

DANIELA FERREIRA DA SILVA DELLA VOLPE

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2010

DANIELA FERREIRA DA SILVA DELLA VOLPE

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia exigida pelo Curso de Especialização em Direito Tributário, como exigência parcial para obtenção de Grau de Especialista em Direito Tributário sob a orientação da Prof^a. Marina Vieira Figueiredo.

**SÃO PAULO
2010**

VOLPE, Daniela Ferreira da Silva Della

Decadência e prescrição no direito tributário / Daniela Ferreira da Silva Della Volpe. São Paulo: PUC, 2010.

p. 67.

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo para a obtenção do Grau de Especialista em Direito Tributário.

DANIELA FERREIRA DA SILVA DELLA VOLPE

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Orientadora

Nome: Marina Vieira Figueiredo

Examinador

1-

2-

3-

São Paulo, ____/____/2010.

Dedico este trabalho a todos aqueles que
direta ou indiretamente me ajudaram a
concluí-lo.

.

Agradeço primeiramente a Deus por me dar
saúde, força e inspiração;
À minha orientadora, Dra. Marina, pelo
incentivo;
À minha família, por todo o carinho e
dedicação;
Aos amigos, pelo apoio.

*“Para todas as coisas há uma estação.
Para todo propósito debaixo do céu há um tempo:
Tempo de nascer e tempo de morrer
Tempo de plantar e tempo de colher
.....
.....
Tempo de calar e tempo de falar”.*

(Eclesiastes, Bíblia Sagrada)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
 CAPÍTULO I	
1	NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO 10
1.1	Conceito de tributo.....10
1.2	As espécies tributárias.....11
1.2.1	Impostos.....11
1.2.3	Taxas.....12
1.2.4	Contribuições de melhoria.....13
1.2.5	Empréstimos compulsórios.....14
1.2.6	Contribuições.....15
1.3	Competência tributária.....16
1.4	Regra – matriz de incidência, fato jurídico tributário, obrigação e crédito tributário.....17
 CAPÍTULO II	
2	LANÇAMENTO 21
2.1	Das modalidades de lançamento.....23
2.1.1	Lançamento por declaração.....24
2.1.2	Lançamento de ofício.....24
2.1.3	“Lançamento por homologação”.....25
2.2	Da notificação do lançamento ao sujeito passivo.....26
 CAPÍTULO III	
3	EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 28
3.1	Extinção da obrigação e extinção do crédito tributário.....28
3.2	As causas extintivas no CTN.....28
3.2.1	Pagamento e repetição de indébito.....29
3.2.2	Compensação.....31
3.2.3	Transação.....32
3.2.4	Remissão.....32

3.2.5	Prescrição e decadência.....	33
3.2.6	Conversão de depósito em renda.....	33
3.2.7	Pagamento antecipado e “homologação do lançamento”.....	33
3.2.8	Consignação em pagamento.....	34
3.2.9	Decisão administrativa irreformável.....	34
3.2.10	Decisão judicial passada em julgado.....	34
3.2.11	Dação em pagamento.....	35

CAPÍTULO IV

4	DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.....	36
4.1	Origem e aspectos históricos da prescrição.....	36
4.2	Os prazos extintivos no Código Civil de 1916.....	37
4.3	A decadência e a prescrição no Código Civil de 2002.....	37
4.4	Os prazos extintivos no direito tributário.....	38
4.5	Diferenças e semelhanças entre os institutos.....	39
4.6	Decadência do “direito de lançar”.....	40
4.7	O prazo decadencial no “lançamento por homologação”.....	44
4.8	Prescrição da ação executiva.....	47
4.9	Interrupção e suspensão do prazo prescricional.....	50
4.10	Repetição de dívida prescrita.....	52
4.11	Prescrição intercorrente.....	53
4.12	Prazos extintivos das contribuições da Seguridade Social.....	54

CONCLUSÃO	56
------------------------	----

BIBLIOGRAFIA	65
---------------------------	----

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico visa ao estudo de um tema que, à primeira vista, pode parecer simples, mas, para aqueles que se debruçam sobre ele, é extremamente complexo e de difícil compreensão, haja vista as inúmeras interpretações que a lei possibilita.

Esta afirmação se comprova quando nos deparamos com as diferentes correntes doutrinárias e jurisprudenciais encontradas sobre a matéria.

As questões tributárias estão em voga, levando-se em conta a elevada carga que sobrecarrega os contribuintes em nosso País. Portanto, é relevante sabermos o momento em que essas obrigações se extinguem, principalmente se considerarmos os abusos cometidos pelo Fisco.

Dessa forma, procuramos, neste trabalho, trilhar um caminho lógico, que parte das noções gerais do Direito Tributário, conceituando tributo, as espécies tributárias, a competência, passando pelo desenvolvimento da regra-matriz de incidência, pelo fato jurídico tributário e seus desdobramentos, quais sejam a obrigação e o crédito.

Em um segundo momento, discutimos sobre o lançamento, suas modalidades e a notificação respectiva, capítulo este de suma importância para a compreensão do tema.

Por conseguinte, adentramos às formas de extinção do crédito tributário, elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional, dentre as quais a decadência e a prescrição que constituem o eixo central desta monografia e, por isso, foram destacadas no quarto e último capítulo, em que estudamos os aspectos históricos dos institutos, suas origens, o fato de serem prazos oriundos do Direito Civil “importados” para o Direito Tributário, seus conceitos, as formas de contagem, dentre as previsões legais e as diferentes modalidades de lançamento, em especial no “lançamento por homologação” e, por fim, discutindo-se a constitucionalidade da disposição dos prazos extintivos na Lei 8.212/91, que

cuida das Contribuições da Seguridade Social, confrontada com os arts. 173 e 174 do Estatuto Tributário, que regulam os institutos da decadência e da prescrição, respectivamente.

Vale frisar, que nos deparamos, no decorrer da feitura do presente trabalho, com a edição da Lei Complementar nº 118/05, que tem por escopo adaptar o CTN à nova Lei de Falências, fazendo assim com que tivéssemos de adaptar o texto à essa inovação legislativa.

CAPÍTULO I

1. NOÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO

O Código Tributário Nacional traz em seu art. 3º o conceito de tributo, *in verbis*

“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

José Eduardo Soares de Melo fez remissão à análise doutrinária de Geraldo Ataliba para evidenciar o significado dos elementos do conceito acima transcrito:

“Obrigação – vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

Pecuniária – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

Ex lege – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

Que não se constitua em sanção de ato ilícito – o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro=fisco) do sujeito ativo, decorre do fato imponível. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico – por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I, da CF) – não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não

configuram tributo, por isso não integrando o seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

Cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou ‘meramente administrativa’ – como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional, não é impossível – desde que estas tenham finalidades de interesse público. Configura-se, assim, a parafiscalidade (v. Roque Carrazza, O sujeito ativo da obrigação tributária, SP, 1997, págs. 25 a 33).

Cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela situação pela lei – a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito passivo explícito, o destinatário constitucional tributário. Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes”.¹

1.2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

1.2.1 IMPOSTOS

Os impostos constituem espécie de tributo que independe de qualquer atuação específica do ente estatal para a configuração de sua hipótese de incidência.

Corrobora este entendimento a definição do mestre Paulo de Barros Carvalho, para quem imposto é “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.²

O Código Tributário Nacional em seu art. 16 define imposto como: “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Podemos nos valer no Imposto de Renda para ilustrar o sobredito. Este imposto tem como fato gerador a auferição de renda líquida, ou seja, à medida que este fato se materializa no mundo fático, nasce a obrigação do pagamento do imposto sem que o Estado tenha interferido nessa ocorrência, posto que é a própria lei que prevê a hipótese.

Vale ressaltar que o imposto possui uma particularidade que o distingue das demais espécies tributárias, que é o fato de o produto da arrecadação destinar-se às despesas gerais do Estado, sem necessidade de vinculação na sua aplicação.

Ainda, utilizando-se da lição de Paulo de Barros Carvalho,

“há lições doutrinárias que salientam a particularidade de o produto da arrecadação dos impostos convergir para as despesas gerais do Estado, sem o menor resquício de contraprestação”.³

A Constituição Federal reparte a competência legislativa para instituição dos impostos entre as pessoas políticas da seguinte forma:

- a) União: Imposto de Importação (I.I.), Imposto de Exportação (I.E.), Imposto de Renda (I.R.), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (I.T.R.), Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.), Imposto sobre Operações Financeiras (I.O.F.). Há, ainda, a previsão legal de que a União poderá instituir impostos extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência e, por fim, a competência residual;
- b) Estados: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (I.P.V.A), Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e Doação (I.T.C.M.D.), Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (I.C.M.S).
- c) Municípios: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (I.P.T.U.), Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (I.T.B.I.), Imposto sobre serviços de qualquer natureza (I.S.S.Q.N.).

¹ Hipótese de incidência tributária, pp. 33 e 34.

² Curso de direito tributário, p. 36.

³ *Ibid.*, mesma página.

1.2.2 TAXAS

“Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos. . .”⁴.

Para Luciano Amaro,

“as taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (CF, art. 145, II; CTN, art. 77)”.⁵

As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A incidência da taxa torna-se possível quando há conexão entre o exercício do poder de polícia e a atividade do contribuinte que se aproveita particularmente desse exercício, fazendo surgir uma contraprestação em benefício do obrigado.

