

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS**

LUCIANO DOS SANTOS

**APONTAMENTOS CONSTITUCIONAIS ACERCA
DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA**

FRANCA

2010

LUCIANO DOS SANTOS

**APONTAMENTOS CONSTITUCIONAIS ACERCA
DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-graduação *Lato Sensu* em Gestão Jurídica da Empresa, da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

FRANCA

2010

FICHA

LUCIANO DOS SANTOS

**APONTAMENTOS CONSTITUCIONAIS ACERCA
DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-graduação *Lato Sensu* em Gestão Jurídica da Empresa, da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____

Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1º Examinador(a): _____

2º Examinador(a): _____

Franca, _____ de _____ de 2010.

Dedico este trabalho aos meus amados pais, ***Alexandrino e Leonilda***, que, em meio a tantas adversidades, serenamente se mantiveram inabaláveis no propósito de zelar pela educação de seus filhos, acreditando que isso seria o mais valioso legado que proporcionariam à humanidade.

AGRADECIMENTOS

Aos meus sete queridos e cordados irmãos, porque, quando o momento da aflição se avizinha, se necessário e justo, agigantam-se sempre em meu favor; *agradeço*, ainda, à minha amada esposa Bruna, pessoa a quem hei de dispensar o cuidado necessário para que permaneça feliz ao meu lado por toda nossa vida.

O Direito é a ciência que disciplina a convivência humana. Conviver é uma imposição natural, uma vez que o ser humano é social por natureza. Assim, para bem conviver, é necessário bem se relacionar com o próximo, e isto significa que é precioso que o relacionamento se realize em consonância com imperativos que a própria vida social exige.

*Goffredo Telles Junior, em Palavras do amigo aos
estudantes de direito.*

SANTOS, Luciano dos. **Apontamentos constitucionais acerca da prescrição tributária**. 2010. 49 f. Monografia (Especialização em Direito) - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2010.

RESUMO

O tema da prescrição em matéria tributária continua a despertar interesse para investigação acadêmica, máxime diante da existência de multifárias divergências jurisprudenciais e doutrinárias que circundam esta forma de extinção de direitos não exercidos em interregno temporal determinado na legislação. Inicialmente envolve estudos a respeito da importância do tempo e da inércia do titular de direitos para a manutenção das estruturas sociais e jurídicas estabelecidas e, a fim de viabilizar o trato das questões de aplicabilidade e alterações normativas sobre a prescrição da pretensão da Fazenda Pública de cobrar o crédito tributário, envolve, também, a análise da concepção civilista que se tem do instituto da prescrição e as peculiaridades do assunto na seara tributária. No que atine às relações jurídico-tributárias, o estudo da prescrição prescinde, para a compreensão dos aspectos formais e materiais que disciplinam a matéria, de um enfoque inicial sobre teoria geral do Estado e a organização político-administrativa adotada no Brasil. Objetiva-se, assim, ao adentrar-se por esta vereda, possibilitar uma interpretação que reconheça a importância do modelo jurídico tributário em vigência frente ao Estado Democrático de Direito adotado pelo legislador constituinte de 1988 e, por via reflexa, reconhecer as implicações jurídicas desse modelo diante das normas jurídicas reunidas no direito tributário positivado. Somente a partir de tal enfoque é possível avançar com acuidade para as normas que tratam da prescrição tributária, especificamente da hipótese de interrupção prevista no artigo 174, I, do Código Tributário Nacional, que, antes da Lei Complementar 118/2005, indicava a citação do devedor em execução fiscal como o primeiro ato praticado em execução fiscal tendente à interrupção da prescrição da pretensão da Fazenda Pública e que, com o advento da referida Lei Complementar, passou a indicar o despacho do juiz como o ato interruptivo, à semelhança do que já prescrevia o artigo 8º, § 2º, da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Ao cabo desses estudos, então, é possível identificar a pertinência do manejo da orientação interpretativa prevista na Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça no trato da prescrição tributária e inferir se tal manejo é válido à vista dos princípios do Estado Democrático de Direito firmado pela Constituição de 1988.

Palavras-chave: Constituição Federal. direito tributário. crédito tributário. prescrição

SANTOS, Luciano dos. **Apontamentos constitucionais acerca da prescrição tributária.** 2010. 49 f. Monografia (Especialização em Direito) - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca, 2010.

ABSTRACT

The theme of limitation on tax matters continues to attract interest for academic research, particularly since at the existence of multifarious jurisprudential and doctrinal differences surrounding this form of exhaustion of rights not exercised in certain temporal gap in the legislation. Initially involves studies on the importance of time and inertia from the rights holder for the maintenance of social structures and legal and established in order to facilitate a deal with issues of applicability and regulatory changes on prescribing of the Treasury's intention to charge the tax credit, it also involves the analysis of civil conception one has of the Institute of the prescription and the peculiarities of the subject in the tax field. As atine-tax legal relations, necessarily, the study of prescription dispenses, to understand the formal and material aspects that govern the matter, an initial focus on the general theory of the state and political-administrative organization adopted by Brazil. Objective is thus to enter herself in this path, allowing an interpretation that recognizes the importance of the legal model of taxation in force against the democratic rule of law adopted by the constitutional legislator of 1988 and, by reflex, to recognize the legal implications of this model on the legal rules in the tax law positivised met. Only from such an approach is possible to move forward with urgency, for standards that address the prescription tax, specifically the possibility of interruption provided for in Article 174, I, the tax code, which prior to the Complementary Law 118/2005, the citation stated the debtor in a tax as the first action taken in a tax aimed at interrupting the prescription of the claim and that the Treasury, with the advent of this Supplementary Law, has the indicator as the judge interrupting the act, as it already prescribed in Article 8, § 2 of Law 6.830/80 (Law of Tax Foreclosure). At the end of these studies is then possible to identify the relevance of managing the interpretative guidance provided in the Summary 106 of the Superior Court of Justice in dealing with the limitation on tax matters and to infer whether this treatment is valid in view of the democratic rule of law signed by the 1988 Constitution.

Keywords: Federal Constitution. tax law. tax credits. prescription.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO	10
1.1 A função do tempo para o direito	10
1.2 O conceito de prescrição no direito civil e a distinção entre prescrição e decadência.....	11
1.3 A prescrição no direito tributário.....	13
1.3.1 Distinção entre prescrição e decadência no direito tributário.....	14
CAPÍTULO 2 FONTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PRESCRIÇÃO	16
2.1 Conceito de fontes do direito	16
2.2 Fontes de direito tributário.....	16
2.2.1 Fontes formais do direito	17
2.2.1.1 Fontes formais primárias ou principais	18
2.2.1.2 A Constituição como fonte do Direito Tributário	19
2.2.1.3 Lei Complementar e Lei Ordinária como fontes do Direito Tributário	20
2.2.2 Fontes formais secundárias do Direito Tributário	21
2.3 A doutrina e a jurisprudência como fontes do Direito Tributário	22
CAPÍTULO 3 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E TRATO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	23
3.1 Prescrição tributária e o Princípio da Reserva Legal	23
3.2 Distinção entre o Princípio da Legalidade e o da Reserva Legal	24
3.2.1 Legalidade e Legitimidade	25
3.3 Princípio da Legalidade Tributária: Anotações históricas	26
3.3.1 Conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária.....	27
3.4 Reserva de lei formal e exceções.....	28
3.5 O CTN e o Princípio da Recepção Constitucional.....	30
3.6 Normas gerais em matéria tributária	30
CAPÍTULO 4 O REGIME JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	33
4.1 Dies a quo para o cômputo da prescrição tributária	33

4.2 Definição dos termos “crédito tributário” e “constituição definitiva”, utilizados pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional.....	33
4.3 Impedimentos à fluência do prazo prescricional tributário: o rol taxativo do artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional	36
4.3.1 A citação como ato interruptivo da prescrição tributária antes da LC 118/2005 e a Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça.....	37
4.4 Impedimentos à fluência do curso do prazo prescricional tributário.....	42
4.5 Crédito tributário e prescrição intercorrente	43
CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS	47

CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO

1.1 A função do tempo para o direito

O tempo tem uma importância fundamental para o Direito. Ele constitui, em verdade, um fato jurídico relevante. Em seus mais variados aspectos o decurso do tempo pode constituir, desconstituir ou modificar direitos. Pode representar a conquista de um *status* ou acarretar a cessação de uma condição legalmente instituída.

Muitos exemplos podem ser lembrados para demonstrar o quanto é fundamental para a aquisição ou extinção de direitos o decurso do tempo. Adquire-se uma propriedade de um bem móvel ou imóvel pelo exercício da posse mansa e contínua durante certo lapso temporal; em sentido oposto, o anterior dono perde a propriedade do mesmo bem pelo seu abandono continuado.

Entretanto, por força dos institutos da decadência ou da prescrição, o passar do tempo determina, respectivamente, a extinção de um direito e a possibilidade buscar na prestação jurisdicional a exigência de uma pretensão resistida.

Em matéria tributária, não ocorre o inverso. A respeito, ouça-se o ministério de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os atos jurídicos sujeitam-se a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado a 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 e esta não for proposta, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação.¹

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência em matéria tributária: teoria geral e análise da lei complementar nº 118/05. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). **Decadência e prescrição em direito tributário**. São Paulo: MP, 2008. p. 211.

1.2 O conceito de prescrição no direito civil e a distinção entre prescrição e decadência.

A doutrina civilista tradicional considerava a prescrição e a decadência como formas de extinção de direitos subjetivos em razão da inércia do seu titular em exercê-los em determinado prazo.² Neste diapasão, a decadência afetaria o direito material e a prescrição o direito de ação.

Havia nesse entendimento, entretanto, claro equívoco semântico, porque o que se extingue com a prescrição não pode ser o direito constitucional de ação, eis que o direito de ação é autônomo do direito material invocado. O que se fulmina com a prescrição é, em verdade, a pretensão do titular do direito em ver o Poder Judiciário submetido ao dever de lhe prestar um provimento de satisfação, o que, por sua vez, implica a aplicação de uma determinada sanção àquele que resiste à pretensão do titular do direito.

