

## DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Ives Gandra da Silva Martins

### I

O tema decadência e prescrição foi escolhido para a realização dos Simpósios Nacionais de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, em face de, nos 32 anos que sucederam ao I Simpósio, dedicado ao mesmo tema (1976), a doutrina e a jurisprudência nacional não terem ainda conformado um perfil conceitual definitivo dos dois institutos punitivos da inércia do Poder Impositivo.<sup>1</sup> A fim de facilitar àqueles que escreverão para o evento do fim do ano, teço, nesse artigo destinado à *Revista da APET*, algumas considerações preambulares sobre a matéria.

Pretendo, neste trabalho, mostrar a evolução ou permanência da exegese dominante desses institutos, nos últimos 32 anos. E pretendo mais, sem desconhecer e deixar de comentar as mais recentes decisões dos Tribunais Superiores, expor aquilo que me parece a interpretação mais adequada dos referidos institutos, à luz do direito positivo, mesmo sabendo da resistência que minha inteligência a respeito provoca, em determinados círculos acadêmicos ou judiciários.<sup>2</sup>

---

1. O 1º Simpósio contou com a colaboração dos seguintes autores: Aires Femandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães, que se debruçaram sobre o mencionado tema, e cujos estudos foram publicados no *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 1: decadência e prescrição (São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).

2. Sobre a resistência referida, cheguei a escrever: “Como nem a minha interpretação do art. 174 do CTN prevaleceu no Supremo Tribunal Federal, nem a do § 4º do art. 150, no Superior Tribunal de Justiça, começo a chegar à conclusão de que - tal como os meus velhos mestres e amigos (já falecidos) formatadores do direito tributário no Brasil, que

É que está na essência dos Simpósios do CEU a discussão de temática não pacificada, abrindo-se campo para, sem preconceitos, imposições doutrinárias ou visões preconcebidas, debaterem-se, em profundidade e com fidalguia no trato das posições divergentes, as melhores soluções tributárias para o País.

Ciência - como dizia Walter Barbosa Corrêa, dos primeiros a apoiar e prestigiar os Simpósios - faz-se com “verdade e não com vaidade”, ninguém, felizmente, podendo ter a ilusão de hospedar a melhor e única exegese da temática tratada, nem de, por se autoconsiderar superdotado, estar vivendo o momento definitivo da história fiscal neste país.

Feitas estas ressalvas, passo a tratar da decadência e prescrição, como conformadas no direito tributário brasileiro.

## II

Os autores da codificação nacional do direito tributário brasileiro, no livro dedicado às normas gerais, definiram, no art. 113 do CTN, o que seja obrigação, a saber:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária* e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

---

viram suas teses superadas pelas novas concepções do Judiciário e da doutrina - meu tempo, em que o raciocínio lógico prevalecia, foi ultrapassado pela originalidade dos novos tempos, em que a lógica e a coerência têm caminhos diversos do que aqueles que nós, os velhos, costumávamos vislumbrar. É que sempre entendemos que a prescrição e a decadência são formas de punir a inércia e gerar segurança jurídica, e quanto mais distendido for o prazo para ocorrência, mais inseguro será o direito.

Modéstissimo advogado de Província, faço estas considerações românticas (e, talvez, nostálgicas), reverenciando o tempo em que o direito era mais seguro e tanto o presente quanto o futuro seguiam uma lógica mais previsível. Hoje, entretanto, no país dos “esqueletos econômicos”, a todo o momento redescobertos pelo Judiciário, e da incerteza jurídica distendida no tempo, creio que tinha razão Roberto Campos - outro grande amigo, também falecido, com quem tive a honra de partilhar a autoria de algumas obras, ao afirmar que: “No Brasil de hoje, tanto o futuro como o passado são imprevisíveis” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 478-9).

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(grifos nossos)

De início, é de se lembrar que a obrigação tributária é composta de tributo e penalidade.

O tributo distingue-se da penalidade pela própria definição do CTN, cujo art. 3º estabelece que: “Art. 3º Tributo é 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” (grifos nossos).