Outra possibilidade ensejadora da instituição de taxa é a utilização efetiva de serviço público, seja a que título for, desde que presentes os requisitos da utilização efetiva e da divisibilidade, ou seja, a possibilidade de quantificação, proporção.

Por fim, a terceira espécie de taxa consiste na hipótese de utilização potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, postos à disposição do contribuinte.

“A potencialidade se dá quando, sendo de utilização compulsória, o serviço público é posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa ‘em efetivo funcionamento’ (CTN, art. 78)”⁶.

⁴ *Ibid.* , pp. 38 e 39.

⁵ Direito tributário brasileiro, p. 30.

⁶ CASSONE, Vittorio. Direito tributário, p. 81.

Como exemplo podemos citar o serviço público de água e esgoto que está à disposição do contribuinte.

1.2.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

A Constituição Federal em seu art. 145, III, prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Segundo Luciano Amaro,

“esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades”.

⁷

A sua cobrança é legitimada sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade, ou seja, o limite individual da contribuição de melhoria é o acréscimo resultante da obra pública para cada imóvel beneficiado, respeitando-se o somatório do custo total da obra para evitar o enriquecimento sem causa do Estado e o conseqüente prejuízo do contribuinte.

1.2.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Nas palavras de Kiyoshi Harada,

“empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF) são decretados privativamente pela União. E só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público, de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá ser obedecido o princípio da anterioridade. A aplicação dos recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, cujas hipóteses se encontram taxativamente enumeradas na Carta política”.⁸

⁷ *Op. cit.*, p. 46

⁸ Direito financeiro e tributário, p. 304.

Existe grande divergência doutrinária acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório, quanto a ser ou não classificado como tributo.

Para aqueles que confirmam esta natureza, sua classificação à parte se justifica pelo regime jurídico que lhe é atribuído.

“Em primeiro lugar, essa exação não configura receita, vale dizer, não é um ingresso definitivo de recursos nos cofres do Estado, em face de sua restituibilidade.

Por outro lado, não nos parece que contribua, para caracterizar juridicamente a figura, dizer, como se tem dito, que ela poderia ser imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, conforme o respectivo fato gerador se traduza num fato independente de atuação estatal específica relativa ao contribuinte, na prestação de serviço ou exercício do poder de polícia, ou na realização de obra pública”.⁹

1.2.5 CONTRIBUIÇÕES

José Eduardo Soares de Melo utilizando-se da lição do mestre Geraldo Ataliba nos ensina que,

“conceitualmente, contribuição é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.¹⁰

O art. 149 do texto constitucional prevê a possibilidade da União instituir contribuições de três espécies, de acordo com a destinação da arrecadação: a) social; b) interventiva; c) corporativa.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

⁹ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 85.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, p. 134 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, p. 73.

“as contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: I – genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*); e II – destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e § 1º, conjugados com o art. 195)”.¹¹

Vamos passar a uma breve distinção das espécies de contribuições.

Primeiramente, temos as contribuições sociais que se caracterizam pela correspondente finalidade de sua instituição e não pela destinação do produto da cobrança.

“Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio”.¹²

Quanto às contribuições da seguridade social, são estas espécie de contribuição social e têm suas bases definidas na Constituição Federal, nos arts. 195, I, II e III, § 6º, 165, § 5 e 194, VII.

Prestam-se ao custeio da Seguridade Social, ou seja, constituem o seu orçamento, desvinculando-a, assim, do Tesouro Nacional.

As contribuições de intervenção no domínio econômico caracterizam-se por serem instrumentos de intervenção na economia, como o próprio nome sugere. Têm função nitidamente extrafiscal, e os recursos arrecadados devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade interventiva. Como exemplo podemos citar o confisco do café e a Instituição do Açúcar e do Alcool.

Por sua vez, as contribuições corporativas, ou seja, as de interesse de categorias profissionais ou econômicas, prestam-se ao custeio e à organização destas fornecendo os recursos financeiros para sua manutenção.

¹¹ *Op. cit.*, p. 44.

¹² MACHADO, Hugo de Brito, Curso de direito tributário, p. 363.

1.2.6 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

No ordenamento jurídico pátrio, a competência tributária está disposta na Constituição Federal.

Competência tributária é a possibilidade de criar, em abstrato, tributos descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.¹³

Vale dizer que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa. Esta é a capacidade de integrar a relação jurídico-tributária, podendo, inclusive, levar à exigência do crédito tributário. Pode ser atribuída pela Constituição ou por uma lei a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo.

A competência é regida pelas seguintes características: irrenunciabilidade, incaducabilidade e indelegabilidade.

Pela irrenunciabilidade temos que a pessoa política não pode renunciar à competência que lhe foi atribuída pela Carta Magna em criar determinado tributo, por se tratar de matéria de direito público, logo, indisponível.

Quanto à incaducabilidade, o ente estatal não deixa de ser competente para criar o tributo posteriormente, mesmo que não o faça em determinado lapso temporal, já que esta atribuição não perece pelo não uso.

No que concerne à indelegabilidade, a competência tributária não é passível de delegação, posto que a Lei Maior, ao repartir as competências, o fez de forma rígida.

A competência tributária se subdivide em três espécies: privativa, comum e residual.

Segundo Luciano Amaro,

“designa-se privativa a competência de criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político.

(. . .)

Diz-se residual a competência (atribuída à União) a atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuições de melhoria) atribuída a todos entes políticos: União, Estados e Municípios”.¹⁴

1.2.7 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA, FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO, OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que tange à questão terminológica, existem várias posições, pois alguns adotam a expressão “fato gerador”, que é, sem dúvida, a mais utilizada para expressar o nascimento da obrigação tributária. Outros, por sua vez, a repudiam por entenderem que uma coisa é a previsão legal do fato e outra, é o acontecimento em concreto.

Para estes últimos – que será a posição aqui adotada – a previsão legal do fato denomina-se hipótese de incidência nos dizeres de Geraldo Ataliba e Hugo de Brito Machado, ou hipótese tributária para Paulo de Barros Carvalho, enquanto a concretização da previsão legal no mundo fático seria para os doutrinadores supracitados, respectivamente, fato imponível, fato gerador, e fato jurídico tributário.

Adotaremos neste trabalho esta última denominação, por ser a que nos parece mais clara e abrangente.

Conceituando hipótese tributária e fato jurídico tributário nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, teríamos que a primeira é

“a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”.
Já o segundo seria

¹³ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de direito constitucional tributário, p. 248.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 95.

“o relato lingüístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo”.¹⁵

Impõe-se agora compreendermos a fenomenologia da incidência. Segundo Geraldo Ataliba,

“costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.¹⁶

Ou, em termos mais abrangentes, regra-matriz de incidência tributária que, no dizer de Paulo de Barros Carvalho,

“diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”.¹⁷

Com a ocorrência do fato jurídico tributário, legalmente previsto, nasce o vínculo obrigacional.

Ou, nas palavras de Geraldo Ataliba,

“a configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: a criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso”.¹⁸

Outro item de grande importância para a compreensão do tema aqui estudado é a distinção entre obrigação e crédito tributário.

Utilizamo-nos das palavras de Paulo de Barros Carvalho para explicitar o conceito de crédito tributário “como o direito subjetivo de que é portador o sujeito

¹⁵ *Op. cit.*, p. 244.

¹⁶ *Op. cit.*, p. 42.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 246.

¹⁸ *Op. cit.*, p. 62.

ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”.¹⁹

Ainda pelas lições do ilustre doutrinador temos que

“nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identifica-lo”.²⁰

No mesmo diapasão segue Aliomar Baleeiro, para quem

“uma e outra nascem do ‘fato gerador’ que coloca o sujeito passivo na posição de devedor do Fisco. Resulta daí o crédito tributário, que se reveste da mesma natureza jurídica daquela obrigação. Vale dizer – o crédito tributário nasce da obrigação e é consequência dela”. (...)

A obrigação principal é a de pagar tributo ou pena pecuniária, em princípio. O crédito tributário converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou no prazo da lei, inclusive por execução (...).²¹

A única observação que faríamos à assertiva acima é a de que o nascimento do crédito é posterior à obrigação.

Corroboram este entendimento os arts. 139 e 140 do CTN que prescrevem:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

“Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

Este último artigo traz em seu bojo uma impropriedade no que tange à exclusão da exigibilidade, haja vista ser inconcebível a existência de uma

¹⁹ *Op. cit.*, pp. 362 e 363.

²⁰ *Ibid.*, p. 363

obrigação sem a titularidade do direito subjetivo por parte do sujeito ativo. Portanto, em nosso sentir, a exclusão da exigibilidade afetaria a obrigação tributária.

Quanto às obrigações tributárias acessórias, o Código Tributário Nacional nos mostra que elas não possuem conteúdo pecuniário, traduzem-se, outrossim, em obrigação de fazer ou não fazer no que concerne ao interesse da fiscalização e arrecadação de tributos.

“A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embaraçar a fiscalização etc.”²²

²¹ Direito Tributário Brasileiro, p. 497.

²² AMARO, Luciano, *Op. cit.*, p. 241.

CAPÍTULO II

2 DO LANÇAMENTO

O art. 142 do CTN define o lançamento nos seguintes termos

“competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Esta definição legal traz algumas imprecisões que geram, por sua vez, discussões acerca da natureza do lançamento.