Hodiernamente, entretanto, tal concepção foi superada pela novel doutrina civilista, pois o Novo Código Civil, na esteira da proposta de Agnaldo Amorim Filho, abraçou a concepção de que a decadência seria a perda do direito material pelo seu não-exercício no prazo demarcado pela lei, e a prescrição seria a perda da pretensão sobre o direito material materializado pelo seu não-uso no prazo assinalado pela lei.

Segundo Miguel Reale, presidente da comissão que elaborou o anteprojeto do Código Civil de 2002, três princípios nortearam a elaboração do novo Código, quais sejam: o princípio da eticidade, o princípio da socialidade e o princípio da operabilidade. E exemplo de concretização deste último princípio – que pode ser resumido na idéia de que "o Direito é feito para ser realizado" – foi a sistematização dos conceitos de prescrição e decadência. Assim, esclarece Miguel Reale³:

Preferimos, por tais motivos, reunir as normas prescricionais, todas elas, enumerando-as na Parte Geral do Código. Não haverá dúvida nenhuma: ou figura no artigo que rege as prescrições, ou então se trata da decadência. Casos de decadência não figuram na Parte Geral, a não ser em cinco ou seis hipóteses em que cabia prevê-la, logo após, ou melhor, como complemento do artigo em que era, especificamente, aplicável.

Qual é o tratamento dado à decadência? Há, por exemplo, o direito do doador de revogar a doação feita, por ingratidão. Aí, o prazo é tipicamente de decadência. E então a norma vem acoplada à outra: a norma de operabilidade está jungida ao

² FRANÇA, Limongi. **Manual de direito civil**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. v. 1. p. 357.

³ REALE, Miguel. As diretrizes fundamentais do Projeto de Código Civil. In: CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Comentários sobre o Projeto de Código Civil brasileiro**. Brasília, DF, 2002. (Cadernos do CEJ, v. 20). Disponível em: <<http://daleth.cjf.jus.br/revista/seriecadernos/vol20.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2010.

direito material. Como se vê, cada norma de decadência está acoplada ao preceito cuja decadência deve ser decretada. De tal maneira que, com isso, não há mais possibilidade de alarmantes contradições jurisprudenciais.

No mesmo sentido, disserta Moreira Alves⁴, responsável pela elaboração da Parte Geral do Anteprojeto:

O ponto capital de inovações em matéria de Parte Geral é a distinção – embora reconhecendo que continua a haver controvérsia – entre decadência e prescrição, com a adoção de princípios singelos e práticos para tal. Assim, disciplinou-se, nessa Parte, o título quarto, Da prescrição e da decadência. Primeiramente, fez-se a disciplina da prescrição; adotou-se, à falta de uma nomenclatura melhor, a figura da pretensão, que vem do Direito germânico. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão que se extingue pela prescrição dos prazos. Pelo sistema do Projeto, há direitos e poderes que dão margem à violação, em decorrência da qual – foi a posição doutrinária que se adotou – surge esse instituto da pretensão. Surge uma pretensão material, que Pontes Miranda chama de ação civil, e que ainda é material porque não está no terreno processual, entre o que violou o direito e aquele que teve seu direito violado. Apenas nesse caso em que poderá vir a haver necessidade da utilização do Poder Judiciário para o efeito de essa pretensão ser satisfeita é que se está diante do terreno em que ocorre a prescrição. Com relação àqueles poderes que são despidos de pretensão, a doutrina dos países de língua latina geralmente denomina direitos potestativos. O contrário ocorre no Direito alemão, em que esses direitos são chamados de direitos formativos, onde não há pretensão justamente porque são direitos não susceptíveis de violação, mas pode haver a necessidade de prazo para o exercício deles, e mais, de prazo para o seu exercício por via judicial, a fim de que se demonstre neles não a sua violação, mas a sua existência para o efeito de seu exercício, como é o caso, por exemplo, da anulação de casamento e, em face do Projeto, da anulação de negócio jurídico. Nesses casos, o que ocorre é a decadência.

Com efeito, afirmar que a decadência seria a perda do direito material pelo seu não-uso no prazo demarcado pela lei significa dizer que o ordenamento jurídico estabelece um prazo fatal a fim de que a norma individual e concreta que constitui um fato jurídico encaixado na norma de hipótese de incidência da norma primária seja emanada pelo agente competente.

De outro turno, aduzir que a prescrição é a perda da pretensão do direito material pelo seu não exercício no prazo delimitado em lei implica que o ordenamento jurídico estipula um prazo limite a fim de que a norma individual e concreta que constitui um ato jurídico enquadrado na hipótese de incidência da norma secundária seja emanada pelo agente competente.

⁴ ALVES, Moreira. A parte geral do Projeto do Código Civil. **Revista CEJ**, Brasília, DF, n. 9, dez. 1999. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero9/artigo1.htm>>. Acesso em: 19 maio 2010.

Maria Helena Diniz⁵, fazendo importante apanhando na doutrina sobre o tema, assim sintetiza a diferença entre prescrição e decadência no direito civil:

A decadência não seria mais do que a extinção do direito potestativo, pela falta de exercício dentro do prazo fixado, atingindo indiretamente a ação, enquanto a prescrição extingue a pretensão alegável em juízo por meio de uma ação, fazendo desaparecer, por via oblíqua, o direito por ela tutelado que não tinha tempo fixado para o seu exercício. Logo, a prescrição supõe direito já exercido pelo seu titular, existente em ato, mas cujo exercício sofreu obstáculo pela violação de terceiro; a decadência supõe um direito que não foi exercido pelo seu titular, existente apenas em potência.

1.3 A prescrição no direito tributário

A prescrição, assim como a decadência, segundo Eurico Marcos Diniz de Santi⁶ “[...] são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, isto é, do direito subjetivo ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.”

Trata-se a prescrição, logo, de conceito jurídico positivo que o próprio ordenamento institui e regula, determinado seus caracteres, termos iniciais, prazos, etc. Muito citado na doutrina tributária, esclarece Luciano Amaro⁷:

A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. *Dormientibus non succurrit jus*. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largos espaços de tempo sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.

É de bom alvitre salientar que o Direito Tributário visa projetar o contribuinte e o Fisco numa mesma plataforma de igualdade, a qual se aplica, isonomicamente a lei, trazendo a segurança jurídica que imantará esse elo jurídico.

⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1. p. 413.

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 141.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 422.

Nesse contexto, tanto o Fisco como o contribuinte tem a seu favor e contra si prazos prescricionais: contra o Fisco corre o prazo prescricional para cobrar judicialmente o crédito tributário inadimplido; contra o contribuinte corre o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente. Em qualquer dos casos, está o fenômeno prescricional a estabilizar as relações jurídicas entre contribuinte e Fisco.

A prescrição, em direito tributário, pode ser conceituada como a perda do direito da Fazenda Pública de ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativamente a crédito tributário não pago, pelo decurso do tempo ou, ainda, a perda do direito de ação de repetição de indébito, pelo decurso do tempo.

Conforme o art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN), a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Define-se como fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento da ação de execução fiscal do valor do tributo contra o contribuinte ou responsável tributário. Vale dizer que a prescrição, veiculando a perda do direito à ação (*actio nata*), atribuída à proteção de um direito subjetivo e, por tal, desfazendo a força executória de um credor em razão de sua inoperância, apresenta-se como figura de direito processual.

Se há prescrição, desaparece o direito do Fisco de pleitear a intervenção do Judiciário, em virtude da falta de capacidade que lhe foi retirada em consequência da sua inércia durante certo interregno. Logo, se reconhecida a prescrição, nula será a execução fiscal, conforme artigo 618, I, do Código de Processo Civil e extinto estará o crédito tributário, consoante artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

1.3.1 Distinção entre a prescrição e a decadência no Direito Tributário.

Haja vista que a decadência e a prescrição são caracterizadas, em Direito Tributário, como formas de extinção do crédito tributário decorrentes da inatividade da Fazenda Pública em determinado prazo fixado em lei, importa, pois, apresentar suas principais diferenciações.

Assinala Hugo de Brito Machado⁸ que:

A distinção essencial entre a decadência e prescrição, capaz de explicar por que a primeira atinge o próprio direito material, enquanto que a segunda atinge a ação que o protege, reside na própria natureza do direito material que, no primeiro caso, é afetado diretamente, e, no segundo, indiretamente. A decadência atinge o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Já a prescrição atinge o direito de ação ou direito de cobrar o crédito tributário. Assim, decadência se cuida antes do lançamento, enquanto que prescrição se cuida depois do lançamento. Em se tratando de Direito Tributário, a fronteira entre a decadência e a prescrição é precisamente o lançamento.

Pode-se, então, distinguir decadência e prescrição, pela forma com que são definidas pelos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, vez que cuida, o primeiro, da extinção do direito de lançar, e o segundo, da extinção do direito de cobrar o crédito tributário regularmente lançado.

Por fim, afigura-se como regra especial no Direito Tributário pátrio, a teor do dispõe o artigo 156, V, do Código Tributário, que tanto a decadência, quanto a prescrição extinguem o crédito tributário.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 305-306.

CAPÍTULO 2 FONTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PRESCRIÇÃO.

2.1 Conceito de fontes de direito.

Segundo a aceção mais corrente do vocábulo “fonte”, é aquilo que origina, produz; é origem ou causa.⁹

Já a expressão “fonte do direito” retrata o ponto originário de onde provém a norma jurídica, ou seja, as formas reveladoras do Direito. Pode-se, dizer, assim, que é o nascedouro de uma de uma regra jurídica ainda não existente.¹⁰

A eminente civilista Maria Helena Diniz¹¹ assim cuida da fonte do direito:

Nesta aceção, ‘fonte jurídica’ seria a origem primária do direito, havendo confusão com o problema da gênese do direito. Trata-se da fonte real ou material do direito, ou seja, dos fatores reais que condicionaram o aparecimento da norma jurídica. Kelsen admite esse sentido do vocábulo ‘fonte do direito’, apesar de não o considerar como científico-jurídico, quando com esse termo se apresentam todas as representações que, de fato, influenciam a função criadora e aplicadora do direito, como: os princípios morais e políticos, as teorias jurídicas, pareceres de especialistas. Fontes estas que, ao seu entender, se distinguem das fontes do direito positivo, porque estas são juridicamente vinculantes e aquelas não o serão enquanto uma norma jurídica não as tornar vinculantes, caso em que elas assumem o caráter de uma norma jurídica superior que determina a produção de uma norma jurídica inferior.

