

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Doutor em Direito Público pela UFMG
Presidente honorário da ABRADT
Vice-Presidente da ABDF
Membro da IFA
Advogado

EDUARDO JUNQUEIRA COELHO

Advogado e Economista
Ex Auditor Fiscal da Receita Federal
Ex Fiscal de Tributos da Prefeitura de Belo Horizonte/MG
Mestre em Economia Rural pela Universidade Federal de Viçosa

Nosso trabalho está dividido em duas partes. Na primeira responderemos aos quesitos, na segunda justificaremos as respostas.

I PARTE

1º Quesito – Por serem formas de punição à inércia, a decadência e a prescrição, no direito tributário, são institutos de direito material ou processual?

Resposta: A decadência ou caducidade bem como a prescrição são, no direito tributário brasileiro, institutos de direito material, porque dizem com a perda de direitos subjetivos. No caso da decadência dá-se o perecimento do direito ao crédito tributário em si mesmo, seja ele devido à Fazenda Pública em razão da ocorrência do fato gerador no mundo fático seja ele devido ao sujeito passivo, por ter direito a crédito indevido já pago, por inoccorrência do fato gerador (crédito já pago ou pago a maior). Noutras palavras, o sujeito passivo faz jus ao indébito. No caso da prescrição o direito que perece é o de agir, porque a Constituição assegura a todos o direito de pedir ao Judiciário o que lhe é devido (direito material ao processo), observados os prazos fixados em lei, porquanto o direito não socorre aos que dormem. Contudo, tecnicamente, a decadência e a prescrição não caracterizam normas sancionantes ou punitivas, vez que as sanções, as penas de toda ordem, são utilizadas apenas para castigar os atos de ilicitude, ou seja, contrários às leis, sentenças (normas individuais) e obrigações. Nulidades, prêmios, a decadência e a prescrição formam outros institutos, não vindo ao caso descalvá-los agora.

2º Quesito - Esses institutos se aplicam de forma isonômica ou distinta, dependendo de tratar-se de inércia por parte do contribuinte em recuperar o indébito, ou do fisco em cobrar o que lhe é devido? Quais as semelhanças ou diferenças entre os artigos 165 a 169 e os artigos 173 e 174 do CTN, que justificam a resposta dada à primeira parte da questão?

Resposta: Os institutos aplicam-se de maneira isonômica, distintos são apenas os termos iniciais (dies a quo) para a contagem dos prazos fixados no CTN. A

regra do quinquênio domina o código tributário, como demonstraremos no corpo do trabalho.

3º Quesito - O art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 é de natureza interpretativa ou modificativa? Como interpretar os §§ 1º e 4º do art. 150 do CTN, à luz do referido dispositivo?

Resposta: A Lei Complementar nº 118/2005, na parte que diz respeito ao prazo prescricional nos tributos lançados por homologação, em razão da própria técnica redacional adotada, na esteira da Lei Complementar nº 95/98, não inova (lei nova) nem interpreta (por faltar o objeto controverso). Nesta parte é lei inexistente, juridicamente falando.

4º Quesito - A alteração do artigo 40, § 4º da Lei nº 6.830, de 1980, promovida pelo artigo 6º da Lei nº 11.051, de 2004, reconheceu expressamente uma situação de prescrição intercorrente, no âmbito do processo judicial tributário. Considerando o sistema tributário brasileiro (CF e CTN) é possível identificarmos outras hipóteses de prescrição intercorrente, além dessa? E no processo administrativo tributário, é possível reconhecermos situações em que se dá a prescrição intercorrente?

Resposta: A prescrição caracteriza-se pela perda da faculdade de exigir-se a satisfação de um direito, em razão da inércia de seu titular, que não toma as medidas necessárias a tal satisfação durante determinado lapso temporal, previsto em lei. A prescrição intercorrente consiste na perda da pretensão, durante o curso da relação processual, em face do decurso do prazo prescricional, sem a prática de todos os atos processuais destinados a levar ao cabo o processo e fixar definitivamente a decisão acerca da pretensão levada a juízo. A finalidade primordial da prescrição consiste em garantir segurança jurídica, essencial à sobrevivência do próprio Direito, que deve conferir previsibilidade às relações que regula. Quando o titular de determinado direito se mostra inerte em seu exercício, gera-se incerteza, posto que a existência e exigibilidade da pretensão permanecem indeterminadas. Caso se autorizasse a exigência, a qualquer tempo, das pretensões, criar-se-ia um ônus excessivo para as partes, que passariam a ter o dever de manter indeterminadamente em seu poder provas referentes às relações jurídicas em que fossem parte, bem como àquelas travadas pelas pessoas que sucederam, em razão da possibilidade de futura interpelação judicial. No âmbito do direito tributário, o art.174 do CTN prevê que o Fisco tem o prazo de 05 anos para ajuizar a execução fiscal, prazo este contado da constituição definitiva do crédito tributário, interrompendo-se pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. Entretanto, em casos especialíssimos, em que a Fazenda simplesmente paralisa o andamento do processo administrativo previamente à execução do crédito tributário, prolongando *ad infinitum* uma situação desfavorável ao contribuinte, há decisões de nossas Cortes declarando a prescrição do direito de ação judicial do Fisco. Precedentes: TJRS, AC nº 596038166:

“PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - ART. 151, III, CTN - Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição - Entretanto, quando se está diante de incomum i-

nécia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição.”

Ao seu turno, o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, ao determinar o prazo de cinco anos para a homologação da compensação, contado da entrega da declaração de compensação pelo contribuinte, estabelece uma previsão da prescrição intercorrente, enquanto o processo encontrar-se pendente de decisão administrativa a ser exarada pela Receita Federal. Atente-se, todavia, que o prazo previsto no dispositivo referido encontra limitação no prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN, de modo que, em cinco anos da entrega da declaração de compensação (depois de descontado o período em que perdurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em virtude de eventual recurso administrativo do contribuinte contra o indeferimento da compensação), deve a Fazenda decidir o processo de compensação e ajuizar a competente ação de execução.

5º Quesito - Pode o Estado, quando em condições de executar um crédito, deixar de fazê-lo, lançando mão, apenas, do protesto para interromper a prescrição (art. 174 inc. II)? Caso negativa a resposta, seria correto concluir que poderia lançar mão dessa medida relativamente a processos administrativos não encerrados? **Implicaria, esta hipótese, um prazo máximo de 5 anos para que o processo administrativo venha a ser encerrado?**

Resposta: O protesto judicial se adotado “tout court” arrasaria com o sistema de enlutamento de direitos materiais: a) ao crédito tributário pela Fazenda, b) à repetição do indébito pelo contribuinte e c) ao de aforar ação executiva ou de repetição (facultas agendi). A inserção do protesto como causa interruptiva da prescrição de direito de ações deve-se ao transplante acrítico do direito privado para o direito tributário. Bastando ver que a Fazenda Pública somente em raras ocasiões lança mão do protesto judicial, e sem êxito.