Primeiramente, falaremos sobre o equívoco da definição de lançamento como procedimento, sendo que se trata em verdade de um ato administrativo.

Paulo de Barros Carvalho remete à lição de Gilberto de Ulhôa Canto para afirmar que o lançamento é “o ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, à respectiva avaliação e conseqüente criação do débito fiscal individualizado”.²³

Para Amílcar de Araújo Falcão o lançamento é ato declaratório e, como tal, não cria a obrigação tributária²⁴, no que é seguido por Geraldo Ataliba que o toma também por ato declaratório que conferiria liquidez ao crédito.²⁵

Outra incoerência traduz-se na afirmação de que o lançamento tem por objeto “propor a aplicação da penalidade cabível”, pois ter-se-ia aí conflito com a definição de tributo, contida no art. 3º do CTN a qual afirma que este não tem natureza de sanção de ato ilícito.

²³ CANTO, Gilberto de Ulhôa, apud, CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário, p. 378.

²⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo, Fato gerador da obrigação tributária, p. 115.

²⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo, Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário, p. 277.

Mas, a nosso ver, o pior dos defeitos e o que nos mais interessa está na menção a que o lançamento tem por fim “constituir o crédito tributário”, ensejando a interpretação de que este ato administrativo seria o único meio apto à constituição do crédito tributário.

A propósito, José Eduardo Soares de Melo,

“considerando-se que o crédito nasce no mesmo instante que a obrigação, em virtude da ocorrência do fato gerador, deflui a inexorável natureza declaratória do lançamento. O referido ato administrativo não cria o crédito tributário, tendo por objeto declarar todos os aspectos do tributo (sujeitos ativo e passivo, materialidade, base de cálculo e alíquota), indicando o montante devido, com o objetivo de formalizar o crédito tributário, permitindo sua exigibilidade mediante a instituição de título inscrito na dívida ativa (arts. 201 e 202 do CTN)”.²⁶

Partilha deste entendimento Aliomar Baleeiro, para quem

“não decorre que o legislador brasileiro haja reconhecido caráter constitutivo, e não declaratório, ao lançamento. O disposto nos arts. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório.

(. . .)

A noção de ato constitutivo se avizinha ao conceito do art. 81 do Código Civil (1916, correspondente ao art. 185 do Código Civil de 2002): é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Realizados esses fins, os de criar, alterar ou abolir uma situação jurídica, constituindo-a, ele se projeta de sua data em diante para o futuro (*ex nunc*).

Já o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas.

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

(. . .)

Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório”.²⁷

²⁶ Curso de direito tributário, p. 223.

²⁷ Direito tributário brasileiro, p. 503.

Confirmando, ainda, a natureza declaratória do lançamento temos Hugo de Brito Machado, que afirma “é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório”.²⁸

Se aceitássemos a natureza constitutiva do lançamento, como poderíamos admitir o “lançamento por homologação”?

Definitivamente, segundo nosso entendimento, o lançamento declara a existência da obrigação, bem como do crédito que, como já dito, tem seu nascimento concomitante à subsunção do fato à norma, ou seja, à verificação do fato jurídico tributário, pois, se assim não o fosse, estaríamos diante de uma obrigação sem objeto, o que a nosso ver, é inconcebível.

Há que se mencionar que o efeito do lançamento é o de conferir exigibilidade ao crédito tributário.

Em suma, o lançamento é ato administrativo obrigatório e vinculado, de natureza declaratória, que confere exigibilidade ao crédito tributário.

2.1 DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Código Tributário Nacional disciplina em seus arts. 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento existentes, quais sejam: lançamento por declaração, lançamento de ofício e “lançamento por homologação”, respectivamente.

2.1.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Prevê o art. 147, *in verbis*:

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

Nas palavras de Luciano Amaro,

²⁸ Curso de direito tributário, p. 153.

“A declaração, portanto, configura uma obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art. 113, § 2º) do sujeito passivo).

Essa declaração destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa, do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento”.²⁹

O Fisco, no ato da entrega da declaração pelo contribuinte, examina o seu conteúdo e, no mesmo momento em que procede ao lançamento, notifica àquele do imposto que lhe foi lançado.

2.1.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Esta modalidade vem disciplinada no art. 149 do CTN, juntamente com a revisão de ofício de lançamento anteriormente efetuado, *in verbis*

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se à presta-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

²⁹ Direito tributário brasileiro, p. 346.

Segundo Hugo de Brito Machado, “diz-se o lançamento de ofício quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo”.³⁰

Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente em outra modalidade.

Quanto à revisão de ofício a que alude o mesmo art. 149 do CTN, temos que os lançamentos em geral podem ser revistos, desde que constatado erro em sua consecução e não esteja ainda extinto pela decadência “o direito de lançar”.

2.1.3 “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”

O CTN em seu art. 150 estabelece 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”.

Enquadram-se nesta modalidade o IPI, o ICMS e o ISS, em que os contribuintes registram as operações e prestações de serviços, em documentos apropriados, procedem à sua escrituração em livros fiscais, informam tais negócios em guias apropriadas e, finalmente, efetuam o recolhimento dos valores tributários, em que tenha ocorrido nenhuma atuação do Fisco.

Para José Eduardo Soares de Melo,

“inexiste lançamento tributário em razão de não ter sido celebrado nenhum ato privativo da autoridade administrativa, que mantém-se totalmente inerte, revelando-se a prescindibilidade da formalização do crédito tributário, diante da desnecessidade de se positivar o requisito da exigibilidade.

O posterior conhecimento fazendário dos atos realizados pelo sujeito passivo, inclusive o pagamento do tributo, pode

³⁰ *Op. cit.*, p. 155.

acarretar um ato expresso da Fazenda, singularmente rotulado de ‘homologação de lançamento’.³¹

Nos casos em que o sujeito ativo deixar escoar o tempo sem proceder à homologação expressa, o CTN prevê em seu art. 150, § 4º, que, após cinco anos, o silêncio equivaleria à concordância, ou seja, à “homologação tácita”.

Este preceito demonstra claramente que o crédito nasce com o fato jurídico tributário e não com o lançamento, como quis fazer crer o CTN em vários de seus dispositivos e, principalmente, no art. 142, que já abordamos anteriormente neste estudo.

Ocorre nesta modalidade de “lançamento” inequívoca impropriedade, pois, “se o Código diz que o lançamento se opera com a homologação, antes desta não existe nenhum ‘lançamento’. (. . .). O que se deveria dizer homologado, para manter a coerência, seria o pagamento efetuado pelo sujeito passivo”.³²

2.2 DA NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO AO SUJEITO PASSIVO

“A notificação é realizada pela própria autoridade que praticou o lançamento e tem este último como conteúdo: a notificação desempenha, pois, a função de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita.

Nem sempre, porém, se limita a notificação a um conteúdo genérico: nos casos de lançamento *ex officio*, tem em vista comunicar ao contribuinte o fundamento da exigência, bem como definir o prazo para o recolhimento da obrigação tributária e para sua eventual impugnação”.³³

A previsão legal da notificação do lançamento encontra-se no art. 11 do Dec. 70.235/72.

A notificação configura-se como requisito de perfeição do ato de lançamento, e não como mero formalismo. Ela visa à segurança jurídica, pois, através dela tem-se a certeza do momento do lançamento e, conseqüentemente, o início da fluência do prazo prescricional como se verá adiante.

³¹ Curso de direito tributário, p. 234.

³² AMARO, Luciano, *Op. cit.*, p. 354.

³³ XAVIER, Alberto, *Do Lançamento*, p. 193.

“Paulo de Barros Carvalho foi quem, entre nós, com maior rigor consignou a distinção entre o lançamento e a notificação do lançamento, e melhor surpreendeu os contornos desta figura jurídica: ‘é imperioso distinguir, por isso mesmo o lançamento, da notificação de lançamento, como a sentença judicial, da intimação da sentença. O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. Uma coisa é atacarmos os vícios do ato de lançamento, outra é cogitar dos defeitos da notificação. Esta se presta, tão somente, para dar ciência ao sujeito passivo, da formalização do crédito, que nascera ao ensejo de acontecimento do fato jurídico tributário. (. . .) Tal qual o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir; ser válida ou não válida; eficaz ou não eficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quando tais elementos se conformarem aos preceitos jurídicos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquela que, recebida pelo destinatário, desencadeia os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio de ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou acidental (nulidade relativa) do ato de notificação. E, por derradeiro, o lançamento pode ficar comprometido, também, ainda que existente e válido, pela ineficácia da notificação – esta igualmente, existente e válida. Exemplo da última situação temos no lançamento regularmente celebrado, em expedição de ato notificatório plenamente válido, mas que não chegou às mãos do sujeito passivo, não adquirindo, por isso, o pleno rigor de juridicidade”.³⁴

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Decadência e prescrição, São Paulo 1976, cit., 74 – 75; ID., Curso de direito tributário, cit., 270 ss, apud, XAVIER, Alberto, Do lançamento, pp. 195 e 196.

CAPÍTULO III

3 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO E EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme afirmamos no capítulo anterior, a obrigação e o crédito tributários, nascem concomitantemente, a partir da verificação do fato jurídico tributário, mas são, inegavelmente, institutos distintos.

Ambos têm “caminhos” paralelos, mas, quanto à extinção, verificaremos que ela pode ocorrer ao mesmo tempo ou em momentos diferentes.