2.2 Fontes de direito tributário

Segundo o jurista Ruy Barbosa Nogueira¹², existem *fontes reais* e *fontes formais* do Direito Tributário:

As fontes reais se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias, sendo a subjacência sobre que incide a tributação, a final, a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas, que depois de serem discriminadas na lei tributária (patrimônio, renda, transferências), passam a constituir ‘os fatos geradores dos tributos’. As fontes reais ou materiais são também denominadas em

⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 509.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1. p. 20.

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 47.

doutrina ‘pressupostos de fato da incidência’, ‘fatos impositivos’, ou melhor, ‘tributáveis’. [...] as fontes formais são também chamadas de formas de expressão do direito, sendo os modos de exteriorização do direito, os atos normativos pelos quais o Direito cria o corpo e nasce para o mundo jurídico.

Para Paulo de Barros Carvalho¹³, as fontes formais afinam-se às normas jurídicas tomadas em seu sentido amplo. Denominam-se como veículos introdutores de normas e condensam o conjunto de normas que compõem o ramo das ciências jurídicas. Referidas fontes corporificam-se nos atos normativos por meio dos quais a ciência jurídica surge para o mundo jurídico.

Conforme exame dos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional, as fontes formais constituem o Direito Tributário Positivo e dividem-se em fontes formais primárias e fontes formais secundárias. Sem incluir a doutrina e a jurisprudência, concentram todas as disposições legislativas ou regulamentares que validamente disciplinam a determinação, apuração, o controle e o procedimento de formalização do crédito tributário.

As fontes reais referem-se aos pressupostos ou suportes fáticos das imposições tributárias, ou seja, o patrimônio, a renda os serviços em geral, utilizados como incidência tributária. Ruy Barbosa Nogueira as definiu, conforme excerto citado acima, como “pressupostos de fato da incidência ou fatos impositivos”, segundo o qual o seu estudo desperta com frequência o interesse de áreas alheias ao Direito, como a Sociologia, a Política, ou a Economia.

Vittorio Cassone¹⁴ demonstra em estudo seu que tais fontes reais – o próprio “cenário político, o patrimônio, a renda, os serviços, transferências, movimentações financeiras etc.” –, após habilitadas legalmente a dar surgimento à obrigação tributária, transformam-se em fatos tributáveis ou jurídicos.

2.2.1 Fontes formais do direito

As fontes formais do direito tributário podem ser enumeradas, em obediência à ordem hierárquica e por questão meramente didática, em *fontes primárias* e *fontes secundárias*. Tais fontes formais são o conjunto de normas no Direito Tributário, inseridas no

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 46.

¹⁴ CASSONE, Vittorio. Fontes do direito tributário: espécies e efeitos práticos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 15, p. 154, jan./fev. 2007.

artigo 96 do Código Tributário Nacional sob a rubrica de “legislação tributária”. Eis o teor do citado artigo: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as conversões internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Extraí-se com facilidade que no artigo 96 do Código Tributário Nacional contempla uma “cláusula aberta”, já que no termo “legislação tributária” estão concebidos todos os instrumentos introdutores de normas jurídicas tributárias que versem, parcial ou totalmente, acerca dos tributos e acerca das relações jurídicas a eles conexos.¹⁵

Concisamente, Kioshi Harada delimita o conceito do termo “leis”, empregado no artigo 96 do Código Tributário Nacional: “São atos normativos aprovados pelo Poder Legislativo, através de quorum qualificado (leis complementares) ou por maioria simples (leis ordinárias).”¹⁶ Diversamente, a expressão “legislação tributária”, constante do mesmo artigo, designa “lei” em sentido elástico, ou seja, na acepção ampla de “ordenamento jurídico-tributário”, abrangendo, sistematicamente, as normas legais (lei em sentido formal) e normas infralegais (atos materialmente legislativos).

2.2.1.1 Fontes formais primárias ou principais

As fontes formais podem ser extraídas do exame conjugado dos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional, devendo ser divididas em *fontes primárias* (ou *principais*) e *fontes secundárias* (ou *complementares*).

As fontes formais primárias ou principais do Direito tributário positivo são aquelas elencadas no artigo 59 da Constituição Federal (Emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções). Inclui-se nesse rol, de forma implícita, o próprio texto constitucional originário, embora esteja em um patamar superior tendo em vista o princípio da supremacia da Constituição perante o ordenamento jurídico, bem como o da rigidez constitucional.

¹⁵ DINIZ, Marcelo de Lima Castro; RIBEIRO, Maria de Fátima. Instrumentos normativos primários e secundários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005. p. 803

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. de acordo com a EC 56/07. São Paulo: Atlas, 2008. p. 341.

Não se olvidando da delimitação temática do presente trabalho, convêm que especifiquemos de maneira individual as fontes de direito formais primárias estreitamente ligadas à prescrição em matéria tributária.

2.2.1.2 A Constituição como fonte do Direito Tributário

A fonte formal primária colocada no ápice de qualquer Direito é a Constituição, que, no caso do exame do Direito Tributário, na qualidade de lei fundamental disciplinadora do poder de tributar, tem por função estabelecer os pilares normativos de toda a tributação. É a Constituição que fixa todos os princípios tributários, aos quais todas as demais normas se subordinam.

Luciano Amaro¹⁷ assim descreve o papel da Constituição como fonte formal primária do Direito Tributário:

Na Constituição encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilastras de sustentação de todo o sistema tributário. É ainda na Constituição que se disciplina o modo de expressão do Direito Tributário, ou seja, a regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (leis complementares, leis ordinárias, etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais tarefas competem a cada tipo normativo).

Paulo de Barros Carvalho¹⁸ assim se refere à função da Constituição como fonte formal do Direito Tributário:

É o texto constitucional portador de grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança jurídica às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 190.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 59.

2.2.1.3 Lei Complementar e Lei Ordinária como fontes do Direito Tributário

A lei complementar tem a finalidade de servir de guia para normas gerais, ou seja, traçar as diretrizes básicas, os princípios que devem orientar as normas tributárias que lhe devam a obediência. Segundo Ives Gandra, a lei complementar *complementa* o texto constitucional, “esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte”.¹⁹ Sendo ato normativo primário,²⁰ assim como a lei ordinária, a lei complementar deve se conformar formal e materialmente ao texto constitucional, como diz José Afonso da Silva²¹:

As normas ordinárias e mesmo as complementares são legítimas quando se conformam, formal e substancialmente, com os ditames da constituição. Importa dizer: a legitimidade dessas normas decorre de uma situação hierárquica em que as inferiores recebem sua validade da superior. São legítimas na medida em que sejam constitucionais, segundo um princípio de compatibilidade vertical.

Embora seja possível, não é papel da lei complementar estabelecer minúcias, ainda que digam respeito aos tributos da União. Assenta Roque Carraza que “[...] o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política.”²²

Muitas vezes a Constituição funciona como um cliente que encomenda o quadro a um artista, dando as especificações que quiser, tamanho da tela, motivo, cores e tintas. A moldura do quadro, ou seus limites, são como a lei complementar. O preenchimento do quadro, o trabalho do artista é reservado à lei ordinária.

Por este motivo Vittorio Cassone²³ afirma, com relação a lei ordinária e a lei complementar, que quando cada uma “[...] atuar dentro de seu campo material *exclusivo*, não haverá de se falar em hierarquia.” Daí concluir Souto Maior Borges²⁴ que: “A validade da lei ordinária decorre, em princípio, da sua conformação com a Constituição. Apenas, a lei ordinária é

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 1998. p. 68.

²⁰ Nesse sentido: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992. p. 832 e AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Decreto autônomo: questões polêmicas. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, DF, v. 5, n. 49, jun., 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_49/Artigos/art_Levi.htm#II>. Acesso em: 21 jun. 2010.

²¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 55.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 408.

²³ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 39.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT-EDUC, 1975. p. 21.

obrigada a respeitar o campo privativo da legislação complementar, tal como esta não pode invadir o campo da lei ordinária.”

Entretanto, isto não significa que todo o tributo tenha que ser instituído por lei complementar como gostaria Ives Gandra,²⁵ tanto que ele mesmo disse que o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou válida a instituição da contribuição social sobre o lucro na forma da Lei n.º 7.689/88 (RE 146.733-9/SP).

2.2.2 Fontes formais secundárias do Direito Tributário

Formais secundárias são normas execução das fontes principais, mas que não podem inovar o ordenamento jurídico por elas esclarecido. Tratam de decompor o seu conteúdo visando torná-las eficazes, entretanto, vinculam a atividade administrativa. São elas:

Decretos e Regulamentos: Atos administrativos de cunho normativo expedidos pelo Poder Executivo para a execução das leis, nos termos do art. 84, IV, da Lei Fundamental. No Direito Tributário assumem a função de fixar as alíquotas de IPI, IOF, II e IE, dentro dos patamares máximos e mínimos previstos em lei.

Instruções Ministeriais: Decorrentes da atribuição constitucional de competência normativa estabelecida no art. 87, II, da Constituição Federal de 1998, podem ser utilizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda para conferir incentivos fiscais para projetos de âmbito nacional.

Portarias, Instruções Normativas e Circulares: Destinam-se ao cumprimento da lei pelos servidores públicos, tendo eficácia apenas na esfera restrita da competência administrativa visando à fiel aplicação das leis tributárias.