Assim, o tributo e a penalidade compõem a obrigação tributária, que nasce sempre, em sua dimensão impositiva, com expressão pecuniária.<sup>3</sup>

O simples fato de a obrigação acessória - não pecuniária -, se descumprida, gerar a sanção pecuniária por não ter sido executada, e transformar-se em obrigação principal, demonstra que, para o direito tributário, apenas interessa a obrigação pecuniária (tributo ou penalidade). Na obrigação acessória, mero instituto de direito administrativo, o contribuinte é obrigado - para o bem da Administração Pública - a executar certas atividades, de rigor, de índole eminentemente administrativa. O sujeito passivo, na obrigação acessória, transforma-se em *longa manus* não remunerada da Administração Pública, ficando obrigado a praticar atos próprios da administração (escrituração de livros, emissão de notas fiscais, etc.) sem receber nada em troca, a não ser a ameaça de punição, se não cumprir a exigência fiscal.<sup>4</sup>

3. Aliomar Baleeiro lembra que: “O CTN adotou a teoria segundo a qual os tributos se caracterizam pelo caráter compulsório, e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” (*Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 65).

4. Escrevi: “Talvez a grande perplexidade da polêmica criada sobre a matéria decorra do fato de que sempre se objetivou considerar ser a obrigação tributária, enquanto

0 certo é que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, conceituado no art. 114 como: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

0 universo da obrigação tributária é, todavia, mais amplo que o do crédito tributário, pois este, que tem a mesma natureza da obrigação, apenas surge no momento em que ingressa no campo mais restrito da Administração Pública.

Assim está redigido o art. 139 do CTN - ‘Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta’ mostrando que o crédito tributário decorre, necessariamente, de uma obrigação tributária, mas nem toda a obrigação tributária fará surgir, necessariamente, o crédito tributário, se não houver o lançamento (por declaração, de ofício ou por homologação) e for atingido pelo instituto da decadência, fulminando-se o direito do Fisco de constituí-lo.

Tais explicações iniciais levam à primeira conclusão: o lançamento, assim definido pelo art. 142 do CTN:

---

obrigação tributária, principal e acessória, quando, em verdade, apenas há um tipo de obrigação tributária, que é a principal, e um tipo de obrigação não-tributária, mas acessória à obrigação tributária, que é aquela de vocação multidisciplinar.

Entende-se, portanto, a razão pela qual o legislador houve por bem destacar do núcleo próprio da obrigação acessória a obrigação tributária, elemento que, pelo descumprimento daquela, ganha o colorido próprio desta, ou seja, a penalidade.

Ora, se o objeto da obrigação tributária, isto é, seu aspecto essencial, estrutural, nuclear e fundamental, é o pagamento do tributo e/ou da penalidade, sempre que esta surja no universo próprio daquela, recebe as vestimentas decorrentes da transformação. A obrigação tributária é sempre principal, pois apenas nela se vislumbra o aspecto basilar da prestação declarada, que somente pode revestir-se da roupagem de tributo ou de penalidade.

Como se percebe, nenhuma contradição na escolha do legislador para a formulação dos elementos descritivos da obrigação tributária e daqueles outros descritivos de outra espécie de obrigação acessória à obrigação tributária.

0 que cumpre destacar, para efeitos da seqüência de nosso estudo, é que o legislador complementar entendeu a característica fundamental dos tipos de normas de rejeição social que a obrigação tributária exterioriza, no contexto do Estado moderno, e guindou à mesma dignidade de espécie tanto o tributo quanto a penalidade” (*Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1997. p. 100-1).

Art 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É um *ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário*, devendo ser praticado, em uma de sua tríplice modalidade, nos prazos temporais definidos pela lei com eficácia de complementar, que é o CTN.<sup>5</sup>

Se, por inércia ou por qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo CTN, terá lugar a punição da inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. Tais institutos

---

5. Escrevi: "Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o artigo 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra.

O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento.

O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente.

O artigo 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação.

O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados.

Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extra-funcional" (Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1987. p. 32-5).

têm por objetivo, exclusivamente, ofertar segurança maior ao direito, não permitindo que a espada de Dâmocles paire, indefinidamente, sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo temporal suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo, e de outro, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.

### III

Vejam, agora, a dupla face das relações impositivas, em que a decadência e a prescrição podem ocorrer, ou seja, na devolução de quantias arrecadadas, ilegalmente, como “tributos”, de um lado, ou nas relações de inadimplemento dos sujeitos passivos no tocante à sua obrigação tributária para com o sujeito ativo.