Ao prosseguirmos no estudo das causas extintivas, sinteticamente, procuraremos abordar de que modo se daria tal extinção.

3.2 AS CAUSAS EXTINTIVAS NO CTN

O CTN, em seu capítulo IV, no art. 156, regula as modalidades de extinção do crédito tributário, conforme descrição *in verbis*:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149”.

Em matéria tributária, há de se observar o princípio da estrita legalidade, principalmente no que tange ao surgimento, à modificação ou à extinção do crédito.

Daí concluirmos que se trata, neste caso, de rol taxativo, ou seja, o artigo em comento expõe todas as hipóteses em que ocorrerá a extinção do crédito tributário, as quais passaremos a estudar nos próximos itens.

3.2.1 PAGAMENTO E REPETIÇÃO DE INDÉBITO

“Pagamento é a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito o tributo”.³⁵

O pagamento é a modalidade ordinária de extinção do crédito e, por sua vez, da própria obrigação que o gera.

O CTN regula o instituto em seus arts. 157 a 163.

“A imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário”, diz o art. 157. Em outras palavras, podemos dizer que o fato do sujeito passivo sofrer uma penalidade não o desobriga do valor do tributo, os dois valores se somam.

Pelo art. 158, temos que o pagamento de uma parcela do crédito não presume o pagamento das demais e nem o pagamento de um crédito faz presumir-se o de outro, referente ao mesmo ou a outros tributos.

O local do pagamento é a repartição competente do domicílio do sujeito passivo, salvo quando a legislação tributária não dispuser a respeito (art. 159, CTN).

O prazo para pagamento é, geralmente, regulado em legislação ordinária específica de cada ente público competente. Mas, na falta dessa legislação, o vencimento ocorrerá decorridos trinta dias da data da notificação do lançamento

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário, p. 451.

ao sujeito passivo (art. 160, CTN). Cabe salientar que esta regra não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que incorre a notificação.

Quando o tributo não for pago no prazo previsto, será acrescido de juros de mora e demais penalidades cabíveis. Se não houver disposição legal em sentido diverso, os juros serão de 1% ao mês. Estes não serão devidos na pendência de consulta formulada pelo sujeito passivo dentro do prazo legal para pagamento (art. 161 e §§).

Quanto à forma, será em moeda corrente nacional, cheque ou vale postal, bem como estampilhas, papel selado ou por processo mecânico (art. 161, incisos I e II, CTN), atendidas as condições dispostas nos §§ do mesmo artigo.

“Existindo simultaneamente dois ou mais débitos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que são enumeradas: I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; III – na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV – na ordem decrescente dos montantes”.

A repetição de indébito está prevista nos arts. 165 a 169 do CTN e se fundamenta no enriquecimento sem causa. Ela consiste em restituir valores que tenham sido recolhidos indevidamente.

Vale salientar que a Lei Complementar nº 118/05 introduziu modificações na órbita tributária, decorrentes da Lei 11.101/05 (Nova Lei de Falências).

Importante inovação consiste exatamente na contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito.

Existe uma corrente doutrinária e jurisprudencial que defende a conjugação dos arts. 150 e 173 do CTN para os tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, o que termina por elevar o prazo para pleitear a repetição para além dos dez anos.

Com o intuito de afastar este entendimento, a LC 118/05 estabeleceu para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito ao “lançamento por homologação”, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, CTN. Logo, reafirma-se a contagem do prazo de cinco anos para a restituição a partir do pagamento indevido, afastando-se, conseqüentemente, a teoria dos “cinco mais cinco”.³⁶

3.2.2 COMPENSAÇÃO

Parafraseando José Eduardo Soares de Melo, podemos dizer que a compensação consiste basicamente na extinção de obrigação entre pessoas que, ao mesmo tempo, são credoras e devedoras, umas das outras, relativamente a dívidas líquidas vencidas.³⁷

O mesmo autor segue esclarecendo que

“além da função liberatória das obrigações, a compensação acarreta os efeitos seguintes: os juros deixam de fluir; os acessórios (garantias reais, penhores, hipoteca, fiança) extinguem-se com os créditos; a prescrição não mais se consuma e impede a ocorrência de mora do devedor”.³⁸

O instituto está previsto no art. 170 do CTN, *in verbis*

“a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários

³⁶ Cf. CASTRO, Aldemario Araújo. Breves considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118/05. Jus Navegandi, Teresina, a. 9, n. 587, 14 fev. 2005. Disponível em : <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6317> Acesso em: 02 mai. 2005.

³⁷ Cf. MELO, José Eduardo Soares de, Curso de direito tributário, p. 260.

³⁸ *Ibid.*, p. 260.

com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”.

3.2.3 TRANSAÇÃO

A transação é regulada no art. 171 do CTN, que prevê a possibilidade da lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar acordo, que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção da própria obrigação tributária.

3.2.4 REMISSÃO

O instituto está disciplinado no art. 172 do CTN, e, nas palavras de Aliomar Baleeiro significa “ato de remitir ou perdoar a dívida, por parte do credor benigno, que renuncia a seu direito”.³⁹

As hipóteses de admissibilidade da remissão fundam-se na equidade ou na perda da capacidade econômica do sujeito passivo e são as seguintes: situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário; considerações de equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso; condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

3.2.5 PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

Estes dois institutos, por serem o tema central do presente trabalho, serão estudados mais adiante, em capítulo próprio.

3.2.6 CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA

José Eduardo Soares de Melo nos explica que “os depósitos são realizados com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, sendo o respectivo montante oferecido pelo sujeito passivo como garantia”.

E continua

³⁹ BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro, p. 578.

“colimando evitar cobranças tributárias, aos particulares é concedida a faculdade de realizar o depósito dos respectivos valores em processos judiciais (mandado de segurança, declaratória, anulatória). Nesse caso, a conclusão do processo judicial desfavorável ao sujeito passivo tem implicado determinação do Juiz de Direito para que os depósitos sejam simplesmente convertidos em renda da Fazenda, operando-se a extinção do crédito tributário (art. 156, VI, do CTN)”.⁴⁰

3.2.7 PAGAMENTO ANTECIPADO E A “HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO”

O pagamento antecipado e a homologação do lançamento constituem outra hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Referem-se àqueles tributos que dispensam o lançamento para satisfação do débito, bastando a ocorrência no plano fático do evento jurídico tipificado. Neste momento, já terá o sujeito passivo todos os elementos necessários à apuração do montante a ser recolhido, bem como dos prazos de pagamento, cabendo ao sujeito ativo, somente o papel de controle, que se efetiva com a homologação tácita ou expressa.

3.2.8 CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Segundo Celso Ribeiro Bastos, “é a forma e extinção do crédito tributário efetuada pelo devedor em juízo, dada a recusa por parte do credor em recebe-lo”.⁴¹

A matéria vem disciplinada no art. 164, I, II e III do CTN.

O pagamento considera-se efetuado com o julgamento procedente da ação, convertendo-se em renda do credor a importância consignada, desaparecendo o dever jurídico e com ele a obrigação. Por ser definitiva essa conversão, dela decorre a extinção.

⁴⁰ *Op. cit.*, p. 270.

⁴¹ Curso de direito financeiro e de direito tributário, p. 220.

Difere do depósito, pois nesta modalidade tem o sujeito passivo a intenção de pagar e naquela, não.

3.2.9 DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL

A decisão administrativa irreformável, ou seja, aquela definitiva na órbita administrativa, da qual não caiba anulação perante o Judiciário, a não ser em casos especiais, na presença de certas nulidades absolutas, é outra hipótese de extinção do crédito, nos termos do art. 156, IX, CTN.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo temos que,

“a decisão definitiva favorável ao sujeito passivo desconstituirá o lançamento e operará a extinção do crédito tributário, sendo plenamente discutível o ajuizamento de ação pela própria Fazenda, com o intuito de proceder à sua anulação, porque desprestigiaria completamente seus órgãos julgadores.”⁴²

3.2.10 DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO

A decisão judicial transitada em julgado que considera inválido o lançamento, extingue o crédito tributário.

“Na verdade a decisão judicial, como a administrativa, o que faz é anular o lançamento. (. . .). É notável a diferença entre a extinção de um crédito validamente constituído e o desfazimento do procedimento de constituição de um crédito tributário sem efetivo suporte legal. No primeiro caso, há extinção da respectiva obrigação tributária. No segundo, extingue-se apenas o crédito, como realidade formal. A obrigação respectiva não existia. E se existia e o anulamento do lançamento se deu em face de vício formal, a obrigação sobrevive, ensejando a feitura de outro lançamento”.⁴³

3.2.11 DAÇÃO EM PAGAMENTO

Outra forma de extinção do crédito tributário é a dação em pagamento em bens imóveis, em conformidade com o art. 156, XI, CTN.

⁴² *Op. Cit.*, p. 271.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de direito tributário, p. 198

Consiste num acordo entre o Fisco e o contribuinte, segundo expressa disposição legal, em que este paga o tributo devido com a entrega de bem imóvel.

Por via de consequência, esta forma de extinção atinge também o liame obrigacional.

É imprescindível que exista lei que regulamente os critérios específicos e os requisitos para a consecução desta modalidade de extinção, não bastando tão-somente a simples previsão do CTN, que é muito genérica.