Normas Complementares: Estão previstas no artigo 100 do Código Tributário Nacional e compreendem as convenções internacionais subscritas pelo Brasil, mas não ratificadas pelo Congresso Nacional, os atos administrativos, as decisões dos órgãos administrativos de julgamento (artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional), as práticas reiteradas realizadas habitualmente pela Administração (artigo 172, II e IV, do Código Tributário Nacional), e os convênios administrativos.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 1998. p. 74.

2.3 A doutrina e a jurisprudência como fontes do Direito Tributário

Das clássicas lições de Carlos Maximiliano²⁶, extrai-se a seguinte definição de Jurisprudência:

Chama-se *Jurisprudência*, em geral, ao conjunto das soluções dadas pelos tribunais às questões de Direito; relativamente a um caso particular, denomina-se *jurisprudência* a decisão constante e uniforme dos tribunais sobre determinado ponto de Direito.

Haja vista o princípio da reserva legal estrita, a doutrina e a jurisprudência não são fontes formais do Direito Tributário. No plano conceitual, como elemento vital à sua compreensão, a doutrina tem importante papel no âmbito do Direito. Representa a produção científica e conceitual realizada pelos juristas e estudiosos na elaboração e sistematização dos conceitos, bem como na explicação de institutos jurídicos de tributação. A doutrina, logo, é produto da interpretação da lei e resultado da pesquisa científica.

De outro turno, a jurisprudência designa o conjunto das soluções dadas pelo Poder Judiciário a questões de Direito, de forma reiterada e harmônica. Sua importância para o direito tributário é inquestionável, por duas razões básicas: tem função de elucidar e dissipar dúvidas quanto à aplicação do direito no caso concreto; e a função de antecipar-se ao legislador no aprimoramento de princípios e conceitos referentes ao fato gerador, à base de cálculo e aos demais elementos substantivos do tributo.²⁷

Os países de tradição romano-germânica (entre eles o Brasil) consideram a lei como a principal fonte do Direito, deixando às demais o papel de fontes secundárias, na ausência de norma decorrente da lei. Já os países que adotam o sistema da *Common Law* atribuem maior importância à jurisprudência com o estudo e aplicação por analogia de casos passados.²⁸

Enquanto no Brasil, excluindo-se a situação da Súmula Vinculante, a pesquisa jurisprudencial deveria servir apenas para persuadir o juiz, mas nos Estados Unidos da América a jurisprudência é vital para o sucesso de uma ação judicial. No Brasil, atualmente, pesquisas jurisprudenciais, não são consideradas de suma importância, papel que, na atualidade, modifica-se com a edição das Súmulas Vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal.

²⁶ MAXILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996. p. 176.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 27-28.

²⁸ MAXIMILIANO, op. cit., p. 177-187.

CAPÍTULO 3 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E TRATO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Prescrição tributária e o Princípio da Reserva Legal

Lei, em acepção bastante rápida, define-se como o “[...] comando geral e abstrato que, aprovado pelo Poder Legislativo, inova o ordenamento jurídico, disciplinando, em nível imediatamente infraconstitucional, relações entre particulares e atividades públicas.”²⁹

Referido conceito é importante em razão de, em nosso ordenamento jurídico, vigorar o Princípio da Legalidade – explicitamente preconizado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal –, cujo conteúdo finalístico estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ou seja, somente através dos comandos específicos contidos nas espécies normativas elaboradas pelo legislador, segundo as regras do processo legislativo constitucional.

Há quem diga – como fazem Celso Bastos e Ives Gandra Martins – que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e, sim, garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Ao lado da função de garantia, tal princípio tem, também, a finalidade de combater o poder arbitrário do Estado, eis que “[...] com o primado da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei.”³⁰

Aliás, acerca do assunto, o ilustre professor José Afonso da Silva³¹ assevera que:

*O princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito [...], porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao *império da lei*, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca de igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se*

²⁹ ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 100.

³⁰ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 71

³¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 423.

materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.

É salutar, ainda, lembrar que, ao lado dos objetivos de garantia do indivíduo e de combate contra arbitrariedades dos administradores, o Princípio da Legalidade vela pela segurança jurídica, tendo em vista que as leis, de modo geral, acabam por sustentar, de forma duradoura, as bases jurídicas em que se assentam as relações sociais. Neste sentido, cite-se Geraldo Ataliba³²:

Resulta claro, da leitura do texto constitucional – em benefício da segurança jurídica do cidadão e de terceiros submetidos à ordenação estatal – que só o Legislativo pode emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação de formação das leis garante não só ampla decisão dos projetos, com sua conseqüente publicidade, como possibilidade de colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos de esclarecimentos ou mesmo pressão sobre os legisladores.

3.2 Distinção entre o Princípio da Legalidade e o da Reserva Legal

Convém salientar, que não se deve confundir o Princípio da Legalidade com o da Reserva Legal, não obstante tal fenômeno ocorra com frequência entre nossos doutrinadores, eis que “[...] o primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei.”³³

Como se pode constatar, o Princípio da Legalidade açambarca muito mais casos que o da Reserva Legal, em razão deste último somente incidir em determinados campos estabelecidos pela Constituição, ou, conforme ensina Alexandre de Moraes, “[...] se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao Princípio da Legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva da lei.”³⁴

³² ATALIBA, Geraldo apud CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 253.

³³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 405.

³⁴ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 72.

A Constituição Federal brasileira prevê duas espécies de reserva legal, que são a absoluta e a relativa. Haverá reserva legal absoluta quando a Constituição ordenar a edição de lei formal para a sua regulamentação, devendo tal lei ser entendida como ato elaborado consoante as regras constitucionais de processo legislativo e, também, emanado pelo Poder Legiferante. Já a reserva legal relativa vai estar presente quando a Magna Carta, apesar de exigir edição de lei em sentido formal, permitindo à mesma estabelecer somente parâmetros de atuação do Poder Executivo, podendo este complementá-la por ato infralegal, que, por sua vez, deverá estar adstrito ao preconizado na lei em sentido formal.

3.2.1 Legalidade e Legitimidade

Em um Estado Democrático de Direito, o Princípio da Legalidade deve sempre se fundar no Princípio da Legitimidade, isto é, não pode ser respeitada tão-somente a exigência de que a atuação estatal seja baseada na lei em sentido formal. O instrumento de atuação do Estado (lei) deve não só ser formal, mas também estar de acordo com os valores basilares do Estado brasileiro, tais como a dignidade da pessoa humana, a busca de uma sociedade justa, livre e igualitária etc.

Além da necessidade de existir consonância entre as leis que regulam o Estado e os valores buscados por este, para que haja a verdadeira legitimidade, é imprescindível que tais normas sejam elaboradas pelos legítimos representantes do povo, *i.e.*, as pessoas escolhidas, através do sufrágio universal, para representar o povo e não por quem tenha tomado o poder pela força.

Com isso, fica claro que legalidade e legitimidade nem sempre são a mesma coisa, sendo correto afirmar que pára de haver identidade entre ambos os termos quando se admitir uma ordem legal, porém injusta.

Desta forma, deve-se sempre buscar “a recuperação do liame entre legalidade e legitimidade, sob bases diferentes, a partir do abandono da noção puramente formal da legalidade, definindo-a como a realização das condições necessárias para o desenvolvimento da dignidade humana, como quer nossa Constituição (art. 1º, III), pois o princípio da legalidade não exige somente que as regras e as decisões que compõem o sistema sejam formalmente corretas. Ele exige que elas sejam conforme a certos valores, a valores

necessários à existência de uma sociedade livre, tarefa exigida expressamente do Estado brasileiro (art. 3º, I).”³⁵

Para concluir, convém lembrar que, para a existência de um Estado Democrático de Direito, deve ser respeitado o Princípio da Legalidade, mas não a legalidade meramente formal – de atuação por meio de leis – mas sim a legalidade unida à legitimidade, onde são respeitados todos os valores fundamentais exigidos pelo Estado.

3.3 Princípio da Legalidade Tributária: Anotações históricas.

Embora o insigne doutrinador italiano Victor Uckmar³⁶ atente para a existência de diversos fatos tendentes a crer que o Princípio da Legalidade remonta a épocas anteriores, o certo é que o início da utilização da legalidade como regra jurídica escrita – e, também, na acepção clássica “[...] de que o sujeito do ônus tributário deve prestar, por meio de seus representantes, prévio consentimento à exação”³⁷ – ocorreu com a com a *Magna Charta*, no reinado de João Sem Terra.

Diz a História que, em razão da grande onerosidade trazida pelos tributos, os barões, municiados de armas, rebelaram-se contra o rei João Sem Terra, na busca da diminuição dos poderes deste último, mormente no tocante à maneira exorbitante como impunha tributos.

De acordo com o artigo 12 desta Magna Carta, era terminantemente necessária a autorização do Conselho dos Comuns para a exigência de tributos ou qualquer auxílio pecuniário. “Mais tarde, o referido Conselho passou também a ter o direito de conhecer a aplicação dos recursos cujo percebimento autorizava, tendo, em seguida, sido transformado em autêntico órgão de representação popular, como a Câmara dos Comuns.”³⁸

Contudo, somente com as Constituições Americana e Francesa a Legalidade elevou-se à categoria de princípio basilar do Direito Constitucional. Aliás, a Constituição Federal dos Estados Unidos, no artigo I, seção 8ª, conferiu expressamente ao “Congresso,

³⁵ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978. p. 5-11

³⁶ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 21-24.

³⁷ SPAGNOL, Wether Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 109.

³⁸ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 270.

órgão de representação popular, a competência exclusiva para fixar e cobrar exações, impostos e tributos.”³⁹

Outro momento de consagração do Princípio da Legalidade foi com a Declaração de Direitos, do ano de 1789, que, também, exigia a instituição de impostos por meio de órgãos de representação popular.

Cabe, ainda, lembrar que, atualmente, em razão da complexidade burocrática do Estado Moderno, o Princípio da Legalidade não pode mais ser encarado somente em sua clássica concepção, ou seja, da necessidade de aprovação popular. Tal princípio, hoje, deve ser visto como garantidor de estabilidade, segurança e transparência nas relações entre o contribuinte e o Fisco.