### IV

Começamos pela perda do direito de repetir o indébito, por parte do sujeito passivo.

Reza o art. 165, *caput*, que: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos”.

Uma primeira incorreção passível de ser apontada na redação desse dispositivo diz respeito à expressão “restituição do tributo”. Apenas se restitui o que não é devido, e o que não é devido não é tributo. Desta forma, o que se recupera é quantia que foi recolhida a título de tributo, porém, sem ser tributo. Só é tributo o que foi

*instituído por lei*, e o que é ilegalmente recolhido não pode ser assim considerado.

As três hipóteses de recolhimento indevido são as seguintes:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A primeira das hipóteses diz respeito, claramente, ao princípio da legalidade. Não há tributo “indevido”. Ou é tributo e é devido, ou é indevido e não é tributo.

Se o perfil da exação não está configurado na lei, seja no aspecto quantitativo, seja no de sua natureza, não há por que o sujeito passivo não pedir a devolução do que lhe foi indevidamente cobrado. É típica hipótese de ferimento ao princípio da legalidade, mediante imposição fiscal.<sup>6</sup>

---

6. Gustavo Miguez de Mello ensina: “Com razão, Luciano Amaro, com apoio no entendimento de Alfredo Augusto Becker, Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Lobo Torres, observa que na restituição (ou repetição) de indébito não se cuida de tributo, mas de valores indevidamente recolhidos a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga outro (o *accipiens*) falsamente rotulado de sujeito ativo. Para fins práticos, como antecipamos, referir-nos-emos à restituição de tributos no presente estudo.

Há pronunciamentos jurisprudenciais e doutrinários, ao menos aparentemente, discrepantes sobre o fundamento da restituição de tributos.

Ricardo Lobo Torres diz ser “evidente que a Jurisprudência fixada pelo Pretório Excelso, posteriormente incorporada no Código Tributário Nacional [...] corresponde aos ideais de justiça e equidade”. Sem dúvida a finalidade visada foi essa; se ela foi alcançada, é matéria que comporta algumas reflexões.

Aliomar Baleeiro afirmava a propósito do pagamento indevido de tributos que “velho e universal princípio de direito, atribuído a Pompônio, não tolera locupletamento indevido com alheia jactura”. Luciano Amaro confirmou esse entendimento.

Ives Gandra da Silva Martins sustenta que o sujeito ativo da relação de imposição outorga-se o direito nos limites da lei e Gilberto de Ulhôa Cantô caracteriza a repetição de tributo indevidamente pago antes de tudo como restabelecimento da ordem jurídica

A segunda hipótese, do inciso II, dá-se quando o recolhimento indevido decorre de erro do contribuinte ao quantificar o montante da exação, ao determinar a alíquota aplicável ou, ainda, ao elaborar ou conferir qualquer documento.

Nas duas hipóteses, se o recolhimento foi superior ao devido, a parte que exceder ao montante efetivamente devido poderá ser repetida, ressalvada a hipótese do art. 166, objeto do VIII Simpósio do CEU e que não vem ao caso, no presente trabalho, ou do § 4º do art. 162, cuja modalidade de exação (estampilhas) já é praticamente inexistente no ordenamento tributário de todos os países do mundo.

A terceira hipótese decorre da reformulação da exegese adotada pelo Fisco, a meu ver, tanto administrativa como judicial, pressupondo-se, portanto, o trânsito em julgado da mesma.

O aspecto temporal para exercício do direito de repetir está estatuído no art. 168, assim redigido:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (vide art. 3 da LC nº 118, de 2005)

---

violada pelo simples fato de que a obrigação tributária é *obligatio ex legis*. Ambos os autores fundamentam, portanto a repetição de indébito no princípio da legalidade.

Os dois fundamentos apontados pela doutrina estão corretos, pois não há propriamente oposição entre eles.

A vedação do locupletamento indevido à custa de outrem invocada por Aliomar Baleeiro constitui uma das muitas formulações jurídicas decorrentes da equidade e da justiça. Estas constituem fundamento de natureza muito mais geral, primeiro na fundamentação e último na ordem do conhecimento - e aquele, princípio de direito positivo, é mais específico e mais próximo na ordem do conhecimento para o aplicador do direito.