CAPÍTULO IV

4 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

4.1 ORIGEM E ASPECTOS HISTÓRICOS DA PRESCRIÇÃO

A palavra prescrição vem do vocábulo latino *praescriptio*, derivada do verbo *praescribere*, formado por *prae* e *scribere* e significa escrever antes ou no começo.

Antônio Luís Câmara Leal descreve a história desse conceito etimológico;

“Quando o pretor foi investido pela lei *Aebutia*, no ano 520 de Roma, do poder de criar ações não previstas no direito honorário, introduziu o uso de fixar prazo para sua duração, dando origem, assim, às chamadas ações de direito quiritário que eram perpétuas. Ao estabelecer que a ação era temporária, fazia o pretor precedê-la de parte introdutória chamada *praescriptio*, porque era escrita antes ou no começo da fórmula. Por uma evolução conceitual, o termo passou a significar extensivamente a matéria contida nessa parte preliminar da fórmula, surgindo então a aceção tradicional de extinção da ação pela expiração do prazo de sua duração”.⁴⁴

No Direito Romano, as ações eram perpétuas. A idéia de prescrição surge no direito pretoriano.

Explica Sílvio de Salvo Venosa que,

“no direito de família, a noção completou-se. O casamento formal dos romanos – *cum manu* – obedecia a um rito, nas duas formas, a *confarreatio* e a *coemptio*. Se não fosse obedecida alguma das formalidades, haveria nulidade, mas o decurso do tempo sanava a irregularidade, caso tivesse havido convivência conjugal durante um ano. O *usus*, que era outra forma de união, pela Lei das XII Tábuas, consolidava-se ao fim de dois anos de convivência, daí surgindo a palavra ‘usucapião’, que pressupõe uma aquisição pela posse, com justo título e boa-fé. *Praescriptio* significava, como vimos, a propositura tardia de uma demanda, fora de qualquer questão possessória.”⁴⁵

⁴⁴ Da prescrição e da decadência, p. 3.

⁴⁵ VENOSA, Sílvio, Direito Civil: parte geral, p. 614..

Justiniano estabeleceu duas espécies de prescrição: a) *longis temporis praescriptio* que corresponde ao *usucapio*, que exige posse, justo título e boa-fé; b) a *longissimi temporis praescriptio*, que era oponível em qualquer situação e não exigia nem posse nem justo título.

4.2 OS PRAZOS EXTINTIVOS NO CÓDIGO CIVIL DE 1916

O Código Civil de 1916 não falava em decadência, somente fazendo referência à prescrição, mas eram unânimes a doutrina e a jurisprudência em admitir que vários dos casos ali disciplinados eram de caducidade, tendo, inclusive, o próprio autor do projeto desse diploma legislativo, Clóvis Beviláqua, reconhecido que o estatuto não fez a distinção.

Com efeito, regulava nos arts. 161 a 179, a prescrição de ações, que eram utilizáveis para a reparação de direitos violados e também para a constituição do próprio instrumento de atuação do direito. Embora disciplinasse a prescrição de ações (arts. 177 e 178), o Estatuto Civil por vezes falava, elipticamente, em prescrição de direitos (arts. 166, 167, e 174, I), querendo referir-se, certamente, às ações utilizáveis para fazer valer os direitos ali mencionados.

4.3 A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NO CÓDIGO CIVIL DE 2002

O Código Civil de 2002 dá nova disciplina ao tema em análise, separando, desta vez, os institutos da prescrição e da decadência.

O art. 189 nos mostra que a prescrição extingue a pretensão do titular do direito violado. O Código regula a renúncia, expressa ou tácita, respeitado o direito de terceiro (art. 191); sujeita a prescrição, em regra, à alegação da parte, vedada sua decretação de ofício (arts. 193 a 195); arrola causas que impedem, suspendem ou interrompem seu curso (arts. 197 a 204); determina, ainda, os prazos aplicáveis a certas pretensões e o prazo, que reduziu de vinte para dez anos, aplicável se a lei não fixar lapso temporal menor (art. 205).

Luciano Amaro nos dá uma visão resumida, porém, bem esclarecedora acerca das modificações introduzidas pelo novo Código no que tange aos institutos em comento:

“deu à prescrição a configuração que, bem ou mal, fora sedimentada na prática jurisprudencial e na doutrina. Se um direito é violado, o titular pode agir de imediato para protegê-lo. Se essa pretensão tarda a ser exercida, ela pode ser atingida pela prescrição, cujos prazos são legais e não podem ser alterados pela vontade das partes, embora, unilateralmente, possam ser, na prática, desconsiderados (pela renúncia, expressa ou tácita, à prescrição), além de não serem fatais.

À decadência o novo Código dedica os arts. 207 a 211, evitando defini-la, mas pincelando seus contornos. Enquanto a prescrição é passível de suspensão e de interrupção, a decadência, em regra, é fatal (art. 207), mas, a exemplo da prescrição, não corre contra os absolutamente incapazes (art. 208). Se, como vimos, os prazos prescricionais não podem ser alterados pelas partes, os decadenciais, que ora são definidos em lei, ora são convencionais, podem, neste caso, ser modificados por acordo de vontades. Enquanto a prescrição pode ser objeto de renúncia, a decadência, quando prevista em lei, é irrenunciável e deve ser conhecida de ofício pelo juiz”.⁴⁶

4.4 OS PRAZOS EXTINTIVOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A prescrição e a decadência não são institutos peculiares ao direito tributário, mas sim ao direito privado.

O CTN, certamente influenciado pelas construções teóricas formuladas sobre os dois institutos mencionados e pelo lançamento, optou por dividir os prazos extintivos na esfera tributária, assim como o são na esfera privada.

A matéria vem regulada nos arts. 173 e 174 do referido diploma legal.

Primeiramente, temos o prazo decadencial que seria o lapso temporal entre a ocorrência do fato jurídico tributário e o seu lançamento e, então, o prazo prescricional que se daria a partir da constituição definitiva do crédito até o ajuizamento da ação de execução fiscal, em caso de inadimplemento.

⁴⁶ Curso de direito tributário, p. 389.

Daí decorre a problemática encontrada no campo das relações tributárias quando o assunto são os prazos extintivos.

No direito privado temos uma infinidade de espécies de relações, enquanto no direito tributário temos somente a relação obrigacional constituída pelo sujeito passivo, sujeito ativo e a respectiva prestação, qual seja o tributo.

Essa “importação” de dois prazos que se prestam a extinguir relações de vários tipos para um campo em que existe somente um tipo, gera diversas inconsistências e discussões doutrinárias, tendo em vista, principalmente, que a decadência e a prescrição têm natureza totalmente distintas.

É óbvia a necessidade de termos limites para o exercício de um direito a fim de garantir a segurança jurídica da relação, portanto, poderia o CTN ter estipulado um único prazo com o intuito de simplificar a sua aplicabilidade.

4.5 DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS ENTRE OS INSTITUTOS

A decadência e a prescrição são causas de extinção do direito, ou de sua capacidade defensiva, que têm como ponto comum o decurso do tempo aliado à inatividade do respectivo titular. Regem-se pelo princípio *dormientibus non succurrit jus*, ou seja, o direito não socorre aos que dormem.

“Diferencia-os o fato de a decadência visar à extinção de um direito e a prescrição objetivar extinguir a ação para proteção de um direito. Na prescrição, ainda, o prazo começa a correr a partir do momento que o direito é violado ou ameaçado. Já na decadência, o prazo passa a fluir desde o nascimento do direito”.⁴⁷

“A prescrição atinge diretamente a ação e por via oblíqua faz desaparecer o direito por ela tutelado; a decadência, ao inverso, atinge diretamente o direito e por via oblíqua, ou reflexa, extingue a ação”.⁴⁸

⁴⁷ PAES, P. R. Tavares, Prescrição (direito tributário), In Enciclopédia Saraiva do Direito, v. 60, pp. 245 e 246.

⁴⁸ CAHALI, Yussef Said, Decadência, In Enciclopédia Saraiva do Direito, v. 22, p. 358.

No direito tributário, a decadência consiste na perda do direito da fazenda de exigir o seu crédito, devidamente formalizado pelo lançamento, em função do decurso do prazo.

Já a prescrição, consiste na perda do direito, também pelo decurso do prazo, à ação judicial para a cobrança do crédito tributário.

Enquanto a primeira interfere com a exigibilidade do crédito tributário, a prescrição afeta a sua exeqüibilidade.

Na decadência, o prazo flui inexoravelmente, sem interrupções ou suspensões; na prescrição, várias são as hipóteses de interrupção (CTN, art. 174).

A decadência extingue relações jurídicas de direito tributário material; a prescrição, apesar de ser instituto de direito material, extingue relações situadas no campo do direito formal.

Ocorrida a decadência, o órgão julgador, administrativo ou judicial, quer dela tomar conhecimento deve decreta-la de ofício; ocorrida a prescrição, o órgão do Poder Judiciário só a declarará se e quando o interessado requerer a providência, pois, no silêncio deste, presume-se renúncia à prescrição.

Temos, por fim que, após a decadência, qualquer pagamento feito pelo interessado, relativo à obrigação tributária não mais exigível, comporta repetição de indébito; ocorrida a prescrição, qualquer pagamento feito pelo contribuinte, quanto ao crédito prescrito, é tido como devido, não comportando assim a restituição.

