

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –
TEMA AINDA POLÊMICO

ALEXANDRA COSTA PIRES

RIO DE JANEIRO

2008

ALEXANDRA COSTA PIRES

DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –
TEMA AINDA POLÊMICO

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito para obtenção do título de Pós-graduado em Direito Tributário.

RIO DE JANEIRO

2008

ALEXANDRA COSTA PIRES

DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA –
TEMA AINDA POLÊMICO

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito para obtenção do título de Pós-graduado em Direito Tributário.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. _____ Nota: _____.

Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Prof. Dr. _____ Nota: _____.

Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Prof. Dr. _____ Nota: _____.

Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Média Final: _____.

RESUMO

A presente monografia destina-se a estudar um tema que, há muitos anos, é foco de inúmeros debates. A decadência em matéria tributária, apesar de versada em poucos capítulos no Código Tributário Nacional, parece atrair cada vez mais discussões, as quais foram renovadas, no ano de 2005, com a edição da Lei Complementar n.º 118/2005, que, na contramão de seu objetivo, que era, em tese, pacificar os entendimentos, acalorou mais ainda as controvérsias. O primeiro capítulo é dedicado à análise das disposições do Código Tributário Nacional que tratam da decadência, não sem antes abordar, ainda que brevemente, as modalidades de lançamento previstas em referido diploma legal. Esse capítulo tem por foco tanto o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento, como o prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que pagou indevidamente. Especificamente no que se referem aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, aborda-se o prazo de que dispõe a Fazenda para lançar quando constatada a presença de dolo, fraude ou simulação. O segundo capítulo volta a atenção para as disposições da Lei Complementar n.º 118/2005, que, apesar de, a nosso ver, não ter trazido nenhuma novidade, causou bastante polêmica. Por fim, o último capítulo traz as considerações finais, tendo-se sempre em mente a ausência de pretensão da presente monografia de esgotar o tema em tela.

ABSTRACT

This monograph develops an area that has been, for many years, the focus of countless discussions. The issue of preclusion in tax matters, even though treated in few sections of the National Taxation Code, seems to attract more and more debates, which soared in 2005 with the enactment of Supplementary Law n. 118/2005. The law, contrary to its purported objective, that is, settle the outstanding issues, brought even more heat to the discussions. The first chapter will analyze the provisions of the National Taxation Code dealing with preclusion, following a brief analysis of the types of assessment provided for in such Act. This chapter will focus both on the preclusive deadline assigned to the Tax Authority to effect the assessment and on the deadline assigned to the taxpayer to claim restitution of what was unduly paid. Specifically with respect to taxes subject to self-assessment, the deadline granted to the Tax Authority to effect an assessment when there is evidence of misreporting, fraud or misrepresentation. The second chapter focuses on the provisions of Supplementary Law n. 118/2005, which brought many debates, even though in our view it does not bring any new issues. Finally, the last chapter presents our final comments, always remarking that this monograph is not intended in any way to deal with all issues related to the topic.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 A DECADÊNCIA.....	7
1.1 As modalidades de lançamento	8
1.2 As disposições contidas no art. 173 do Código Tributário Nacional	9
1.3 A disposição contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional	14
1.4 A presença de dolo, fraude ou simulação	18
1.5 O prazo para se pleitear a restituição do pagamento indevido (art. 168 do CTN).....	19
2 A LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005	24
3 CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS	29

INTRODUÇÃO

A escolha de um tema para focar o estudo quando da conclusão de um curso é tarefa das mais árduas.

Em especial nos cursos como o ora findo que se destina ao estudo de um ramo específico do direito, essa tarefa chega a parecer impossível.

A variedade dos temas tratados ao longo do curso torna difícil a escolha de apenas um para voltarem-se as atenções e a profundidade das questões submetidas à análise faz com que se tenha bastante receio quanto ao resultado final da pretensa obra, ou seja, se a mesma terá abordado e focado a questão no nível que se espera de um aluno que acabou de concluir um curso de pós-graduação.

A opção pelo tema ora tratado deve-se, em especial, a duas razões: (i) dúvidas da própria autora quanto ao mesmo, em especial por conta do tão discrepante – em relação ao da doutrina e da própria lei - entendimento jurisprudencial que prevaleceu por anos no que se refere ao prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para efetuar o lançamento de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação” e (ii) por possuir o tema em questão uma relevância prática muito grande.

Embora bastante controverso, ter a visão geral do tema em questão, dominando as disposições centrais do mesmo e, talvez o que seja mais importante, ter um posicionamento a respeito dessa matéria resolve muitas das questões que, no dia-a-dia, são colocadas pelos contribuintes.

Nada obstante a palavra final caber sempre ao Judiciário, se escolheu o tema em tela, na esperança de que um dia o mesmo torne-se, efetivamente, indene de dúvidas, pacificado, o que em muito facilitaria a vida dos operadores do direito tributário.

Passemos, pois, a revelar as controvérsias, as nossas análises ao leitor, sempre valendo ressaltar que nunca se propôs esgotar o tema escolhido.

1 A DECADÊNCIA

Tradicionalmente, se concebe a decadência como a perda de um direito pela inércia de seu titular em exercê-lo.