3.3.1 Conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal prevê o Princípio da Legalidade, por meio do qual é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributos senão por meio de lei, ou seja, em princípio “[...] o Poder Executivo não cria tributos, restringindo-se o mister legiferante, concernente à tributação, ao âmbito do Poder Legislativo.”⁴⁰

Como se pode notar – além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna – em nosso ordenamento jurídico há a estrita legalidade tributária, sendo sobremaneira importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária vai muito além de simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo.

O Princípio da Legalidade Tributária deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No atinente à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão Legiferante.

Quanto à legalidade material, é indispensável que sejam estabelecidos *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que *in concreto* se possa determinar quem vai pagar, quanto se vai pagar, a quem se vai pagar, por qual razão se vai pagar, e até quando

³⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 270-271.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: DPJ, 2004. p. 20.

pode-se ser compelido a pagar. Em outras palavras, “[...] não basta a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica; requer-se a fixação, nessa mesma fonte, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador”⁴¹ ou, como diz Luciano Amaro⁴², “[...] requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fator gerador; necessários à qualificação do tributo devido em cada situação concreta que venha espelhar a situação hipotética descrita na lei.”

Neste mesmo sentido, é de boa sugestão colacionar os ensinamentos do insigne Aliomar Baleeiro⁴³;

[...] ora, os artigos 150, I e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do poder legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Deste modo, a legalidade tributária não implica tão-somente na simples preeminência da lei, mas sim na reserva absoluta da lei, isto é, como diz Alberto Xavier⁴⁴, “[...] que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda atividade administrativa.”

Em razão dessa reserva absoluta da lei é que a obrigação tributária deve necessariamente decorrer da incidência da norma sobre o fato concreto, impedindo, por conseguinte, a atuação da autoridade administrativa com discricionariedade na imposição do tributo.

3.4 Reserva de lei formal e exceções

Como já foi dito acima, quando se fala de regulamentação legal para tributos, está-se a reclamar lei formal e material, em razão da legalidade tributária não se contentar com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material). É preciso, para existir segurança jurídica, a legalidade formal, ou seja, há necessidade de que a regra

⁴¹ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 137.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 134.

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978. p. 17.

tributária seja – além de abstrata, geral e impessoal – formulada por órgão dotado de função legiferante e, também, de acordo com as regras de processo legislativo.

Não obstante a necessidade de lei em sentido formal e material para a regulamentação de tributos, é certo que há algumas exceções à regra da reserva de lei em sentido formal, nas quais a Constituição Federal se contenta com simples reserva material, ou seja, possibilita a alteração de alíquotas por mero ato do Poder Executivo.

A Constituição Federal previu exceção para o imposto de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, § 1º, CF) e, ainda, sobre contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, “b”, CF).

A razão da flexibilidade facultada ao Poder Executivo no tocante à alteração das alíquotas desses está no fato de que tais impostos têm caráter extrafiscal, ou seja, sua função precípua não é arrecadar fundos para o Estado, e sim estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde, etc.

Note-se que, apesar de tal flexibilidade, as exceções previstas nos artigos 153, § 1º, e 177 § 4º, inciso I, alínea “b”, ambos da Constituição Federal, não são hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa, por ser imprescindível a submissão das referidas autoridades ao cumprimento das condições e limites especificados na lei.

Como pensamento idêntico ao esposado, ensina Luciano Amaro “não pode a Administração fixar, caso a caso (discricionariamente), a alíquota aplicável; deve o Executivo definir em lei material (ato do Executivo), as alíquotas que serão aplicadas para a medida do tributo, nas situações concretas que vierem a realizar-se sob a vigência dessa norma (respeitados, quando for o caso, os limites e condições previamente postos na lei formal).”⁴⁵

Assim, embora haja esta flexibilidade quanto aos tributos que tenham função extrafiscal, a mesma deve sempre se submeter ao cumprimento das condições especificadas na lei.

⁴⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 135.

3.5 O CTN e o Princípio da Recepção Constitucional

Luciano Amaro⁴⁶ explica que a exigência de lei complementar para o trato de matérias gerais em legislação tributária (o que inclui a prescrição), surge com a Constituição de 1967 (em vigor a partir de 15/03/1967). Explica, ainda, que a CF/1967, além de criar a figura da lei complementar (art. 48 da CF de 1967 e, após a Emenda n.º 1/69, art. 46), a ela conferiu a tarefa de veicular as matérias gerais em legislação tributária (art. 18, § 1.º), matérias estas que então se encontravam disciplinadas na Lei 5.172/66. A Lei 5.172/66, por sua vez, foi veiculada como lei ordinária ainda sob a égide da CF/1946 e se denominava “Lei do Sistema Tributário Nacional”, mas como disciplinava normas gerais em matéria tributária, foi recepcionada pela Constituição de 1967 como lei complementar e, como se já não bastasse a automática aplicabilidade do Princípio da Recepção, foi promulgado o Ato Complementar 36, em 13/3/1967, que, em seu artigo 7º, denominou esta lei de “Código Tributário Nacional”, conferindo-lhe expressamente o *status* de lei complementar.

A Emenda n.º 1 de 1969 manteve inalterado o § 1º do artigo 18 da Constituição Federal de 1967. Por conseguinte, tendo sido o Código Tributário Nacional recepcionado como lei complementar pela Carta Constitucional de 1967, e como a matéria por este tratada continuou, pelas Constituições posteriores (a Emenda n.º 1 de 1969 e a Constituição Federal de 1988), reservada à lei complementar, manteve-se e mantém-se até hoje este código como *status* lei complementar.

3.6 Normas gerais em matéria tributária.

Instituído pela Lei n.º 5.172/66, o Código Tributário Nacional foi objeto de recepção expressa pelo artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, que “[...] assegurou a aplicabilidade de seus dispositivos materialmente compatíveis com a nova ordem constitucional. Estes, e apenas estes, tiveram seu conteúdo de regulação conservado, com eficácia de lei complementar ou de lei ordinária,

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 189-196.

conforme a matéria neles versada tenha sido reservada pelo novo texto constitucional a esta ou aquela espécie legislativa.

Nota-se, assim, que nem todos os dispositivos do Código Tributário Nacional foram recepcionados com eficácia de lei complementar, sendo equivocadas as concepções generalizantes, ainda lamentavelmente presentes em parte da doutrina e da jurisprudência. A rigor, tal eficácia é restrita aos preceitos dispendo sobre matérias reservadas à lei complementar pelo novo texto constitucional. Os demais – a grande maioria, na verdade – continuaram com eficácia de lei ordinária, podendo, inclusive, ser livremente alterados por ato normativo da mesma espécie, consoante as regras de distribuição de competência.

Daí resulta que o problema da hierarquia do Código Tributário Nacional apenas se coloca em relação à parte de seus dispositivos, aqueles recepcionados com eficácia de lei complementar, que, por sua vez, demandam a análise da posição hierárquica desta espécie legislativa no sistema de fontes formais do direito tributário.

O tema da hierarquia da lei complementar, como se sabe, é abundante em controvérsia, devido ao laconismo do legislador constitucional na disciplina de seu regime jurídico. Não obstante, conta com importantes construções doutrinárias, com destaque para os estudos de Miguel Reale, Pontes de Miranda, José Afonso da Silva, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Celso Bastos, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado e, mais recentemente, Maria do Rosário Esteves, Fábio Canazaro, Jeferson Moreira de Carvalho, entre outros.

A análise dos estudos existentes permite a identificação de pelo menos três correntes doutrinárias. A primeira entende que sempre haveria hierarquia entre as leis ordinária e complementar⁴⁷ em razão do *quorum* qualificado de maioria absoluta previsto no art. 69 da Constituição Federal, ressalvados os casos de falsas lei complementares ou leis complementares aparentes.⁴⁸ Esta hierarquia, inclusive, estaria didaticamente exposta na gradação de espécies legislativas prevista no art. 59 da Constituição Federal, na qual as leis complementares são postas logo abaixo das Emendas à Constituição e acima das Leis ordinárias.

A segunda corrente, proposta originariamente por José Soto Maior Borges, entende que o regime jurídico da lei complementar não comporta tratamento unitário. Ao

⁴⁷ Nesse sentido, ver o entendimento de Miguel Reale, Pontes de Miranda, Pinto Ferreira, José Afonso da Silva e Geraldo Ataliba (registre-se, porém, que estes dois últimos, após as críticas de José Souto Maior Borges, modificaram esta posição inicial).

⁴⁸ Lei complementar aparente ou falsa lei complementar é aquela aprovada nos termos do artigo 69 da CF (maioria absoluta), sem tratar de matéria expressamente reservada a essa espécie legislativa. Tal entendimento, contudo, não é acompanhado por toda a doutrina.

contrário do sustentado pela maioria da doutrina, uma análise jurídica mais detida revela a existência de dois grupos básicos de leis complementares: o das leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e o das leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos.⁴⁹

A hierarquia estaria presente só no primeiro caso, porquanto nos demais a possibilidade de ser a lei complementar revogada por lei ordinária seria um falso problema, resolvido a partir da aplicação do princípio da competência e da reserva legal qualificada, assim, se a lei ordinária invadir o campo reservado à lei complementar, será inconstitucional, por violação ao quorum do artigo 69 da Constituição Federal. Se, ao contrário, a segunda invadir o domínio próprio da primeira, será considerada uma falsa lei complementar ou lei complementar aparente, que pode ser revogada ou ab-rogada por lei ordinária posterior.

A terceira corrente, por sua vez entende que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, no sentido de que ambas retiram o seu fundamento de validade do texto constitucional. Eventuais conflitos seriam apenas aparentes, podendo ser resolvidos a partir dos princípios da competência e da reserva legal, nos mesmos moldes do que sustenta a segunda teoria.⁵⁰

Recentemente, entretanto, uma variação da primeira proposta teórica tem encontrado cada vez mais adeptos. Tal variação propõe a existência de hierarquia mesmo se tratando de leis complementares aparentes ou falsas leis complementares. Estas sequer são admitidas por tal corrente de pensamento, que não acolhe o conceito ontológico-formal adotado pela doutrina tradicional. A respeito, disserta Hugo de Brito Machado⁵¹:

A rigor, não há vigente na Constituição qualquer norma, ou princípio, que expressa ou implicitamente autorize a conclusão de que a lei complementar somente pode cuidar de matérias a estas reservadas pela Constituição Federal. Existem, é certo, dispositivos que tornam determinadas matérias privativas de lei complementar, o que é coisa rigorosamente diversa.