4.6 DECADÊNCIA DO “DIREITO DE LANÇAR”

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Esta é a previsão legal, constante do CTN, para o instituto ora estudado.

A decadência é um prazo de vida do direito, dentro do qual deve ser exercido; não comporta suspensão nem interrupção; é irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício. Começa como nascimento do direito, ou seja, com a ocorrência do fato jurídico tributário, e termina após a fluência do prazo assinalado em lei, qual seja 5 (cinco) anos conforme a disposição do artigo supra-transcrito. Se o titular do direito não o exercer dentro desse lapso temporal nenhum direito mais lhe assiste. O intuito é o de preservação da estabilidade das relações jurídicas.

Passamos agora ao exame do direito tutelado pelo artigo em comento.

Primeiramente, no que tange à expressão “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário”, deve ser interpretada como o exercício do direito de determinar o tributo, que se opera através do lançamento.

Se a decadência exclui o crédito, a teoria constitutiva não deve prosperar, pois, para esta, sem o lançamento não se constitui o crédito e a decadência é anterior a esse período.

Somente à lei é cabível a instituição de tributos conforme determinação do art. 150, I, da CF.

Seguindo este raciocínio, temos que a lei prevê as hipóteses de incidência dos tributos, quando estas hipóteses previstas hipoteticamente na lei se corporificam no mundo fático, ou, em outros termos, ocorre a subsunção do fato à norma;

surge o fato jurídico tributário e com ele nascem a obrigação e o crédito tributários conforme já estudado no Capítulo II do presente trabalho.

O art. 139, CTN é muito claro neste sentido quando afirma que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Ademais, se a própria lei coloca a decadência como forma de extinção do crédito tributário e para aqueles que entendem que o crédito somente se constitui a partir do lançamento, como explicar que ocorra decadência já que esta se opera exatamente pela inércia da fazenda em efetivar o lançamento? Vê-se, claramente, pelo exposto que a expressão “constituir” tem o sentido de formalizar o direito creditório, como ato administrativo que é o lançamento e não materialmente como direito ou obrigação.

“Lançar não é legislar mas apenas e tão-somente exercer o direito de tributar, enquanto este direito estiver com vida”.⁴⁹

Quanto ao direito a que se refere o art. 173 do CTN, trata-se do direito subjetivo da Fazenda de exigir a prestação tributária formalizada pelo lançamento e não propriamente de direito de lançar, posto que o lançamento não é direito, mas sim um dever do Fisco, que se consolida através de um ato administrativo vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN).⁵⁰

O prazo decadencial se inicia com a ocorrência do fato jurídico tributário e depende, em alguns casos, da formalização para exigência do crédito, que se dá por meio do lançamento. Este interregno é de 5 (cinco) anos, que, decorridos, extinguem o direito da Fazenda de exigir a prestação tributária.

Mas, por outro lado, se o ente tributante opera o lançamento em tempo hábil, deve ele notificar o sujeito passivo a fim de que este pague o tributo ou proceda à

⁴⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, Curso de direito tributário, p. 322.

⁵⁰ Para Sacha Calmon Navarro Coelho “inexiste decadência do ato de lançar. Somente direitos decaem, nunca os atos jurídicos. Estes precluem” (Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição, pp. 28 e 29).

impugnação do lançamento. Esta notificação regularmente efetuada é o marco divisor entre os prazos decadencial e prescricional.

“O lançamento é apenas ato declaratório porque ele não cria direito *ex novo* mas apenas declara, explicita, ou formaliza os elementos previamente constantes da relação fática e os subsume à qualificação normativa dos textos legais de maneira a fazer o acerto ou determinação que espelha num título ou notificação”.⁵¹

O CTN arrola quatro regras para contagem dos prazos de decadência, quais sejam, a) no lançamento por homologação, o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato jurídico tributário (art. 150, § 4º); b) nos lançamentos direto e por declaração, o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I); c) quando da anulação, por decisão definitiva, de lançamento anterior em razão de vício formal, conta-se o prazo da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória (art. 173, II); o prazo é contado da data da notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (art. 173, parágrafo único).

O primeiro caso trata da contagem do prazo decadencial nas hipóteses de lançamento por homologação. Tendo em vista as peculiaridades dessa modalidade nos ateremos a ela mais detalhadamente no item 4.7.

Quanto à segunda regra de contagem, é bastante clara a lei ao definir que começa a fluir a partir do “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” e culmina após 5 (cinco) anos, considerando-se a anualidade do exercício fiscal.

Exemplificando, se ocorrido o fato jurídico tributário em março de 1997, começa-se a contar o prazo decadencial em 01/01/1998, decorridos 5 (cinco) anos ocorrerá a decadência, ou seja, em 01/01/2003.

É nítido pelo exemplo citado que a Fazenda tem privilégio em detrimento do contribuinte, posto que, embora a lei fale em quinquênio, na prática o prazo é superior.

Na hipótese prevista no inciso II do art. 173, CTN, o prazo de caducidade é contado “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

Este dispositivo é alvo de críticas, pois a um só tempo introduz causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial. Suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento e interrupção, porque o prazo de cinco anos é devolvido por inteiro após a decisão.⁵²

No que tange ao art. 173, parágrafo único, CTN, tem-se a previsão da contagem a partir da “notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”. Por essa regra, o termo inicial de contagem, que se iniciaria a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, seria antecipado, caso uma notificação preparatória de lançamento tivesse sido feita antes da referida data.

Para concluir este item, vale frisar que, dentro do lapso temporal de caducidade, o lançamento deve estar concluído e regularmente notificado o contribuinte (art. 145, CTN), pois se houver qualquer pendência neste sentido, caduco estará o direito da Fazenda Pública de exigir a prestação tributária.

4.7 O PRAZO DECADENCIAL NO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”

Nos tributos sujeitos à homologação do pagamento, o lançamento é prescindível, pois a própria lei torna obrigatório o recolhimento. O Fisco não interfere no pagamento efetuado pelo contribuinte, exceto se houver discordância com relação

⁵¹ *Op. cit.*, p. 323.

⁵² Para Eurico Marcos Diniz de Santi não ocorre a interrupção da decadência tributária, posto que esta “não é tão-só relativa à relação tributária materialmente considerada: é, também, perecimento do direito subjetivo do Fisco (competência administrativa) efetuar o ato-norma administrativo de lançamento” (Lançamento tributário, p. 186). Alcides Jorge Costa, citado por Eurico, diz que o dispositivo é infeliz. Paulo de Barros Carvalho afirma que ele “briga com a natureza do instituto” (Curso de direito tributário, p. 466) e Ruy Barbosa Nogueira diz que o referido inciso “não tem validade jurídica, pois nada institui em matéria da decadência prevista no *caput* do próprio art. 173 e a sua interpretação é tão-só ab-rogante” (Curso de direito tributário, p. 327).

ao valor, caso em que promoverá o lançamento *ex officio* para exigir os créditos recolhidos a menor ou simplesmente não pagos.

Esta modalidade de “lançamento” é regulada pelo art. 150 do CTN *in verbis*:

“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.

(. . .)

§ 4. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Primeiramente, cabe esclarecer que a expressão “o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é o ano a partir do qual a Fazenda pode lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade.

“A expressão ‘lançamento por homologação’ somente faria sentido se fosse *conditio sine qua non* para a validação do pagamento. Isto não ocorre e por isso atribui-se à inação da Fazenda, no período de cinco anos, a pena de preclusão (o que veio a ser a tal homologação tácita do CTN)”.⁵³

Ora, como já dito anteriormente, o que caduca não é o direito de lançamento, que é ato administrativo, vinculado e obrigatório, mas sim o direito da Fazenda de formalizar o crédito através do lançamento e assim, exigir a prestação tributária.

Nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, o *dies a quo* do prazo decadencial é o da ocorrência do fato jurídico tributário, conforme §4º do art. 150, retrotranscrito, desde que haja pagamento, mesmo que insuficiente.

A partir daí, tem a Fazenda cinco anos para verificar se o pagamento está correto. Se estiver, e essa se mantiver inerte, opera-se a “homologação tácita”; se não

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Liminares e depósitos...*, p. 48.

estiver, poderá, desde que dentro desse prazo proceder ao lançamento *ex officio* da diferença.

Nas hipóteses de o contribuinte não antecipar o pagamento ou praticar fraude, simulação, ou ainda, agir dolosamente, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Para os tributos como o ICMS ou o IPI, que se sujeitam ao “lançamento por homologação”, ocorrida a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial, por exemplo, que configuraria o fato jurídico tributário destas exações, começa a correr o prazo de cinco anos, ou seja, se o fato se deu em 20/08/1999, o termo final será no dia 19/08/2004, ocorrendo a caducidade em 20/08/2004. Não se considera aqui o exercício fiscal.

Há quem sustente que, a partir da “homologação tácita”, ocorrida após cinco anos do fato jurídico tributário, somar-se-iam mais cinco anos conforme a previsão do art. 173, I, CTN.⁵⁴

Ora, *data venia*, compactuar deste entendimento é atentar contra o intuito da lei que, com a “homologação tácita” pretende encerrar o prazo e não iniciá-lo.

Neste sentido Alberto Xavier, para quem “a solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica”.⁵⁵

Frise-se que a afirmação retro se faz com referência ao pagamento antecipado, excetuando-se as hipóteses de dolo, fraude, simulação ou falta de pagamento, conforme já mencionamos neste item.