No âmbito do direito tributário, Hugo de Brito Machado confere a noção desse instituto, traçando um paralelo com o da prescrição:

O direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento é um típico direito potestativo, porque pode ser exercido pela Administração Tributária mesmo sem nenhuma cooperação do sujeito passivo. Já o direito de haver o pagamento do crédito tributário é direito a uma prestação. Sua satisfação depende da colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária ou de alguém que em seu lugar queira satisfazer a esse direito. A distinção entre o direito de constituir o crédito e o direito de receber a correspondente quantia em dinheiro explica os institutos da decadência e da prescrição no âmbito do Direito Tributário.¹

Paulo de Barros Carvalho critica o entendimento de que há prazo decadencial para a realização do lançamento, na medida em que concebe referido instituto como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo, ao passo que o ato jurídico do lançamento é vinculado e obrigatório, a teor do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”). Nesses termos, não haveria que se falar em um **direito** de lançar. A seu ver, o lançamento é um **dever** do Estado, de modo que, uma vez instalado o vínculo jurídico – obrigação tributária - e sobrevindo o fato decadencial, a decadência faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação tributária.²

No Código Tributário Nacional, que, como sabemos, com o advento da Constituição Federal de 1988 (“CF”), passou a ter *status* de lei complementar, e, portanto, é o diploma autorizado a tratar de prescrição e decadência em matéria tributária, de acordo com o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da CF, as normas sobre decadência estão dispostas nos seguintes dispositivos: 150, § 4º, 173 e 168, sendo que este último refere-se ao prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a repetição do indébito, conforme será abaixo esclarecido e tratado.

Os dois primeiros dispositivos mencionados referem-se ao direito da Fazenda de constituir o crédito, conforme for a modalidade de lançamento ao qual está sujeito o imposto.

Por essa razão, entendemos por oportuno, antes de tratar das disposições que versam sobre o prazo decadencial, trazer uma breve explanação sobre as modalidades de lançamento.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 538.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 464 e ss.

1.1 As modalidades de lançamento

Sem pretender nos aprofundarmos na matéria, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento deveria ser compreendido como 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Muitos doutrinadores discordam da conceituação legal, por considerarem o lançamento ato e não procedimento.

Paulo de Barros Carvalho concebe o lançamento tributário como:

o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’ a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.³

Simplificando a escuridão conceitual do professor Paulo de Barros, podemos afirmar, tal como o autor Alberto Xavier, que o lançamento é o “ato de aplicação da norma tributária material no caso concreto”⁴.

Segundo o CTN, há três modalidades de lançamento: de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e por homologação (art. 150).

Vale dizer que parte da doutrina, também no que se refere às modalidades, critica o CTN, afirmando que não se poderia conceber a figura do “lançamento por homologação” no direito brasileiro, tendo em vista que o lançamento é ato privativo da Administração Pública e não do contribuinte, não existindo, nessa pretensa modalidade, qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle⁵.

Em realidade, para os que reputam o lançamento **ato** jurídico administrativo, a sua classificação em modalidades perde totalmente o sentido. Compreendendo-se o lançamento

³ Ibid., p. 386.

⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 57.

⁵ Cfr. XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 86 e ss.

como ato administrativo, não há que se cogitar dos procedimentos que o antecedem, sendo irrelevante se há total, parcial ou inexistente participação do sujeito passivo⁶.

Críticas à parte, lançamento de ofício, nas palavras de Maria Rita Ferragut, é “aquele realizado pela própria Administração Pública, com pouca ou nenhuma participação do contribuinte”⁷. O art. 149 do CTN elenca as hipóteses em que se impõe a adoção dessa modalidade. Dentre outras: quando a lei assim determinar; quando a declaração não for prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando se comprovar falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Exemplo de imposto sujeito à essa modalidade é o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Lançamento por declaração, de acordo com o art. 147 do CTN, é o efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Finalmente, sem adentrar à impropriedade terminativa, “lançamento por homologação” é o realizado pelo sujeito passivo sem prévia manifestação do sujeito ativo; é o sujeito passivo que introduz a norma individual e concreta, declarando a ocorrência do fato gerador e formalizando o crédito tributário. Atualmente, a maioria dos impostos sujeitam-se à essa modalidade. É o caso, dentre outros, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Brevemente esclarecidas as modalidades de lançamento, passemos, pois, às disposições do Código que tratam da decadência.

1.2 As disposições contidas no art. 173 do Código Tributário Nacional

Mesmo temendo sermos cansativos, temos por conveniente transcrever esse artigo:

⁶ Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 424.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 319.

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.

Esse artigo, considerando que os tributos sujeitos à homologação possuem norma específica (art. 150, § 4º), aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício (e também por declaração, para os que entendem tratar-se de modalidade autônoma).

O inciso I não traz muitas dúvidas. O mesmo determina que o prazo de decadência conta-se do primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo poderia ter sido lançado.

O inciso II e o § único desse artigo é que suscitam muitas controvérsias.

Primeiramente, cumpre esclarecer o que seria vício formal de um lançamento.

Sabe-se que o lançamento obedece às formalidades, requisitos previstos no art. 142 do CTN⁸. Assim, deixando a autoridade lançadora de informar a base de cálculo ou a capitulação legal, por exemplo, outra não será a conclusão que não pela nulidade do ato.

Note-se que o ato administrativo possui cinco requisitos: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. De fato, vício de forma não se confunde com vício de competência, diferenciação, esta, que parece ter levado Souto Maior Borges a afirmar: “Se, por exemplo, a anulação é por vício de competência, algo ‘externo’ ao lançamento e, portanto, irrelevante no tocante à sua forma, não será cabível a invocação do art. 173, II do CTN, para a fixação do prazo decadencial”⁹.

Sacha Calmon Navarro Coelho, todavia, parece entender diferentemente a questão, ao conferir o seguinte exemplo em seus comentários a esse dispositivo:

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 em anulação de lançamento – por isso que inaproveitável – e sua substituição por outro, hipóteses, por exemplo, de lançamento feito por**

⁸ “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”.