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT-EDUC, 1975. p. 84.

⁵⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **O regulamento no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1981. p. 146-149.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 14, p. 20-21, 1996.

CAPÍTULO 4 O REGIME JURÍDICO DA PRESCRIÇÃO DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 *Dies a quo* para o cômputo da prescrição tributária

Conforme artigo 174 do Código Tributário Nacional, a prescrição do direito do Fisco cobrar o crédito tributário ocorre no prazo de cinco anos contados da sua constituição definitiva.

A constituição definitiva do crédito tributário é fato jurídico pelo qual se inicia o curso do prazo prescricional para a Fazenda Pública cobrar o crédito tributário. Desta forma, exsurge como ponto decisivo a definição do momento em que o crédito tributário constitui-se definitivamente.

4.2 Definição dos termos “crédito tributário” e “constituição definitiva”, utilizados pelo artigo 174 do Código Tributário Nacional

Dispõe o artigo 174 do Código Tributário Nacional que “[...] a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da sua constituição definitiva.”

Afirmar que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar o crédito tributário definitivamente constituído significa dizer que ela tem cinco anos para ajuizar a execução de tal crédito, execução esta denominada de execução fiscal, cujo rito especial está contido na Lei 6.830/80.

Para a exata compreensão do artigo 174 do Código Tributário Nacional, mister que se tragam bem definidos os conceitos de crédito tributário e de constituição definitiva, pois a prescrição irá atingir exatamente o crédito tributário dito pela lei como definitivamente constituído.

Hugo de Brito Machado⁵² conceitua crédito tributário como sendo:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional).

Consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 139, “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” Do referido artigo, José Jayme de Macêdo Oliveira⁵³ leciona:

O crédito decorre (deriva, origina-se) da obrigação de pagar (tributo ou multa), guardando a mesma natureza desta. Ambos (obrigação e crédito) têm origem comum no fato gerador. A diferença básica entre os dois é que, com a ocorrência do fato gerador, estabelece-se imediatamente a obrigação tributária, isto é, instala-se uma relação jurídica tributária, de certa forma define, a qual numa segunda etapa, se define, se formaliza através do lançamento, adquirindo individualização, qualificação e quantificação. Constituído, aí esta o crédito tributário, que, em última análise, é a obrigação tributária lançada (é exigível).

Do exposto, vê-se que a noção de crédito tributário relaciona-se à idéia de um direito que o sujeito ativo (fisco) tem para exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o cumprimento desta obrigação. Ainda, como o autor supracitado aduz, o crédito tributário só se formaliza após a obrigação tributária estar devidamente lançada.

Conforme ministério de Alexandre de Barros Castro⁵⁴:

A obrigação principal é aquela tem por objeto entregar certo montante em dinheiro para os cofres públicos, ou seja, constitui o ato de pagar o tributo. [...] a obrigação tributária acessória tem por objeto deveres instrumentais ou formais que propiciam ao Poder Público o fiel cumprimento da prestação tributária e sua conseqüente fiscalização: tem por escopo facilitar a obtenção da obrigação principal.

Neste mesmo compasso, elucida Hugo de Brito Machado⁵⁵:

No Direito Tributário, a ocorrência do fato gerador do tributo faz nascer o vínculo obrigacional tributário, que o Código Tributário Nacional denomina *obrigação*. Esse vínculo surge mas fica a depender da identificação de seu sujeito passivo e da quantificação de seu objeto ou conteúdo econômico. Com o lançamento [...] tem-se

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 164.

⁵³ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 475.

⁵⁴ CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 46.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 42.

identificado o sujeito passivo da *obrigação* e devidamente quantificado o seu conteúdo econômico. O vínculo obrigacional então muda de nome, passando a denominar-se *crédito* tributário. A obrigação, exatamente porque ainda não identificado o seu sujeito passivo, nem devidamente quantificado o seu objeto, não é líquida, nem certa, nem, por isto mesmo exigível.

Como mencionou o autor acima, a obrigação, que surge com a prática do fato abstratamente previsto em lei, é relação jurídica entre o Estado e determinada pessoa, física ou jurídica, de entregar dinheiro ou realizar algum dever instrumental.

A obrigação necessita ser individualizada, qualificada e quantificada, que ocorre com o lançamento, como se estudará no tópico que segue, a fim de esclarecer o que se denomina de crédito tributário.

A obrigação existe, quando se sabe quem é devedor, quanto ele deve, mas ainda não é exigível, sendo que a exigibilidade só acontece com a constituição definitiva do crédito tributário, cuja cobrança, em não havendo pagamento voluntário, necessariamente só se realiza após sua inscrição em dívida ativa.

Dívida ativa, prossegue, Hugo de Brito Machado⁵⁶:

[...] abrange créditos de qualquer natureza do poder público. O que caracteriza o crédito com dívida ativa é a inscrição como tal, no órgão competente para promover sua cobrança judicial. Trata-se de conceito formal. É dívida ativa o crédito como tal inscrito no órgão competente da pessoa jurídica de direito público credora. E com a inscrição se faz para, com a respectiva certidão, promover a cobrança judicial, diz-se que o inadimplemento do devedor é condição essencial para que a mesma seja efetuada.⁵⁷

Infere-se, pois, que dívida ativa tributária é crédito tributário lançado e inscrito em dívida ativa, ou seja, consubstanciado em um documento cuja presunção legal é de certeza e liquidez.

De bom alvitre mencionar, entretanto, para delimitar a matéria estudada, que a dívida ativa, conforme defluido do artigo 2.º da Lei 6.830/80, pode ser de natureza tributária e não-tributária e a inscrição em dívida ativa tem como pressuposto, no antecedente, o inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte ou responsável e, no consequente, o interesse público na cobrança do crédito inadimplido.

Logo, a prescrição da dívida ativa não-tributária pode ser disciplinada livremente por lei ordinária, pois o império do artigo 146, III, b, da Constituição Federal não lhe é aplicável. Já a prescrição da dívida ativa de natureza tributária é disciplinada

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 817.

⁵⁷ Ibid.

autonomamente pelo Código Tributário Nacional, que, além de lei específica, reúne todas as leis complementares sobre o assunto.

4.3 Impedimentos à fluência do prazo prescricional tributário: o rol taxativo do artigo 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional

Em sede de direito tributário, o Código Tributário Nacional (porque é a única lei complementar a respeito: art. 146, III, b, da CF) expõe taxativamente quais são as causas de interrupção da prescrição do crédito tributário:

Art. 174. (...).

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp n° 118, de 2005)

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.

Interromper o curso da prescrição implica dizer que o prazo prescricional em curso recomeça na sua integralidade (por mais cinco anos) a partir do dia em que ocorreu a causa interruptiva. De forma clara, leciona Hugo de Brito Machado⁵⁸:

Interromper a prescrição significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada.

Importante mencionar que, até o advento da Lei Complementar n.º 118/2005, era citação pessoal do devedor ou sujeito passivo a forma clássica de interrupção da prescrição tributária. Entretanto, após a LC 118/2005, o despacho do juiz que determina a citação na execução fiscal passou a ser o ato interruptivo da prescrição. O Código Tributário Nacional, neste ponto, colocou-se de acordo com a Lei 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal), cujo artigo 8º, § 2.º, já previa o despacho do juiz determinando a citação como ato

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 207.

interruptivo da prescrição, mas que, por se lei ordinária, não era aplicável, pois a prescrição, em matéria tributária, é reservada à Lei Complementar, conforme art. 146, III, b, da Constituição Federal.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido da inaplicabilidade da Lei 6.830/80 no que atine ao trato da prescrição tributária. Confira-se, *v. g.*, o seguinte julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no AGRESP n.º 200502066255, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 03 de dezembro de 2009:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. NÃO-APLICAÇÃO DA LC 118/05 A FEITO EXECUTIVO AJUIZADO ANTES DE SUA VIGÊNCIA. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO. NÃO-INTERRUPÇÃO NA ESPÉCIE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. 1. No processo de execução fiscal, ajuizado anteriormente à Lei Complementar 118/2005, o despacho que ordena a citação não interrompe o prazo prescricional, pois somente a citação produz esse efeito, devendo prevalecer o disposto no artigo 174 do CTN sobre o artigo 8º, § 2º, da Lei 6.830/80. 2. Na espécie, constata-se que o crédito tributário foi constituído em 1997, e a citação por edital se efetivou apenas em agosto de 2004, isto é, após cinco anos da constituição definitiva do crédito tributário. Logo, não há como afastar a prescrição [...].

Não se pode deixar de comentar - de forma passageira, pois o assunto merece trato apartado nesta monografia - que, paradoxalmente, o mesmo Superior Tribunal de Justiça, quando, nos casos anteriores à LC 118/2005, aplica a sua Súmula de n.º 106 com efeito de retroagir o ato interruptivo para o ajuizamento da execução fiscal, contraria todo o discurso sobre a imprescindibilidade de Lei Complementar para o trato da prescrição tributária prevista no art. 146, III, b, da CF e nega a preponderância do parágrafo único, I, do CTN, sobre leis ordinárias no trato da prescrição tributária.

4.3.1 A citação como ato interruptivo da prescrição tributária antes da LC 118/2005 e a Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça

No que diz respeito à interrupção do prazo prescricional, sobreleva-se atualmente a questão da aplicação da Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça na seara tributária. Eis o seu teor: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da própria Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”

Tem-se visto amiúde na prática forense a sua utilização. Seu efeito, quando a aplicação dela é pertinente (... demora da citação, por motivos inerentes aos mecanismos da própria justiça...), é retroagir o prazo final da prescrição para o ajuizamento da ação.