O princípio da legalidade e tipicidade da tributação, lembrado por Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto de Ulhôa Canto, tem fundamento constitucional conhecido e baseia-se no art. 3 e em outros dispositivos do Código Tributário Nacional. Esse fundamento é, pois, irrecusável.

O princípio da legalidade constitui, pois, fundamento relevante da repetição de indébito do ponto de vista de hierarquia das normas jurídicas” (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 360-2).



II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tomar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Não cuidarei do aspecto quantitativo expresso no art. 167, pois matéria alheia à discussão do tema proposto para o XXXII Simpósio.

Claramente faz menção, o legislador complementar, a um prazo de cinco anos, que começa a correr, nas hipóteses de ferimento do princípio da legalidade, por ação do sujeito ativo ou por erro do passivo, a partir da data de extinção do crédito tributário (incisos I e II).

E prevê, para a terceira hipótese, um prazo que começa a fluir a partir da decisão definitiva irrecorrível (anulatória administrativa ou judicial) que tenha: “reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão anulatória”.<sup>7</sup>

---

7. O RESP nº 42.720-5-RS (DJ 14.4.1995) serviu de base para no Agravo de Instrumento 404.938/G0, o Min. Franciulli Netto despachar: “Agravo regimental. Agravo de instrumento. Compensação. [...] V Finsocial. Prescrição. Decadência. Inocorrência. Contagem a partir do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal. Provimento negado.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito para com o Poder Público e não de indébito tributário. Com efeito, a lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto 20.910/32.

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

O primeiro prazo, portanto, principia cinco anos após a extinção do crédito tributário.

Ora, a extinção do crédito tributário, de rigor, na modalidade mais conhecida de lançamento, está prevista no art. 150, *caput*, §§ 1º e 4º do mesmo artigo, assim redigidos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

O *caput*, claramente, determina que o lançamento ocorra tão logo a autoridade tome conhecimento do pagamento antecipado e,

---

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão. Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo. Agravo regimental a que se nega provimento (DJ 07.4.2003)" (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1244-5).

expressamente, o homologue. Vale dizer, o pagamento antecipado não caracteriza lançamento; apenas permite que a autoridade venha a promovê-lo, tão logo tome conhecimento do procedimento do contribuinte e venha a homologá-lo.

Como não há lançamento, o § 1º admite que o pagamento antecipado *extinga provisoriamente* o crédito tributário, à evidência, sujeita essa extinção à condição resolutória de sua homologação.

Não cuidarei dos §§ 2º e 3º, porque dizem respeito ao aspecto quantitativo e não temporal da obrigação tributária adimplida, e o nosso trabalho centra-se na discussão do aspecto temporal.

O § 4º, entretanto, é a chave para a solução do problema, ao determinar que:

- a) passados cinco anos, sem a homologação oficial;
- b) considera-se *definitivamente* - o advérbio não oferta dúvidas - extinto o crédito;
- c) salvo se houver outro prazo na lei; ou
- d) ocorrer comprovada fraude, dolo ou simulação.<sup>8</sup>

Diante disso, uma exegese coerente, para as hipóteses de repetição do indébito do art. 168 do CTN, só poder levar a duas interpretações:

- a) cinco anos após a extinção definitiva do crédito tributário - extinção sob condição resolutória não é extinção, mas apenas potencial extinção - é o prazo comum para começar a contar o prazo para início de uma ação de repetição de indébito, com o que,

---

8. Carlos Valder do Nascimento, encampano ser prazo de decadência, escreve: “De feito, é decadência o prazo extintivo do direito de pugnar pela restituição do tributo pago indevidamente. O decurso do prazo de cinco anos conta-se a partir do momento em que se extingue o crédito conforme se trata de:

- a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior;
- b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Em se tratando do caso de rescisão condenatória, o prazo a que alude o parágrafo anterior é contado a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a que tenha a decisão condenatória” (In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 443).

nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165 e I do 168, a decisão do STJ, encabeçada pela Ministra Eliana Calmon, é rigorosamente científica, ou seja, de cinco mais cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador<sup>9</sup>;

b) nas hipóteses do art. 165, III, ou 168, II, o prazo começa a contar cinco anos após a decisão definitiva reformulatória da decisão condenatória.

No que diz respeito ao direito do contribuinte de repetir “tributo indevido”, parece-me ser isso o que, claramente, determina o Código Tributário Nacional.

