haja linguagem, em que, em decorrência disto, se abstém de lançamentos pelo decurso do tempo, temos a eficácia social da norma geral e abstrata da prescrição. O seu reconhecimento expresso pela autoridade competente, constitui norma individual e concreta, garantindo direitos e obrigações para as partes, e do qual se espera eficácia jurídica.

Assim, a homologação tácita não é norma jurídica estricto sensu, aquela gerada pelo plano S3, não reconhece direitos e confere obrigações para as partes, necessitando que seja vertida em linguagem para tanto.

#### **6.4.2 – Contagem dos prazos Prescricionais do Crédito do Fisco no *Lançamento por Homologação***

Em linhas gerais, o artigo 174 do CTN estabelece que o crédito tributário definitivamente constituído pelo lançamento (*dies a quo*) será extinto se o credor não

propuser ação durante o decurso de 5 anos. Todavia, o CTN estipula momentos em que se considerará constituído definitivamente o crédito, devendo-se interpretar esses dispositivos para que o *dies a quo* seja estabelecida.

Na espécie de lançamento por homologação, parte da doutrina sustenta que apenas com o lançamento é que o prazo começará a fluir. Acontece, diferentemente dos lançamentos de ofício e por declaração, que o lançamento constitui o crédito, ou seja, a norma jurídica de lançamento é veículo introdutor da norma de crédito, constituindo-o definitivamente. Na homologação, a norma que constitui, definitivamente, o crédito é a norma de declaração efetuada pelo contribuinte. O sistema estabelece, nesse caso, o contribuinte como sujeito competente para introduzir norma no sistema pela DCTF, sendo, pois, veículo introdutor da norma de direito ao crédito do Fisco.

Trata-se de várias normas que não podem ser confundidas: 1) norma jurídica do lançamento, introduzida no sistema pelo fisco, em que “dada verificação do fato gerador tributável pelo Fisco, deve ser constituída a relação jurídica na qual o Fisco tem o direito subjetivo ao crédito e o sujeito passivo tem o dever jurídico de satisfazer a obrigação; 2) norma da declaração (DCTF), em que o contribuinte deverá inserir norma jurídica com fundamento de validade no artigo 150 do CTN, onde “dado fato tributável deve ocorrer nos moldes do artigo 150 do CTN; por isso, deverá o contribuinte declarar o fato tributável, estabelecendo a relação com o Fisco, e constituir o direito subjetivo deste ao crédito alegado; 3) norma do pagamento antecipado, com fundamento de validade no art. 150 do CTN e na norma constituída no item 3, em que “dada a relação jurídica estabelecida na DCTF nos moldes do 150 do CTN, deve-se, então, ser o cumprimento da obrigação pelo contribuinte em face do crédito alegado; 4) norma de homologação, em que o fisco produzirá de ofício, dentro do prazo de 5 anos decadenciais, norma jurídica que “dados os atos praticados pelo contribuinte estarem em conformidade, deve-se ser homologada e encerrada a relação jurídica; 5) norma de lançamento complementar ao crédito constituído pelo contribuinte, com prazo decadencial de 5 anos, em que “se verificado fato tributável que enseje em majoração do crédito, além do declarado e pago pelo contribuinte, deverá, então, o fisco homologar os atos praticados pelo contribuinte, bem como os valores pagos, e estabelecer nova relação jurídica em que lhe permita o direito subjetivo ao crédito complementar; 6) norma de prescrição do direito ao crédito do Fisco, em que o contribuinte

produziu norma da declaração, constituindo a relação com o Fisco e o respectivo direito subjetivo deste para com o crédito, mas não efetuou pagamento ou o fez a menor, onde temos: “se constituída norma pelo particular declarando o fato tributável e, assim, constituindo a relação jurídica e o crédito, sem que haja pagamento antecipado, ou este se deu a menor, então o fisco terá 5 anos para propor ação judicial de cobrança sob pena de extinção do crédito”.

Tal entendimento é visualizado quando pensamos que a constituição definitiva do crédito não é um status jurídico de imutabilidade, bem como sustentam parte da doutrina ao estabelecer que a constituição definitiva se dá após a discussão administrativa, mas se alude de norma válida no sistema, pronta e acabada. O direito, ao admitir que o contribuinte declare e pague a obrigação, permite-o constituir norma jurídica na qual contém o crédito. Por ser norma válida, é definitiva.

Parcela da doutrina que sustenta a necessidade do lançamento para que se inicie a contagem do prazo, não enxerga o contribuinte como sujeito competente para inserir norma jurídica individual e concreta no sistema.

Distintamente, Paulo de Barros Carvalho sustenta a possibilidade da produção de normas pelo contribuinte, expondo:

A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de norma jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos... Cabem-lhes individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da *causalidade jurídica* (Lourival Vilanova).

É graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração<sup>218</sup>

Trata-se de procedimento adotado pelo próprio sistema. O direito reconhecendo a possibilidade de o contribuinte produzir norma, e, assim, torná-la jurídica. O direito dizendo o que é direito e as formas para sua produção<sup>219</sup>.

---

<sup>218</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 403

Luciano Amaro, ao versar sobre o tema, apregoou:

Assim como não há decadência do lançamento por homologação (embora possa havê-la quanto ao lançamento de ofício, efetúvel no lugar do lançamento por homologação), também não cabe falar em prescrição no caso de tributos lançados por homologação. Se essa forma de lançamento, que na modalidade expressa, quer na tácita, supõe o *prévio* pagamento, é intuitivo que, uma vez realizado o lançamento (por homologação expressa ou tácita), *não há o que cobrar*, e, portanto, não se pode falar em prescrição da ação de *cobrança*. Diversamente, se o tributo (*lançável* por homologação) for *lançado* de ofício (porque o sujeito passivo não “antecipou” o pagamento ou o fez a menor), poderá ocorrer a prescrição, mas aí já não se trata de prescrição de ação de cobrança de tributo lançado por homologação, e sim tributo lançado de ofício<sup>220</sup>

Na visão do jurista, a prescrição tem *dies a quo* na data do lançamento, e este, nos casos de tributo por homologação, só se dá com a homologação expressa ou tácita da Administração.