⁹ BORGES, Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 358.

autoridade incompetente para fazê-lo (o Serpro, v.g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal).¹⁰ (grifou-se)

Passemos às outras polêmicas desse dispositivo.

Como introduz Paulo de Barros Carvalho, o inciso II do art. 173 parece sugerir que a decadência, ao contrário do que propugnam os civilistas, se interrompe. Em suas palavras: “Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que *interromper* o prazo que já houvera decorrido até aquele momento”.¹¹

Eurico Marcos Diniz de Santi também entende pela possibilidade de interrupção da decadência, afirmando que a mesma “nada mais é do que o reinício (termo preferível àquele) de um novo prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal”.¹²

Luciano Amaro, por sua vez, assim se posiciona sobre esse dispositivo:

De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo.¹³

José Hable lembra que, com o Código Civil de 2002, parece que o traço diferencial entre o prazo decadencial e o prescricional não é mais a possibilidade de um e impossibilidade de outro de se suspender e interromper, já que o art. 207 assim passou a estabelecer: “Art. 207. **Salvo disposição legal em contrário**, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição”.¹⁴ (grifou-se)

Assim, já não poderia causar tanta polêmica tal dispositivo do CTN.

Hugo de Brito Machado Segundo entende, como nós, que não se trata de interrupção do prazo, mas sim de novo prazo, o que, a nosso ver, merece todas as críticas feitas por Luciano Amaro a esse “prêmio” concedido à imperícia e à negligência do Fisco:

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética e Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 411.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 465.

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2 ed. rev. e amp. Max Limonad: São Paulo, 2001, p. 177: “A não aceitação da possibilidade de ‘interrupção’ da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdos e objetivos distintos (...)”.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 395.

¹⁴ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 93.

Caso se tratasse de interrupção do prazo de decadência, a Fazenda Pública teria a ‘reabertura’ desse prazo, podendo lançar novamente inclusive quantias não abrangidas no primeiro lançamento, o que na verdade não acontece. Com efeito, um lançamento anulado por vício formal só pode ser refeito, no prazo de cinco anos contados da decisão que o anulou, para exigir os mesmos valores já lançados, com a mera correção do defeito formal.¹⁵

De fato, a Fazenda deve se ater ao crédito cuja constituição resultou nula por vício formal. Caso se entendesse que a Fazenda, no prazo de 5 (cinco) anos contados da anulação do primeiro lançamento, poderia fiscalizar amplamente o contribuinte para lançar outros valores, relativos a fatos geradores diversos, que não os que foram objeto do lançamento declarado nulo, estar-se-ia fazendo letra morta as disposições que tratam da decadência, permitindo a possibilidade de lançar por prazo indefinido.

Por essas razões, é que Hugo de Brito Machado menciona que o lançamento previsto nesse dispositivo é **substitutivo, ou seja, idêntico ao precedente, exceto quanto aos vícios que inquinavam o anterior de nulidade**¹⁶.

O parágrafo único deste art. 173 do CTN suscita ainda mais polêmica.

Enquanto que os incisos I e II estabelecem que o prazo é contado do primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da decisão definitiva que anula o lançamento por vício formal, referido dispositivo, em uma redação um tanto quanto confusa, reza que o “direito” de lançar conta-se da “data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Para Luciano Amaro, o parágrafo único do art. 173 é um “terceiro comando” sobre a contagem da decadência, operando-se, no entanto, somente para “antecipar” o início do prazo decadencial. Segundo o autor, o dispositivo determina que o prazo deve ser contado a partir da notificação do sujeito passivo para a prática de alguma providência de interesse para a constituição do crédito:

Se aquela notificação é feita antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ela antecipa o início do prazo decadencial. O problema está na hipótese em que tal notificação seja feita *após* ter tido início o prazo de decadência (contado de acordo com a regra do item I do *caput* do dispositivo). Nessa hipótese, o prazo decadencial já terá tido início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para ‘constituir o crédito’ e não para ‘começar a constituir o crédito’. Em suma, parece-nos que o parágrafo único só opera para *antecipar* o início do prazo decadencial, não para *interrompê-lo*, caso ele já tenha tido início de acordo com o item I do *caput* do dispositivo.¹⁷

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 106.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 544.

¹⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 395-396.

Hugo de Brito Machado critica veementemente a posição de Luciano Amaro, afirmando que a “tese segundo a qual a norma do parágrafo único do art. 173 do Código só opera para antecipar o início do prazo decadencial, na verdade, deixa esse dispositivo sem explicação”, na medida em que na maioria dos casos, o “início da constituição do crédito tributário acontece depois de iniciado o prazo de decadência nos termos do inciso I”.¹⁸

De fato, referido autor entende, na esteira do entendimento de Marco Aurélio Greco que referido prazo é de preempção e não decadencial. Este último assim se posiciona:

(...) enquanto o *caput* do art. 173 prevê um prazo para iniciar o procedimento, o parágrafo único fixa um prazo depois que o procedimento foi iniciado pela notificação ao sujeito passivo.

