



FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO –
MESTRADO

Carlos Augusto Peixoto Reis

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NAS RELAÇÕES OBRIGACIONAIS
TRIBUTÁRIAS COMO EXPRESSÃO DO PRECEITO CONSTITUCIONAL DA
SEGURANÇA JURÍDICA.

Porto Alegre
2018

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Paulo Pinto de Carvalho e setor de Tecnologia da Informação, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Peixoto Reis, Carlos Augusto

Prescrição e decadência nas relações obrigacionais tributárias como expressão do preceito constitucional da segurança jurídica. / Carlos Augusto Peixoto Reis. -- Porto Alegre 2018.

115 f.

Orientadora: Maren Guimarães Taborda.

Dissertação (Mestrado) -- Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público, Mestrado em Tutelas à Efetivação de Direitos Indisponíveis, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

1. Direito Constitucional. 2. Direito Tributário. 3. Direito Administrativo. I. Taborda, Maren Guimarães, orient.
II. Título.

Carlos Augusto Peixoto Reis

**PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NAS RELAÇÕES OBRIGACIONAIS
TRIBUTÁRIAS COMO EXPRESSÃO DO PRECEITO CONSTITUCIONAL DA
SEGURANÇA JURÍDICA.**

Dissertação realizada como exigência para obtenção do título de Mestre em Direito, no Programa de Pós-graduação em Direito – Mestrado, da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul.
Orientadora: Dra. Maren Guimarães Taborda

**Porto Alegre
2018**

Agradecimentos

A Deus,

A meus pais e avós, pela minha formação;

À minha formação, pelo gosto do estudo e

Ao estudo, que me trouxe até aqui.

A Professora Maren Guimarães Taborda, pela orientação firme e segura, pois não basta ter gosto pelo estudo: é preciso ter rumo e direção.

Aos meus familiares e amigos, pela compreensão, estímulo e apoio.

À Cassiane Vicenzi, por todas as horas.

RESUMO

Trata o presente trabalho dos institutos da decadência e da prescrição nas relações obrigacionais tributárias como expressão do preceito constitucional da Segurança Jurídica, uma vez que os mesmos dizem respeito ao efeito do tempo nas relações jurídicas na perspectiva de sua estabilização. Principia-se a abordagem analisando os precedentes históricos da Segurança Jurídica, após analisa-se os fundamentos constitucionais, direitos fundamentais, direitos individuais e a carga normativa do postulado da segurança jurídica. Na segunda parte examina-se os institutos da decadência e da prescrição na perspectiva da relação obrigacional tributária, para tanto verifica-se rapidamente os institutos, a partir da visão civilista e após entra-se nas peculiaridades e contornos que a decadência e a prescrição ganham dentro do direito tributário. Por final, analisa-se os princípios da moralidade administrativa, do direito fundamental à boa administração, princípio da eficiência, princípio da boa-fé, princípio da oficialidade, para concluir-se que pode e deve o Estado, em sua relação jurídica administrativa, “*ex officio*” decidir e determinar a extinção de um crédito tributário, concretizando assim, além do princípio da eficiência, o postulado da segurança jurídica, direito fundamental do cidadão/contribuinte. O Método de abordagem é o dialético e a técnica de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

Palavras-chaves: Segurança Jurídica. Princípios e Regras. Relação Constitucional. Relação Obrigacional Tributária. Prescrição e Decadência Dever de ofício.

RESUMEN

Se trata del presente trabajo de los institutos de la decadencia y de la prescripción en las relaciones obligatorias tributarias como expresión del precepto constitucional de la Seguridad Jurídica, ya que los mismos se refieren al efecto del tiempo en las relaciones jurídicas en la perspectiva de su estabilización. Se aborda el enfoque analizando los precedentes históricos de la Seguridad Jurídica, tras analizar los fundamentos constitucionales, derechos fundamentales, derechos individuales y la carga normativa del postulado de la seguridad jurídica. En la segunda parte se examina los institutos de la decadencia y de la prescripción en la perspectiva de la relación obligatoria tributaria, para tanto se verifica rápidamente los institutos, a partir de la visión civilista y después se entra en las peculiaridades y contornos que la decadencia y la prescripción ganan dentro del derecho tributario. Por último, se analizan los principios de la moralidad administrativa, del derecho fundamental a la buena administración, principio de la eficiencia, principio de la buena fe, principio de la oficialidad, para concluir que puede y debe el Estado, en su relación jurídica administrativa, "Ex officio" decidir y determinar la extinción de un crédito tributario, concretando así, además del principio de eficiencia, el postulado de la seguridad jurídica, derecho fundamental del ciudadano / contribuyente. El método de abordaje es el dialéctico y la técnica de investigación bibliográfica y jurisprudencial.

Palabras-claves: Seguridad Jurídica. Principios y Reglas. Relación Constitucional. Relación Obligatoria Tributaria. Prescripción y Decadencia Deber de oficio.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	CONTEÚDO E FUNÇÃO DO PRECEITO DA SEGURANÇA JURÍDICA ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	16
2.1	ANTECEDENTES: POSITIVAÇÃO DO PRECEITO NAS CODIFICAÇÕES OITOCENTISTAS E NA CONSTITUIÇÃO ATUAL DO BRASIL	18
2.2	SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL	20
2.3	O ESTADO ATUAL DA ARTE: SEGURANÇA JURÍDICA É PRINCÍPIO OU REGRA?	28
2.4	DIREITO ADQUIRIDO, ATO JURÍDICO PERFEITO E COISA JULGADA.....	35
3	DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA	40
3.1	A RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA COMO “RELAÇÃO CONSTITUCIONAL”	40
3.2	O TEMPO NAS RELAÇÕES JURÍDICAS: NASCIMENTO DO DIREITO E NASCIMENTO DA PRETENSÃO	46
3.3	DIREITO E PRETENSÃO NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS	50
3.3.1	O crédito e o débito tributário	50
3.3.2	Decadência: perda do direito do Fisco de lançar tributos.....	50
3.3.3	Discussão sobre o reconhecimento judicial e/ou administrativo da ocorrência de prescrição de créditos tributários	76
4	CONCLUSÃO	104
	REFERÊNCIAS	107

1 INTRODUÇÃO

“Segurança” quer dizer o contrário de dubiedade, insegurança, perigo, risco¹. Estes são os sentidos contrários ou incompatíveis com a segurança. O ser humano, nas diversas áreas de sua vida, por instinto, procura afastar-se de ambiguidades, tenta proteger-se das inseguranças, quer distância de situações que ameacem sua integridade física ou psíquica, e ainda, foge de probabilidades altas de insucesso.

Nas relações jurídicas, o comportamento do ser humano é muito semelhante, para não dizer idêntico. O cidadão nas relações entre si ou com o Estado não apenas precisa colocar a sua vida livre de perigo, livre de risco, protegida, a cautelada, garantida, como também vislumbrar segurança nos efeitos dos atos que pratique e a que esteja sujeito, de modo que possa pautar a sua conduta em face de expectativas do que efetivamente possa acontecer.²

Assim, o ser humano, desde o início de sua existência procura a segurança, no sentido e no conceito mais lato da palavra. A segurança no sentido de se proteger de agressões de animais ou de inimigos, no sentido psicológico de confiança (confiar nas pessoas que o cercam), no sentido de proteger seus bens ou assegurar a sua tranquilidade psicológica, enfim, a natureza humana sempre está atrás da segurança, pois a insegurança é uma realidade fática e do seu dia a dia, desde o início dos tempos. Com a segurança jurídica, o fenômeno não é muito diferente, na forma de que a buscamos, tendo em vista a presença e existência da insegurança jurídica. Conforme J. J. Canotilho, a ideia de segurança jurídica surgiu da necessidade humana de alguma certeza, sem variações ou mudanças no decorrer do tempo, de forma a coordenar e organizar a vida social.³

Alex Antônio Mascaro⁴, citando Michel Villey, menciona que na época clássica grega (século V. a.C), Sócrates, Platão e Aristóteles desenvolvem reflexões de alto nível no que diz respeito à filosofia do direito. Tais filósofos têm, entre si, algumas características comuns, embora reconheçamos que há diferenças no pensamento de cada um. O ponto básico que liga todos esses pensadores é o fato de que o

¹ HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

² PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 21.