Sobre o posicionamento do autor, podemos afirmar existir homologação e lançamento nas hipóteses em que o contribuinte constituiu crédito tributário a menor. Neste caso, o fisco homologará o que foi pago e lançará o valor remanescente que entende cabível, desde que dentro do prazo prescricional. Essa hipótese e a que o contribuinte não declara, e, por conseguinte, não paga, necessitando de lançamento de ofício, são as únicas que admitem a contagem decadencial. No mais, quando constituído o crédito pelo contribuinte, porém, com pagamento a menor e nos casos em que declarou e não recolheu a importância, correm prazos prescricionais, porém não mais se falando em decadência.

## 6.5 – Normas de Prescrição do Crédito do Fisco

No estudo conduzido por Eurico Marcos de Santi foi proposto a edição de cinco normas jurídicas de prescrição do crédito do fisco, com base nos critério: “i) ocorrência ou

---

<sup>219</sup> LUHMANN, Niklas. O direito da sociedade. Tradução Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016. p. 67 “Todos os componentes, dada mutabilidade e toda estrutura têm de ser produzidos no sistema, por meio de operações providas pelo próprio sistema. Em outras palavras, não existe nenhuma determinação de estrutura externa. Somente o próprio direito pode dizer o que o direito é.”

<sup>220</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 443

não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado; ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento; iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário; iv) ocorrência ou não ocorrência das hipótese de reinício do prazo de prescrição”<sup>221</sup>.

Na hipótese do critério “i”, com fundamento nos artigos 150 e 174 do CTN, tem-se a fluência do prazo prescricional em desfavor do fisco quando o contribuinte constituiu o crédito tributário por ato próprio, mas não efetuou o pagamento.

A hipótese do critério “ii”, com fundamento nos artigos 142, 173 e 174, aplica-se aos casos em que o lançamento foi regularmente realizado pela Administração, constituindo o crédito tributário, sem que haja pagamento pelo contribuinte.

O terceiro critério, com fundamento nos artigos 151, 160 e 174 do CTN, aplica-se quando se verifica a ocorrência de um dos quatro casos em que existe suspensão da exigibilidade do crédito, antes do vencimento para pagamento. Em tais situações, a norma de suspensão atua na norma de prescrição, deslocando, portanto, o *dies a quo*.

O quarto critério, fundamentados no artigo 174, paragrafo único e incisos, estabelece o retorno do prazo prescricional, contando-se do início e desprezando o já transcorrido, quando verificados uma das hipóteses de interrupção do prazo prescricional.

Com base nesses critérios, podemos construir as seguintes normas:

1) “Se constituído o crédito ao contribuinte pela norma de declaração, sem que haja: i) pagamento total ou este seja menor que o declarado; ii) lançamento por ofício; iii) qualquer das hipóteses de suspensão; iv) qualquer das hipóteses de interrupção, e transcorrido prazo quinquenal contados da declaração sem que se proponha a ação, ele deve, então, ser extinto do crédito tributário”.

2) “Se constituído o crédito pelo contribuinte e sem que haja: i) pagamento total ou este seja menor que o declarado; ii) lançamento por ofício; iii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão antes do vencimento para pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será deslocado para

---

<sup>221</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 157

quando cessar a causa suspensiva, e, transcorridos os 5 anos sem que se proponha a ação, deve ser extinto o crédito tributário”

3) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este venha ser menor; ii) qualquer das hipóteses de suspensão; iii) qualquer das hipóteses de interrupção, em que transcorrido prazo quinquenal contados do lançamento eficaz sem a proposta da ação, então deve ser extinto o crédito tributário”

4) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão antes do vencimento para pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será quando cessar a causa suspensiva, em que transcorridos os 5 anos sem proposta a ação, deve ser extinto o crédito tributário”

5) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco ou que seja constituído pelo contribuinte e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão depois do vencimento para o pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será a data do lançamento ou da declaração pelo contribuinte, computando-se o tempo decorrido até a causa suspensiva e retomando a contagem de onde parou quando cessada a causa suspensiva, pois, uma vez ultrapassados 5 anos sem a propositura da ação, deve ser extinto o crédito tributário”

6) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco ou se constituído o crédito tributário pelo contribuinte, sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de suspensão, mas, ocorrendo uma das hipóteses de interrupção do prazo prescricional, o *dies a quo* de reinício do prazo quinquenal será a data em que se deu a causa interruptiva, ou retroativa para a data da propositura da ação. E, transcorridos os 5 anos sem propositura de nova ação, então deve ser extinto o crédito tributário”.

## 7 – Prescrição do Débito do Fisco

O Código Tributário Nacional versa sobre o débito do Fisco no artigo 165 de forma geral, estabelecendo ser direito do contribuinte “ 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”.

O dispositivo prestigia a legalidade tributária estrita, só estando obrigado o contribuinte a recolher “tributo”, aquele tipificado em lei, bem como à impossibilidade de enriquecimento sem causa, com base no artigo 876 do Código Civil, no qual todo aquele, entenda-se aqui Fisco, que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir. Nos casos em que se paga quantia total ou parcialmente indevida a título de tributo, faz jus o contribuinte à restituição, pois, por não ser tributo, é ilegítima sua posse pelo Fisco.

Para tanto, pensemos que nos casos de quantia paga a título de tributo, quer seja total ou parcialmente incorreto, quando linguagem jurídica assim o reconheça, o Fisco não dispõe de direito subjetivo a esse crédito, não legitimando sua manutenção. Nestes casos, o valor pago não é tributo, mas quantia paga em nome deste<sup>222</sup>, o que gera ao sujeito passivo da relação tributária direito subjetivo ao reconhecimento do valor pago e sua posterior repetição.