Em suma, o dispositivo em tela contém **um prazo para concluir a constituição definitiva do crédito**, contado do início do procedimento de constituição. Em outros termos, contém um prazo para proceder sob pena de extinção do direito de constituir o crédito tributário. Ou seja, um prazo de preempção desse direito.¹⁹ (grifou-se)

Hugo de Brito Machado Segundo defende a existência de prescrição intercorrente:

É certo que o oferecimento da impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo também o curso da prescrição. Mas se o Fisco abandona o processo por mais de cinco anos, já não se pode dizer que é o simples oferecimento de uma impugnação que o está impedindo de propor a execução fiscal: é o abandono do processo – que implica a indevida não-apreciação da impugnação – que enseja a demora na propositura da execução, sendo plenamente cabível falar-se, sim, em prescrição intercorrente.²⁰

Atualmente, parece, no entanto, que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) tem se filiado ao entendimento de Luciano Amaro, conforme se constata da ementa abaixo:

ICMS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. MARCO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DO FATO GERADOR. ART. 173, I, DO CTN. NOTIFICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO NO MESMO EXERCÍCIO DO FATO GERADOR. ANTECIPAÇÃO DO MARCO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

I - Não tratam os autos da hipótese versada pela súmula 153/TFR, perfilhada por esta Corte, porque não houve notificação de auto de infração ou de lançamento, mas apenas aviso de trabalhos de fiscalização do fisco.

II - Iniciado o trabalho de lançamento do crédito tributário e notificado o contribuinte dentro do exercício em que ocorreu o fato gerador, tem início o curso do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, conforme artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 548-549.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Preempção no lançamento tributário, em **Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Forense: Rio de Janeiro, 1988, p. 513-514, *apud* MACHADO, Hugo de Brito, Op. cit., p. 553-554.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 205.

III - Todavia, se a notificação do contribuinte dos trabalhos de fiscalização ocorrer após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, não surtirá efeitos no que se refere ao curso decadencial, permanecendo como data inicial aquela estipulada pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IV - Esta é a hipótese dos autos, pois os fatos geradores ocorreram em 1985 e, em 1988, o fisco avisou os recorridos do início dos trabalhos de fiscalização, os quais resultaram na lavratura do auto de infração e na imposição de multa em 1992, quando já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

V - Recurso Especial provido.²¹ (grifou-se)

A nosso ver, o parágrafo único do art. 173 não configura mais uma regra sobre decadência, mais um marco temporal para a contagem do prazo decadencial. Se assim fosse, bastaria o legislador ter incluído mais um inciso no art. 173. Entendemos que referido parágrafo, de certa forma, apenas reforça o comando do *caput*, estabelecendo uma referência para a finalização do processo de constituição do crédito, que deve ocorrer em, **no máximo**, 5 (cinco) anos, respeitados os prazos dos incisos I e II.

Com efeito, a nosso ver, a data em que o contribuinte é notificado quanto ao início de uma ação de fiscalização significa tão somente o marco inicial do processo de constituição de eventual crédito, que deve ocorrer em, no máximo, 5 (cinco) anos e, mesmo assim, dentro do período previsto no *caput* e incisos I e II.

Nesses termos, para que a fiscalização possa dispor de 5 (cinco) anos para constituir o crédito, o início da ação investigatória deve coincidir com o marco inicial da decadência, isto é, primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ser efetuado.

1.3 A disposição contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional

Conforme visto acima, há três modalidades de lançamento previstas no Código Tributário Nacional: de ofício, por declaração e por homologação. Enquanto que as disposições contidas no art. 173 do CTN tratam das duas primeiras modalidades, o § 4º do artigo 150 do CTN estabelece a regra de decadência aplicável para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. *In verbis*:

²¹ BRASIL. STJ. Recurso Especial n.º 909.570/SP. Recorrente: Tadatoshi Matsuda e outros. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Francisco Falcão, Publicado em 17.05.2007. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200602718063&dt_publicacao=17/05/2007.

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. (grifou-se)

Apesar de referido dispositivo, a nosso ver, não comportar muitas dúvidas, ao estabelecer que, decorridos 5 (cinco) anos sem que a Fazenda homologue o procedimento do contribuinte, o crédito será considerado “definitivamente extinto”, a jurisprudência, por quase dez anos (até o advento da Lei Complementar n.º 118/2005), interpretou tal regra de forma bastante polêmica.

No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 42.720/RS, a 1ª Seção do STJ fixou o entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para se pleitear a restituição do indébito só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio a contar da homologação tácita do lançamento²².

Por ter aplicado tal tese, conhecida como a dos “cinco mais cinco” a favor dos contribuintes, não tardou para que se firmasse o mesmo entendimento para a Fazenda, ou seja, compreender que a mesma dispunha do prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador para efetuar o lançamento, acrescido de mais 5 (cinco) anos a contar da homologação tácita do pagamento. Em suma, a jurisprudência firmou-se no sentido de aplicar concorrentemente os artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

Ressalte-se que essa tese acabou por conferir um prazo para a Fazenda efetuar o lançamento passível, inclusive, de superar dez anos.

Referida tese foi muita combatida pela doutrina. Dentre outros, Alberto Xavier assim se manifestou:

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no

²² BRASIL. STJ. Recurso Especial n.º 42.720/RS. Embargante: União Federal (Fazenda Nacional). Embargado: Vitorino Bassani. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Publicado em 17.04.1995. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/JurImagem/frame.asp?registro=199400396120&data=17/04/1995>. Note-se que esse entendimento foi pioneiramente defendido pelo Ministro Antônio de Pádua Ribeiro no Recurso Especial n.º 44.221/PR.

término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’?

Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ‘ressurreição’ no segundo.²³

Tal entendimento prevaleceu até a Lei Complementar n.º 118/2005, que, em seu art. 3º, assim estabeleceu:

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.

Apesar de sua intenção pacificadora, ao pretender conferir, em tese, a “interpretação” do dispositivo a ser adotada pela **jurisprudência**, o advento de referido dispositivo tornou este tema da decadência ainda mais controverso, em especial, quanto à sua aplicabilidade face aos postulados de direito intertemporal.²⁴

Com advento da Lei Complementar n.º 118/2005, a tese dos “cinco mais cinco” acabou sendo substituída por outra tese, a nosso ver, tão ilógica quanto.