6º Quesito - A discussão sobre decadência e prescrição é matéria circunscrita ao campo da legalidade, ou pode caracterizar ofensa à Constituição, ensejando a propositura de recurso extraordinário ao Pretório Excelso?

Resposta: Em princípio sim, mas pode ensejar ofensa à Constituição quando aparece de envolta com os direitos e garantias individuais dos contribuintes. É dizer, quando envolve o devido processo legal, o direito ao contraditório e a ampla defesa, o Princípio da Legalidade, o da Separação dos Poderes, o da Anterioridade, o da Irretroatividade, o da Indispensabilidade do Lançamento, e assim por diante.

II PARTE

1. Os prazos decadenciais para constituição do crédito tributário e os tipos de lançamento previstos no CTN.

Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento, são resolvidas noutras instâncias. Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.

O que ocorre, no plano fático, é que uns tributos podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte. É o caso do IPTU e também do IPVA. Imóveis e veículos estão rigorosamente cadastrados. Outros tributos exigem que o contribuinte informe ao Fisco dados relevantes (era o caso do ITR, hoje lançado por homologação mas que no passado exigia do produtor rural rol dilargado de declarações, sem as quais o lançamento não seria possível). Na hipótese do chamado, com erronia, *lançamento por homologação*, o contribuinte calcula o *quantum debeatur* e efetivamente o recolhe, sem eximir-se, entretanto, de prestar declarações. A Administração tem cinco anos para verificar se o contribuinte recolheu com acerto e exatidão o valor devido. Dentro desse trecho de tempo, a Administração pode expedir *ex officio* seguidos lançamentos, até exaurir a matéria tributável (sem *bis in idem*, logicamente). 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). Ora, não existe homologação tácita, e sim preclusão do prazo para fazê-la, obrigando a Administração a respeitar a atividade do contribuinte antecipatória do pagamento. Em sentido contrário, defendendo a pertinência teórica e vocabular do *lançamento por homologação*, Misabel Derzi e Estevão Horvath.¹

Na verdade, a Fazenda Pública não tem direito ao lançamento, tem o dever de fazê-lo, pois se trata de ato administrativo vinculado e obrigatório. O que caduca não é o direito de praticar o lançamento, mas o crédito tributário, em razão de preclusão. Para que o titular de um direito o perca é necessário, antes, que ele exista. O que caduca é o crédito tributário. Este existe desde que o fato jurígeno da obrigação tributária ocorre no mundo. O prazo para o exercício do poder-dever de lançar é que se esgota pela inação da Fazenda. Precluso o prazo assinalado à Fazenda Pública pela lei para o ato de *formalização declaratória* do crédito tributário, não mais poderá ser exercitado dito ato. A preclusão mata o direito de crédito da Fazenda Pública por caducidade naquelas hipóteses em que o pagamento do tributo depende de sua prévia formalização pela Fazenda (tributos de lançamento direto, tipo IPTU). Nos casos em que o tributo pode ser pago sem lançamento (tributos sujeitos à homologação do pagamento), a inação da Fazenda em homologar ou fiscalizar, passado o prazo preclusivo, faz igualmente caducar o direito de crédito remanescente ou integral. Nesses casos, os elementos que informaram o agir do contribuinte fi-

¹ DERZI, Misabel. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 405. (Estevão Horvath é referido pela autora citada).

cam inalcançáveis à fiscalização tributária. “O Direito não socorre aos que dormem.”

Retenham-se, de passagem, três lições:

A) Inexiste direito de lançar, o que há é o dever de fazê-lo (ato administrativo simples, obrigatório, vinculado e sujeito a preclusão).

B) O prazo para praticar o ato de lançamento preclui, não caduca; somente direitos caducam.

C) A preclusão dos prazos para *lançar tributo a ser pago* ou *homologar pagamento* de tributo acarreta a *caducidade do direito de crédito da Fazenda*, que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, *ipso facto*, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.

O art. 150 cuida do lançamento por homologação – expressão altamente ambígua – como vimos de ver. Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar. Confira-se a dicção legal:

“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 do 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 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.”

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação. Quer, no entanto, apenas dizer que os pagamentos que venham a ser feitos espontaneamente pelos sujeitos passivos não afetam a relação jurídico-tributária decorrente de fato gerador ocorrido, muito embora, nos termos do § 3º, reduzam o montante tributável. Em havendo ainda saldos após ditos atos, serão então cobrados com a imposição de penalidades pela mora, sendo o caso. É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do *caput*, que considera lançamento a homologação do pagamento (equiparação que não se sustenta, diga-se desde já). Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, *i.e.*, pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob a “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa. Em havendo, a qualquer tempo, dentro do quinquênio, o crédito fica definitivamente extinto. E se não houver homologação expressa? O § 4º prescreve que, se não houver lei federal, estadual ou municipal prevendo prazo menor para a realização do ato homologatório expresso, a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos a contar do fato gerador da obrigação e do crédito. Neste caso, o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão *homologação tácita* (“quem cala consente”). Tem-se, então, por definitivamente extinto o crédito tributário, tenha ou não ocorrido o seu recolhimento total ou parcial pelo contribuinte, mediante um ou mais pagamentos espontâneos, temporâneos ou não, salvo se cumpridamente provada *a priori* a ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte, visando a fraudar a Fazenda ou a simular pagamentos. Nesta hipótese, o prazo para operar lançamentos *ex officio* é de cinco anos contados, porém, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Mas, na hipótese de a Fazenda antecipar-se ao 1º dia do exercício seguinte, expedindo atos preparatórios do lançamento, o *dies a quo* será o da notificação ao contribuinte desses atos, como assinalado no art. 173, parágrafo único. O art. 173 está redigido assim:

“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.”

Quid se não houver pagamento algum? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.

A solução alvitrada é razoável, porque no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadenciais estão regrados tão-somente nos arts. 150, § 4º, e 173. Logo, não há saída. Direitos patrimoniais e potestades administrativas vinculadas não podem subsistir eternamente. É contra a índole do Direito, que não socorre aos que dormem.

A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Vale para todos os tributos.

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação se desfaz.

Temos, então, quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) A regra geral — ligada à anualidade do exercício fiscal — é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.

A Fazenda, já em junho de 1997, expede notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito.

C) Nos impostos sujeitos a “lançamento por homologação”, contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito.