A expressão “independente de prévio protesto”, observada no *caput* do 165 do CTN, refere-se ao estado no qual o sujeito passivo efetuou o pagamento, quer dizer, independe se o pagamento se efetivou por erro, o que afasta o disposto no artigo 887 do Código Civil<sup>223</sup>. Assim, independente das circunstâncias no qual se deu o pagamento

---

<sup>222</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 445 “Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título.”

<sup>223</sup> Art. 877. Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.

indevido, total ou em parte, a restituição é direito do contribuinte no tocante àquela fração reconhecidamente indevida<sup>224</sup>.

Ainda no *caput* do artigo do CTN em comento, a expressão “*o sujeito passivo terá direito à restituição total ou parcial do tributo*” foi de infeliz escolha legislativa, isto pois entende-se que o termo “tributo” se refere a obrigação *ex lege*, do qual o Fisco detém direito subjetivo, o que afastaria as hipóteses de restituição. No caso, não se trataria de “tributo”, mas de quantia paga a este título<sup>225</sup>. No mais, entende-se que toda e qualquer quantia paga a título de tributo deverá ser totalmente restituída, não cabendo hipótese de restituição parcial.

No tocante ao prazo, o Código Tributário estabelece, no art. 168, que o “direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; 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”.

A distinção que parte da doutrina sustenta para distinguir a prescrição e a decadência do débito do fisco é lastreada se no âmbito Administrativo (decadência) ou Judicial (prescrição) em que o pleito é formalizado. Nestes termos, Eurico Marcos Diniz<sup>226</sup> e Christine Mendonça partem do pressuposto de diferenciação de que “a norma de decadência refere-se ao direito do contribuinte pleitear no âmbito administrativo, já a prescrição refere-se ao âmbito judicial”<sup>227</sup>.

---

<sup>224</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 7 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense; São Paulo, SP: Método, 2013. p. 410 “A possibilidade de restituição não depende de prévia ressalva de que o pagamento foi realizado “sob protesto”, pois a obrigação tributária tem por única fonte a lei (é *ex lege*), de forma a tornar irrelevante a vontade dos sujeitos passivo e ativo para o nascimento do dever legal”

<sup>225</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 272 “o pagamento efetuado indevidamente não rende ensejo à restituição de *tributo*, já que este corresponde a um valor *devido* ao fisco. Ora, somente o recolhido indevidamente a esse título não é tributo, daí o dever de sua devolução pelo Poder Público”

<sup>226</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 179 “Utilizaremos a expressão *decadência do direito do contribuinte* (item 4.3), para a extinção do direito de pleitear o débito do Fisco pela via Administrativa, e *prescrição do direito do contribuinte*, para a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial.”

<sup>227</sup> Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005. – MENDONÇA, Christine. Decadência e prescrição em Matéria Tributária. p. 671/672

Diferentemente, Regina Helena sustenta tratar-se de prazo “*prescricional*, porquanto a inércia do sujeito passivo, após o decurso de cinco anos, não atinge a titularidade do crédito que possui em relação ao Fisco, mas sim ao direito de pleitear a devolução da quantia paga indevidamente”<sup>228</sup>.

Analisando o instituto, Hugo de Brito igualmente sustenta que “esse prazo é de prescrição, e começa a correr da data em que se extingue, definitivamente o crédito tributário”<sup>229</sup>.

De modo diverso, Paulo de Barros Carvalho sustenta que “quem tenha pago o tributo indevidamente dispõe do prazo de cinco anos para requer sua devolução. É um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno”<sup>230</sup>.

Sob a análise do art. 168 do CTN, o *dies a quo* do prazo é: 1) no caso do pagamento indevido (art. 165, I, II), na data em que ocorreu o pagamento, extinguindo a “obrigação tributária”; 2) nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, em âmbito administrativo ou judicial, a data em que se tornou irrecurável a decisão. Percebe-se que em todos os casos o *dies a quo* dá-se da extinção definitiva do crédito, ou seja, quando o contribuinte cumpre a obrigação que lhe foi imputada, quer seja pelo lançamento ou pelo próprio contribuinte ao estabelecer a relação tributária.

A primeira hipótese aplica-se aos casos em que o contribuinte recolheu espontaneamente o valor a título de tributo, ou nos casos em que ocorreu erro na identificação do sujeito passivo, na determinação do critério quantitativo, ou ainda quando ocorrer erro na documentação referente ao pagamento. Tais fatos dão ensejo ao direito subjetivo de requerer o reconhecimento do erro e o *quantum* a ser restituído. Nestes casos, o *dies a quo* é a data do pagamento.

Na segunda hipótese, aplica-se aos casos em que o contribuinte pagou valores a título de tributo, com base em norma individual e concreta, que lhe impõe o dever de recolher o tributo. Aqui, percebe-se que há uma norma ordenando o pagamento, quer administrativa ou judicial, a qual estabelece o dever do sujeito passivo ao cumprimento do dever estabelecido. Nestes casos, o *dies a quo* é a data da decisão administrativa ou judicial

---

<sup>228</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 276

<sup>229</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 212

<sup>230</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 425

que reforme, anule, revogue ou rescinda decisão condenatória ao pagamento e lhe reconheça o direito a restituição.

A celeuma sobre o *dies a quo* do prazo prescricional do débito do fisco nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” dá-se com base no artigo 156, VII do CTN, no qual estabelece a homologação como forma de extinção do crédito, expressa pelo fisco, ou, após cinco anos, onde teríamos a figura da homologação tácita. Nestes casos, o *dies a quo* prescricional do débito do fisco seria a data em que se homologasse o crédito ou após o transcurso de cinco anos. Assim, no pior dos casos, teríamos 5 anos para extinção do crédito e mais 5 anos para prescrição do débito do fisco. Tal entendimento decorre de que o que extingiria o crédito tributário não seria o pagamento, mas a homologação.

A celeuma foi dirimida com o advento do artigo 3 da Lei Complementar 118/05, que instituiu nova interpretação ao inciso I do artigo 168 do CTN, segundo o qual a extinção do crédito, para a modalidade de lançamento em comento, ocorre no momento do pagamento antecipado. Ainda sobre a Lei Complementar 118/05, o seu artigo 4, inciso I, apresentou enunciado duvidoso ao estabelecer que o artigo 3 da lei é de caráter interpretativo, aplicando-se o artigo 106, I do CTN, no qual autoriza a eficácia retroativa do artigo 3.