³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002. p. 257.

⁴ MASCARO, Alex Antonio. **Segurança Jurídica e Coisa Julgada sobre Cidadania e processo**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

direito é pensado sempre a partir de um termo político: a política é o denominador comum do direito e da justiça. Por tal motivo a justiça é sempre considerada, pelos pensadores gregos, como justiça social.⁵ Por se tratar de um pensamento político e social que envolve o sentido de justiça, os gregos mais buscavam o justo que propriamente a segurança ou os procedimentos judiciais que a garantissem. No período clássico a segurança jurídica não era tema central, ficando em segundo plano na especulação dos filósofos do direito. No mais das vezes, a ausência de um sistema com regras, normas e procedimento faz com que não se pudesse cogitar em tratar do tema da segurança jurídica.⁶

No direito romano houve um certo esforço para se positivizar algumas normas no propósito de tornar uniforme o direito em todo o império. A codificação do direito em Roma, levada a cabo a partir de 528 d.C., teve como intuito primordial compilar a legislação – as *leges* ou o *jus novus* – e a jurisprudência da época para assim, unificar toda a produção normativa do Direito Romano.⁷ Esse esforço de racionalização e organização de toda a produção legislativa e jurisprudencial de Roma deu origem ao que hoje conhecemos como *Corpus Iuris Civilis*.⁸ Esta obra legislativa possuiu quatro partes: *Institutas* (manual escolar), *Digesto* (compilação dos *iura*), *Código* (compilação das *leges*) e *Novelas* (reunião das constituições promulgadas, posteriormente, por Justiniano.⁹ Embora o tema da segurança jurídica já possa se apresentar nas leis romanas, tal questão não tinha o papel de orientar a todo o arcabouço jurídico daquela sociedade.¹⁰

Nos séculos imediatamente posteriores à queda do Império Romano, em 476, a Antiguidade Clássica defrontou-se com três sucessores: o Império Bizantino, continuação reduzida do Império Romano, com imperador e direito romanos; as tribos germânicas invasoras, que se impuseram sobre a cristandade latina; e o mundo árabe do Islã, que se expandia a partir da Ásia, via África do Norte. Pelo milênio seguinte à derrota de Roma, os povos da Europa integraram uma grande multiplicidade de principados locais autônomos, os únicos poderes que invocavam

⁵ MASCARO, Alex Antonio, **Segurança Jurídica e Coisa Julgada sobre Cidadania e processo**, Quartier Latin, 2010. p.19.

⁶ *Ibid.*, p. 20.

⁷ COELHO, Marcus Vinicius Furtado. **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 87.

⁸ *Ibid.*, p. 88.

⁹ ALVES; Jose Carlos Moreira. **Direito Romano**. Porto Alegre: Forense, 2014. p. 50.

¹⁰ MASCARO, op. cit., p. 24.

autoridade mais ampla eram a Igreja Católica e, a partir do século X, o Sagrado Império Romano-germânico.¹¹

Nesta ambiência, o pensamento medieval é, em essência, teologizante da natureza, e isto por mistificar todo o real com base na interpretação das Escrituras; Deus está em tudo, Deus conhece a alma humana, Deus tudo pode. Nesse sentido, vasculhando-se, perscrutando-se e pesquisando-se, só se poderiam encontrar veementes e insofismáveis indícios das manifestações divinas extracorpóreas por todas as partes; em tudo há um fragmento da divindade, e o homem encontra-se sob esse jugo, convivendo, conflitivamente, com suas paixões, vícios e imperfeições. Nesse sentido, a visão do sensível não se cingia a seus aspectos objetivos e evidentes; a interpretação religiosa dos fenômenos materiais, à luz das orientações dos textos sagrados, é que conferia sentido às experiências humanas.¹²

Neste cenário histórico não fica difícil verificar que a segurança jurídica permanece à mercê dos dogmas religiosos e, portanto, vive um momento de insegurança. Por outro lado, Santo Tomás de Aquino traz uma grande contribuição separando os conceitos de Lei e Justiça. “Os atos humanos – sobre os quais incidem as leis – são singulares e contingentes, e, portanto, podem se dar com uma infinita variedade de modos. Daí que não seja possível estabelecer uma lei que não falhe em algum caso concreto. Os legisladores, ao elaborarem as leis, visam o que acontece na maioria dos casos, e observar a lei em alguns casos atenta contra a equidade da justiça e contra o bem comum, que é o que a lei visa”¹³. Diante da constatação de que as leis podem ser falhas para realizar a justiça em todos os casos, prossegue São Tomás¹⁴ explicando que, em algumas situações concretas, respeitar o quanto estabelecido na lei é mau; sendo bom, ao contrário, tomar a decisão com base nos critérios de justiça e de utilidade comum, desrespeitando a letra da lei.

Surge aqui a convivência de duas leis, uma criada e produzida pelo homem e a outra de origem divina (Lei Natural) e a ideia de que a Lei divina é superior a Lei Humana. A partir de uma concepção monoteísta, principalmente nas religiões

¹¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 34.

¹² BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis. **Curso de Filosofia do Direito**. Porto Alegre: Atlas, 2001. p. 171.

¹³ AQUINO, Santo Tomás de. **A prudência**: a virtude da decisão certa; tradução, introdução e notas Jean Lauand. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p.64.

¹⁴ Ibid., p. 65.

judaico-cristãs, desenrola na história humana uma noção de propósito ou padrão divino e o surgimento de uma crença numa ordem natural das coisas divinas e humanas estabelecida pelo desígnio de um legislador divino. Dentro desta nova perspectiva, Deus é o legislador divino que determinou para sempre a ordem física do Universo e estipulou as leis que governam os assuntos humanos.¹⁵

Fica evidenciada a fraqueza e o momento de insegurança jurídica vivida na Idade média, pois se a lei humana (do Rei ou Governante) determinasse um caminho eventualmente contrário ao entendimento da Lei divina, o cidadão, no mínimo ficaria confuso. A verdade é que, na Idade Média, em sociedades de tipo feudal, a segurança jurídica não se demonstrou um tema relevante, tendo em vista que seu direito era muito ligado à questão religiosa.¹⁶

Neste momento histórico, podemos afirmar que o Direito Inglês foi inovador e precursor no sentido de criar as bases mais sólidas para a ideia de segurança jurídica. A Magna Carta de 1215 em seu art. 39 claramente diz que nenhum perderá sua liberdade ou propriedade sem o devido processo legal da época e o art. 41 garante a liberdade e segurança para os comerciantes.¹⁷

A previsão pela Magna Carta do devido processo legal e do princípio da legalidade faz coro à proteção da segurança jurídica, pois tutela da propriedade e liberdade nos termos dos procedimentos prévios e legalmente estipulados garante a segurança do proprietário, bem como a previsibilidade das hipóteses em que seus bens e direitos podem legalmente sofrer restrições.¹⁸

¹⁵ SANTOS, Juenil Antonio. A contribuição jusnaturalista no pensamento jurídico. **Revista Interdisciplinar de Direito**, Bahia, v. 7, p. 237-246, 2010. Disponível em: <http://faa.edu.br/revistas/docs/RID/2010/RID_2010_20.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018.

¹⁶ MASCARO, Alex Antonio, **Segurança Jurídica e Coisa Julgada sobre Cidadania e processo**, Quartier Latin, 2010, p. 25.