E, a meu ver, a questão que se coloca tem a ver com a prescrição, e não com decadência, visto que o direito de repetir é um direito à ação (administrativa ou judicial) e, portanto, embora se trate de disposição de direito material, diz respeito à prescrição do direito à ação e não de decadência. Sei que a matéria não é pacífica.

No que diz respeito ao direito do sujeito ativo de exigir tributo, sim, tem-se de enfrentar a dupla forma de punição à inércia, ou seja, a decadência do direito de lançar e constituir o crédito tributário e o direito de pleitear em juízo o crédito lançado.

---

9. “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS, LICENÇAS-PRÊMIO E ABONOS - ASSIDUIDADE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRESCRIÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO DESTA TURMA. HONORÁRIOS. FIXAÇÃO AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Nos termos da jurisprudência consolidada no âmbito desta Primeira Turma, o prazo para que seja pleiteada a restituição do imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório começa a fluir decorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo.

A fixação dos honorários advocatícios em percentual inferior ao mínimo estabelecido pelo § 3º, art. 20, do CPC, quando sucumbente é a Fazenda Pública, porquanto não se trata de um ente concreto, mas da própria comunidade, representada pelo governante, merecendo, portanto, tratamento especial. Recurso parcialmente provido (RESP 329.833/DF, rei. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ 22.4.2002, p. 164).

Com essas considerações, nos termos do art. 557 do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial. Brasília-DF, 05.5.2004, rei. Ministra Eliana Calmon” (STJ, RESP 614.110-RS, DJ 19.5.2004)” (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva, p. 477).

Quanto à primeira questão, parece-me que o art. 173 do CTN aplica-se às duas formas clássicas de lançamento (declaração e de ofício), estando assim redigido:

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.

É o mesmo tratamento que se dava, à época da promulgação do Código Tributário Nacional, ao imposto sobre a renda, atribuindo-se a redação do dispositivo a Tito Rezende, um dos revisores do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, visto que era, fundamentalmente, um especialista no imposto sobre a renda.

*A hipótese prevista no inciso I pode levar, nos lançamentos por declaração, a um prazo de 5 a 7 anos. Em relação a um fato gerador único, ocorrido, por exemplo, no dia 1º de janeiro de determinado ano-base, cujo lançamento seria realizado no exercício seguinte, quando da apresentação da declaração de renda pelo contribuinte, o prazo decadencial ocorreria a partir do 1º dia do exercício posterior ao exercício do lançamento, perfazendo um prazo decadencial de até 7 anos.*

O lançamento por declaração, habitual no imposto sobre a renda de pessoas físicas, foi, todavia, em grande parte, substituído pelo lançamento por homologação, o que desloca a disciplina para outro dispositivo, como se verá.

Na hipótese do inciso II, o prazo decadencial passa a correr a partir da data em que ocorrer anulação definitiva, por erro formal, do lançamento anteriormente efetuado.

Defendi, no passado, que tal prazo não poderia ultrapassar dez anos.<sup>10</sup> Hoje, ao analisar a falta de prazo para a hipótese do art. 168, II, retro-citado, sou obrigado, por uma questão de coerência, a admitir que o Código não impôs qualquer limitação temporal.

Minha posição, hoje, é, portanto, que, em duas hipóteses (art. 168, I, a favor do sujeito passivo, e art. 173, II, a favor do sujeito ativo) não há limite temporal para o começo da contagem do prazo de cinco anos.

*Apesar de hoje estar convencido disso, reconheço que a jurisprudência sinaliza a favor da minha tese anterior, ao confirmar como de dez anos o limite temporal para todas as hipóteses do art. 168 do CTN.*

A terceira hipótese, ou seja, a do parágrafo único, é redutora do prazo máximo de até seis anos, onze meses e trinta dias, para dar, como marco inicial, o princípio da constituição do crédito tributário, ou seja, o início da fiscalização, no caso de lançamento de ofício. Se, exemplificativamente, no dia 10 de junho do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, for iniciada a fiscalização, o lançamento terá que se concluir até cinco anos depois (9/6), e não até o dia 31 de dezembro daquele ano.