Trata-se de impropriedade, na medida em que o STJ já vinha aplicando o entendimento dos cinco mais cinco, o que incorreria dizer que o artigo 3 da LC 118 inova o sistema. Frente a isto, o STJ já reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 4 no referente a eficácia retroativa do artigo 3 da LC 118/05, no EREsp 644.736, j. 06/06/2007. Diante disto, após a edição da LC 118/05, entende-se que o *dies a quo* é a data do pagamento, contudo, para as ações ajuizadas até a edição da LC, aplica-se a tese dos 10 anos, conforme jurisprudência do STF, demonstrada na RE 566621 RS, que segue ementa:

#### **Ementa**

DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. DESCABIMENTO. VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO 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.

O artigo 169 estabelece versar sobre a “prescrição” do contribuinte em matéria tributária, enuncia que a ação anulatória sobre a decisão que denegar a restituição prescreve em dois anos. No parágrafo único do artigo, fixa que “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”. Quanto a natureza desta norma, Paulo de Barros Carvalho apregoa:

Exercitando, porém, o seu direito, em tempo hábil, e vendo o sujeito passivo negada a devolução do tributo pago indevidamente, abre-se-lhe o prazo de dois anos para que ingresse com a competente *ação anulatória do ato denegatório proferido pela Administração*. Decorrido o tempo sem a iniciativa do interessado, opera-se o fato jurídico da prescrição, extinguindo-se a possibilidade de acesso ao instrumento processual que protege seu direito.<sup>231</sup>

Sobre o tema em comento, Regina Helena apregoa:

esse dispositivo não possui nenhuma aplicação prática, pois, diante de uma manifestação da Administração indeferindo o pleito do contribuinte reaver o valor paga indevidamente, este, se desejar, proporá ação judicial, buscando a satisfação dessa pretensão (art. 5, XXXV, CR). Isto porque a procedência do pedido na ação anulatória da decisão denegatória da restituição, por si só, não conduz à devolução da quantia pleiteada, implicando que o contribuinte ajuíze nova ação buscando a repetição. Daí sua inutilidade<sup>232</sup>

Trata-se de afirmar que a discursão administrativa não é um pré-requisito para o ingresso judicial, mas uma faculdade do contribuinte. A opção pela discussão administrativa não pode prejudicar o contribuinte, estabelecendo prazos menores.

Hugo de Brito Machado, sobre o artigo 169 do CTN comenta:

Essa norma, porém, é inconstitucional, porque contrária o princípio da isonomia. Na mesma relação jurídica – vale dizer, na relação de tributação –, a necessidade de segurança jurídica que justifica o estabelecimento de prazos extintivos de direitos projeta-se igualmente para o devedor e para o credor. Fazenda Pública e contribuinte, portanto, devem ter igual prazo para pleitear a satisfação de seus direitos. Como para a Fazenda Pública cobrar seus créditos é estabelecido o prazo de cinco anos, nada justifica o estabelecimento de prazo diferente para que o contribuinte busque em juízo a satisfação de seus direitos<sup>233</sup>

O estabelecimento de prazos distintos fere o princípio lógico da simetria das relações jurídicas, no sentido de que: dada uma relação jurídica, sujeito A tem direitos/deveres subjetivos em face ao sujeito B, na mesma medida e intensidade que o

---

<sup>231</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013. p. 426

<sup>232</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014. p. 277/278

<sup>233</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 214

sujeito B tem deveres/direitos subjetivos em face ao sujeito A, mas em sentidos contrapostos.

No tocante ao parágrafo único, o qual estabelece que o prazo prescricional interrompe e recomeça pela metade a contar da citação válida, observa-se afronta a Constituição na medida em que seu art. 5 LXXXVIII assegura a todos, quer seja em âmbito administrativo ou judicial, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de tramitação. Ainda, encontra em dissonância com a CF em seu art. 5, XXXV, no qual a lei não pode excluir da apreciação do judiciário qualquer ameaça a lesão ou a direito.

Hugo de Brito não dispensou críticas sobre o parágrafo único, uma vez que “o absurdo está em que, com o conhecido congestionamento dos canais judiciários, é praticamente improvável, em face da regra legal em causa, escapar o autor da ação de repetição de indébito tributária à prescrição”<sup>234</sup>. Tal sustentação, de ordem pragmática, visualiza a morosidade do sistema judiciário brasileiro, o que acarretaria em uma norma que impossibilite o direito à restituição do contribuinte. Isto porque, o juiz teria que em um ano após a citação válida apreciar a causa e proferir julgamento, o que no cenário jurisdicional atual é quase impossível.

Cumprido salientar que há suspensão da prescrição do débito do Fisco quando houver impedimento ao exercício do direito ou seu efeito exercício regular, ou ainda quando houver previsão legal. No primeiro caso, trata-se da suspensão fática, enquanto no segundo, da suspensão legal<sup>235</sup>.

---

<sup>234</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015. p. 215

<sup>235</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 185 “Falaremos em *suspensão fática*, quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em *suspensão legal*, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito.”

## 7.1 – Proposta adotada e a Norma de Prescrição do Débito do Fisco

Em respeito à coerência estabelecida neste trabalho, discordamos do entendimento acerca da natureza dos enunciados. Entendemos que apenas no inciso II do art. 168 temos o instituto da prescrição do contribuinte pleitear o indébito tributário.

Com base na teoria da linguagem, uma norma geral e abstrata que confira direito a ver apreciado o pedido de repetição do indébito não atribui direito subjetivo ao indébito, necessitando de norma individual e concreta que reconheça o indébito tributário em desfavor do fisco, para que possamos falar em prazos prescricional. Até o advento desta norma, a fluência é de prazo decadencial.