É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como *homologação*

tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, *devidamente comprovadas pela Fazenda Pública*, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a “lançamento por homologação”, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. A solução está conforme o sistema do CTN. O que se não pode admitir é direito patrimonial inaducável. Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível (princípio da *actio nata*).

A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado. Se tal não houve, não há o que homologar...

D) Finalmente prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por *vício de forma*, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorri-vel) a decisão anulatória. Por suposto, esta decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento (autocontrole do ato administrativo do lançamento pela própria Administração). É que, se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de *decadência*. O crédito já estaria formalizado. O direito de crédito já estaria incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública. A tese é fácil de provar se atentarmos para a *imutabilidade do lançamento efetivado com erro de direito* pela Fazenda Pública. Diz o art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Ora, se por erro de direito se não permite à Fazenda Pública alterar lançamento efetivado, como admitir que possa fazê-lo, *sem limite de tempo*, por erro meramente formal?

O erro nunca pode beneficiar o seu fator. É princípio geral de Direito, aplicável ao Direito Tributário por expressa determinação do art. 108 do CTN, que cuida da interpretação da legislação tributária. Ademais disso, com visão sistemática, não se pode descurar do art. 149 do mesmo CTN, parágrafo único:

“A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já terá ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar é em *anulação de lançamento* — por isso que inaproveitável — e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, *v.g.*, e não o funcionário fiscal da Receita Federal).

Em rigor, há aqui um tremendo equívoco, tanto que esta revisão anulatória só pode ser feita dentro do prazo decadencial (art. 149 do CTN). Como entre a anulação e a efetivação do novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, “inventou-se” este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente. Outro há de ser feito para assegurar o direito da Fazenda ao crédito tributário.

3. A prescrição do direito de ação da Fazenda Pública.

3.1. Análise do art. 174 do CTN.

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação...

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo. O direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do *ato jurídico do lançamento*. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a *decadência daquele direito*. Ocorrendo, porém, o lançamento, e formalizando-se o crédito, com ou sem discussão, pode a Fazenda Pública *exigi-lo* do sujeito passivo da obrigação tributária. Na hipótese de este último não pagar, só resta à Fazenda ir ao Judiciário com uma ação de execução lastreada numa certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial) para obrigá-lo a pagar dentro de 05 dias, sob pena de penhora em seus bens disponíveis.

Pelo sistema do CTN, a *decadência e a prescrição extinguem, sem pagamento*, o crédito tributário. Tratada a decadência no item anterior,

cumpre-nos analisar a prescrição do direito de ação da Fazenda Pública para propositura do executivo fiscal.

O art. 174 do CTN cura da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, a qual, se não exercitada tempestivamente, leva a sua extinção.

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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 extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

A questão aqui reside em saber o que é *constituição definitiva do crédito tributário*. Noutro giro, ela ocorre com a comunicação ao sujeito passivo, pessoal ou por publicação, do ato administrativo do lançamento em sua versão imodificável (do ponto de vista da Fazenda Pública), ou ocorre com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário da Fazenda Pública?

Não negamos que o autocontrole da Administração se estenda ao ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Os funcionários públicos legalmente investidos dessa específica competência podem decidir que o crédito não é bom e anulá-lo *ex officio*. Veja-se, só para exemplificar, a inscrição de um crédito já lançado e revisado em regular processo administrativo, porém eivado de inconstitucionalidade por decisão posterior, mas tempestiva do Supremo Tribunal Federal, considerando nula a lei ou o artigo de lei em que se baseara.

É natural que a Administração anule o crédito ou pelo menos o inscreva em dívida ativa, mas não extraia a *certidão de dívida ativa*, à espera de uma sempre possível, ainda que improvável, ação rescisória do julgado.

O crédito, nesse caso, já está constituído?

A resposta é afirmativa; só falta o título executivo.

Imagine-se ainda que, depois de efetivado o lançamento e formalizado o crédito para a Administração, esta postergue a sua inscrição, delongando, assim, a fixação do *dies a quo* do prazo prescricional. A inscrição em dívida ativa poderia ser utilizada maleficamente.

A tese a adotar é simples. Não pode ficar ao arbítrio da Administração decidir o *dies a quo* do prazo prescricional que a prejudica.

A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos *órgãos incumbidos* de fazê-lo.

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. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.

O ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do *título executivo extrajudicial* da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal. Não há execução sem título. O brocardo é velho de séculos.

A constituição definitiva do crédito tributário dá-se antes. A sua desconstituição é que pode ser:

A) *administrativa* (unilateral) – no momento do autocontrole, à hora da formalização do título executivo; ou

B) *judicial* – em decorrência do controle jurisdicional, mediante pronunciamento judicial no bojo de ações postas à apreciação dos juízes.

Diferentemente da decadência, a prescrição pode ser interrompida e suspensa, podendo inclusive dar-se a chamada prescrição intercorrente, já iniciado o processo judicial, por inércia ou descaso da parte (perda do direito de ação já posta em juízo), não cabendo aqui adentrar o tema, cuja sede é estritamente de direito processual, de grande utilidade, *v.g.*, no Direito Penal².

O CTN regula, em sede de Direito Tributário, apenas os casos de interrupção da prescrição, valendo-se do Direito Civil.

A citação pessoal do devedor era, até o advento da Lei Complementar nº 118/05, a forma clássica de interrupção da prescrição tributária. De fato, na teoria processual é pacífico que a citação válida torna a coisa litigiosa, previne a jurisdição, constitui o devedor em mora, inaugura a instância e interrompe a prescrição (art. 219 do Código de Processo Civil).

² Saliente-se apenas que, desde o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, a legislação pátria já reconhece expressamente a existência de prescrição intercorrente no curso da execução fiscal, que pode inclusive ser decretada de ofício pelo magistrado. O aludido diploma acrescentou o §4º ao art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), que agora ostenta a seguinte redação:

“Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º. Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)” (grifos nossos)

Entretanto, com a nova redação conferida ao art. 174, I do CTN pela LC nº 118/05, o despacho do juiz que ordena a citação na execução fiscal passou a ser o ato interruptivo da prescrição. O Código, neste ponto, se pôs de acordo com a Lei de Execuções Fiscais, que já possuía disposição nesse sentido³ (mas que não era aplicável, uma vez que a prescrição e decadência em matéria tributária são matérias reservadas à lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b* da CR/88. Como o CTN, que é lei complementar *ratione materiae*, dispunha em sentido diverso da Lei de Execuções Fiscais até a modificação advinda com a LC nº 118/05, o Digesto Tributário prevalecia sobre a LEF⁴).