Nos lançamentos por homologação, entretanto, a meu ver, o prazo máximo para que possa ser exercido o direito de lançar é de cinco anos, a contar do fato gerador. Ao declarar que o pagamento \* II

10. Escrevi: "I - HIPÓTESE NATURAL.

1. Lançamentos *ex officio* e por declaração: 1.1. Prazo normal: 1º dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido executado. 1.2. Prazo com medida preparatória: a. máximo: do número 1.1. b. normal: 5 anos após a medida, se realizada antes do 1º dia do exercício posterior, ao que o lançamento poderia ter sido executado.

2. Lançamentos por homologação: Hipótese inocorrível pela antecipação do pagamento e homologação ficta.

II - HIPÓTESE VÍCIO FORMAL.

Prazo máximo, 10 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acreditamos sejam os prazos das 3 hipóteses mencionadas aqueles que extinguem o direito da Fazenda em constituir, na terminologia codificada, o crédito tributário de uma obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador" (SOUZA, Hamilton Dias de Souza; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 4. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1978, p. 176).

extingue *provisoriamente* o crédito tributário, e a não-homologação, em cinco anos, *definitivamente*, o Código oferta ao fisco o direito de rever a extinção provisória no referido lapso temporal (cinco anos), salvo as hipóteses excepcionadas no próprio art. 150, § 4º (dolo, fraude, etc.).

A LC nº 118 - que pretendeu dar interpretação legislativa ao § 1º do art. 150 exclusivamente para efeitos de repetição do indébito -, de rigor, não é uma lei interpretativa. *Por não ter mudado a clareza do disposto no art. 168 e § 4º do art. 150 - “interpreta”, apenas, o § 1º deste último. A meu ver, deveria ter caráter modificativo, que não teve, pois não mudou em nada o disposto no art. 168 do CTN.*<sup>11</sup>

Nada obstante, num primeiro exame, ter entendido, o STJ, que essa disposição se aplicaria com eficácia *ex nunc*, ou seja, apenas para casos futuros, minha interpretação, hoje exposta neste artigo, é de que, por não ter revogado o disposto no art. 168 e no § 4º, do 150, tomou-se inócua, por não ter *sido nem modificativa, nem interpretativa*, visto que não faz referência a dois artigos de absoluta relevância para sua exegese (168 e § 4º do art. 150), na medida em que manteve incólume as expressões “inexistência do crédito sob condição resolutória” e “extinção do crédito definitivo”.

Veremos, no tempo, se essa primeira abordagem do STJ, emanada sob pressão de ter que se posicionar tão logo aprovada a lei, prevalecerá.<sup>11</sup>

11. Rogério Gandra Martins, Soraya Locatelli e Luciana Fonseca hospedam semelhante exegese: “Quanto ao conteúdo do referido artigo 168 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça apreciou e discutiu a matéria à exaustão, concluindo, finalmente, pela adoção da tese dos ‘cinco mais cinco anos’ para aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme as considerações ao art. 3º acima expostas.

Assim sendo, a jurisprudência pátria já havia dirimido quaisquer dúvidas acerca da prescrição e decadência dos tributos sujeitos à homologação.

Ora, pretender dar nova interpretação a dispositivo cujo sentido já foi traçado e decantado pela doutrina e jurisprudência significa inovar o ordenamento jurídico e não o interpretar, não sendo possível, portanto, a retroatividade de seus efeitos.

Não se trata, assim, de norma interpretativa, mas sim inovadora, razão pela qual impossível a aplicação do art. 106, inciso I do CTN ao caso em comento” (MACHADO, Rubens A (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e recuperação de empresas: doutrina e prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 339).

No que concerne, todavia, ao direito do Fisco, de cobrar tributo relativamente a fato gerador ocorrido, dúvida não tenho de que o prazo é de cinco anos após a ocorrência desse fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, nos lançamentos por homologação.

A LC nº 118/05, em seu art. 3º, ao pretender contrair, para efeitos de repetições de indébito, o prazo de dez para cinco anos, sinalizou, todavia, no que diz respeito ao direito de contribuinte, que o prazo máximo para o lançamento é de cinco anos.

Em outras palavras, por não haver, no que diz respeito à decadência do direito de lançar, senão os prazos do art. 173 e 150, § 4º, não há nenhuma disposição semelhante ao art. 168 do CTN a favor do sujeito ativo - este prazo é rigorosamente de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, nos lançamentos por homologação, quanto ao direito de lançar do poder impositivo.