Para ilustrar a afirmação acima, podemos citar a Súmula 219 do TRF:

“Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

Vale dizer que, se houver discordância quanto ao valor recolhido e o Fisco proceder ao lançamento *ex officio*, contar-se-á a partir da notificação do lançamento o lapso prescricional, o que não equivale à teoria dos “cinco mais cinco” defendida pelos fiscalistas.

Ademais, a Lei Complementar nº 118/05 dirimiu de vez este conflito, estabelecendo em seu art. 3º, *in verbis*,

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

Embora o art. 168 trate da repetição do indébito tributário, a nova lei é clara ao dispor sobre o momento da extinção, não restando, assim, dúvidas sobre a inaplicabilidade da tese dos “cinco mais cinco”.

4.8 PRESCRIÇÃO DA AÇÃO EXECUTIVA

A prescrição é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V, CTN), que consiste no perecimento do direito à ação executiva pela inércia do Fisco.

O prazo prescricional da ação para cobrança deste crédito é de cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, nos termos do art. 174 do referido diploma legal.

⁵⁴ “O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 5 (cinco) anos” (STJ, 1ª T., Resp. 137.700-PR, Garcia Vieira – RJ – IOB 1/12112).

⁵⁵ XAVIER, Alberto, Do lançamento, p. 92.

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Questão de ordem que se impõe no estudo da prescrição em matéria tributária é entender a definição da expressão “constituição definitiva do crédito tributário”.

A obrigação surge em decorrência do fato jurídico tributário, juntamente com o respectivo crédito, já que não se concebe a existência de uma obrigação sem objeto pela sua própria definição.

Falta, ainda, imprimir-lhes exigibilidade a qual se dá com o lançamento, ou melhor, se externa com este, que deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo através da notificação.

Por corolário, a constituição definitiva do crédito tributário ocorre com a notificação válida e eficaz do ato administrativo de natureza declaratória que é o lançamento.

Lançamento definitivo, nos termos do art. 174 do CTN, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento efetuado e regularmente notificado conforme definição do art. 142 do CTN.

O fato de estar sujeito à impugnação ou à revisão, não torna o lançamento provisório.

O crédito devidamente formalizado pelo lançamento notificado ao sujeito passivo o torna imediatamente exigível.

O art. 151, III, do CTN, por sua vez, estabelece que as reclamações e recursos suspendem a exigibilidade do crédito. Não tem esta norma o condão de tornar o lançamento provisório como faz crer parte da doutrina.⁵⁶

⁵⁶ Para Sacha Calmon Navarro Coelho “um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração (Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição, p. 64). Segue este entendimento Hugo de Brito Machado, para quem “tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo (Curso de direito tributário, p. 194).

A suspensão do crédito tributário tem natureza vinculada e encontra fundamentação legal na sistemática do CTN.

Ora, se o referido diploma legal fala em suspensão da exigibilidade, é óbvio que a partir do lançamento o crédito é perfeitamente exigível, só sendo suspensa esta condição nas seguintes situações: moratória; depósito do montante integral; reclamações ou recursos; concessão de medida liminar em mandado de segurança; concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; parcelamento.

Por outras palavras, a exigibilidade do crédito tributário assume aspecto meramente formal e não pode ser considerada como elemento fundamental da constituição do crédito tributário.

Se a exigibilidade é um efeito decorrente do vínculo obrigacional, a sua suspensão não pode interferir na natureza do crédito tributário resultante da ocorrência do fato jurídico tributário, assim como a própria obrigação.

Assim, a suspensão em exame, tem por efeito somente postergar, no tempo, a exigibilidade do crédito tributário formalizado pelo lançamento e nascido com a obrigação tributária.

Mesmo que se proceda à revisão e que dela resulte diferença a ser lançada, a cobrança dessa diferença é que ficará sujeita à prescrição contada a partir do novo lançamento notificado, e não o montante originalmente lançado.

Portanto, o *dies a quo* da contagem do prazo prescricional se dá com a notificação válida e eficaz ao sujeito passivo do lançamento efetuado. Sendo essa notificação, conseqüentemente, o marco divisor entre os prazos decadencial e prescricional.

Neste sentido é a doutrina:

“O prazo de prescrição da ação para a cobrança do crédito ocorre em cinco anos, contados da data da notificação da sua constituição definitiva”.⁵⁷

“Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). 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”.⁵⁸

“Feito o lançamento (para cuja consecução deve ser observado o prazo decadencial), passa-se a cogitar de outro prazo, que é o de prescrição da ação para cobrança do tributo lançado.

(. . .)

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.

Autores há que sustentam ser lançamento ‘definitivo’ aquele não mais passível de ser alterado (. . .). Não cremos que proceda essa afirmação, pois, caso a prescrição só tivesse início após eliminada a possibilidade de eventual mudança administrativa do lançamento, o art. 149 protrairia o início do prazo prescricional para todas as situações em que, em tese, coubesse revisão de ofício do lançamento, o que não faria nenhum sentido”.⁵⁹

“Constituído definitivamente o crédito tributário pelo lançamento, o que se dá com a notificação do sujeito passivo, inicia-se a fluência do prazo prescricional. Pouco importa a situação de inexigibilidade do crédito tributário nos casos elencados no art. 151 do CTN”.⁶⁰

“O ato de lançamento e não o eventual ato de sua revisão é, pois, o termo *a quo* do prazo de prescrição do art. 174 do Código Tributário Nacional”.⁶¹

Assim, embora a contagem do prazo prescricional seja tema amplamente divergente na doutrina e na jurisprudência, filiamo-nos à corrente que defende ser a notificação do lançamento o termo inicial da prescrição.

⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *op. cit.*, p. 335.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, pp. 466 e 467.

⁵⁹ AMARO, Luciano, *op. cit.*, pp. 398 e 399.

⁶⁰ HARADA, Kiyoshi, *op. cit.*, p. 439.

⁶¹ XAVIER, Alberto, *Do lançamento*, p. 307.

4.9 INTERRUPÇÃO E SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Prevê o parágrafo único do art. 174 do CTN que a prescrição se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; ou por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A LC nº 118/05 alterou a primeira hipótese de interrupção da prescrição tributária. Anteriormente, a interrupção em questão dependia de “citação pessoal feita ao devedor”.

Agora, segundo o art. 1º, § 4º desta Lei, o inciso I do art. 174 do CTN passou a ter a seguinte redação, *in verbis*,

“I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”

Ou seja, a interrupção não mais depende da citação pessoal do devedor; ela ocorre no momento em que o juiz ordena a citação, através do despacho.

As causas previstas no artigo supracitado, uma vez ocorridas, têm o condão de interromper o lapso prescricional, ou seja, cessa a contagem, iniciando-se novamente com o cômputo de mais cinco anos. Despreza-se a parcela de tempo passada até a ocorrência de uma das hipóteses legalmente previstas, retornando-se ao marco inicial.

Vale dizer que se trata de rol taxativo, de modo que, as causas interruptivas da prescrição não podem ser ampliadas por quaisquer das modalidades de integração das normas jurídicas.

Discussão que se impõe decorre da possibilidade de suspensão da prescrição do crédito tributário.

A suspensão consiste na paralisação da contagem do prazo, reiniciando-se sem desprezar o tempo decorrido anteriormente.

Aliomar Baleeiro sustenta que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspendem a exigibilidade e não a prescrição; a interpretação literal nessa matéria impede a extensão do comando da lei, que não dá às causas suspensivas da exigibilidade o efeito de suspender a prescrição; posta uma reclamação ou recurso, as autoridades devem ser céleres no exame dos processos, não podendo tirar proveito de sua própria negligência. E arremata que o único caso em que não corre prescrição na pendência de causa de suspensão da exigibilidade está expresso no CTN, art. 155, parágrafo único, não extensível a outras situações.⁶²

Alberto Xavier, por outro lado, sustenta que a suspensão da exigibilidade tem, como consequência necessária, a suspensão da prescrição que estaria consagrada, de modo implícito, no art. 151 do CTN.⁶³

Este é o entendimento da jurisprudência.

Ora, pela própria fundamentação desta posição, vê-se que ela não pode preponderar, posto que, no direito tributário vige o princípio da estrita legalidade, pelo qual há necessidade de que a lei discipline os descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Se assim não o fosse, qual seria o motivo de ter o legislador consignado expressamente no parágrafo único do art. 155 uma situação de suspensão do prazo prescricional coincidente com a suspensão da exigibilidade (moratória)?

É nítida a intenção do legislador em excetuar esta hipótese.

Concluímos, assim, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não implica necessariamente na suspensão do prazo prescricional, a não ser que a lei expressamente determine esta hipótese.

4.10 REPETIÇÃO DE DÍVIDA PRESCRITA

⁶² Cf. BALEEIRO, Aliomar, *Op. cit.*, p. 528 e ss.

⁶³ XAVIER, Alberto, *Op. cit.*, p. 427.

O pagamento de dívida prescrita não comporta repetição.

Este entendimento deflui do fato de que a prescrição atinge o crédito e não a obrigação propriamente dita, que subsiste mesmo após o termo final da prescrição.

Trata-se, pois, de dever moral, decorrente da subsistência da obrigação.

Ademais, o art. 168 do CTN, que disciplina o direito de pleitear a restituição não arrola a dívida prescrita como causa para tal.