Avançando na análise do art. 174, entendemos que admitir *protesto judicial* por parte da Fazenda Pública, é no mínimo, um exagero (inciso II). O inciso IV, todavia, enseja considerações adicionais. Quando os contribuintes confessam a dívida fiscal para requererem moratórias, parcelamentos, estarão interrompendo a prescrição? Nem se olvide que a confissão em Direito Tributário é relativa. A obrigação é *ex lege*. Depende da lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para inserir a figura do lançamento, em Direito Tributário, como ponto de separação (*divorcium aquarium*) entre os prazos de decadência e os prazos de prescrição.

Da seguinte forma:

- Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para a homologação do pagamento, *correm* os prazos decadenciais.
- Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver) já não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos *ab extra*. Pelo princípio da *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre aos que dormem.
- Isto posto, *definitivo o lançamento*, começam a correr os prazos da prescrição.

O que se tem que verificar é simples. As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário *impedem o curso dos prazos de prescrição*, favorecendo a Fazenda Pública.

Com efeito, durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição. Do mesmo modo, as liminares em mandado de segurança e o depósito integral do crédito tributário suspendem a sua exigibilidade e, portanto, a prescrição, sem falar

³ Reza a Lei nº 6.830/80 acerca da interrupção da prescrição no executivo fiscal:

“Art. 8º. (...).

§ 2º. O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.”

⁴ A jurisprudência do STJ é reiterada no sentido da inaplicabilidade da LEF e prevalência do CTN para fins de regulamentação da prescrição da ação de execução fiscal (dentre vários, cite-se os acórdãos no AgRg no Ag nº 623.211/RS e no REsp nº 773.011/RS, da 1ª e 2ª Turmas, respectivamente). Contudo, face ao fim da dicotomia entre CTN e LEF (em razão da modificação no primeiro perpetrada pela LC nº 118/05), a discussão acerca da prevalência de uma ou outra regra restou superada.

nos parcelamentos para pagamento do crédito tributário, estes últimos com as nuances que vimos de ver quando tratamos do assunto.

Ademais, o depósito do crédito tributário favorece a Fazenda, pois se converte em renda, sem necessidade de execução, na hipótese de o sujeito passivo perder a ação a que se liga o dinheiro posto à disposição do juízo, para garantir a instância em prol do sujeito ativo da obrigação tributária.

Por isso, afiguram-se nos inconstitucionais, por afrontar a isonomia, todas as leis extravagantes que criam e ampliam os princípios e garantias materiais e processuais da Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

Finalmente, de fazer observação de razoável importância.

É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a extingue, deixando intacto o direito material que lhe conferia substrato.

Comumente se diz: a obrigação de legal torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, dobrando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caso, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares comuns e em Direito Privado até admissíveis.

Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do CTN, tanto a decadência quanto a prescrição *extingem o crédito tributário*.

Quem paga dívida fiscal em relação à qual já estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos. Nessa toada já decidiu, com acerto, o STJ:

“DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO – NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE – IMPUGNAÇÃO – PEREMPÇÃO – TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO FISCAL.

1. Decadência. *A partir da notificação do contribuinte (CTN, art. 145, I), o crédito tributário já existe — e não se pode falar em decadência do direito de constituí-lo, porque o direito foi exercido — mas ainda está sujeito à desconstituição na própria via administrativa, se for impugnado. A impugnação torna litigioso o crédito, tirando-lhe a exeqüibilidade (CTN, art. 151, III); quer dizer, o crédito tributário pendente de discussão não pode ser cobrado, razão pela qual também não se pode cogitar de prescrição, cujo prazo só inicia na data da sua constituição definitiva (CTN, art. 174).*

2. Perempção. *O tempo que decorre entre a notificação do lançamento fiscal e a decisão final da impugnação ou do recurso administrativo corre contra o contribuinte, que, mantida a exigência fazendária, responderá pelo débito originário acrescido dos juros e da correção monetária; a demora na tramitação do processo administrativo fiscal não implica a perempção do direito de constituir definitivamente o crédito tributário, instituto não previsto no Código Tributário Nacional. Recurso especial não conhecido.”* (Ac. un. da 2ª T. do STJ – Resp. 53.467-SP – Rel. Min. Ary Pargendler – j. 05.09.96 – Recte.: Iguatemy Operacional Indús-

tria Comércio e Transportes Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo – DJU 1 30.09.96, p. 36.613 – ementa oficial. In Repertório “IOB” de jurisprudência nº 1/10398 – Novembro/1996 – p. 484)

Ocorre muita vez a prolação de sentenças em prol da Fazenda Pública, em encerramentos de ações ordinárias implicando depósitos integrais das quantias litigadas, seja nos próprios autos, seja em ações cautelares preparatórias ou mesmo incidentais. Levando a coisa adiante, também em mandados de segurança pode ocorrer o mesmo. Nas ações de consignação em pagamento, a seu turno, o depósito do pagamento é da própria essência da *actio*.

Resolvida a controvérsia em prol da Fazenda Pública, o juiz determina a conversão do depósito em renda, com isso extinguindo o crédito tributário (desde que ocorra a coisa julgada formal e material).

Renomados autores acham que os depósitos voluntários feitos pelos contribuintes são retiráveis a qualquer tempo, correndo o sujeito passivo os riscos da empreitada.

O argumento não nos comove e vai contra a índole do sistema idealizado no CTN em vários lugares.

Seria deveras injusto, por exemplo, impedir a Fazenda de executar o seu crédito, já que o depósito suspende a exigibilidade, para, no finalzinho de uma ação, vamos supor, declaratória de inexistência de relação jurídica e de débito fiscal, permitir ao contribuinte retirar o depósito. Nesse caso, perdida a ação pelo contribuinte, teria a Fazenda de começar desde o início, ajuizando ação de execução, por sua vez embargável, desde que garantido o juízo. Ora, o instituto da conversão do depósito em renda, já se vê, impede este tipo de aventura judicial.

O depósito, diga-se mais, evita a imposição de penalidades, a aplicação de juros e de correção monetária, afastando, sobremais, a mora do devedor. Tem suas vantagens. Mais uma vez é de se dizer: onde o cômodo, também o incômodo.

Alfim, a conversão do depósito em renda é uma forma de pagar, sem risco, possibilitada pelo depósito judicial prévio da quantia litiganda, perdida a lide. Além disso, na hipótese de vir a ganhar a demanda, o sujeito passivo reingressa na disponibilidade do numerário, desnecessitando de repetir o indébito e de sujeitar-se aos demorados precatórios que viabilizam a restituição, após morosos processos judiciais.