Sua aplicação em execuções fiscais vem sendo avalizada pelos tribunais superiores, desde que, é claro, o ajuizamento da ação executiva tenha ocorrido antes da entrada em vigor da Lei Complementar 118/2005. Para as execuções fiscais intentadas já sob a égide da referida lei complementar, a vergastada súmula não se aplica, uma vez que, a partir de então, como alhures mencionado, basta o despacho judicial que recebe a inicial executiva para interromper a prescrição - situação mais favorável ao Fisco, portanto.

Cabe anotar, entretanto, que o fato da súmula fazer retroagir o prazo final da prescrição para a data do ajuizamento, desprezando-se a citação tardia, efetivamente, representa uma regra de prescrição tributária não prevista em lei complementar, confrontando o princípio da legalidade tributária.

Sobre o princípio da legalidade, confira-se o magistério de Luciano Amaro⁵⁹:

O Código Tributário Nacional exprime o princípio da legalidade, com as nuances que examinamos, ao alinhar, nos incisos do art. 97, o campo reservado à lei. Consoante proclama esse dispositivo, somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los. A definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo são também matérias sob reserva de lei, da mesma forma que a cominação de penalidades tributárias, as hipóteses de suspensão da exigibilidade ou de extinção do crédito tributário, bem como a isenção e a anistia (que o CTN engloba sob o rótulo de “exclusão” de exclusão do crédito tributário), e, finalmente, as hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

Eis, também, a lição de Regina Helena Costa⁶⁰:

Em matéria tributária são perfeitamente distinguíveis as funções cumpridas pela noção de legalidade, mediante a exigência do indispensável veículo legislativo (*função formal*), da especificação de todos os aspectos à verificação do fato jurídico tributário e respectiva obrigação (*função material*), bem como quanto à vinculatividade dos órgãos da Administração e seus comandos (*função vinculante*).

Isso significa que, em atendimento ao mandamento constitucional, impositivo para edição de lei para a instituição de tributo (aspecto formal), tal ato normativo deve, em seu conteúdo, estampar: (i) a hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo); (ii) as desonerações tributárias (isenções, reduções, etc.); (iii) as sanções fiscais, bem como a anistia; (iv) as obrigações acessórias; (v) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito

⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 113.

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 62-63.

tributário; (vi) a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário.

Especificamente sobre a prescrição em matéria tributária, assim dispõe o artigo 97, VI, da Constituição Federal que “[...] somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou a dispensa ou a redução de penalidades”. Por sua vez, eis o que dispõe o artigo 146, III, b, da Constituição Federal: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]. b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...].”

Observa-se que o constituinte, originário ou reformador, houve por bem atrelar à lei complementar o trato de matérias de especial relevância, tendentes estas a certo grau de polêmica e para cujo regramento seria prudente a obtenção de consenso maior entre os parlamentares. Exsurge patente, por conseguinte, que a lei complementar representa um instrumento de manejo excepcional, pois impõe que o legislador constituinte, pretendendo que dada matéria seja por ela disciplinada, estabeleça previsão explícita no texto constitucional a respeito, exatamente como ocorreu quanto à questão da prescrição tributária, consoante artigo 146, III, b, da CF.

Tem a doutrina, dessarte, afirmado que o papel das leis complementares é o de “complementar” o texto constitucional. Cite-se, novamente, Luciano Amaro⁶¹:

As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase-totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais) [...]. É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer *normas gerais de direito tributário* (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido ao quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 168-169.

De crucial importância, assim, como o Código Tributário Nacional, antes da Lei Complementar 118/2005, trazia a citação como ato hábil a interromper a prescrição – não fazendo qualquer exceção quanto à demora do ato citatório “[...] por motivos inerentes aos mecanismos da própria justiça” – que sejam identificados, sob o pálio do princípio da legalidade tributária, os limites da aplicação da Súmula 106 do STJ na seara tributária.

Como é assente, a súmula é uma construção jurisprudencial criada a partir do dinamismo das relações de direito, cujo caráter é eminentemente exegético. Conforme artigo 479 do Código de Processo Civil, representa a pacificação pelos tribunais de seus entendimentos quanto à matéria determinada, exigindo, para sua aprovação, o voto da maioria absoluta dos membros de um colegiado.

A despeito da função da jurisprudência como fonte do direito, mencione-se excerto retirado do voto do Ministro José Delgado, do Superior Tribunal de Justiça, proferido em 03/03/2008 no julgamento do recurso especial n.º 967137:

A sustentação de um regime democrático é a obediência a uma soma de princípios, entre eles o respeito ao ordenamento jurídico positivado, o da dignidade da pessoa humana e o dos Poderes constituídos exercerem as suas competências de acordo com os ditames constitucionais. Ao Judiciário não cabe legislar. A atribuição que tem de interpretar a lei, quando é chamado a aplicá-la, não o autoriza a agir como se fosse legislador, acrescentando ou tirando direitos nela não previstos.

A edição da Súmula n.º 106 do STJ (em que pese o eufemismo da expressão “por motivos inerentes aos mecanismos da própria justiça”), deve-se à morosidade do Judiciário em praticar os atos processuais, culminando na citação tardia do réu, causando prejuízo ao autor, cidadão comum, em razão da prescrição, em que pese tenha ele aforado a ação no prazo previsto no Código Civil ou em outra lei especial.

Sensível à questão, o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), através da súmula de verbete n.º 78, firmou o entendimento de que “[...] proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora da citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição.” O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, acrescentando a decadência ao texto, em 3 de junho de 1994, repetiu-a o texto da súmula do TFR, editando a sua Súmula de n.º 106.

Neste ponto, torna-se questão de império trazer a contexto que a referência legislativa utilizada pela Súmula 106 do Superior Tribunal de Justiça foi a redação primitiva dos artigos 219 e 220 do Código de Processo Civil, que cuidam do processo de conhecimento, e não a redação do artigo 612 do Código de Processo Civil.

Com efeito, o artigo 612 do Código de Processo Civil, cuja redação nunca foi alterada, trata do ato interruptivo da prescrição na ação de execução de título extrajudicial contra devedor solvente. Como a execução fiscal tem essa mesma natureza de execução de título extrajudicial contra devedor solvente, por força da subsidiariedade prevista no artigo 1.º da Lei 6.830/80, o artigo imediatamente correspondente a ela no Código de Processo Civil seria o referido artigo 612.

Imperioso, ainda, mencionar que nenhum dos precedentes utilizados para dar suporte à edição da súmula n.º 106 guardavam relação com a prescrição do Fisco em cobrar o crédito tributário através da execução fiscal. Colacionam-se adiante alguns precedentes utilizados:

Ação rescisória. Decadência. Intentada a ação no prazo de lei. A demora na citação, quando por motivo atribuível ao funcionamento da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de decadência. Em casos dessa ordem, a demora não pode ser imputada ao autor. Embargos infringentes rejeitados.⁶²

Ação rescisória. Prescrição. Citação demorada - ICM - Matéria-Prima - Isenção Crédito - Enriquecimento ilícito. O direito de propor ação rescisória não se extingue, quando proposta no prazo de dois anos e ocorreu demora na citação, por causa da qual não é responsável o autor. Aplicável a súmula n. 78 do TFR. Preliminar rejeitada. Comprovado pericialmente que a ré adquiriu nos mercados interno e externo matérias-primas sem pagar ICM, quando da "entrada" e lançou os créditos na escrita para compensação futuras. Na "saída" o imposto foi pago pelos contribuintes de fato. Reconhecer direito aos créditos, nestes casos, e dar guarida ao enriquecimento ilícito. Recurso improvido.⁶³

AÇÃO RENOVATORIA - DECADÊNCIA - INICIAL DESPACHADA ANTES DE FINDO O PRAZO, MAS CITAÇÃO EFETIVADA APOS NOVENTA DIAS. Nos termos do artigo 220 do CPC, as regras do artigo 219 aplicam-se a todos os prazos extintivos previstos em lei. Assim, há de incidir tratando-se de decadência, entendendo-se, nesse caso, que o direito considerar-se-á exercido na data do despacho que ordenar a citação não se aperfeiçoando esta, entretanto, no prazo previsto em lei, ter-se-á por não exercido, salvo se a delonga for imputável ao próprio aparelho judiciário, para ela não concorrendo a parte.⁶⁴

Editada a Súmula n.º 106 pelo Superior Tribunal de Justiça em 3 de junho de 1994, não tardou para que o legislador ordinário a incorporasse ao Código de Processo Civil através da Lei Ordinária n.º 8.952/94, de 13.12.1994, que acrescentou, entre outros, o parágrafo 2.º ao artigo 219 do *codex* processual: “Incumbe à parte promover a citação do réu

⁶² Embargos infringentes em ação rescisória 1991/0008655-0. DJ 16/09/1991, Ministro NILSON NAVES, p. 12618. RSTJ v. 70 p. 129.

⁶³ REsp 24783/SP. RECURSO ESPECIAL 1992/0017784-0. Ministro GARCIA VIEIRA. DJ 30/11/1992, p. 22574. RSTJ v. 70 p. 165.

⁶⁴ REsp 1450/SP. Recurso Especial 1989/0011982-6. Ministro EDUARDO RIBEIRO. DJ 18/12/1989, p. 18475. RSTJ v. 7, p. 456, RSTJ v. 70, p. 134, JBCC v. 156, p. 197.

nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário.”

O Código Civil de 2002, no artigo 202, inciso I, também não deixou de regular a interrupção da prescrição, todavia a atrelando às condições já anteriormente previstas na lei processual: “A interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á: I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, que ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual [...]”

Restou positivada, desta forma, a influência da morosidade do Judiciário na prescrição das relações cíveis. No âmbito tributário, consoante estabelece o artigo 146, III, b, da Constituição Federal, a questão somente foi modificada com a Lei Complementar n.º 118, de 9 de junho de 2005, a qual modificou a redação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, trazendo o mero despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal como suficiente para interromper a prescrição, desprezando-se todo a celeuma sobre o que ocorre e o tempo decorrido entre o despacho que determina a citação e a ocorrência da citação.