¹⁷ MAGNA Carta ano de 1215. **Corvo Branco**, [200-]. Disponível em: <http://corvobranco.tripod.com/dwnl/magna_carta.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018. Art 39: “Nenhum homem livre será capturado ou aprisionado, ou desapropriado dos seus bens, ou declarado fora da lei, ou exilado, ou de algum modo lesado, nem nós iremos contra ele, nem enviaremos ninguém contra ele, excepto pelo julgamento legítimo dos seus pares ou pela lei do país”; Art. 41: “ Todos os mercadores terão liberdade e segurança para sair, entrar, permanecer e viajar através da Inglaterra, tanto por terra como por mar, para comprar e vender, livres de todos os direitos de pedágio iníquos, segundo as antigas e justas taxas, excepto em tempo de guerra, caso sejam do país que está lutando contra nós. E se tais forem encontrados no nosso país no início da guerra serão capturados sem prejuízo dos seus corpos e mercadorias, até que seja sabido por nós, ou pelo nosso chefe de justiça, como os mercadores do nosso país são tratados, se foram encontrados no país em guerra contra nós; e se os nossos estiverem a salvo lá, estes estarão a salvo no nosso país”.

¹⁸ COELHO, Marcus Vinicius Furtado, **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Ed.Fórum. 2015, p. 89.

Com a chegada do Renascimento, em torno do século XVI, outras ideias começam a ser debatidas no mundo. Os senhores feudais já não toleravam as exigências de monarcas aventureiros e de circunstâncias, que impunham uma tributação indiscriminada e mantinham um estado de guerra constante, que só causavam prejuízo à vida econômica e social.¹⁹

O jurista holandês Hugo Grócio inaugura uma nova concepção do Direito Natural. O princípio último de todas as coisas não seria mais Deus, nem a natureza, mas a razão.²⁰ Grócio atribui ao termo “Direito” três sentidos: Direito como “justo”; Direito como “faculdade ou aptidão”, correspondendo à “qualidade moral” da pessoa; Direito como sinônimo de *lex*. Essa terceira acepção – Direito como *lex* – é o ponto central sobre o qual vai desenvolver toda a sua obra. No termo *lex*, Grócio reagrupa o conjunto das regras que são obrigatórias para que seja respeitado ou obtido o que é direito (*rectum*), e não apenas justo (*justum*).²¹ O direito natural se constitui na observação do fenômeno jurídico a partir do homem, como centro dos valores que fundamentam a regulação da vida em sociedade. Dessa forma, consegue-se a mediação útil e recomendável entre a razão individual, marca da liberdade, e a experiência social concreta que reclama estabilidade e segurança jurídica.²² Em outras palavras, ocorre um processo de laicização do direito natural, que atinge seu apogeu no iluminismo, de inspiração jusracionalista.²³

Com a laicidade, o Direito se desvincula do Direito clerical; a criação do direito irá prescindir então de Deus e da fé, afastando-se do texto das Escrituras e irá se basear na razão.²⁴ O poder secular liberta-se progressivamente do poder religioso, mas sem lhe desprezar o potencial de legitimação.²⁵ Este é o campo fértil onde se desenvolve o pensamento iluminista. O ideal iluminista representava o pensamento

¹⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2017. p.77.

²⁰ BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis, **Curso de Filosofia do Direito**, Ed. Atlas 2001, p. 222.

²¹ HUPFFER, Haide Maria. O legado do jusnaturalismo moder-iluminista para à positivação do direito. **Ambito-Jurídico.com**, [200-]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9694>. Acesso em: 20 jan. 2018.

²² LOPES, Marcus Aurélio. **Jusnaturalismo e Positivismo Jurídico: o desafio de um novo Direito**. Tribunal Regional Trabalho, Disponível em: <<http://www.trt9.jus.br/porta/arquivos/5198111>>. Acesso em: 28 jan. 2018.

²³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 39.

²⁴ ASSIS, Geovana Oliveira. **Direito Tributário na perspectiva dos direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 28.

²⁵ BARROSO, Luís Roberto, **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, Editora Saraiva, 2017, p.35.

de que a Humanidade poderia sair do obscurantismo e da ignorância para uma nova era, iluminada pelas luzes da razão. A razão é supervalorizada; por meio dela a humanidade estabelece as bases do conhecimento, consubstanciada na crença do poder da razão e na liberdade de pensamento.²⁶ Essa mudança de centro, verdadeira revolução copernicana na esfera do Direito, indica um novo caminho a ser percorrido pela Ciência Jurídica, que deixa de estar ligada a concepções mítico-religiosas, para buscar seu fundamento último na razão.²⁷

Vale lembrar que o iluminismo não foi um movimento homogêneo, quer dizer, não se trata de um conjunto de ideias sistemáticas ou de uma escola. Trata-se de uma postura e uma mentalidade em comum que envolve filósofos, matemáticos, físicos, de intelectuais de uma determinada época que procuravam, acima de tudo, se deixar guiar pelas “luzes da razão” para dar sua contribuição ao progresso intelectual, social e moral.²⁸

Paralelamente, também começa a se fortalecer a ideia e concepção de Estado e soberania. A ideia de que os Estados devem ser soberanos em seu território deve-se muito a obra do jurista francês Jean Bodin. Para Bodin, o instinto de sobrevivência dos homens que vivem sem Estado conduziria a uma luta entre eles, com o uso da violência e da submissão. Esta animalidade original dos homens e que instaura um estado de conflito só poderia ser superada pela forma de associação denominada *Estado*, que se erige sobre eles, então como o garantidor de sua sobrevivência.²⁹ Soberania é definida pelo mesmo autor como “o poder absoluto e perpétuo de uma República”. Absoluto como sinônimo de incondicionado e perpétuo no sentido de ilimitado no tempo.³⁰

Da soberania derivam as ideias de supremacia interna e independência externa, essências à afirmação do Estado nacional sobre os senhores feudais, no

²⁶ HUPFFER, Haide Maria, **O legado do jusnaturalismo moder-iluminista para à positivação do direito**. Disponível em < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9694 > acesso:20/01/2018..

²⁷ BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis, **Curso de Filosofia do Direito**, Ed. Atlas 2001, p. 222.

²⁸ MEDEIROS, Alexsandro M. Iluminismo. **Sabedoria Política**, 2004 Disponível em:<<https://www.sabedoriapolitica.com.br/filosofia-politica/filosofia-moderna/iluminismo/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

²⁹ SALIBA, Carolina Muranaka. **O conceito de soberania em Jean Bodin**. Passei Direto, [200-]. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/2828447/o-conceito-de-soberania-em-jean-bodin>>. Acesso em: 03 fev. 2018.

³⁰ Ibid.

plano doméstico, e sobre a Igreja no plano internacional.³¹ Com Jean-Jacques Rousseau há um salto teórico na ideia de como surge o Estado. O pensador afirma que os humanos existem em um estado de natureza, antes da sociedade. Os homens eram livres como os animais, mas devem trocar sua liberdade por um contrato social e leis. As pessoas não podem mais voltar ao estado de natureza, mas podem escrever um contrato social promovendo a liberdade por meio da Lei.³²

Nas palavras de Rousseau o Estado se forma assim:³³

“Portanto, se afastarmos do pacto social o que não constitui a sua essência, acharemos que ele se reduz aos seguintes termos:

Cada um de nós põe em comum sua pessoa e toda a sua autoridade, sob o supremo comando da vontade geral, e recebemos em conjunto cada membro como parte indivisível do todo.

Logo, ao invés da pessoa particular de cada contratante, esse ato de associação produz um corpo moral e coletivo, composto de tantos membros quanto a assembleia de vozes, o qual recebe desse mesmo ato sua unidade, seu eu comum, sua vida e sua vontade. A pessoa pública, formada assim pela união de todas as outras, tomada outrora o nome de cidade, e toma hoje o de república ou corpo político, o qual é chamado por seus membros: Estado, quando é passivo; soberano, quando é ativo; autoridade, quando comparado a seus semelhantes. No que concerne aos associados, adquirem o nome de povo, e se chamam particularmente cidadãos, na qualidade de participantes na autoridade soberana, e vassallos, quando sujeitos às leis do Estado.”