O *caput* do artigo 165 é norma geral e abstrata que assegura ao contribuinte discutir sobre o valor do tributo pago, independente de prévio protesto, isto é, o contribuinte poderá discutir sobre a legalidade dos tributos por ele pago, independente se efetivado por erro.

Interpretando os institutos que versam sobre o tema, temos o artigo 168, I, cumulado com o 165, inciso primeiro e segundo, os quais versam sobre a restituição nas hipóteses em que o contribuinte tem o dever de produzir norma declarando o fato tributável e, com base neste, pagar o tributo antecipadamente, bem como nas hipóteses de lançamento de ofício ou por declaração em que ocorrer erro quanto à sujeição passiva ao critério quantitativo, ou quanto aos documentos relativos ao pagamento. Com base nas premissas adotadas anteriormente, o que o contribuinte fez foi constituir o crédito tributário, tal qual o fisco ao produzir o lançamento. Essa norma tem presunção de validade no sistema, uma vez que o próprio sistema estabeleceu o contribuinte como sujeito apto a introduzir esta norma, e, assim, tal qual o crédito na norma de lançamento, é tributo, até que advenha outra linguagem jurídica em sentido contrário. Neste primeiro momento, não há impropriedade em tratar o crédito em discussão como tributo, pela presunção de validade que a norma possui.

Dizemos então que não é a mera alegação do contribuinte a um direito ao indébito que lhe assegura algum direito, mas o reconhecimento do indébito pelo fisco ou pelo judiciário, por meio de linguagem. O lapso temporal deste reconhecimento é prazo decadencial, não prescricional, independente se recorrido diretamente ao judiciário. Nestes

termos, quando recorreremos diretamente ao judiciário para repetição do indébito, na situação aqui tratada, não temos um direito pré-constituído em que se busca efetivação, mas buscamos que o judiciário reconheça a ilegalidade do valor pago a título de tributo, constituindo o direito ao indébito e, após, condene o Fisco à devolução da quantia. Contudo, mais uma vez a prática confunde a realidade. Na pragmática jurídica, o contribuinte ingressa ao judiciário pedindo diretamente o estorno e o juiz prócere decisão para que o Fisco assim o proceda, mas, para que isto ocorra, é necessário que primeiro o juiz reconheça o direito, por mais que o faça por meios indiretos, tal qual condenando o Fisco à restituição.

No tocante ao inciso II do artigo 168 do CTN, o qual nos remete ao inciso III do artigo 165 do mesmo diploma legal, percebe-se tratar de prescrição na medida em que há norma produzida pelo fisco, que reforma, anula, revoga ou rescinde o lançamento produzido, bem como a norma produzida pelo particular, no qual fundamentava o pagamento. Essa norma tem a função de reconhecer o pleito do contribuinte pela ilegalidade da quantia paga, no todo ou em parte, ensejando-lhe direito subjetivo ao indébito tributário. Neste momento podemos falar em prescrição de débito do fisco.

Na análise do artigo 169, do CTN, ao estabelecer prazo “prescricional”, incorreu o legislador em erro sem tamanho. Ora, se o direito alegado foi denegado na esfera administrativa, por óbvio, o que se busca no judiciário com a anulatória é a reversão da decisão, ou seja, o reconhecimento do direito e a posterior condenação de ressarcimento.

Para que falemos em prescrição e decadência, faz-se necessário observar o que se busca, se é a constituição de um direito ou, com base no direito tributário, a extinção desse direito. Assim, o elemento distintivo dos casos de prescrição e de decadência deve ser a sua *natureza*, e não os detalhes formais com que este possa estar guarnecido<sup>236</sup>.

Na prescrição em análise, por falta de comando legal, não extingue o crédito do contribuinte, isto é, após a prescrição, caso seja de interesse da Fazenda, poderá ser devolvidos os valores pagos indevidamente. Esta, por estar pautada pela estrita legalidade, deveria ser a prática usual, restituindo os contribuintes, mesmo referentes a créditos prescritos, dos valores que estão em sua posse ilegítima.

---

<sup>236</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 455

Para formulação da norma de prescrição do débito do Fisco, visualiza-se no antecedente o fato tempo decorridos cinco anos e, no conseqüente, a extinção da possibilidade de ver o judiciário produzindo norma coercitiva que satisfaça o direito constituído.

Com base nos critérios adotados por Eurico de Santi<sup>237</sup> para formulação da norma de prescrição do débito do fisco, teríamos, adequando às premissas estabelecidas, apenas a da ocorrência ou não de decisão que denegue decisão anterior que motivou o pagamento. A primeira premissa faz referência às hipóteses em que o contribuinte pagou o tributo, em decorrência de decisão administrativa ou judicial e que posteriormente há decisão reformando, anulando, revogando ou rescindindo decisão anterior que motivou o pagamento. A norma de prescrição é: “Se anulada, revogada, reformada, ou rescindida decisão anterior que motivou o pagamento, e passado o transcurso do prazo de cinco anos sem que proponha a ação, então o extingue o direito de subjetivo à norma judiciária positiva do pleito”.

A segunda hipótese utilizada por Eurico de Santi é o caso de ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição, discutida administrativamente, em razão do contribuinte ter efetuado o pagamento, quer seja em lançamento por ofício, por declaração ou na modalidade por homologação. O jurista estabelece normas de decadência e de prescrição, e esta ocorre quando o contribuinte, ao ter decisão denegatória da restituição, recorre ao judiciário. Diferentemente do posicionamento do autor, entendemos que não ocorrendo decisão administrativa que denegue a restituição, remeteríamos ao caso versada na hipótese primeira, onde tratar-se-ia de prescrição e, ocorrendo decisão denegatória, o contribuinte deverá pleitear no judiciário a reversão da decisão. Em outras palavras, quer que seja reconhecido seu direito à restituição, e com base nesta, o juiz ordenará a restituição, o que para tanto corre prazo decadencial.

---

<sup>237</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4 ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011. p. 180/181

## 7.2 – Prescrição Intercorrente

Após a citação válida em execução fiscal, a prescrição é interrompida, com base no artigo 174, parágrafo único do CTN. Essa interrupção, a qual despreza-se o tempo decorrido, reiniciando a contagem do prazo prescricional do início, tem o condão de extinguir o crédito tributário, caso a ação seja extinta por vícios processuais e não se proponha nova ação no prazo quinquenal.