Isto posto, de se examinar agora a concessão de liminares em mandados de segurança, ações cautelares ou antecipações de tutela em outras espécies de ações judiciais, sem depósitos prévios, voluntários ou determinados pelo juízo, ainda que de modo anômalo, pois as liminares ou antecipações de tutela em matéria tributária de depósitos prescindem, bastante o *fumus* e o *periculum* para a sua concessão.

Nesta hipótese, a afetação do caso ao Judiciário elimina o autocontrole do ato administrativo do lançamento pela Fazenda por dois motivos:

- Por inexistir lançamento a ser revisto;
- Pela implantação do heterocontrole (jurisdicional) do ato legislativo que involucra a pretensão da Fazenda ao tributo. O Judiciário passa a sindicá-la se a lei está conforme os princípios da Constituição, para saber se, com base nela, atos administrativos poderão ser praticados. A exigibilidade do crédito fica suspensa, *ipso facto*.

Nestas circunstâncias não há mais falar na fluência do prazo de preclusão para a prática do lançamento e, em conseqüência, o decadencial, porque o crédito tributário ao qual, em tese, a Fazenda faria jus está sendo examinado pelo Poder Judiciário impedindo – por força da liminar – que o mesmo possa ser exigido. O CTN declara que a liminar suspende a exigibilidade do crédito. A Fazenda fica com um duplo impedimento:

(a) Não pode lançar, pois o impedimento não passa de um ato de exigência fiscal pelo sujeito ativo. Se ocorrer será ato administrativo ineficaz e anulável.

(b) Tampouco pode ajuizar ação de execução, porque não tem título exequendo de nenhuma espécie, nem o extrajudicial, que seria decorrência de um lançamento feito, visto e revisto, e finalmente inscrito em dívida ativa, nem tampouco o judicial, porque a ação posta em juízo ainda não chegou ao fim, com sentença irrecorrível favorável à Fazenda (ou seja, ainda não existe título executivo judicial). O aforamento da ação de execução atrairia a decretação da carência acionária. Se a Fazenda ganhar a demanda, poderá efetivar a inscrição do crédito litigando em dívida ativa, sem necessidade de lançamento prévio. Virá com dupla titularidade de senhor exequente:

(b.1) A da CDA – não precedida de lançamento, mas decorrente de simples cálculo (liquidação administrativa do crédito);

(b.2) A da sentença judicial favorável na ação, que removeu o obstáculo que a impedia de exigir o crédito. A sentença declara o *an debeatur*. A liquidação administrativa é do *quantum debeatur*. A CDA é mero reflexo da sentença na ação, dizendo que o crédito é certo e exigível, ao negar a pretensão do contribuinte. A CDA é a expressão da liquidez (*certus quanto*) e a sentença da certeza (*certus an*).

Em alguns casos, bem pode acontecer de o Judiciário primeiramente suspender a exigibilidade, mas depois julgar legítimo o direito da Fazenda Pública. Sentenças que tais são, sem dúvida, títulos executivos judiciais em prol da Fazenda Pública, cabendo à Administração, apenas, quantificar o crédito exequendo, sem nenhuma possibilidade de discussão do *an debeatur* pelo contribuinte, que esta ocorreu no interior de um processo de cognição. Não se trata de lançamento que, uma vez feito, comporta sempre reclamação. O ato é outro, é de liquidação do crédito tributário. Mas sentenças condenatórias em anulatórias de crédito tributário e, julgamos nós, nas ações declaratórias mistas,

o próprio juiz pode determinar a liquidação da sentença em juízo (título judicial). Nos *writs* e declaratórias puras, a liquidação é administrativa, extrajudicial, via CDA. Somente o montante do valor poderá ser impugnado pelo contribuinte, se excessivo. Mas o que cumpre aqui remarcar é que a decadência antes da sentença de mérito não se opõe, pelo simples fato de que a Fazenda estava impedida de agir. A partir da sentença, o que começa a correr é o prazo de prescrição da ação de execução por título judicial, ainda que sucedido por um ato de liquidação o *quantum* devido, em que a técnica do processo tributário litigioso na formação do título extrajudicial da Fazenda Pública foi substituída pela pronúncia judicial em prol do sujeito ativo da obrigação tributária.

3.2. A prescrição começa a correr da constituição definitiva do crédito tributário.

O Poder Judiciário, entre nós, detém o monopólio da jurisdição, pelo que nenhuma relação jurídica pode escapar à sua apreciação. Mas a Administração pode exercer o autocontrole da legalidade dos seus próprios atos, inclusive em relação à Constituição, que é a lei das leis.

Uma vez realizado o lançamento ou provocada a Administração, por iniciativa dos contribuintes ou mesmo *ex officio*, abre-se a instância de revisão, formando-se o procedimento administrativo tributário, que será regido nos termos da lei (art. 151, III, do CTN).

Ditas leis serão federais, estaduais, municipais e distritais, dependendo do tributo em causa.

Enquanto durar o processo, até o atingimento da decisão última e final, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário formalizado pela Administração mediante o ato jurídico do lançamento.

Importa aqui gizar que inexistente lançamento inicial ou final. Tampouco existe lançamento provisório e definitivo.

O lançamento é ato jurídico simples que pode ser confirmado ou reformado, no todo ou em parte, pela própria Administração. Não é o *procedimento* que produz o lançamento. Este é o objeto do processo revisional de autocontrole que colima examinar sua legalidade e exatidão. O processo administrativo tributário é processo revisional do lançamento, não tendo, entre nós, nenhum sentido a doutrina procedimentalista, cuja praça forte é a Itália, que atribui ao *procedimento administrativo* a formação do crédito tributário, como se fora um útero jurígeno.

Tanto é assim que, até o lançamento, correm os prazos de preclusão para a formalização do crédito, já nascido com a *ocorrência do fato gerador do tributo*. Se a Administração não exercita o ato jurídico do lançamento, incorre em preclusão e, em conseqüência, perece o seu direito de crédito, que será nenhum se o tributo dele depender, ou será exatamente equivalente ao que o contribuinte pagou, for força de lei, certo ou errado, suficiente ou não (tributos de homologação do pagamento). Produzido dito ato, enquanto durar a sua revisão (reclamações e recursos), não há mais que se cogitar de *decadência* e

tampouco de *prescrição da ação*, que só inicia o seu curso após a constituição definitiva do crédito tributário (*rectius* – confirmação definitiva do crédito tributário), a teor do art. 174 do CTN.

Cabe anotar não ter cabimento a Administração negar-se a desconstituir ato administrativo baseado em lei declarada inconstitucional pelo STF ou em ato normativo declarado ilegal pelos tribunais.