Atualmente, a jurisprudência vem se manifestando no sentido de que (i) quando há pagamento parcial, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e (ii) quando o mesmo inexistente, aplica-se o disposto no art. 173, inc. I, do CTN, pois, nesse caso, “não haveria o que se homologar”.²⁵

²³ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2 ed. total. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 94-95.

²⁴ Não é escopo do presente trabalho tratar da possibilidade, face ao princípio da separação de poderes, da edição de leis “puramente interpretativas” no ordenamento brasileiro.

²⁵ Veja-se, nesse sentido, por exemplo, a seguinte decisão: “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, AMBOS DO CTN.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN.

3. Com o encerramento do prazo para homologação (art. 150, § 4º do CTN), inicia-se a contagem do prazo previsto no art. 173, I do CTN. Inexistindo pagamento antecipado, conclui-se ter o Fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário”. (Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 466.779/PR. Embargante: Instituto Nacional do Seguro Social. Embargado: Transpesca S/A Transporte e Distribuição de Pescados Nacionais. Relator: Ministro Castro Meira. Publicado em 01.08.2005. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200500037691&dt_publicacao=01/08/2005)

Com a devida *venia* dos autorizados estudiosos que assim pensam, não há, a nosso ver, nenhum amparo legal ou, ainda, jurídico que justifique a não aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em razão da ocorrência, ou não, do pagamento.²⁶

O art. 173 tem por objeto estabelecer o prazo de decadência no que se refere aos tributos sujeitos a **lançamento de ofício** ou **por declaração**, que obedecem à uma sistemática completamente distinta, em que o “exercício” apresenta relevância. É o caso do IPTU, em que a Fazenda informa o contribuinte o valor do imposto para um dado exercício, sendo certo que o fato gerador ocorre, digamos, uma vez por ano, em 1º de janeiro. Assim, é coerente afirmar que a Fazenda, não verificando o pagamento ou o pagamento parcial na data fixada para aquele ano/exercício, tenha 5 (cinco) anos para formalizar o crédito pelo lançamento, contados do exercício seguinte àquele em que o mesmo poderia ter sido efetuado.

Nos tributos sujeitos à homologação, em que o fato gerador pode ocorrer todo dia, é mais do que coerente a previsão no sentido de que o prazo para se formalizar o lançamento é contado da ocorrência do fato gerador.

Com efeito, a observância de um ou outro dispositivo (150, § 4º, ou 173, I) independe da situação fática verificada, ou seja, se houve, ou não, o pagamento. O que importa é verificar o regime do tributo, a que modalidade de lançamento o mesmo está sujeito. Até mesmo porque o que se homologa não é o pagamento, mas sim todos os atos praticados pelo contribuinte que levam à apuração e recolhimento do tributo.

A lição do autor Schubert de Farias Machado é também nesse sentido:

Assim, reafirmamos que o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN é prazo de decadência para a Fazenda proceder ao lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Havendo ou não o pagamento antecipado, e mais, havendo ou não expressa informação do sujeito passivo sobre o tributo devido, é a partir da ocorrência do fato gerador que contam os cinco anos depois dos quais não mais poderá ser exigido o tributo, desde que disponha o fisco de elementos que lhe possibilitem ter o conhecimento do fato. A falta desses elementos de *exteriorização* do fato gerador está prevista na ressalva posta no final do § 4º do art. 150, que trata da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese na qual terá a Fazenda o prazo de cinco anos para exercer seu direito de realizar o lançamento, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).^{27 28}

²⁶ V. AMARO, Luciano. Op. cit., p. 396.

²⁷ MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética e Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, p. 439.

²⁸ V., ainda, XAVIER, Alberto. **Do lançamento...**, 2005, p. 100-101.

O Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda manifesta-se no mesmo sentido, conforme se infere do Acórdão 103-22961, de 29.03.2007, proferido no Recurso n.º 155.187.

1.4 A presença de dolo, fraude ou simulação

A única ressalva legal quanto à aplicação do disposto no § 4º do art. 150 é quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sobre o tema, Eurico Marcos Diniz de Santi faz interessante colocação:

O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra. Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.²⁹

Para referido autor, em linhas gerais, quando da existência de dolo, fraude ou simulação, a notificação, ou seja, a medida administrativa constitutiva do fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação, determina o *dies a quo* da abertura do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a realização do lançamento de ofício, desde que realizada nos 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

O já citado José Hable, por sua vez, entende que:

em se comprovando a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos procedimentos de lançamento efetuados pelo sujeito passivo, o prazo decadencial **somente começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tiver possibilidade de verificar a ocorrência do fato gerador omitido da obrigação tributária ou de sua ciência**. Em outras palavras, o prazo de decadência apenas inicia-se a contar do momento em que estejam presentes os pressupostos necessários à sua ocorrência, quais sejam a *inércia* do titular do direito e o transcurso do *espaço temporal* definido em lei.³⁰ (grifou-se)

Ou bem não se entendeu o posicionamento de aludido autor ou se está a defender uma indeterminação completa do prazo, face à vagueza que a frase “àquele em que o Fisco tiver possibilidade de verificar a ocorrência do fato gerador” sugere. Isso, sem mencionar que, frente aos poderes de investigação do Fisco, este sempre tem condições de verificar a

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit., p. 170-171.

³⁰ HABLE, José. Op. cit., p. 143.

ocorrência do fato gerador, ainda que dolosamente ocultada ou simulada. Nesses casos, o que se verifica é uma maior dificuldade e não impossibilidade.