4.4 Impedimentos à fluência do curso do prazo prescricional tributário

Tem-se assentado na doutrina e na jurisprudência que nas hipóteses em que há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não corre o prazo prescricional, ou seja, enquanto perdurar alguma das causas obstativas da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 155 do Código Tributário Nacional, não há a fluência do prazo prescricional.

A fim de descortinar esse efeito que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário causa em relação à prescrição, colacionam-se a seguir algumas jurisprudenciais que enfocam esse raciocínio, dentre elas a súmula 153 do extinto Tribunal Federal de Recursos:

Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso até que sejam decididos os recursos administrativos.⁶⁵

⁶⁵ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula n. 153**. Brasília, DF, 10 de abril de 1984. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/juritfr/doc.jsp?livre=AUTO+DE+INFRA%C7%C3O+&&b=STFR&p=true&t=&l=20&i=1>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

No Recurso Extraordinário nº. 95.272, o Supremo Tribunal Federal asseverou:

TRIBUTO. PRESCRIÇÃO. LANCAMENTO. EXIGIBILIDADE – Exigível o crédito tributário constituído pelo lançamento, corre desde então o prazo prescricional, salvo suspensão a exigibilidade, na conformidade do art. 151, III do CTN. Recurso Extraordinário não conhecido.⁶⁶

No Agravo regimental nº 96616 o Supremo Tribunal Federal retornou ao assunto:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO E DECADENCIA. No intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva de recurso administrativo de que tenha se valido o contribuinte não corre ainda o prazo de prescrição (CTN, art. 151, III). Tampouco o de decadência, já superado pelo auto, que importa lançamento do crédito tributário (CTN, art. 142).⁶⁷

4.5 Crédito tributário e prescrição intercorrente

Como visto nos capítulos anteriores, a prescrição em Direito Tributário encontra peculiaridades que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

A principal delas diz respeito ao fato do legislador constitucional ter destacado competência absolutamente reservada à lei complementar para criação, alteração e supressão das hipóteses de prescrição em matéria tributária (art. 146, inciso III, “b”).

Por outro lado, a característica essencial desse fenômeno extintivo está no fato dele ocorrer e ser arguível no curso de um processo em tramitação, em virtude de sua paralisação injustificada por determinado período legalmente preestabelecido.

Nas demais esferas do ordenamento jurídico positivado, tal forma de prescrição pode surgir em Direito Tributário devido a circunstâncias processuais distintas, como se estudará.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário**: n. 95.272. Relator: Min. Rafael Mayer. Brasília, DF, 2 de janeiro de 1982. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=95272&classe=RE>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

⁶⁷ Id., Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental**: n. 96616. Relator: Min. Francisco Rezek. Brasília, DF, 27 de abril de 1984. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=96616&classe=AI-AgR>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

Difini⁶⁸ consegue apresentar a essência do que viria a ser a prescrição intercorrente, ainda que com ênfase ao âmbito judicial, esclarece-se que ela se consagra nos casos estritos de inércia do autor, in verbis:

A prescrição intercorrente é aquela que flui no curso da ação: só se consuma se o processo fica paralisado, sem a prática de qualquer ato, pelo prazo prescricional, não por eventual demora na sua tramitação, enquanto o autor pratica atos processuais para seu impulsionamento.

Na sequência, enfoca que 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 prazo de prescrição (art. 40 da lei 6.840). Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos a representante judicial da Fazenda Pública.

Decorrido o prazo máximo de um ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrado bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.⁶⁹

Diante de tais fatos, numa primeira percepção do instituto em tela, assevera-se que recebe a denominação de prescrição intercorrente o fenômeno extintivo da ação que ocorre e é argüível no curso de um processo judicial em tramitação.

Pontua-se, por fim, que a sistemática que vem sendo aplicada na prescrição intercorrente no âmbito judicial, nada mais é do que se aguardar o transcurso de um período superior a cinco anos (artigo 174 do Código Tributário Nacional), sem impulso válido na execução pelo credor, para se decretá-la, independentemente de requerimento da parte interessada, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe argüir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional (artigo 40, § 4º, da Lei nº 6.830/80).

⁶⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 310

⁶⁹ Ibid., p. 221.

CONCLUSÃO

O Direito Tributário – em posição autônoma frente aos demais ramos jurídicos – cuida da disciplina jurídica dos tributos, disciplina através da qual se regula todo o conjunto de princípios e normas atinentes à criação, fiscalização e arrecadação de tributos.

Por se tratar a tributação de atividade crucial às finanças do Estado e à organização da sociedade, seu cerne normativo está quase que inteiramente inserido na Constituição Federal, a exigir que as leis e demais atos normativos de igual ou inferior hierarquia, além de deverem obedecer às regras constitucionais, precisam ser interpretados e aplicados da forma o mais coerente possível com os princípios encartados na Carta Maior.

O aplicador do direito, ao proceder à análise de qualquer questão jurídica, antes de qualquer outro procedimento, deve visitar o texto constitucional com acuidade e dele extrair as idéias-matrizes que norteiam o assunto analisado. Somente depois poderá adentrar com segurança axiológica ao plano das normas infraconstitucionais.

Nesta esteira de raciocínio, especialmente a respeito da prescrição tributária, mister que o aplicador do direito mantenha-se servil à regra encartada no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, não elaborando instrumentos normativos que, direta ou indiretamente, modifiquem o regime jurídico da prescrição tributária sem o processo legislativo próprio da Lei Complementar.

Da mesma forma, deve o exegeta evitar a utilização no campo tributário de regras de prescrição generalistas ou específicas às pretensões de natureza não-tributárias, pois o Código Tributário Nacional, que é regra específica e cuida do assunto de forma exauriente, cumpre no nosso ordenamento jurídico o papel de Lei Complementar.

A Constituição de 1988, como já mencionado, exatamente no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige a edição de lei complementar para tratar, como norma geral aplicável aos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), do instituto da prescrição tributária.

O Código Tributário Nacional, veiculado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, cumpre as funções da lei complementar exigida pela Constituição de 1988 para tratar de prescrição e de decadência tributárias no art. 150, parágrafo quarto; no art. 156, inciso V; no art. 173 e no art. 174. A utilização da Lei n. 5.172, de 1966, sob a égide da Constituição de 1988 decorre do fenômeno, teoria ou princípio da recepção (art. 34, § 5.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

A prescrição, como instituto de direito tributário, tem por escopo proporcionar segurança jurídica às relações entre o contribuinte e o Estado, não permitindo que a pretensão sobre o crédito tributário no tempo perdure indefinidamente sem que o seu titular manifeste a vontade de satisfazê-la mediante a propositura da ação judicial cabível. É, pois, ao lado da decadência, instituto de direito atrelado à segurança jurídica e à pacificação social.

Logo, é de curial relevância entender que prescrição é o não exercício do direito dentro de um prazo legal. Ou seja, é a perda da pretensão pela inércia do seu titular em lançar mão do direito de ação, fato que torna o direito material inexigível. Para os processualistas civis a prescrição em direito privado é renunciável, de forma escrita ou tácita, não podendo ser alterada pela vontade das partes.

No direito tributário, entretanto, a prescrição, que é uma forma de extinção do crédito tributário, pode ser entendida como o prazo que a fazenda pública tem para propor a execução do crédito tributário. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), artigo 174, *caput*, a ação de cobrança desse crédito extingue-se em cinco anos. Logo, não cobrado o tributo pelo ente tributante (União, Estado, Município e Distrito Federal) nesse prazo, extinta não só estará a pretensão, mas também o próprio crédito fiscal.

Tem-se, assim, ao cabo deste estudo, que é de menor relevo esquadrihar o sentido científico da prescrição, se o operador do direito não se comprometer a levar as questões de cunho constitucional para dentro do debate, pois, ao fazê-lo, estará oferecendo uma lídima homenagem à força normativa da Constituição e, com isso, reafirmando o compromisso democrático cunhado nesse texto.

REFERÊNCIAS

ALVES, Moreira. A parte geral do Projeto do Código Civil. **Revista CEJ**, Brasília, DF, n. 9, dez. 1999. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero9/artigo1.htm>>. Acesso em: 19 maio 2010.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. Decreto autônomo: questões polêmicas. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, DF, v. 5, n. 49, jun., 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_49/Artigos/art_Levi.htm#II>. Acesso em: 21 jun. 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. _____. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT-EDUC, 1975.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula n. 153**. Brasília, DF, 10 de abril de 1984. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/juritfr/doc.jsp?livre=AUTO+DE+INFRA%C7%C3O+&&b=STFR&p=true&t=&l=20&i=1>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário**: n. 95.272. Relator: Min. Rafael Mayer. Brasília, DF, 2 de janeiro de 1982. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=95272&classe=RE>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental**: n. 96616. Relator: Min. Francisco Rezek. Brasília, DF, 27 de abril de 1984. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=96616&classe=AI-AgR>>. Acesso em: 6 ago. 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O regulamento no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. Fontes do direito tributário: espécies e efeitos práticos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 15, p. 154, jan./fev. 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência em matéria tributária: teoria geral e análise da lei complementar nº 118/05. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.). **Decadência e prescrição em direito tributário**. São Paulo: MP, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; RIBEIRO, Maria de Fátima. Instrumentos normativos primários e secundários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

FRANÇA, Limongi. **Manual de direito civil**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. v. 1.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17. ed. de acordo com a EC 56/07. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Posição hierárquica da lei complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 14, p. 20-21, 1996.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.
- MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário nacional na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 1998.
- MAXILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996.
- MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- REALE, Miguel. As diretrizes fundamentais do Projeto de Código Civil. In: CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Comentários sobre o Projeto de Código Civil brasileiro**. Brasília, DF, 2002. (Cadernos do CEJ, v. 20). Disponível em: <<http://daleth.cjf.jus.br/revista/seriecadernos/vol20.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2010.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: DPJ, 2004.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- SPAGNOL, Wether Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.