Rousseau é o último grande jusnaturalista de sua época, sendo sua noção de direitos naturais inspiradora das ideias da Revolução Francesa e da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão.³⁴ Na passagem do Estado absolutista para o Estado liberal, o Direito incorpora o jusnaturalismo racionalista dos séculos XVII e XVIII, matéria-prima das revoluções francesa e americana,³⁵ e se consolida a ideia de direitos naturais que inspiram as várias declarações de direitos do homem. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, textualmente, em seus artigos 2º, 4º, 7º e 8º afirma ser a finalidade de “toda associação política é a

³¹ BARROSO, Luís Roberto, **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, Editora Saraiva, 2017, p. 35.

³² ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. [S.l.]: Ridendo Castigat Mores, 2002.

³³ Ibid., p. 25-26.

³⁴ BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis, **Curso de Filosofia do Direito**, Ed. Atlas, 2001, p. 240.

³⁵ BARROSO, Luís Roberto, **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, Editora Saraiva 2017, p. 265.

preservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a prosperidade, a segurança e a resistência à opressão”, que “a liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudique o próximo e encontra os seus limites nas leis e nos direitos dos outros homens. A Declaração reformula o preceito do *due process of law* inglês para fixar que “ninguém pode ser acusado, preso ou detido senão nos casos determinados pela lei e de acordo com as formas por esta prescritas” As penas, por sua vez, devem estar estabelecidas em lei de forma que ninguém possa ser punido “senão por força de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada”.

A preocupação com a segurança jurídica colocava-se como uma via de mão dupla. Por meio da lei escrita, impunha limites às arbitrariedades e violências do Estado Absolutista ao mesmo tempo em que dava ao indivíduo conhecer quais as condutas lícitas e ilícitas.³⁶ A Declaração pretendia afastar a intervenção do Estado nas relações privadas, especialmente, no contrato, na família e na propriedade, os três pilares que embasam o Direito Privado. A luta pela proteção dos direitos individuais era contra o Estado, que era considerado o violador em potencial dos direitos humanos.³⁷ A segurança jurídica, nesse contexto, era essencial à garantia e à expansão das relações comerciais da burguesia, que exigia autonomia para contratar, segurança em seus negócios e não ingerência do Estado em suas relações privadas.³⁸

A passagem do tempo é outro ingrediente para a segurança e estabilização das relações. E o tempo, como fato jurídico, teve suas consequências no Código Napoleônico e tem os seus efeitos no nosso atual direito civil. Segundo dispõe o art. 189 do novo código Civil, a prescrição é conceituada como a perda da pretensão “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os art. 205 e 206”³⁹.

³⁶ COÊLHO, Marcus Vinicius Furtado, **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Ed.Fórum. 2015, p. 91.

³⁷ FELICIANI, Ana Lúcia Alves. Métodos de codificação no direito privado europeu e brasileiro. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 97, p. 201-237, jan./fev. 2015.

³⁸ COÊLHO, op. cit., p. 91.

³⁹ BRASIL. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Planalto**. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018. “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que se referem os arts. 205 e 206.”

Como expressão jurídica, originariamente, prescrição significava exceção. Nesta acepção é que a entendiam os romanos, de modo que *exceptio* e *praescriptio* possuíam sentidos equivalentes. Te tal forma, que tanto o autor como o réu tinham o direito de alegá-la, como uma demonstração (*demonstratio*) das razões em que se fundava o pedido ou a defesa⁴⁰.

A Magna Carta limitou o poder do soberano, não podendo este criar ou elevar impostos, em discussão e aprovação dos representantes do povo. Hodiernamente, nossa legislação pátria traz diversas normas (Princípios e Regras) que exigem do Estado mais do que foi exigido do Monarca. Atualmente o Estado tem de garantir direitos fundamentais ao cidadão contribuinte.

Como é sabido, a República Federativa do Brasil é composta por três entes federados, quais sejam: União Federal, os Estados Membros e os Municípios. A Constituição Federal de 1988 deu a cada ente federado a competência para a instituição e cobrança de determinados tributos. Da mesma forma, a autonomia dos entes federados em legislar sobre o assunto em debate pode proporcionar problemas na análise da Decadência e Prescrição tributárias.

A partir das balizas acima citadas, o Estado tem o dever de identificar a prescrição ou a decadência de um crédito tributário?

A decadência e prescrição tributárias, bem como as causas de suspensão e interrupção da prescrição e decadência, devem ser regulamentadas por Lei Complementar?

O contribuinte possui um direito fundamental em não ser demandado por um crédito público extinto ou ele tem a obrigação de se defender e provar tal fato na demanda?

A segurança jurídica é um princípio ou uma regra?

O Estado identificando a ocorrência da prescrição ou decadência deve ou pode declarar de ofício a extinção do crédito tributário? Ou somente poderá agir se provocado?

Para tentar obter as melhores respostas para as indagações acima, o tema da Decadência e Prescrição no Direito Tributário conjugado com o postulado da segurança jurídica, merecerá uma cuidadosa análise. Considerando que no Direito Tributário os mencionados institutos são vocacionados para a efetivação da

⁴⁰ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 1209. v. 3.

segurança jurídica, serão examinados, sob a perspectiva do Direito Civil, para após aprofundar-se a pesquisa dos institutos dentro do Direito Tributário. Dentro do Direito Tributário Material, o trabalho pretende identificar, com precisão o termo, “a quo” (Termo Inicial) da contagem do prazo de 5 anos, dentro das variadas formas de Lançamento do Crédito Tributário e possíveis incidentes ocorridos no transcurso do indigitado prazo, ou seja, interrupção e suspensão do prazo decadencial ou prescricional.

E para finalizar será abordado os princípios da moralidade administrativa, do direito fundamental à boa administração, princípio da eficiência, princípio da boa-fé, princípio da oficialidade, para concluir-se sobre o possível poder ou dever do Estado, quando em sua relação jurídica administrativa, para determinar e decidir “ex officio” sobre a extinção de um crédito tributário atingido pela prescrição ou decadência e se tal fato concretiza o postulado da segurança jurídica, direito fundamental do cidadão/contribuinte.

2 CONTEÚDO E FUNÇÃO DO PRECEITO DA SEGURANÇA JURÍDICA ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1 ANTECEDENTES: POSITIVAÇÃO DO PRECEITO NAS CODIFICAÇÕES OITOCENTISTAS E NA CONSTITUIÇÃO ATUAL DO BRASIL

Na passagem do Estado absolutista para o Estado liberal, o Direito incorpora o jusnaturalismo racionalista dos séculos XVII e XVIII, matéria-prima das revoluções francesa e americana.⁴¹

O Código Napoleônico de 1804 não foi obra de um déspota iluminado, mas sim da burguesia revolucionária, que pretendia edificar uma sociedade baseada sobre os princípios da igualdade e da liberdade dos cidadãos. Apoiava-se, também, na convicção iluminista e jurracionalista de que era possível construir uma nova sociedade, totalmente remodelada e renovada, por meio da obra racionalizante da legislação.⁴² A lei passa a ser vista como expressão superior da razão. O Estado é a fone única do poder e do Direito. O sistema jurídico é completo e autossuficiente: lacunas eventuais são resolvidas internamente, pelo costume, pela analogia, pelos princípios gerais.⁴³

A partir desse momento o Direito Natural começa a perder espaço para o Positivismo Jurídico. A Escola da Exegese advoga o princípio da completude do ordenamento jurídico, e não deixa espaço para o Direito Natural. As lacunas da lei devem ser resolvidas pelo próprio sistema jurídico.⁴⁴ Na aplicação desse direito puro e idealizado, pontifica o Estado como árbitro imparcial. A interpretação jurídica é um processo silogístico de subsunção dos fatos à norma. O juiz – “*la bouche qui prononce les paroles de la loi*” – é um revelador de verdades abrigadas no comando geral e abstrato da lei. Refém da separação de Poderes, não lhe cabe qualquer papel criativo.⁴⁵

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto, **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, Editora Saraiva, 2017, p. 265.

⁴² FACCHINI NETO; Eugenio. Code civil francês: Gênese e difusão de um modelo. **Revista Informação Legislativa**, Brasília, v. 50, n. 198, p.57-86, abri./jun. 2013. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/198/ril_v50_n198_p59.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2018.