A jurisprudência e a doutrina majoritárias parecem ter pacificado entendimento no sentido de que, em se verificando dolo, fraude ou simulação, o prazo é o do art. 173, inc. I.³¹

Cabe destacar que este posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual, nos casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o inc. I do art. 173, apenas demonstra a incongruência de sua posição quanto à aplicação do mesmo prazo nos casos de ausência de pagamento para os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Afinal, a ausência de pagamento não necessariamente se confunde ou é precedida de dolo, fraude e simulação.

Com efeito, a nosso ver, não se justifica a aplicação do mesmo prazo para tributos com regimes de lançamento tão específicos, quando não se trata das hipóteses ressalvadas pelo próprio CTN.

1.5 O prazo para se pleitear a restituição do pagamento indevido (art. 168 do CTN)

Nos termos do art. 165 do CTN, se o contribuinte paga valores a título de tributo³² que se revelam indevidos, tem ele direito a pleitear a restituição, independente de protesto judicial.

José Hable, valendo-se da lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, acentua que:

Repetição de indébito significa o retorno de importância paga indevidamente, sendo que o fundamento do pedido de restituição de tributo está ‘na falta de causa jurídica para a sua cobrança pela Fazenda Pública’, ou seja, ‘na ilegalidade ou na inconstitucionalidade da cobrança’.³³

O pedido de restituição pode ser apresentado na esfera administrativa e na judicial.

O art. 168 dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se: (i) I – nas hipóteses dos incisos I³⁴ e II³⁵ do art. 165, da data da extinção do crédito tributário e (ii) na

³¹ Cfr. Recurso Especial n.º 260.040/SP. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200000500020&dt_publicacao=14/12/2006; XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, 2005, p. 103; MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 198.

³² Não se abordará a questão se os valores pagos indevidamente são tributo ou não, ou seja, se o que é indevido é jurídico e, ainda mais, se pode ter natureza de tributo.

³³ HABLE, José. Op. cit., p. 126.

³⁴ “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”;

hipótese do inc. III³⁶ do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Note-se que o art. 169 determina que “prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

Há autores que entendem que o prazo do art. 168 seria de prescrição, dado que não se estaria diante do exercício de um poder-dever ou direito potestativo, mas sim de um direito de ação relativa ao exercício de um direito subjetivo de crédito decorrente de pagamento indevido³⁷.

Hugo de Brito Machado afirma, categoricamente: “O prazo estabelecido pelo art. 168 do Código Tributário Nacional, portanto, não é de decadência nem diz respeito ao direito de haver a restituição. Tal prazo é de *prescrição* e diz respeito à ação na qual se pede a restituição do tributo pago indevidamente”.³⁸

Para esse autor, o decurso do prazo de 5 anos, nos termos do art. 168 do CTN, não extingue o direito material à restituição, embora esse direito fique sem a proteção da correspondente ação de repetição do indébito que restou extinta pela prescrição. O autor entende que a Fazenda deve restituir o que receber indevidamente a qualquer tempo.

Outros doutrinadores, no entanto, defendem que o prazo seria de decadência na hipótese de o pedido ocorrer na via administrativa e de prescrição no caso de se postular na via judicial.

Eurico Marcos Diniz de Santi defende que há 2 (duas) regras da decadência do direito do contribuinte para se pleitear a repetição do que pagou indevidamente: (i) fluxo de 5 (cinco) anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte de se pleitear na via administrativa a repetição, contados da data da extinção do crédito tributário pelo efetivo ato de pagamento do contribuinte e (ii) fluxo de 5 (cinco) anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento. Já as regras de prescrição seriam três: (i) regra geral: fluxo de 5 (cinco) anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte de pleitear na esfera judicial, contados da data da extinção do crédito tributário, desde que não tenha ocorrido decisão anterior administrativa denegando a restituição; (ii) fluxo de 2 (dois)

³⁵ “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”;

³⁶ “III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

³⁷ V., e.g., XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, 1998, p. 98.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 444.

anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da data da decisão administrativa que denegou a restituição *ex vi* do art. 169 do CTN, “desde que o *dies ad quem* desta regra seja coincidente ou posterior ao *dies ad quem* da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*”; e (iii) fluxo de 5 (cinco) anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento *ex vi* dos art.s 165, inc. III, e 168, inc. II, do CTN, desde que o desfazimento da decisão anterior ocorra antes do termo final do prazo de decadência estipulado pela “*regra geral da prescrição do direito do contribuinte*”.³⁹

Vale dizer que o Fisco não tem como impedir que o contribuinte formule o pedido na esfera administrativa. Assim, como não poderia deixar de ser em atenção à regra estabelecida pelo art. 5º, inc. XXXV, da CF, caso a Fazenda indefira o pedido nessa esfera formulado, o contribuinte poderá se valer de ação de repetição no prazo de 2 (dois) anos, como determina o art. 169 do CTN.

Nos casos em que a repetição funda-se na inconstitucionalidade de lei, há ainda muita divergência.

Hugo de Brito Machado ressalta que os Conselhos de Contribuintes Federal, Estaduais e Municipais são praticamente unânimes em repetir que não possuem competência para apreciar qualquer alegação de inconstitucionalidade da lei que, supostamente, embasa o lançamento, deduzida pelos contribuintes.⁴⁰

Nesses termos, para o autor, na esfera administrativa, não se teria dúvidas de que o direito de pleitear a restituição somente nasceria com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou com a suspensão da lei declarada inconstitucional por Resolução do Senado Federal.

O Professor Alberto Xavier corrobora o entendimento, afirmando que a declaração de inconstitucionalidade é um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então vigorava com força de lei.

Em suas palavras:

Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos ‘devidos’. O caráter ‘indevido’ dos pagamentos efetuados só foi revelado ‘a posteriori’, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter conhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição.