A prescrição intercorrente tem fundamento no artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais e estabelece a suspensão do processo pelo período máximo de um ano, devido à falta de bens penhoráveis ou quando não localizado o devedor, momento em que o juiz determinará o arquivamento provisório do processo (art. 40, parágrafo 2 da LEF). Após o transcurso do prazo de suspensão sem que o credor localize bens penhoráveis do devedor, o juiz remeterá os autos ao arquivo provisório, estabelecendo o prazo prescricional quinquenal intercorrente. Uma vez expirado o prazo prescricional intercorrente, o processo deverá ser extinto.

A conceituação estabelecida neste trabalho, na qual prescrição não é a perda do direito de ação, mas a extinção da própria ação (no direito civil) ou a extinção do crédito (no direito tributário), é o que nos permite falar em prescrição intercorrente após o exercício do direito de ação. O direito de ação não é afetado pela prescrição, mas tão somente o curso regular da ação, visto que, para o Direito Civil, em face da prescrição, o juiz deverá produzir norma extintiva da ação, e no direito tributário, o juiz proferirá norma extintiva da ação, não em virtude de a norma de prescrição atingir a ação, mas pelo fato da norma prescricional extinguir o crédito tributário, objeto da ação.

O parágrafo 4 do artigo 40 da LEF, acrescido pela Lei 11.051/04, estabelece que “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”.

Nos exatos termos da Lei Ordinária, tem-se:

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.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

O disposto no artigo 40 da LEF, no qual constrói-se o conceito de prescrição intercorrente, busca sanar incertezas nas relações jurídicas, impedindo a perpetuação de conflitos irresolúveis.

Em uma análise mais aguçada, podemos verificar que: 1) o juiz suspenderá a execução, a qualquer tempo, quando houver crises de procedimento<sup>238</sup> (o *dies a quo* da norma de suspensão do processo é da data do despacho que ordenar o arquivamento); 2) será aberta vista aos autos para o representante judicial da Fazenda se manifestar sobre as causas que ensejaram a suspensão do processo; 3) o *dies ad quem* da norma de suspensão é quando encontrados bem penhoráveis pela Fazenda ou localizado o devedor, anterior ao prazo de um ano ou quando completados um ano sem que sejam encontrados bens penhoráveis ou o devedor; 4) não localizados bens penhoráveis ou o devedor dentro do prazo de um ano, tem início à prescrição intercorrente (o *dies a quo* da prescrição intercorrente é o *dies ad quem* da norma de suspensão, quando não localizados bens penhoráveis ou o devedor); 5) transcorridos o prazo quinquenal da prescrição intercorrente sem que seja localizados bens penhoráveis ou o devedor, extinguirá a ação (o *dies ad quem* da norma de prescrição intercorrente é a data em que se fizer cinco anos do *dies a quo* da norma prescricional intercorrente).

---

<sup>238</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009. p. 258 “crises de procedimento, a que se refere a processualística tradicional, explicitadas como sendo fenômenos anormais que interferem na tramitação do processo”

Tenhamos em mente tratar de outra norma, distinta da norma do artigo 174 parágrafo único do CTN. A norma prevista no CTN não é interrompida ou suspensa pela norma do artigo 40 da LEF, dado que trata-se de prazo quinquenal para propositura de nova ação, quando a que fora impetrada for extinta por vícios procedimentais, e de que tem o condão de extinguir o crédito tributário. No mais, tem *dies a quo* deslocada para a data da propositura da ação, e *dies ad quem* fixada na data em que completar cinco anos sem que se proponha nova ação, caso a que fora proposta seja extinta. A norma prescricional do artigo 40 da LEF visa a extinção da ação quando houver crises de procedimento e que o *dies a quo* é o *dies ad quem* da norma de suspensão do processo.

Cumpra salientar que a norma de prescrição do artigo 174 do CTN, em virtude de ação em curso, não tem aplicabilidade, ou seja, como a hipótese é: “se após a propositura da ação advir decisão extinguindo o processo, e em cinco anos não propuser nova ação executiva, então deve ser extinto o crédito tributário”. Nestes termos, se não for extinta a ação por problemas procedimentais, a norma prescricional não cumpre sua hipótese, não aplicando assim o consequente.

Conforme súmula 314 do STJ, tem-se que “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição intercorrente”. A constitucionalidade da norma do artigo 40 não é afetada, trata-se de norma constitucional na medida em que não versa sobre prescrição tributária ou sobre o crédito, mas sobre procedimento processual em execução fiscal. Em decorrência disto, não tem a prerrogativa de extinguir o crédito. Neste caso, e somente neste, o pagamento de um crédito prescrito, com base na prescrição intercorrente, não gera direito ao contribuinte à restituição.

Admitir que a norma contida no artigo 40 da LEF suspende a norma de prescrição do artigo 174, parágrafo único do CTN, é estabelecer esta como forma de extinção do crédito e assim aceitar que norma ordinária verse sobre prescrição e crédito tributário, o que incorreria em inconstitucionalidade. Trata-se de normas distintas, com fundamentos distintos e aplicabilidade distintas.

Vejamos a situação hipotética: Ajuizamento da ação em 31 de janeiro de 2010, com despacho para citação em 15 de fevereiro de 2010. Juiz decreta a suspensão do processo em 31 de janeiro de 2013. Neste caso, estabelecer que a norma do artigo 40

suspende a prescrição tributária é afirmar que em 31 de janeiro de 2014 conta-se dois anos para que se dê a prescrição intercorrente na medida em que o prazo foi suspenso, ou seja, conta-se o tempo percorrido antes da suspensão. Por outro viés, estabelecer que são normas distintas, com aplicabilidade distintas, implica reconhecer que o prazo quinquenal intercorrente contar-se-á em 1 de janeiro de 2014 e que a norma de prescrição tributária não tem aplicabilidade, pois não foi satisfeita a hipótese. Faça-se isto, e transcorrido o prazo prescricional intercorrente, extingue-se apenas a ação, não afetando o crédito.