⁴³ BARROSO, 2017, p. 265.

⁴⁴ BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis, **Curso de Filofia do Direito**, Ed. Atlas 2001, p. 318.

⁴⁵ BARROSO; Luis Roberto. **Fundamentos teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro**. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v.4, n. 15, p. 11-47, 2001. Disponível em:<www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2018.

Parecia uma ambiência onde a segurança jurídica iria imperar, todavia não foi o que a história mostrou. O Estado de Direito, visto pelo ângulo meramente formalista do positivismo jurídico, nada mais é que mero Estado de legalidade. Existe a preocupação de delimitar os órgãos competentes para a promulgação das leis, sua elaboração, sua aplicação. Existe, em tese, o controle da legalidade dos atos administrativos pelos tribunais. Mas os direitos individuais são apenas aqueles concedidos pelo Estado. O Direito tem por fonte o Estado. E se o Estado negar os direitos do homem, estes não mais existirão nem nada haverá a fazer senão acatar a lei.⁴⁶ Em busca de objetividade científica, o positivismo equiparou o Direito à lei, afastou-o da filosofia e de discussões como legitimidade e justiça e dominou o pensamento jurídico da primeira metade do século XX. Sua decadência é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha, regimes que promoveram a barbárie sob a proteção da legalidade.⁴⁷

Após o final da 2^o guerra entra em crise o positivismo e surge o chamado pós-positivismo. As regras jurídicas positivadas não vão perder o seu valor, todavia sua validade passa pelo prisma dos princípios. As novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais.⁴⁸

O pós-positivismo não abriu mão da segurança jurídica viabilizada pelas leis positivadas. Ou seja, não desprezou os avanços logrados pelo positivismo, mesmo porque, do contrário, acabaria correndo o risco de se perder em abstrações jusnaturalistas. Houve, sim, uma superação, mas, essencialmente, das obsessões positivistas. Afinal, consoante destacado, a norma positivada mostra-se imprescindível para a estabilidade e segurança das relações, o que não significa que a ela deva reduzir-se o Direito.⁴⁹

O surgimento do valor segurança jurídica se marca não necessariamente por momento histórico cronológico, mas por momento histórico civilizatório, na medida

⁴⁶ OLIVEIRA; José Lamartine Correa. O Estado de Direito e os direitos da personalidade. **Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, São Paulo, v. 4, p.1005-1024, jun, 2011.

⁴⁷ BARROSO; Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito** (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 58, p. 129-173, jan-mar, 2007.

⁴⁸ BONAVIDES; Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 269.

⁴⁹ COSTA; Domingos Barroso. Da modernidade à pós-modernidade, do positivismo ao pós-positivismo: Sobre a exposição da crise de legitimidade do sistema penal brasileiro pelas transformações da sociedade e do Direito. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 94, p. 321-344, jan./fev. 2012.

em que se impõe como um dos promotores dos valores supremos da sociedade, inspirando a edição de legislação em sentido amplo, de sentenças, de atos administrativos, enfim, de formação geral do direito. Consagra a coisa justa como sendo objetivo final, a *res justa* de que tratavam os antigos romanos, assim como para dar efetividade às garantias constitucionais por meio da instituição de um ordenamento jurídico seguro, assim como a sua aplicação⁵⁰.

2.2 SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

No direito alemão, a segurança jurídica tem especial importância, estando associada ao resgate do regime democrático e à proteção dos direitos fundamentais no período que sucede o regime nazista. Assim, o princípio da segurança jurídica possui valor constitucional derivado da própria noção de Estado de Direito.⁵¹

No Brasil, ao fazermos uma simples leitura no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, vamos constatar a preocupação que o constituinte originário teve com o tema. De um lado, o preâmbulo institui um Estado Democrático destinado a “assegurar”, isto é, a “tornar seguros” tanto os direitos sociais e individuais quanto os valores, dentre os quais o próprio valor “segurança”. De outro lado, o mesmo preâmbulo qualifica a liberdade, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, a justiça, e também a “segurança”, como “valores supremos” da sociedade.⁵² A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe atribuem efetividade.⁵³ Embora se apresente como princípio implícito do Estado de Direito, a segurança jurídica encontra diversos fundamentos constitucionais que, direta ou indiretamente lhe dão suporte.⁵⁴

⁵⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, CARRAZZA, Roque Antônio, NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ**. São Paulo: Manole, 2008. p. 42.

⁵¹ COELHO, Marcus Vinicius Furtado, **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Ed.Fórum. 2015, p.116.

⁵² ÁVILA; Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 49-50.

⁵³ BORGES; Jose Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Bahia, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <[https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165327\]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165327]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf)>. Acesso em: 04 fev. 2018.

⁵⁴ SILVEIRA; Marilda de Paula. **Segurança Jurídica, Regulação, Ato, Mudança, Transição e Motivação**. São Paulo: Fórum, 2007. p. 38.

Daí podermos avançar o raciocínio proclamando que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso *Estado Democrático de Direito*, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas.⁵⁵ Se o Estado de Direito é a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, somente um ordenamento acessível e compreensível pode desempenhar essa função.⁵⁶ O Estado de Direito ou é seguro, ou não é Estado de Direito.⁵⁷

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621, que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05 (o Superior Tribuna de Justiça, à época, havia consolidado o entendimento que era de 10 anos, contados do fato gerador, o prazo para repetição ou compensação do indébito relativo aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e a LC nº 118/05 se intitulando interpretativa, reduziu para 5 anos) enfrentou o tema da segurança jurídica e no voto da Ministra Relatora Ellen Gracie foi abordado e afirmado que os conteúdos do princípio da segurança jurídica encontram-se implícitos em diversas passagens do texto constitucional. Tal princípio decorre implicitamente não só da sua concretização em direitos e garantias expressamente contemplados no art. 5º da Constituição, como entre vários outros, os incisos XXXV e XXXVI, mas também de outros dispositivos constitucionais e diretamente do sobreprincípio do Estado de Direito, estampado no art. 1º da Constituição, do qual se extraem, independentemente de norma expressa, garantias como a proteção da liberdade e contra a arbitrariedade, bem como de acesso ao Judiciário.⁵⁸

Assim, identificamos fundamentos diretos e positivados da segurança jurídica (preâmbulo da CF, art. 5º, art. 146, art. 150, I etc). A Constituição protege todas as dimensões da segurança jurídica, atribuindo-lhe, pelo modo e pela insistência com que prevê os seus independentes fundamentos, elevada importância como princípio constitucional protetivo do indivíduo e destinado a garantir um estado de

⁵⁵ CARRAZZA; Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. Ano 2017. p. 483.

⁵⁶ CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits Allemand, Communautaire et Français**. Paris: Delloz, 2001. p.115. Apud ÁVILA, 2016, p. 225.

⁵⁷ ÁVILA, op. cit., p. 225.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621/RS. Relator: Ministra Ellen Gracie, Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 04 ago. 2011. **Supremo Tribunal Federal**, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

confiabilidade e de calculabilidade do e pelo ordenamento jurídico, baseado na sua cognoscibilidade.⁵⁹

Confiável (não imutável), no sentido de que o ordenamento jurídico tenha condições de se manter constante, não significando a imutabilidade do sistema normativo. Humberto Ávila inclusive cita que a CF/88, a par de prever cláusulas pétreas, que tornam mais difícil a mudança, mas pressupõe a sua possibilidade. Diz ainda o doutrinador, tais modificações, todavia, devem assegurar estabilidade e continuidade normativas visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida.⁶⁰ Confiável também no sentido de credibilidade e confiança na manutenção de situações ou relações jurídicas consolidadas pelo tempo e não questionadas pelos sujeitos envolvidos.⁶¹ Como exemplo, a decadência, como prazo limite para o exercício de direitos, a prescrição como prazo limite para a busca da tutela jurisdicional.⁶²

Calculável, como sendo a elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas que normas futuras poderão atribuir aos fatos regulados por normas passadas.⁶³ Temos de ter presente que a previsibilidade absoluta é algo inatingível, mas as regras, por exemplo, da legalidade e anterioridade nos permitem a calculabilidade das consequências jurídicas. Por outro lado, também no sentido de que a lei se presume produzir efeitos para o futuro, as discussões sobre a possibilidade de se aplicar às situações pendentes, de ter ou não aplicabilidade imediata e sobre a possibilidade ou não, e para que fins, de a lei dispor expressamente no sentido da sua aplicação retroativa.⁶⁴

Cognoscível, como sendo relativo a capacidade material e intelectual de compreensão das alternativas interpretativas e dos critérios indispensáveis à sua concretização, no lugar de determinação, como a capacidade de conhecer um único sentido normativo prévio.⁶⁵ Em outras palavras, e como exemplo, o legislador deve,

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. 2016, p. 260.