A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal,

³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit., p. 257 e ss.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito, Op. cit., p. 459-460.

fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988.⁴¹

Em outra ponta, encontra-se Eurico Marcos Diniz de Santi, destacando que por ser a ADIN imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja inconstitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição por tempo indefinido. Para o autor:

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.⁴²

Apesar de já se ter defendido a “tese da *actio nata*”⁴³, atualmente, o Superior Tribunal de Justiça, conforme ilustra a ementa abaixo, entende que a declaração de inconstitucionalidade pelo STF não abre o prazo decadencial/prescricional para a repetição do indébito, devendo-se aplicar as “regras gerais de prescrição”, sendo certo que, no que se refere aos tributos lançados por homologação, referido Tribunal, até o advento da Lei Complementar n.º 118/2005, defende a aplicação dos 5 (cinco) anos mais 5 (cinco), que era a “tese” consagrada pela jurisprudência até então:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um 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

⁴¹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, 2005, p. 106-107.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit., p. 275-276.

⁴³ Cfr., e.g., Embargos de Divergência no Recurso Especial 423.994/MG. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200300128375&dt_publicacao=05/04/2004.

direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto.⁴⁴

E o direito, cada vez mais (v., e.g., súmulas vinculantes), é o que dizem ser os Tribunais.

⁴⁴ BRASIL. STJ. Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 435.835/SC. Embargante: Brasil Telecom S/A. Embargado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro José Delgado. Publicado em 04.06.2007. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200300379602&dt_publicacao=04/06/2007.

2 A LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005

Conforme acima já mencionado, nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165 do CTN, o direito de pleitear a restituição do indébito extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da **extinção do crédito**, nos termos do inciso I do artigo 168 do mesmo diploma legal.

Para os casos em que o tributo é pago depois do lançamento, nunca houve dúvidas de que o marco inicial é o pagamento indevido para se pleitear a restituição. No entanto, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, tanto o prazo para restituição como o do Fisco para realizar o lançamento geravam muita dúvida na doutrina e jurisprudência.

No que se refere aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o art. 150, § 4º, do CTN menciona, expressamente, que expirado o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública pronuncie-se sobre o lançamento, considera-se o mesmo homologado e definitivamente **extinto o crédito**.

Ocorre que o art. 156, inc. VII, por sua vez, também expressamente, estabelece que extinguem o crédito tributário “o pagamento antecipado **e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º**”.

Frente a aludidas disposições legais do Código Tributário Nacional, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por oportunidade do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 42.720/RS, consagrou o entendimento de que, à falta de homologação, “a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco para apuração do tributo devido”.⁴⁵

Após referido acórdão, não tardou para que o Superior Tribunal de Justiça, em relação ao prazo para a realização do lançamento pelo Fisco, também defendesse o entendimento de que, nos tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação, a disposição contida no art. 173, I, deveria ser interpretada em conjunto com a do art. 150, § 4º.

É o que se infere da ementa ilustrativa abaixo:

⁴⁵ BRASIL. STJ. Recurso Especial n.º 42.720/RS. Embargante: União Federal (Fazenda Nacional). Embargado: Vitorino Bassani. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, Publicado em 17.04.1995. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/JurImagem/frame.asp?registro=199400396120&data=17/04/1995>. Note-se que esse entendimento foi defendido pela primeira vez pelo Ministro Antônio Ribeiro de Pádua no REsp n.º 44.221/PR.

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA -
 PRAZO (CTN ART. 173).

I - O ART. 173, I DO CTN DEVE SER INTERPRETADO EM CONJUNTO COM SEU ART. 150, PAR. 4.

II - O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA PREVISTA NO ART. 173, I DO CTN NÃO É A DATA EM QUE OCORREU O FATO GERADOR.

III - A DECADÊNCIA RELATIVA AO DIREITO DE CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE OCORRE DEPOIS DE CINCO ANOS, CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE EXTINGUIU O DIREITO POTESTATIVO DE O ESTADO REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO (CTN, ART. 150, PAR. 4.).

IV - SE O FATO GERADOR OCORREU EM OUTUBRO DE 1974, A DECADÊNCIA OPERA-SE EM 1. DE JANEIRO DE 1985.⁴⁶

Com poucas exceções e muitas críticas da doutrina, tais entendimentos foram repetidos por quase 10 (dez) anos pelo Judiciário.⁴⁷

Em 09 de fevereiro de 2005, adveio a Lei Complementar n.º 118, que, intitulando-se interpretativa, dispôs em seu artigo 3º:

Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 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.

Note-se, nesse ponto, que, a teor do disposto no art. 106, inc. I, do CTN, a lei “expressamente interpretativa” aplica-se a ato ou fato pretéritos.⁴⁸

O Superior Tribunal de Justiça, no entanto, ao se deparar com aludida Lei, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 327.043/DF, proclamou que a Lei Complementar n.º 118/2005, ao contrário do que a própria proclamava, não era interpretativa, tendo criado direito novo, na medida em que alterava entendimento consolidado em referido Tribunal Superior.

O STJ concluiu, ainda, que a mesma, justamente por ter inovado na ordem jurídica, somente seria aplicável aos processos iniciados após 9 de junho de 2005, quando passaria a gozar de eficácia.

Ocorre, no entanto, que, instado a se manifestar, o Supremo Tribunal Federal, por oportunidade do julgamento do Recurso Extraordinário 544.246/SE, concluiu que o Superior Tribunal de Justiça não poderia afastar a aplicação de um dispositivo sem declarar a

⁴⁶ Cfr. Recurso Especial n.º 58.918/RJ. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/JurImagem/frame.asp?registro=199500012162&data=19/06/1995>.