É certo que o controle de constitucionalidade ou de legalidade não lhe pertence. Mas isto não significa que deva afrontar a pronúncia de nulidade da lei, ao argumento de que o ramo Executivo é independente e autônomo em relação ao Judiciário. Muito pelo contrário, por dever de lealdade e em razão do princípio da economia processual, compete-lhe catar submissão ao Poder a que se conferiu competência para declarar inconstitucionais as leis e ilegais os atos administrativos. O autocontrole se faz sob que parâmetros, senão que o das leis válidas e o da Constituição?

O dever de introjetar as *decisões judiciais definitivas sobre dada espécie é inarredável pela Administração*.

O que se não compreende é o contrário, mas infelizmente é o que ocorre, de maneira acintosamente irracional e incivilizada, por esses brasis afora.

Resta saber quando se considera definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, quando não mais pode o lançamento ser objeto de discussão na esfera administrativa. Com notável perícia, Maria Leonor Leite Vieira, no-lo diz:

“... Assim, pode-se afirmar que o crédito tributário apontado no lançamento torna-se definitivo:

A) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a Fazenda Pública investida de seu direito de ação;

B) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação:

b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito lançado ainda não encontra sua definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior;

b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal;

b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular ao sujeito passivo;

C) se da decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e, aí, se

c.1) o julgamento do 'recurso' for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação válida, se dela não couber mais recurso a instância superior;

c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo.”⁵

E nas hipóteses em que o sujeito passivo paga a menos por conta da lei ou mesmo nada paga, quando ocorre a prescrição do direito da ação?

Na hipótese de pagamento a menor não ocorre a prescrição da ação. O que ocorre é simplesmente a decadência do direito de crédito, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, em estágio diverso, por não ter havido lançamento.

“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.

(...)

§ 4º. 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.”

Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

É verdade que o CTN fala em homologação do lançamento (inexistente), em vez de falar em homologação do pagamento. Todavia, o Código deve ser interpretado com espírito sistemático.

É hora de repisar a lição:

- A) os atos jurídicos sujeitados a tempo e termo precluem;
- B) os direitos a que se ligam estes atos jurídicos então *decaem*;
- C) somente *direitos existentes*, ou seja, que não tenham *decaído*, ensejam ações. Conseqüentemente, a prescrição é da ação, e não do direito.

4. Prescrição intercorrente em matéria fiscal. Processo de execução e processo administrativo de compensação.

A prescrição caracteriza-se pela perda da faculdade de exigir-se a satisfação de um direito, em razão da inércia de seu titular, que não toma as medidas necessárias a tal satisfação durante determinado lapso temporal, previsto em lei. A prescrição intercorrente consiste na perda da pretensão, durante

⁵ VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo, Ed. Dialética, 1997, p. 79.

o curso da relação processual, em face do decurso do prazo prescricional, sem a prática de todos os atos processuais destinados a levar ao cabo o processo e fixar definitivamente a decisão acerca da pretensão levada a juízo.

A finalidade primordial da prescrição consiste em garantir segurança jurídica, essencial à sobrevivência do próprio Direito, que deve conferir previsibilidade às relações que regula. Quando o titular de determinado direito se mostra inerte em seu exercício, gera-se incerteza, posto que a existência e exigibilidade da pretensão permanecem indeterminadas. Caso se autorizasse a exigência, a qualquer tempo, das pretensões, criar-se-ia um ônus excessivo para as partes, que passariam a ter o dever de manter indeterminadamente em seu poder provas referentes às relações jurídicas em que fossem parte, bem como àquelas travadas pelas pessoas que sucederam, em razão da possibilidade de futura interpelação judicial.

Em matéria fiscal, tem-se o art.174 do CTN, que prevê o prazo de 05 anos para o Fisco ajuizar a execução fiscal, contado da constituição definitiva do crédito tributário. Entretanto, o que dizer da peculiar situação na qual a autoridade administrativa simplesmente paralisa o andamento do processo administrativo? A inércia da Fazenda, com o prolongamento *ad infinitum* de uma situação desfavorável ao contribuinte, deve ser tolerada pelo Judiciário? Nesses casos especialíssimos, há decisões de nossas Cortes declarando a prescrição do direito de ação judicial do Fisco que paralisa o processo administrativo por mais de 05 anos sem razão para tanto. Precedentes: TJRS, AC nº 596038166:

“PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO - ART. 151, III, CTN - Durante a reclamação ou recurso administrativo, está suspensa a exigibilidade do crédito administrativo, não correndo prescrição - Entretanto, quando se está diante de incomum inércia, com a paralisação incompreensível do procedimento durante sete anos, sob pena de se aceitar a própria imprescritibilidade, não há como deixar de reconhecer a prescrição.”

No âmbito da Execução Fiscal, há previsão expressa acerca da possibilidade de consumir-se a prescrição no curso de processo suspenso. Tal encontra-se positivado no §4º do art. 40 da Lei 6.830/80, dispositivo acrescido à Lei de Execuções Fiscais pela Lei 11.051/2004 e confirmado pela jurisprudência do STJ, por meio da edição da súmula 314, que nada mais faz que repetir o texto legal. Confirmam-se:

“Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá,

de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.”

Súmula 314 do STJ:

“Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”

No que concerne ao processo administrativo tributário federal, o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 traz uma previsão de prescrição intercorrente no curso do processo de compensação, se não vejamos:

“§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)
Omissis.”

Cumpre salientar, entretanto, que o dispositivo deve ter sua interpretação adaptada, para estar em consonância com as normas do CTN que tratam da decadência e da prescrição. Assim é que, no prazo de cinco anos estabelecido pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, deve ser exarada a decisão no processo administrativo de compensação e proposta a ação de execução, sob pena de antinomia em relação ao art. 174 do CTN, que determina o prazo prescricional de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário.

Evidentemente, em caso de contestação administrativa da decisão que indefere a compensação, tem-se a suspensão da exigibilidade do crédito, não correndo, em regra, a prescrição no período em que perdurar a discussão perante os órgãos administrativos de julgamento. Entretanto, inexistindo recurso administrativo contra a decisão da Receita Federal que não homologa a compensação pleiteada, deve a Fazenda ajuizar a ação de execução dentro do prazo de cinco anos da recepção da declaração de compensação.

5. A prescrição do direito de ação do contribuinte para compensação/repetição do indébito relativo a tributos sujeitos a lançamento por homologação. As alterações trazidas pela LC nº 118/05.

5.1. A Lei Complementar nº 118/05.

A já citada Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional. Contudo, o dispositivo que mais tem causado discussões no âmago do Direito Tributário é o artigo 3º da mencionada Lei, que assim prediz:

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

Visando a conferir retroatividade à citada norma, o art. 4º da LC nº 118/05 assim dispôs:

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

O art. 106, I do CTN, vale lembrar, sustenta que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”*.