Outro efeito desta norma é a impossibilidade da administração, com base neste crédito, proferir Certidão Positiva de Dívida Ativa. Entende-se, pois, “como ato de controle de legalidade, a inscrição é o ato final do *iter* que possibilitará a cobrança, nada podendo acrescer ao ato anterior, apenas lhe atribuindo eficácia”<sup>239</sup>. Desta forma, como houve prescrição intercorrente, e em decorrência desta, toda norma produzida pelo judiciário em face do exercício do direito de ação deve ser por sua extinção e, assim, a Certidão Positiva de Dívida Ativa não poderá ser proferida.

---

<sup>239</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário. 2 ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2008. p. 150

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito constrói seu próprio tempo por meio das normas jurídicas e cabe a nós interpreta-las, atribuindo sentido ao tempo jurídico, mas nunca os confundindo com o tempo social. Tais normas visam dar estabilidade ao sistema, a fim de que discussões ou direitos não sejam eternizados, mas que tenham fim.

A prescrição, quer se trate de prescrição em Direito Tributário ou no Direito Civil, não há extinção do direito de ação. No Direito Civil, em tudo e qualquer caso, a prescrição apenas incorre na impossibilidade do juiz proferir sentença (terceira norma) de procedência do pedido. Por essa razão, e por não atingir o objeto, o pagamento de crédito prescrito na esfera cível não gera direito ao estorno. No Direito Tributário, norma expressa extingue o crédito, assim, além de incorrer nos mesmos efeitos do Direito Civil, incorrerá também a extinção do crédito.

A norma secundária é, sempre e em todo caso, o próprio exercício do direito de ação. O que não podemos confundir é o ingresso ao judiciário para que seja declarado um direito, com o ingresso ao judiciário para que um direito seja efetivado coercitivamente pelo Estado-juiz. Em ambos os casos, produziu-se, pelo Estado-juiz, uma norma jurídica pela resposta ao exercício do direito de ação. Contudo, no primeiro houve a constituição de uma norma primária com fundamento de validade em normas processuais, cíveis, tributárias, dentre outras, cuja relação é tão somente entre o sujeito ativo e o Estado-juiz, no qual “dado fato X, sujeito ativo tem direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a declaração de um direito”. Essa declaração de um direito dar-se-á por uma segunda norma produzida pelo Estado-Juiz. No segundo caso ocorre a introdução de uma norma secundária (manifestação do direito de ação), na qual espera-se do Estado-juiz a produção de uma terceira norma, de cunho coercitivo, em face de sujeito”.

A prescrição é uma norma temporal do direito, do qual: quando prescrição do crédito do fisco, extingue o crédito tributário, ou, quando prescrição do débito do fisco, extingue a ação do contribuinte para requerer a restituição. As normas de prescrição do crédito do fisco são: 1) “Se constituído o crédito pelo contribuinte pela norma de declaração e sem que haja: i) pagamento total ou este seja menor que o declarado; ii) lançamento por ofício; iii) qualquer das hipóteses de suspensão; iv) qualquer das hipóteses de interrupção, e

transcorrido prazo quinquenal contados da declaração sem que se proponha a ação, então deve ser extinto o crédito tributário”; 2) “Se constituído o crédito pelo contribuinte e sem que haja: i) pagamento total ou este seja menor que o declarado; ii) lançamento por ofício; iii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão antes do vencimento para pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será deslocado para quando cessar a causa suspensiva, em que, transcorridos os 5 anos sem que se proponha a ação, deve ser extinto o crédito tributário”; 3) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este venha ser menor; ii) qualquer das hipóteses de suspensão; iii) qualquer das hipóteses de interrupção, e transcorrido prazo quinquenal contados do lançamento eficaz sem que proposta a ação, então deve ser extinto o crédito tributário”; 4) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas, ocorrendo uma das hipóteses de suspensão antes do vencimento para pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será quando cessar a causa suspensiva, em que, transcorridos os 5 anos sem proposta a ação, deve ser extinto o crédito tributário”; 5) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco ou que seja constituído pelo contribuinte e sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de interrupção, mas ocorrendo uma das hipóteses de suspensão depois do vencimento para o pagamento do crédito, o *dies a quo* quinquenal será a data do lançamento ou da declaração pelo contribuinte, computando-se o tempo decorrido até a causa suspensiva, e retomando a contagem de onde parou quando cessada a causa suspensiva, em que, ultrapassados 5 anos sem a propositura da ação, deve ser extinto o crédito tributário”; 6) “Se constituído o crédito por meio do lançamento promovido pelo fisco ou se constituído o crédito tributário pelo contribuinte, sem que haja: i) qualquer pagamento ou este seja menor; ii) qualquer das hipóteses de suspensão, mas ocorrendo uma das hipóteses de interrupção do prazo prescricional, o *dies a quo* de reinício do prazo quinquenal será a data em que se deu a causa interruptiva, ou, retroativa para a data da propositura da ação, e transcorridos os 5 anos sem propositura de nova ação, então deve ser extinto o crédito tributário”.

Para formularmos a norma de prescrição do débito do Fisco, tomamos por base a teoria da linguagem, na qual uma norma geral e abstrata que confira direito a ver apreciado

o pedido de repetição do indébito não atribui direito subjetivo ao indébito, necessitando de norma individual e concreta que reconheça o indébito tributário em desfavor do Fisco, para que assim possamos falar em prazos prescricional. Até o advento desta norma, a fluência é de prazo decadencial. Desta feita, formulamos apenas uma hipótese de norma de prescrição do débito do Fisco, o qual faz referência às hipóteses em que o contribuinte pagou o tributo, em decorrência de decisão administrativa ou judicial e que posteriormente há decisão reformando, anulando, revogando ou rescindindo decisão anterior que motivou o pagamento. A norma de prescrição é: “Se anulada, revogada, reformada, ou rescindida decisão anterior que motivou o pagamento, e passado o transcurso do prazo de cinco anos sem que proponha a ação, então o extingue o direito de subjetivo à norma judiciária positiva do pleito”.