⁶⁰ Ibid., p. 260.

⁶¹ SANTOS; Bruno Henrique Silva Santos. **Prescrição e Decadência no Direito Previdenciário**. Curitiba: Alteridade, 2016. p.21.

⁶² PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação. A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Ed. Livraria do Advogado. 2006, p. 58.

⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros.2016, p. 270.

⁶⁴ PAULSEN, 2006, p. 55.

⁶⁵ ÁVILA, op. cit., p. 269.

ao elaborar a lei, definir taxativamente todas as condições necessárias e suficientes ao nascimento da obrigação tributária e os critérios de quantificação do tributo.⁶⁶ Seus fundamentos indiretos como o princípio do Estado de Direito, princípio democrático, direitos fundamentais etc. se encontram em nosso ordenamento jurídico. A segurança jurídica é fundamento do Estado de Direito, de onde os direitos fundamentais previstos na Constituição retiram legitimidade e efetividade⁶⁷. Enfim, é um autêntico direito fundamental.⁶⁸

Almiro do Couto e Silva, traz luzes ao assunto asseverando que:

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes: uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Diferentemente do que acontece em outros países cujos ordenamentos jurídicos frequentemente têm servido de inspiração ao direito brasileiro, tal proteção está há muito incorporada à nossa tradição constitucional e dela expressamente cogita a Constituição de 1988, no art. 5º, inciso XXXVI.

Luís Roberto Barroso contribui com a compreensão e o alcance do entendimento da Segurança jurídica, analisando a evolução doutrinária e jurisprudencial. O doutrinador sumarizou algumas ideias em torno do conteúdo da segurança jurídica⁶⁹. A primeira seria a existência de organismos estatais constituídos de poder e garantias e da mesma forma sujeitos ao princípio da legalidade. Em segundo lugar, a existência de confiança nos atos do Poder Público, que devem reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade. O direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada representam a estabilidade das relações jurídicas, manifestadas da durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos

⁶⁶ SANTELLO; Fabiana Lopes Pinto. **Direito Tributário Digital Informatização Fiscal: o uso da tecnologia no Sistema tributário Nacional**. Paris: Quartier Latin, 2014. p. 54.

⁶⁷ FONSECA; Tiago da Silva. **A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários**. 2011. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUOS-8MQGEE/a_afirma_ao_da_previsibilidade_no_direito_tribut_rio.pdf?sequence=1 > . Acesso em: 05 fev. 2018.

⁶⁸ TORRES; Lobo Ricardo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.170. v. 2.

⁶⁹ BARROSO; Luís Roberto. **A Segurança Jurídica na Era da Velocidade e do Pragmatismo**. **Revista de Direito**: Procuradoria Geral do Estado de Goiás, Goiás, v. 21, n. 1, p. 55-72, 2001. Disponível em <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/viewFile/102/86>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da nova norma. Em quarto lugar, Barroso pontua que a necessidade de previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados e, por último, menciona que é imprescindível a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.

Não restam dúvidas que a segurança jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Em outras palavras, ela irradia comandos para o Estado e seus poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), a fim de que estes em seus atos administrativos, legislativos e judiciários atuem e efetivem seus desígnios constitucionais calcados e baseados neste valor. A manutenção da segurança jurídica em um sistema constitui na experiência ocidental hodierna pressuposto para o bom funcionamento de um ordenamento jurídico.

Para Almiro do Couto e Silva⁷⁰ a segurança jurídica é um valor constitucional que se qualifica como subprincípio do princípio maior do Estado de Direito, ao lado e no mesmo nível hierárquico do outro subprincípio do Estado de Direito, que é o da legalidade. Segurança jurídica e legalidade são, sabidamente, os dois pilares de sustentação do Estado de Direito. Por outro lado, mas na mesma linha de raciocínio Ingo Wolfgang Sarlet⁷¹ menciona que o direito a segurança jurídica constitui elemento nuclear da ordem objetiva de valores do Estado do Direito. Na mesma direção, Humberto Ávila, aprofunda a questão alertando que “A segurança jurídica pode, da mesma forma, denotar uma asserção sobre um estado desejável, isto é, de um estado que seja qualificado como digno de ser buscado, por razões sociais, culturais ou econômicas, porém não especificamente por uma imposição normativa. Desse modo, o uso da expressão “segurança jurídica” denota um juízo axiológico concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores. A frase “um ordenamento previsível é muito melhor para o desenvolvimento econômico que um imprevisível” denota que a segurança jurídica é um valor substancial da vida humana. Ainda, a segurança jurídica revela um valor igualmente

⁷⁰ SILVA, Almiro do Couto. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos**: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei nº 9.784/99). **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 237, jul./set. 2004. p. 280.

⁷¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica**: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **BuscaLegis**, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15197-15198-1-PB.pdf>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

porque apresenta as notas gerais dos valores, como implicação bipolar, referibilidade, preferibilidade, hierarquia, incomensurabilidade, inexauribilidade, objetividade e historicidade. A segurança jurídica, dentro de uma concepção axiológica, pode igualmente denotar um ideal político, como ideal de justiça ou de política do Direito com o qual determinado ordenamento possa ser cotejado. Nessa acepção, ela pode ser utilizada para mensurar o grau de aproximação dos ordenamentos jurídicos àquele ideal.⁷²

A segurança jurídica, muito mais do que contribuir na esfera jurídica dos indivíduos por ser considerada como um direito fundamental configura-se, também, como um princípio e, sendo assim, requer que o Estado execute as suas funções nos mais diversos campos, como na política e na economia, sem desacatá-la⁷³. Celso Ribeiro Bastos abordando os valores em nosso ordenamento jurídico, alerta que “Entende-se por valores os conteúdos matérias da Constituição, que conferem legitimidade a todo o ordenamento jurídico. Eles transcendem o quadro jurídico institucional e a ordem formal do Direito, pois indicam aspirações ideais que devem informar todo o sistema normativo. Os valores contêm metas pré-determinadas que tornam ilegítimas qualquer disposição normativa que contenha objetivos distintos ou contrários aos neles fixados, ou até mesmo, que dificultem a realização de seus fins. Os valores expressam aqueles objetivos que devem ser alcançados pelo ordenamento jurídico e que representam o consenso de todos, é dizer, expressam um sentimento comum a toda a sociedade. Os valores são mutáveis, pois eles têm a necessidade de se acomodarem às novas realidades. Eles são manifestações da vontade de todos os cidadãos, são aquelas metas que devem ser sempre alcançadas e preservadas por todo ordenamento jurídico.”⁷⁴

O Supremo Tribunal Federal, trata a segurança jurídica como postulado constitucional. No julgamento do AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.673/RS, o Min. Relator, Celso de Mello consignou em seu voto que os postulados da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção da confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações

⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. 2016, p.126-127.