Após a edição da LC nº 118/05, a Fazenda Nacional chegou a sustentar que seria possível inclusive o ajuizamento de ações rescisórias contra decisões transitadas em julgado que contrariassem o dispositivo “interpretativo” do CTN trazido pelo novel diploma.

Para melhor compreensão da questão, no entanto, vale relembrar a origem da controvérsia que ensejou a edição do aludido art. 3º da LC nº 118/05.

5.2. O posicionamento jurisprudencial do STJ e a invalidade do art. 3º da LC nº 118/05.

Para fins de contagem do prazo prescricional para que o contribuinte afores ação de restituição/compensação de tributo indevidamente pago sujeito a lançamento por homologação, deve-se observar o disposto nos artigos 165, I, 168, I, 150, §4º e 173, todos do Código Tributário Nacional.

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

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

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

(...)

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

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

(...)

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.

(...)

§ 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.

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;

(...)

Como se vê, o art. 168 do CTN estabelece que o direito de pleitear a restituição dos tributos extingue-se com o prazo de 05 anos contados:

- (a) da data da extinção do crédito tributário, quando o erro de fato/de direito tenha acarretado pagamento a maior por parte do sujeito passivo;
- (b) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou que transitar em julgado decisão judicial que tenha anulado, reformado, revogado ou rescindido o auto de infração/decisão condenatória.

A questão atinente à data da extinção do crédito tributário, mormente no que se refere aos tributos lançados por homologação, suscitou profundas dissensões doutrinárias que, contudo, se encontravam pacificadas há quase uma década pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Quando o art. 168 do CTN prescreve que o prazo para propositura da ação de repetição do indébito se expira em 05 anos contados da extinção do crédito tributário, somos remetidos ao art. 156 do CTN, que em seus incisos I e VII prevê a extinção do crédito tributário nas hipóteses que ora nos interessam. É ver:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

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

Nos tributos lançados de ofício (IPTU, v.g.), o pagamento extingui-rá o crédito tributário, nos termos do art. 156, I CTN. Assim, nesses casos, é a partir do pagamento que começa a correr o prazo para propositura da ação de repetição de indébito.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (98% dos tributos hoje em dia), a extinção do crédito tributário se dará com o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, nos termos do art. 156, VII do CTN.

Nessa segunda hipótese, parte da doutrina entendia que a extinção do crédito tributário se dava com o pagamento. Ou seja: efetuado o pagamento, extingui-se o crédito e passava a correr o prazo para a repetição do indébito, se fosse o caso.

Outra parte da doutrina sustentava entendimento diverso, no sentido de que a extinção somente se daria com a homologação do pagamento, expressa ou tácita. É dizer: ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento, a extinção do crédito tributário somente ocorreria após o prazo de 05 anos previsto no art. 150, §4º do CTN.

Inicialmente, o STJ chegou a entender que o prazo de 05 anos para pleitear-se a repetição nos tributos sujeitos a lançamento por homologação contava-se da data do pagamento antecipado (o Ministro Demócrito Reinaldo foi o maior defensor dessa corrente à época). Contudo, ainda em 1996, nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 42.720/RS, o STJ acabou pacificando entendimento em sentido diverso, tendo prevalecido, desde então, a tese de que o prazo prescricional para a propositura da ação de repetição do indébito é de 10 anos nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (05 anos contados da extinção do crédito tributário, que se dá 05 anos após a ocorrência do fato gerador do tributo).

E este foi o caminho seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, depois de anos de discussão, pacificando a matéria. Citamos, entre muitas, as duas decisões abaixo:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 28/02/2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto.” (STJ, 1ª Seção, EREsp nº 607.383/SC, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 13.12.2004, p. 209)

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL

PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo a quo do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/acórdão este Magistrado, DJ 15.03.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (REsp 435.835/SC, Rel. p/acórdão Min. José Delgado - cf. Informativo de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Dessarte, na hipótese em exame, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma, que fixou o prazo prescricional quinquenal a partir da homologação tácita ou expressa do lançamento.

Registre-se que, in casu, ocorreu a prescrição, em parte, uma vez que a demanda foi ajuizada em 30/10/2001 e os créditos objeto do pedido de compensação datam setembro de 1991 a julho de 1994.

Embargos de divergência providos em parte.” (STJ, 1ª Seção, E-REsp nº 497.466/RS, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 04.04.2005, p. 161)

Pois bem, a Lei Complementar 118/05, a pretexto de *interpretar* os dispositivos acima mencionados, mesmo após quase 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional e entendimento consolidado no Poder Judiciário, em seu art. 3º determinou que, para os efeitos do art. 168, I do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional não mais o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN e sim a data do pagamento a maior que se pretende restituir.

Ora, o fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto à matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário.

A Lei Complementar 118/05 – que entrou em vigor em 09 de junho de 2005 – não pode passar por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, sob pena de ferimento da separação de poderes (art. 2º, CR/88).

Portanto, ainda que o artigo 3º da Lei 118/05 tenha conteúdo de *lei interpretativa*, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, onde o Tribunal responsável pela interpretação de legislação federal já deu seu posicionamento final.

É dizer: entendeu o Superior Tribunal de Justiça que, ao mencionar o art. 168, I que o prazo de cinco anos para se pleitear a restituição dos tributos recolhidos indevidamente se inicia com a extinção do crédito tributário e que o crédito tributário se extingue com a homologação (que nunca ocorre) ou com o decurso do prazo previsto no parágrafo quarto do art. 150, CTN (no caso de pagamento por homologação) ou com o decurso do prazo previsto no art. 173, I (no caso de ausência do pagamento).

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, na qual o Poder Executivo não pode interferir, sob pena de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento *ex-absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).

Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* – art. 1, CR/88) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º) não há como dar aplicação retroativa ao artigo 3º da Lei Complementar 118/05, conforme deseja o artigo 4º do mesmo diploma legal, sob pena de enterrar a função jurisdicional e pacificadora do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do acima exposto, se dúvidas ainda pairam quanto a validade do art. 3º LC 118/05, que interfere diretamente no Poder Judiciário, não há qualquer possibilidade – no mínimo – de sua aplicação retroativa, permanecendo inalterado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, já transcrito.

Quanto à aplicação futura do referido artigo 3º, a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, algumas reflexões ainda são necessárias, especialmente para verificação se há, no dispositivo legal, algum conteúdo normativo a ser imposto como regra nova.