No que diz respeito à prescrição, nada obstante a jurisprudência dominante, mantenho a posição que assumi no I Simpósio Nacional de Direito Tributário, ao interpretar o art. 174 do CTN.<sup>12</sup>

Escrevi:

A nossa posição é a de que, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr um prazo fatal de 5 anos para prescrever o direito à ação, a não ser que seja interrompido por uma das quatro hipóteses mencionadas no parágrafo único do artigo 174.

---

12. Hugo de Brito Machado distingue decadência e prescrição como se segue: “que a decadência extingue o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário, e que a prescrição extingue a ação destinada a sua cobrança. Não se explica, porém, porque é assim, de sorte que, não se reportando o legislador, explicitamente, à decadência ou à prescrição, resta sempre a ser resolvida a questão de saber se de uma ou de outra está cuidando em cada caso. Por isso é que, em relação ao art. 168, que estabelece prazo extintivo do direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago, persistem os equívocos dos que, a partir da lição de Baleeiro, consideram que se trata de prazo de decadência. Equívoco em que também incorremos, afirmando que o prazo estabelecido pelo art. 168 do CTN é de decadência, quando tal prazo na verdade é de prescrição, como demonstramos.

A distinção essencial entre decadência e prescrição, capaz de explicar por que a primeira atinge o próprio direito material, enquanto a segunda atinge a ação que o protege, reside na própria natureza do direito material que, no primeiro caso, é afetado diretamente e, no segundo, indiretamente” (MARTINS, Ives Gandra. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 202).



“Parágrafo único - A prescrição se interrompe;

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco, ainda que extra-judicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Entendemos, por outro lado, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com efeitos apenas administrativos, não tem o condão de paralisar a fluência do prazo prescricional, para tanto devendo a Fazenda, se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, utilizar-se do protesto judicial, como forma interruptiva da prescrição.

Entendemos que somente neste contexto tem sentido a medida proposta pelo legislador no item II, eis que, se não suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda não tem que protestar o seu direito, mas executá-lo, sendo inócua, nesta hipótese, a enunciação legislativa do protesto. Entendemos que se, na legislação processual e civil, a falta de exigibilidade toma o direito líquido e certo inexecutável, o legislador tributário, nesta hipótese, inovou, eis que exigiu apenas a constituição do crédito tributário como passo primeiro da fluência prescricional e remediou a falta de exigibilidade pela outorga do direito ao protesto.

E, finalmente, que, assim agindo, limpou, definitivamente, o campo da arbitrariedade, que incluiria entre a decadência e a prescrição um terceiro estágio (suspensão da exigibilidade do crédito tributário), este sem prazo definido, multiplicando ao infinito o prazo entre a ocorrência do fato gerador e a propositura da ação de execução fiscal.

Temos sido contestados, pois entende a grande maioria dos tributaristas que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a fluência prescricional, embora alguns deles pretendam que exista a superveniência de uma prescrição intercorrente, se determinados prazos, não forem cumpridos, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não entendemos como a hipótese possa ocorrer como premissa menor, se negaram a premissa maior, ou seja, a fluência do prazo prescricional paralisado pela superveniência da suspensão da exigibilidade.

Consideramos que a resposta ao problema colocado encontra-se no próprio art. 151 do CTN. [...]

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.”

Ora, a respeito da moratória reza o art. 155 o seguinte:

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.”

Dispondo o seu parágrafo único:

“Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito”.

O parágrafo cuida de duas hipóteses. Uma delas criando uma quinta forma interruptiva da prescrição para os casos de dolo, fraude ou simulação (o tempo entre a concessão da moratória e sua revogação) e uma segunda explicitando que a prescrição corre entre a concessão e a revogação da moratória, se não tiver havido dolo, fraude ou má-fé nos casos mencionados.

Grande parte dos autores entende que a referência à prescrição para a moratória decorreria de uma expressa exceção ao princípio da não-fluência do referido prazo nas demais hipóteses, chegando alguns deles a afirmar que, sendo a moratória uma confissão de débito, automaticamente o seu pedido representaria uma forma de interrupção.

Parecem-nos improcedentes as duas objeções. Em relação à primeira, porque entendemos que a única expressa exceção está na hipótese do inciso I do art. 155, pois seu parágrafo único reza:

“Parágrafo único. *No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*” (grifos nossos)

Isto vale dizer que, o princípio geral para a fluência do prazo prescricional não é atingido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Salvo em uma única hipótese expressamente definida em lei.