⁷³ SEGER, Giovana Abreu da Sila; SEGER, Marcelo. Princípio da segurança jurídica. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v.8, n.3, 2013. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/5455/2880>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

⁷⁴ BASTOS; Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 171-172.

jurídicas, mesmo as de direito público, em ordem a viabilizar a incidência desses mesmos princípios sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, situações já consolidadas no passado.⁷⁵

Valores, sejam políticos ou morais, ingressam no mundo do Direito, assumindo, usualmente, a forma de princípios⁷⁶. Resta claro que a segurança jurídica é postulado, é princípio e é um valor fundamental da República Federativa do Brasil. Aliás, muitos dos princípios decorrentes do Estado de Direito encontram concretização no rol de direitos trazido pelo art. 5º da Constituição de 1988, como é o caso do princípio da segurança jurídica.⁷⁷

Ademais, podemos agregar a segurança jurídica ao propósito de dignidade da pessoa humana, que, como é sabido, é o núcleo axiológico do ordenamento jurídico nacional. Ingo Sarlet afirma que a segurança jurídica coincide com uma das mais profundas aspirações do ser humano, viabilizando, mediante a garantia de uma certa estabilidade das relações e da própria ordem jurídica como tal, tanto a elaboração de projetos de vida, bem como a sua realização.⁷⁸ Souto Maior Borges sustenta que Segurança é pois um sub-rogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem-objeto).⁷⁹

Encontramos também a segurança jurídica como direito fundamental do cidadão, este como contribuinte, no art. 150 da CRFB que concretiza e efetiva a segurança através da legalidade, da irretroatividade e, notadamente, da anterioridade.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Ag. Reg. no Recurso extraordinário nº 596.673/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Rio Grande do Sul, 07 fev. 2012. **Supremo Tribunal Federal**, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1749085>>. Acesso em: 10 fev.2018.

⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. Ed. Saraiva 2017. p. 287.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Ed. Livraria do advogado 2006, p. 44.

⁷⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro**. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e Segurança jurídica**. São Paulo: Fórum, 2004. p.94.

⁷⁹ BORGES, Jose Souto Maior. **O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**. Disponível em:< [https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165327\]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165327]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf)> Acesso:12/02/2018..

O STF reconheceu que o princípio da anterioridade como direito e garantia fundamental do cidadão. A Corte Suprema baseou-se na premissa que o próprio art. 5º, §2º da CRFB franqueou a abertura do elenco dos direitos fundamentais para reconhecer o art. 150, inciso III como garantia do contribuinte. No voto, o Min. Marco Aurélio, entendeu importante registrar a sua convicção de que não apenas no rol do Artigo 5º da Lei Básica de 1988 estão os direitos fundamentais. O ministro afirma que “em outros artigos da Carta encontramos, também, princípios e garantias do cidadão, nesse embate diário que trava com o Estado, e o objetivo maior da Constituição é justamente proporcionar uma certa igualação das forças envolvidas – as do Estado e as de cada cidadão considerado de per se.” Conclui fixando que a demonstração inequívoca da procedência desse entendimento está no § 2º do Artigo 5º, onde está consignado que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte⁸⁰.

O constituinte erigiu regras que servem como diretrizes aos destinatários normativos, tais como os princípios da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da anterioridade, etc., cuja observância implementa o sobreprincípio da segurança jurídica, vetor relevantíssimo do sistema.⁸¹ Portanto, temos que o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada são institutos fundamentais da teoria da segurança jurídica que instrumentalizam o princípio.

Alguns dispositivos destacam a segurança jurídica, de forma muito direta. Vejamos alguns casos: o art. 5º, inciso II da Constituição Federal estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Alguns autores o chamam de princípio geral da legalidade. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado.⁸² Opõe-se a todas as formas de poder autoritário. Ele é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 2.418/DF. Relator: Min. Sydney Sanches. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28939%2E%2E+OU+939%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gv86bzh>>. Acesso em: 12/02/2018.

⁸¹ CARVALHO; Paulo de Barros. **O sobreprincípio da Segurança Jurídica e a revogação de normas tributárias**. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Org.). **Segurança jurídica Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Porto Alegre: Forense, 2013. p. 64.

⁸² MORAES; Alexandre. **Direito Constitucional**. Porto Alegre: Atlas, 2003. p. 69.

como raiz a ideia de soberania popular, de exaltação da cidadania.⁸³ Projeta-se sobre todos os domínios do Direito.⁸⁴

2.3 O ESTADO ATUAL DA ARTE: SEGURANÇA JURÍDICA É PRINCÍPIO OU REGRA?

A principal celeuma do paradigma principiológico pós-positivista concerne à eterna tensão entre dois valores caros aos atuais Estados Democráticos de Direito, quais sejam: a segurança jurídica e a justiça. Nesse novo contexto a segurança jurídica é um princípio ou uma regra? Antes de respondermos vamos tentar mapear, conceituar e esclarecer alguns pontos que circundam a questão dos princípios e das regras.

Hoje já é entendimento sedimentado que princípios e regras são subtipos de Normas jurídicas. A dogmática moderna avaliza o entendimento de que a normas em geral e as normas constitucionais em particular enquadram-se em duas grandes categorias diversos: os princípios e as regras.⁸⁵

Os dois teóricos mais importantes acerca deste assunto são: o americano Ronaldo Dworkin e o alemão Robert Alexy. Em verdade falar hoje em dia de princípios e regras como espécies distintas de normas é relatar as concepções desenvolvidas por estes dois doutrinadores.⁸⁶ O professor da cadeira de Teoria Geral do Direito em Oxford realiza uma crítica ao positivismo jurídico a partir da demonstração de que o direito não é composto exclusivamente por regras, sendo igualmente integrado pelos princípios jurídicos.⁸⁷ Dworkin argumenta que o positivismo é um modelo para um sistema de regras, e sua noção central de uma única fonte de direito legislativa obriga os juristas a perderem o importante papel desses padrões que não são regras.⁸⁸ vejamos as palavras de Dworkin⁸⁹:

⁸³ MELLO; Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 91.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 2017, p. 280.

⁸⁵ BARROSO; Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 352.

⁸⁶ ABRAHAM; Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. Paris: Quartier Latin, 2007. p. 103.

⁸⁷ GARCIA; Emerson. **Conflito entre Normas Constitucionais: Esboço de uma Teoria Geral**. Porto Alegre: Lumen Juris, 2008. p. 181.

⁸⁸ CEZNE; Andrea Nárriman. **A teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de ronald dworkin e robert alexy**. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 52, p. 51-67, jul./set., 2005.

⁸⁹ DWORKIN; Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 73.

Eu poderia resumir minha argumentação da seguinte maneira. Afirmar que é plausível a tese de que existe algum teste para o direito, comumente aceito, se considerarmos apenas as regras jurídicas simples, do tipo das que aparecem nas leis ou são apresentadas em negrito nos manuais de direito. Mas os juristas e os juizes, ao debaterem e decidirem ações judiciais, invocam não somente essas regras em negrito, como também outros tipos de padrões que denominei de princípios jurídicos, como, por exemplo, o princípio de que nenhum homem pode beneficiar-se de seus próprios delitos.

Os princípios se distanciam das regras na medida em que permitem uma maior aproximação entre o direito e os valores sociais, não expressando consequências jurídicas que se implementam automaticamente com a simples ocorrência de determinadas condições.

Regras são, normalmente, relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas aplicáveis a um conjunto delimitado de situações.⁹⁰ Se uma regra vale, então, está ordenado fazer exatamente o fixado no espaço do fático e do juridicamente possível. Por isso mesmo, é correto fixar que as regras são normas que ordenam, proíbem ou permitem algo definitivamente ou autorizam algo definitivamente.⁹¹ As regras são aplicáveis em forma de tudo-ou-nada, de forma que somente existem duas possibilidades: ou a regra é válida, e então deve-se aceitar suas consequências jurídicas, ou a regra não é válida, e então não conta para a decisão. A regra pode ter exceções, mas é necessário que seu enunciado contenha essas exceções, para que não seja inexato e incompleto. Teoricamente, as exceções poderiam ser todas listadas, e quanto mais delas houver, mas completo será o enunciado da norma.⁹² Assim, quando uma regra vale e é aplicável, é ordenado fazer rigorosamente aquilo que ela determina. Se não se aceita isso, somente duas alternativas estão abertas: a regra deve ser declarada inválida e, assim, excluída do ordenamento jurídico ou deve ser inserida uma exceção na regra, criando-se, então, uma nova regra.⁹³

⁹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. Ed. Saraiva.2009, p. 353.