No mais, salientamos que o texto constitucional dispõe sobre a competência legislativa para tratar sobre aspectos do direito tributário, em seu artigo 146, III, b estabelece que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e de cadência” em matéria tributária.

O artigo supracitado estabelece o rito que deverá ser observado para que os veículos introdutórios injetem no sistema jurídico enunciados que versem sobre matérias específicas, sob pena de posterior inserção de norma julgando a sua inconstitucionalidade. Admitir que a norma contida no artigo 40 da LEF suspende a norma de prescrição do artigo 174, parágrafo único do CTN, é estabelecer esta como forma de extinção do crédito e, assim, aceitar que norma ordinária verse sobre prescrição e crédito tributário, o que incorreria em inconstitucionalidade. Trata-se de normas distintas, com fundamentos distintos e aplicabilidade distintas

A conceituação estabelecida neste trabalho, na qual prescrição não é a perda do direito de ação, mas a extinção da própria ação (no direito civil) ou a extinção do crédito (no direito tributário), é o que nos permite falar em prescrição intercorrente após o exercício do direito de ação. O direito de ação não é afetado pela prescrição, mas tão somente o curso regular da ação, em que, para o Direito Civil, em face da prescrição, o juiz deverá produzir norma extintiva da ação, e no direito tributário, o juiz proferirá norma extintiva da ação, não em virtude da norma de prescrição atingir a ação, mas pelo fato da

norma prescricional extinguir o crédito tributário, objeto da ação. A prescrição intercorrente é a extinção da ação já em curso, por meio de norma prescricional processual, cuja função exclusiva é a de extinguir a ação, não o crédito.

## BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo, SP: Noeses, 2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense; São Paulo, SP: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo, SP: Método, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo, SP: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 3ª ed. revista. Bauru, SP: EDIPRO, 2005.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo**. In: O Constructivismo Lógico Semântico, Vol. I. Capítulo II. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo, SP: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_. **Direito Penal Tributário**. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. Interpretação e Aplicação do Direito. In: **Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. Coordenação: Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 9 ed. rev. São Paulo, SP: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009.

CHAUI, Marilena. **Introdução à história da filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles**, Volume I. 2ª ed. rev. e ampl. – São Paulo, SP: Companhia das Letras, 2002.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

**Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2005.

**Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 2ª ed. Coord. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo, SP: MP Ed., 2010.

DIDIER JR. Fredie. **Curso de direito processual civil – Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. Volume 1. 12ª ed. Salvador, BA: JusPodvm, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2005.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. 2ª ed. 2 triagem. Edição póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982.

FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, decisão, dominação**. 4ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3ª ed. São Paulo, SP: Annablume, 2007.

FURLAN, Valéria C. P. **Apontamentos em direito tributário**. 2ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2002.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**. Barcelona: Gedisa, 1999.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e o Tempo**. Trad. revisada e apresentação de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 10ª ed. Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2015.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

IVO, Gabriel. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Constructivismo Lógico Semântico, Vol. I. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, SP: Noeses, 2013.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. Ver., atual. e ampl. Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2015.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Trad. Valério Rohden e Udo Baldur Moosburger. 2ª ed. São Paulo, Abril Cultural, 1983.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paul: Martins Fontes, 2014.

- LAZARIN, Antônio. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo, SP: Atlas, 1984.
- LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária – decadência e prescrição**. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2005.
- LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2009.
- LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. Trad. Ana Cristina Arantes Nasser. 3 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.
- \_\_\_\_\_. **O direito da sociedade**. Trad. Saulo Krieger. São Paulo, SP: Martins Fontes – Selo Martins, 2016.
- MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **Curso de decadência e prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**. 2ª ed. ampl. e atual. São Paulo, SP: Noeses, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015
- MARCONDES, Danilo. **Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a Wittgenstein**. 2ª ed. rev., ampl. Rio de Janeiro, RJ: Zahar, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, SP: Dialética, 2012.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo, SP: Noeses, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 1994.
- OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito tributário: sistema tributário nacional: teoria e prática**. Belo Horizonte, MG: Del Rey, 2001.
- OST, François. **Le temps du Droit**. Paris: Editions Odile Jacob, 1999.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado**. Tomo I. 4ª ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1974.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito privado**. Tomo V. 1ª ed. Campinas, SP: Bookseller Editora, 2000.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2ª ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2008.

ROBLES, Gregório. **As regras do direito e as regras dos jogos**: ensaio sobre a teoria analítica do direito. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo, SP: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoría Del Derecho – Fundamentos de teoría Comunicacional del Derecho**. Velumen II. 1ª ed. Navarra: CIVITAS – Thomson Reuters, 2015.

\_\_\_\_\_. **Introducción a la teoría del derecho**. Sexta edición - Nueva edición revisada y actualizada por el autor. Barcelona: Debate, 2003.

\_\_\_\_\_. **O Direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri, SP: Manole, 2005.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Ed. Ferreira, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo, SP: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_.  **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2010.

SANTO AGOSTINHO. **Confissões**. Trad. J. Oliveira Santos et al. São Paulo: Abril, 1973 (Os Pensadores).

SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no direito tributário do Brasil**: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2001.

SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual**: pensar sem certezas. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo, SP: Noeses, 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo, SP: Noeses, 2011.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo, SP: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. **Causalidade e relação no direito**. 5ª ed. São Paulo, SP: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. **Norma jurídica/Proposição Jurídica**: Significação Semiótica. Editora do Governo do Estado de Pernambuco, Secretaria da Educação e Cultura.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia; TALAMINI, Eduardo (coords.) **Curso avançado de Processo Civil**. 10ª ed. São Paulo, SP: RT, 2008.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Da Certeza** Ed. Edições 70. Lisboa, 1969.

ZOMER, Silvia Regina. **Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo, SP: Intelecto Editora, 2016.