É interessante notar a redação “para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito”, o que significa reconhecer o legislador a suspensão da exigibilidade. Mas não paralisar a prescrição do direito à cobrança, a não ser nesta hipótese. Nas demais, a suspensão, não representando uma interrupção, não elide o prazo prescricional. Só elidível pela utilização do protesto judicial.

É evidente que a abertura de uma exceção para uma hipótese de moratória poderia trazer confusões exegéticas em relação à outra hipótese, razão pela qual houve por bem o legislador reafirmar o princípio de que o prazo prescricional corre, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Na eventualidade de revogação da moratória, após a ocorrência da prescrição automaticamente, o crédito tributário estaria destituído de seus efeitos executórios.

*Trata-se de explicação para evitar interpretações dúbias e justificar a única hipótese expressa de concomitância entre a interrupção da prescrição e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.*

Nos demais, desnecessária a explicação, eis que a exigibilidade não é elemento componente da constituição de crédito tributário, mas apenas a presunção de liquidez e certeza, e estes dois elementos são os únicos necessários para que seja deflagrada a contagem do prazo prescricional. Sobre a segunda observação de que a moratória é uma confissão de débito e por isto forma expressa prevista como interrupção, o argumento é rebatido pela própria determinação dos prazos em que a paralisação da contagem se dá, ou seja, da confissão na hipótese do item IV do parágrafo único do art. 174 e da concessão da moratória no caso do parágrafo único do art. 155, mostrando que são situações distintas com prazos interrompidos em momentos diversos.

*Pelo exposto, percebe-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, exceção feita à hipótese primeira do parágrafo único do art. 155 do CTN, não paralisa a fluência do prazo prescricional, somente paralisável, para estes efeitos, com o protesto judicial, (grifos nossos)*<sup>13</sup>

Por fim, a jurisprudência e a doutrina têm reconhecido que tanto a prescrição quanto a decadência são institutos de direito material, pois fulminam o direito de lançar ou de receber crédito tributário, por força da inércia, importando a extinção de um direito. Não por outra razão, as duas figuras são colocadas, pelo Código Tributário Nacional, entre as formas de extinção do crédito tributário, visto que a decadência extingue o direito de constituir o crédito tributário (ato em potência) e a prescrição, o próprio crédito tributário (ato confirmado).<sup>14</sup>

---

13. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 1: decadência e prescrição, p. 196-201.

14. Escrevi: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: V - a prescrição e a decadência; [...] VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus § 1º e 4º”.

A prescrição e a decadência são formas de extinção do crédito tributário. Se a prescrição extingue o crédito, como se pode falar que a extinção, determinada pela homologação, não é a mesma extinção que serve de início à fluência do prazo de prescrição? Apenas se trabalharmos com uma contradição, em termos, é que se pode afirmar que a extinção decorrente da homologação é uma extinção não extintiva, pois poderá ainda ser exigido o crédito “extinto” e a “extinção da prescrição” é uma extinção extintiva, porque já não se pode mais exigir o tributo. Com todo o respeito aos eminentes ministros do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, não aceito o hermafroditismo do vocábulo “extinção”, que ora é, ora não é o que declara ser, ou seja, “extinção”.

Dir-se-á que a decadência não extingue o crédito tributário porque este não chegou a nascer. Pensei dessa forma, no passado, mas não penso assim atualmente, visto que a decadência, ao extinguir a obrigação tributária que tem a mesma natureza do crédito tributário, afasta um “ato em potência”, na concepção de Tomás de Aquino, ou seja, o crédito de possível constituição, o qual termina não se transformando em ato, por extinção prévia da obrigação.

Por essa razão, volto a reverenciar os autores do Código Tributário Nacional - todos juristas de escol, como já não se produzem mais nos bastidores do cenário atual, pleno de regulamenteiros -, entendendo que não houve um cochilo legislativo ao se estabelecer que a decadência e a prescrição extinguem o crédito tributário, e, nos termos utilizados pelo § 4º do art. 150, com o decurso de prazo de cinco anos, com uma única exceção para os casos de dolo ou de fraude” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. *Op. cit.*, p. 474).