O mesmo não ocorre quando se trata da decadência já que esta atinge o próprio direito e, conseqüentemente, a obrigação dele decorrente, de modo que, aquele que efetuar o pagamento de tributo que já tenha sido atingido pelo termo final do prazo decadencial, terá direito à restituição, que se enquadraria no inciso I do art. 168 como tributo indevido.

4.11 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

“A prescrição intercorrente decorre da negligência fazendária em dar prosseguimento aos processos decorrentes de lançamentos e exigibilidades tributárias”, ensina José Eduardo Soares de Melo.⁶⁴

É a prescrição que surge após a propositura da ação executiva.

Como o objetivo deste trabalho reside no direito material e não no direito processual, não nos ateremos neste item, mas entendemos por bem citá-lo, principalmente, tendo em vista recente modificação legislativa, introduzida pela Lei 11.051/05, que cuida de contribuições sociais.

O art. 6º da Lei em comento acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei 6.830/80, nos seguintes termos:

⁶⁴ Curso de direito tributário, p. 270.

“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 ofício”.

A crítica que se faz a esta inovação legislativa, mais especificamente, pelo doutrinador Kiyoshi Harada, é a de que equivaleria “ressuscitar o crédito tributário extinto pela prescrição, por via de artifício legislativo”.

Aduz, ainda, acerca da inconstitucionalidade do referido dispositivo, haja vista a questão da prescrição ser matéria objeto de lei complementar, não sendo passível de alteração por lei ordinária.⁶⁵

4.12 PRAZOS EXTINTIVOS DAS CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL

As contribuições previdenciárias são tributos e, por isso, devem obedecer às normas gerais em matéria tributária.

São elas regulamentadas pela Lei 8.212/91, que em seus arts. 45 e 46 disciplina os prazos extintivos desta espécie tributária.

“Art. 45. O direito da Seguridade Social de apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição do crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea ‘j’ desta Lei”.

“Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos”.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi, Traíçoeira lei tributária: lei 11.051/05 e a prescrição intercorrente. Jus Navegandi, Teresina, a. 9, n. 597, 25 fev. 2005. Disponível em: <http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6373>. Acesso em: 25 fev. 2005.

Em sentido diverso aos artigos supracitados, colocam-se os arts. 173 e 174 do CTN que prevêm prazo de 5 (cinco) anos para a “constituição” e 5 (cinco) anos para a cobrança.

Há entre o CTN e a Lei 8.212/91 um conflito. Qual deverá ser o prazo observado?

Estatui o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (. . .) prescrição e decadência”.

Ora, a Lei 8.212/91 é uma lei ordinária, de modo que, não poderia derogar o CTN que é equiparado à lei complementar, portanto, a decadência e a prescrição continuam se operando em 5 (cinco) anos, a teor dos já mencionados arts. 173 e 174 do CTN.

Em suma, os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 são inconstitucionais, já que estão em confronto com o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal.⁶⁶

⁶⁶ Em sentido contrário Roque Carrazza para quem “os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias são agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, (. . .) passam pelo teste da constitucionalidade” (Curso de direito constitucional tributário, p. 624).

CONCLUSÃO

A princípio, embora soubéssemos que se tratava de um tema controvertido, não tínhamos a exata dimensão da complexidade e dos detalhes que o envolviam.

À medida que o trabalho se desenvolveu, deparamo-nos com diversas questões polêmicas, o que nos obrigou a defender posicionamentos, muitas vezes contrários às correntes majoritárias, mas que, a nosso ver, foram os mais coerentes.

Passemos então à análise das conclusões extraídas.

Primeiramente, temos a previsão legal da hipótese de incidência do tributo. No momento em que esta hipótese, hipoteticamente prevista, corporifica-se no plano fático, dizemos que ocorreu a subsunção do fato à norma, ou seja, surgiu o fato jurídico tributário e com ele nasceram, concomitantemente, a obrigação e o crédito tributários.

A obrigação, assim como no direito privado, é composta pelo sujeito ativo (Fazenda Pública) de um lado, pelo sujeito passivo (contribuinte) de outro, interligados por uma prestação, qual seja, o tributo, ou, o próprio crédito.

A partir do instante em que nasce para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo, surge para o Fisco o crédito tributário. Assim, podemos dizer que o crédito integra a obrigação e possui com esta uma relação indissociável de parte para com o todo.

Quanto ao polêmico “lançamento por homologação”, que destacamos entre aspas por todo o texto, acreditamos que não se trata de homologação de lançamento, mas sim, de pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, o que demonstra claramente a prescindibilidade do lançamento (por isso as aspas).

A decadência, por sua vez, consiste na perda do direito da Fazenda de exigir a prestação tributária, formalizada pelo lançamento, devido ao decurso do tempo.

Não há que se falar em perda do direito de lançar, posto que o lançamento não é direito e sim obrigação; é um ato administrativo vinculado e obrigatório, que não comporta discricionariedade do ente público em efetivá-lo ou não, já que, pela teoria dos atos administrativos, cabe a responsabilização funcional.

Já a prescrição, consiste na perda do direito de ação para a cobrança do crédito, pela inércia do Fisco, aliada ao decurso do prazo.

No que tange à contagem, no dito “lançamento por homologação”, o prazo decadencial inicia-se com a ocorrência do fato jurídico tributário e flui inexoravelmente durante cinco anos até que ocorra o lançamento e que este seja válida e eficazmente notificado ao sujeito passivo. A partir daí cogita-se de prazo prescricional.

Posição imperativa entre os fiscalistas é a de que, quando da ocorrência do fato jurídico tributário, teria o contribuinte cinco anos para antecipar o pagamento, daí então, decorrido este prazo e não tendo sido recolhido o tributo, começaria a fluir o quinquênio decadencial, o que leva à conhecida tese dos “cinco mais cinco”, defendida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ora, a nosso ver, esta posição favorece demasiadamente o Fisco em detrimento do contribuinte e atenta contra o intuito da lei que é bastante clara quando estabelece prazo de cinco anos.

Importante inovação neste sentido foi o advento da Lei Complementar nº 118/05, de 9 de fevereiro de 2005, que, em seu art. 3º, estabeleceu, para fins de interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, que, no “lançamento por homologação”, considera-se extinto o crédito no momento do pagamento e não no da homologação.

Embora trate o artigo em comento da restituição de indébito, resta inequívoca a posição do legislador quanto à impropriedade da adoção de prazo superior àquele previsto na lei.

Outro ponto polêmico é a “data da constituição definitiva do crédito”, marco inicial de contagem do lapso prescricional. Ela ocorre no momento da notificação válida e eficaz do lançamento efetuado, ante a impossibilidade de se cogitar um lançamento provisório.

É indiscutível o direito do devedor de questionar o lançamento, que tem o condão de suspender a exigibilidade e não a prescrição, com exceção da previsão expressa do art. 155, parágrafo único, do CTN, já que não pode o Fisco tirar proveito de sua própria negligência.

O curso da prescrição tributária comporta somente as hipóteses de interrupção elencadas taxativamente no art. 174 do CTN, que teve o inciso I modificado pela LC 118/05.

O pagamento de dívida prescrita não admite repetição, já que se extingue somente o crédito e não a obrigação, o mesmo não ocorrendo na decadência. Neste caso, efetuado pagamento, tem o contribuinte direito à restituição.

Por fim, os prazos extintivos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 são inconstitucionais, prevalecendo, neste sentido, a disposição do Código Tributário Nacional.

Embora o ponto de vista defendido neste trabalho possa parecer um tanto protecionista, diriam os fiscalistas, cremos que a finalidade da arrecadação é o interesse público. O grande problema reside na forma como vem sendo conduzida a política tributária, que tem onerado excessivamente as empresas e os contribuintes de modo geral, sem propriamente materializar o bem comum.

Portanto, embora um pouco idealista, esta é a concepção que nos parece mais justa!

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- _____. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CAHALI, Yussef Said. **Decadência**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. V. 22. São Paulo: Saraiva, 1977.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivo à exportação, doutrina, prática e jurisprudência**. 11. ed.. São Paulo: Atlas, 1999.
- CASTRO, Aldemario Araújo. **Breves considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118/05**. Jus Navegandi, Teresina, a. 9, n. 587, 14 fev. 2005. Disponível em : <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6317> Acesso em: 02 mai. 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 5. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação - decadência e prescrição**. São Paulo: Dialética, 2002.
- COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**: rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 2000.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. S.d.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed.. Resenha Tributária – MEC. S.d.
- FERNANDES, Anníbal. **Prescrição do crédito previdenciário**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. V. 60. São Paulo, Saraiva, 1977.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Prescrição (direito tributário)**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. V. 60. São Paulo: Saraiva, 1977.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8. ed.. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Traíçoeira lei tributária: lei 11.051/05 e a prescrição intercorrente**. Jus Navegandi, Teresina, a. 9, n. 597, 25 fev. 2005. Disponível em: <http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6373>. Acesso em: 25 fev. 2005.
- LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. 3. ed.. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1978.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21. ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de direito tributário**. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed.. São Paulo: Dialética, 2002.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do imposto sobre serviço**. LZN Editora, 2004.
- PAES, P. R. Tavares. **Prescrição (direito tributário)**. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. V. 60. São Paulo: Saraiva, 1977.
- RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil**. Vol.1. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Direito Civil**. Vol.1. 31. ed.. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