⁴⁷ Cfr., por todos, XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, 2005, p. 91 e ss.

⁴⁸ Por não ser o escopo do presente trabalho, não se abordará o conceito de leis interpretativas, tampouco a possibilidade de as mesmas serem editadas face às disposições constitucionais vigentes.

inconstitucionalidade do mesmo por órgão especial ou plenário, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.⁴⁹

A distinta Corte Especial do STJ, então, ao apreciar a Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736/PE, à unanimidade, em 06.06.2007, declarou a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n.º 118/2005, reiterando ainda, que a prescrição ditada pela LC n.º 118/2005 teria início a partir de sua vigência, ou seja, 09.06.2005, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo.⁵⁰

Da mesma forma como ocorreu quando da consolidação do entendimento no Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 42.720/RS, a partir de referida Lei Complementar, passou-se a não mais se conjugar o prazo do art. 150, § 4º, com o do art. 173, inc. I, para a contagem do prazo para a realização do lançamento.⁵¹

Atualmente, portanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça concebe o instituto da decadência tributária da seguinte forma:

A) Para se pleitear a repetição do indébito no que se refere aos tributos sujeitos a lançamento por homologação: (i) em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar n.º 118/2005 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito continua observando a tese dos 5 (cinco) anos mais 5 (cinco), desde que, na data da vigência da referida Lei Complementar, restem, no máximo, 5 (cinco) anos para o término do lapso temporal, e (ii) nas hipóteses em que os pagamentos forem efetuados após a vigência da Lei Complementar, o *dies a quo* do prazo de 5 (cinco) anos para a repetição é a data do recolhimento indevido.

B) Para efetuar o lançamento no que se refere a tributos sujeitos a lançamento por homologação: Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador

⁴⁹ Disponível em

<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=544246&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>.

⁵⁰ BRASIL. STJ. Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736/PE. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Caxangá Veículos Ltda. Relator: Ministro Teori Zavascki Publicado em 27.08.2007. Disponível em

https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500551121&dt_publicacao=27/08/2007.

⁵¹ V., e.g., Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 276.142/SP. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200300454449&dt_publicacao=28/02/2005.

(art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.⁵²

Como já dito acima, apesar de todas as críticas e a disposição que devem ter os operadores do direito para buscar sempre a melhor técnica, não há como se conceber o direito ignorando o que dizem os Tribunais.

Para finalizar, cumpre notar a crítica de Hugo de Brito Machado Segundo no sentido de que o prazo de prescrição para se pleitear a restituição do indébito tributário não teria sido alterado pela Lei Complementar n.º 118/2005. Em suas palavras:

A questão está em como (ou a partir de quando) contá-lo. (...) Note-se: o pagamento não produzia o efeito jurídico de extinguir o crédito tributário e dar início à contagem do prazo prescricional. Com a entrada em vigor da norma veiculada pelo art. 3º da LC 118/2005, o pagamento passou a produzir esse efeito, e passou a dar início à fluência do prazo prescricional.⁵³

Sendo assim, para o autor:

tributo pago indevidamente em julho de 2004, por exemplo, poderá, em tese (se a homologação for tácita), ter sua restituição postulada até julho de 2014. Se houver sido pago em julho de 2005, contudo, sua restituição somente poderá ser pleiteada até julho de 2010.

Ainda para o autor, apenas para os que entendem ter ocorrido redução de prazo prescricional e não mudança de termo inicial, é que se poderia defender o postulado de direito intertemporal aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça, em atenção ao qual:

A regra do art. 3º da LC 118/2005 somente pode ser aplicada aos prazos em curso de forma a que, depois de sua vigência, não se disponha de prazo superior a 5 anos para a restituição do indébito tributário. Tudo dependerá de quanto do prazo em curso ainda subsiste. Se um contribuinte, com a entrada em vigor da LC 118/2005, dispunha ainda de 6, 7, 8 ou 9 anos para postular a restituição do indébito tributário, esse prazo é reduzido de sorte a que somente subsistam mais 5 anos. Mas se mais da metade do prazo já se escoou (e, portanto, faltam menos de 5 anos para que o prazo se encerre por completo), o prazo deve ser contado nos termos da legislação anterior.⁵⁴

⁵² Esse entendimento merece nossas críticas, já expostas na presente monografia, dado que não se entende que é a situação fática que determina o prazo, ou melhor, o *dies ad quo* do prazo decadencial.

⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 45, maio/2007.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 47.

3 CONCLUSÃO

De tudo o quanto foi exposto, tem-se que a extração de alguma conclusão sobre o tema objeto do presente estudo parece um tanto quanto vaga, face à permanência de discussões doutrinárias e jurisprudenciais, sem que o consenso pareça estar próximo.

Espera-se, no entanto, tenham sido conferidas as linhas mestras sobre o tema, trazendo à baila o posicionamento de doutrinadores abalizados e da jurisprudência atual de nosso país.

Há também alguma esperança de que, trazendo o tema para o foco de debates, possa-se chegar à uma maior segurança sobre a aplicação das regras que dispõem sobre decadência, instituto, este, que, ironicamente, visa, justamente, conferir segurança às relações pessoais, no caso, entre os contribuintes e a Administração Pública

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BORGES, Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética e Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Perempção no lançamento tributário, em **Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Forense: Rio de Janeiro, 1988, p. 513-514, *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética e Fortaleza, CE: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por Homologação, Repetição do Indébito e Prescrição. O “Encurtamento” do Prazo Levado a Efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, p. 43-47, maio/2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2 ed. rev. e amp. Max Limonad: São Paulo, 2001.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2 ed. total. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.