Antes relembre-se a diferença entre norma e lei. A norma, pois, não é a mesma coisa que a lei, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institu-

cional (lei, estrito senso). A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo a que comumente chamamos de lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento. Kelsen reconheceu isto ao referir-se à necessidade de “conhecer” antes a norma para poder “aplicá-la”. A norma estaria “dentro” do sistema jurídico de envolta com as formulações escritas ou costumeiras do legislador, por isso que seria a expressão objetiva de um ato de vontade. Careceria, todavia, de ser apreendida (porque a norma é, antes de tudo, sentido; pode até ter diferentes sentidos, diversas possibilidades de aplicação, nisto residindo o intenso dinamismo do Direito como fenômeno de adaptação social). confira-se, nesse sendeiro, a lição de Vilanova:

“A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E, nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado.”⁶

É lembrar o que consta do art. 168, I, do CTN, principal alvo de toda a discussão. Diz o dispositivo, vale a repetição exaustiva, que o prazo para que não haja preclusão do direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário.

Nesse compasso, sem muito alongar, o crédito tributário se extingue com a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte ou, quando não ocorre tal homologação, pelo simples decurso de prazo, também de 5 (cinco) anos (a partir do fato gerador, quando aplicável o §4º do art. 150, CTN ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de aplicar o art. 173, I também do CTN).

A Lei Complementar 118/2004 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada LC 118/05 (*Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*), fica o questionamento: está dizendo a Lei Complementar 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o parágrafo quarto do artigo 150 do mesmo Código Tributário?

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A), contudo, especificamente seu artigo 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o Capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da

⁶ VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo, José Bushatsky, 1976, p. 113.

legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de autoritário e desnecessário.

É evidente que o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos pré-existentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça).

Diante do exposto, podemos concluir que o artigo 3º da LC nº 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo da lei que desejava interpretar (art. 168, I do CTN).

Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo artigo 3º da Lei Complementar 118 ao artigo 168, I do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do artigo 3º, sendo inconstitucional o artigo 4º, ambos da Lei Complementar 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I do CTN. E nem vale para os casos em andamento ou futuros, o mesmo artigo 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma “pá-de-cal”. Se o referido artigo 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecimento do real alcance que desejavam; deturpam o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país.

Não obstante, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou expressamente acerca do âmbito de validade do art. 3º da LC nº 118/05, cumpre-nos analisar – com algum vagar – o conteúdo do acórdão (prolatado pela Primeira Seção daquele Sodalício) e as premissas por ele assentadas.

5.3. A decisão do STJ nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043/DF.

O Superior Tribunal de Justiça, pela sua Primeira Seção, julgou, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.043/DF,

ilegítima a retroatividade que o art. 4º da LC nº 118/05 pretendeu conferir ao art. 3º do citado diploma legal.

Sustentaram os Ministros do STJ que a norma dita interpretativa, em verdade, trazia verdadeira inovação ao ordenamento jurídico, razão pela qual não poderia produzir efeitos pretéritos, mas tão-somente prospectivos.

Entretanto, ao cabo das discussões, o STJ assentou que a redução do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição/compensação de indébito, preconizada pelo art. 3º da LC nº 118/05, passaria a valer para as ações ajuizadas após o início da vigência da LC nº 118, a saber, 09 de junho de 2005. Confirma-se, para tanto, as seguintes decisões, que clarificam o entendimento uniformizado naquela Corte, todas baseadas no acórdão prolatado nos citados EResp nº 327.043/DF:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS - LEIS 7.787/89 E 8.212/91. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. A Primeira Seção re consolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EResp nº 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 27/04/2005).

2. Deveras, naquela ocasião restou assente que: ‘... a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada ‘surpresa fiscal’. Na lúcida percepção dos doutrinadores, ‘em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.’ (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300)’. (Voto-vista proferido por este relator nos autos dos EResp nº 327.043/DF)

3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nas demandas ajuizadas até 09 de junho de 2005, começa a fluir decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

4. Embargos de divergência providos.” (STJ, 1ª Seção, EResp nº 506.336/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 14.11.2005 p. 179)

“RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO-APLICAÇÃO DO ART. 3º DA LC N. 108/2005 ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTERIORMENTE AO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA MENCIONADA LEI COMPLEMENTAR. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo a quo do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/acórdão este Magistrado, DJ 15.3.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (EREsp 435.835/SC, Rel. p/acórdão Min. José Delgado – cf. Informativo de Jurisprudência do STJ 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Saliente-se, outrossim, que é inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a douda Seção de Direito Público deste Sodalício, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de cento e vinte dias (vacatio legis) da publicação da referida Lei Complementar (EREsp 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da LC nº 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Como os créditos a serem compensados datam de julho de 1990 a dezembro de 1994, in casu ocorreu a prescrição em parte, pois a ação foi ajuizada em 31.08.2000.

Recurso especial provido em parte, para afastar a prescrição dos créditos anteriores aos dez anos do ajuizamento da ação.” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 733.703/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 05.09.2005, p. 387)

Ora, ao determinar que o art. 3º da LC nº 118/05 se aplica às demandas ajuizadas após o início de sua vigência, o STJ conferiu ao dispositivo efeitos retroativos.

Isso porque uma eventual repetitória ajuizada em 10 de junho de 2005, por exemplo, refere-se a fatos geradores e pagamentos ocorridos anteri-

ormente ao início da vigência da aludida lei (e, decerto, a fatos anteriores à própria edição de lei).

Nessa toada, entendemos que há possibilidade de revisão do entendimento do STJ, para que, ainda que se tenha por válida a malsinada norma “interpretativa”, ela somente seja aplicada para os fatos ocorridos posteriormente ao início de sua vigência. Ou seja: o prazo prescricional de 05 anos para ajuizamento de ação de repetição/compensação do indébito somente se aplicaria às ações que tivessem por objeto pagamentos realizados a partir de 09 de junho de 2005. A se entender contrariamente, estar-se-á conferindo eficácia retroativa a dispositivo de lei tributária, o que é expressamente vedado pela Constituição da República e pelo próprio Código Tributário Nacional. Mas não é só. A decisão do STJ pode ser considerada como contrária à Constituição pelo STF, a seguir.

5.4. Inversão de papéis – o Judiciário como legislador positivo – Atribuição de conteúdo normativo a lei destituída do mesmo.

Profligada a tentativa da Fazenda de modificar por via transversa e travessa a jurisprudência mansa e pacífica dos Tribunais Superiores; chibatando o Poder Legislativo pela anuência injurídica com o Poder Executivo, cabe-nos por último – mas não menos importante – alertar o Poder Judiciário, leia-se STJ, sobre o fato de que se tornou, ele próprio, legislador positivo, o que lhe é defeso, ao considerar NORMA NOVA MATERIAL (lei, enfim) uma mera manifestação interpretativa do legislador...