⁹¹ GAVIÃO FILHO; Anizio Pires. **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 31.

⁹² CEZNE, Andrea Nárriman. **A TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DAS PERSPECTIVAS DE RONALD DWORKIN E ROBERT ALEXY**. Revista de Direito Constitucional e Internacional | vol. 52/2005 | p. 51 - 67 | Jul - Set / 2005. .

⁹³ GAVIÃO FILHO, **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. Ed. Livraria do Advogado 2011, p.31.

Aplicam-se as regras pelo mecanismo tradicional da *subsunção*.⁹⁴ Todas têm igual importância no sistema, não sendo possível a construção de uma escala variável entre elas. Por não apresentarem uma dimensão de peso, o conflito entre elas será resolvido no plano da validade, operação que será direcionada pelos critérios fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico: hierárquico, cronológico, da especialidade, etc.⁹⁵ Na hipótese do conflito dentre duas regras, só uma será válida e irá prevalecer.⁹⁶

A concepção de princípio em Dworkin, como norma de abrangência semântica indeterminada, em oposição à regra como outra espécie normativa, receberia a acolhida na teoria dos direitos fundamentais de outro estudioso ilustre, o alemão Robert Alexy:⁹⁷ O referido autor destaca a importância da diferença entre normas do tipo regra, e normas do tipo princípio, considerando-a como um marco de uma teoria normativa dos direitos fundamentais, e um ponto de partida para responder à pergunta acerca das possibilidades e limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais.⁹⁸ Alexy entende ser ponto decisivo nesta distinção a questão dos mandamentos de otimização e sustenta que “O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.”⁹⁹

⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. Ed. Saraiva.2009, p. 353.

⁹⁵ GARCIA, Emerson. **Conflito entre Normas Constitucionais – Esboço de uma Teoria Geral**. Ed. Lumen Juris. 2008, p. 183.

⁹⁶ BARROSO, 2009, p. 353.

⁹⁷ GONÇALVES; Francisco Pablo Feitosa. Os princípios gerais da administração pública e o neoconstitucionalismo: até onde a adesão à doutrina alienígena é válida? **Revista dos Tribunais**, v. 910, p. 21-42, ago. 2011.

⁹⁸ ALEXY; Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2014. p.86-90.

⁹⁹ ALEXY, 2014, p. 90-91.

Dois planos devem ser considerados: o plano do objeto e o do metaplano. No plano do objeto, os princípios são mandamentos ideais e, portanto, mandamentos a serem otimizados. Nesse plano, os princípios são objetos de ponderação:¹⁰⁰ à vista do caso concreto, o intérprete irá aferir o peso que cada princípio deverá desempenhar na hipótese, mediante concessões recíprocas, e preservando o máximo de cada um, na medida do possível.¹⁰¹ No metaplano é que se encontram os mandamentos de otimização, quando se diz o que deve ser feito com o que se encontra no plano do objeto. Por isso mesmo, é correto dizer que mandamentos de otimização exigem que seus objetos, os mandamentos a serem otimizados, sejam realizados em medida tão ampla quanto possível.¹⁰²

Acresce o jurista alemão que os princípios coexistem e convivem harmonicamente, permitindo que, em caso de colisão, um deles seja preponderantemente aplicado ao caso concreto, a partir da identificação do seu peso e da ponderação com outros princípios, conforme as circunstâncias em que esteja envolto.¹⁰³ Sua aplicação, portanto, não será no esquema *tudo ou nada*, mas graduada à vista das circunstâncias representadas por outras normas ou por situações de fato.¹⁰⁴

A partir de então, verificou-se uma certa euforia em relação aos princípios e seu papel, tendo em vista, especialmente, suas potencialidades em relação à efetividade da Constituição e a conformação de um direito justo, com ênfase na proteção dos direitos fundamentais.¹⁰⁵ É bem de ver, no entanto, que o sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente a à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas.¹⁰⁶

A segurança jurídica ora atua em nosso ordenamento como Regra, ora como Princípio. Antes, vale lembrar que as regras estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo.¹⁰⁷

¹⁰⁰ GAVIÃO FILHO, 2011, p. 31.

¹⁰¹ BARROSO, 2009, p. 354.

¹⁰² GAVIÃO FILHO, op. cit., 2011, p. 32.

¹⁰³ GARCIA, 2008, p. 187.

¹⁰⁴ BARROSO, 2009, p. 354.

¹⁰⁵ Ibid., p. 566.

¹⁰⁶ Ibid., p. 354.

¹⁰⁷ PAULSEN; Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 65.

Partindo do conceito acima vejamos alguns exemplos, em nossa legislação, de regras, que atuam no intuito e para a garantia da segurança jurídica. Princípios com a análise das limitações do poder de tributar, positivado em nossa Constituição Federal no art. 150, inciso I¹⁰⁸

Da interpretação desta norma se extrai que a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários.¹⁰⁹ Repete-se por toda parte: *nullem tributum, nulla poena sine lege*.¹¹⁰ A garantia da legalidade em matéria tributária surgiu com a insurgência dos contribuintes contra o arbítrio do soberano, ao qual restou imposta a necessidade de ouvir previamente os representantes dos contribuintes, de maneira que só fosse exigido aquilo que restasse expressamente aceito por estes.¹¹¹

Assim, fica evidenciado que temos presente no art. 150, inciso I da CF/88 a Norma-Regra da legalidade, pois ou se tem lei que exige ou aumenta o tributo ou não se tem lei e não se pode aumentar ou exigir. Como lecionado por Dworkin, as regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada (*all or nothing fashion*).¹¹²

A própria Constituição Federal, em seu art. 153, §1º¹¹³ (1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.) traz exceções a esta regra, com outra regra, que confirma o lecionado por Anizio Pires Gavião Filho quando menciona que quando uma regra vale e é aplicável, é ordenado fazer rigorosamente aquilo que ela determina. Se não se aceita isso, somente duas alternativas estão abertas: a regra deve ser declarada inválida e, assim, excluída do ordenamento jurídico ou *deve ser inserida uma exceção na regra, criando-se, então, uma nova regra*.¹¹⁴

¹⁰⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 2017, p. 283.

¹¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 173.

¹¹¹ PAULSEN; Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p.163.

¹¹² GARCIA, Emerson. **Conflito entre Normas Constitucionais – Esboço de uma Teoria Geral**. Ed. Lumen Juris. 2008, p. 182.

¹¹³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Planalto**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 fev. 2018.

¹¹⁴ GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. Ed. Livraria do Advogado 2011, p.31.

Outros exemplos, que estão presentes em nossa legislação, de regras, que atuam no intuito e para a garantia da segurança jurídica são: a regra da irretroatividade tributária¹¹⁵ e a regra da anterioridade¹¹⁶. Estas apresentam-se não como princípios, mas como regras claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos.¹¹⁷ Este também é o entendimento de Humberto Ávila, que defende que a anterioridade é uma regra, e ainda, que é *clausula pétrea*, pois funciona como uma forma de atribuir fundamentalidade direta aos regramentos da segurança jurídica, como é também o caso das regras da irretroatividade e da legalidade.¹¹⁸

O STF também entende da mesma forma, tanto que restou transcrito na ementa do RE nº 439796/PR, que a tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.¹¹⁹

Em nossa legislação infraconstitucional podemos citar como exemplo os artigos 150,§4º¹²⁰, 173¹²¹ e 174¹²² do Código Tributário Nacional que regulamentam os prazos decadenciais e prescricionais no Direito Tributário, que é de 5 (cinco) anos. ultrapassados os 5 (cinco) anos as regras acima ordenam a extinção do crédito tributário, ou seja, verdadeiras regras do direito tributário e regra jurídica *válida é regra com juridicidade*.¹²³

¹¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

¹¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

¹¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Ed. Livraria do Advogado. 2015, p.

54.

¹¹⁸ ÁVILA, ; Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. 2016, p. 613.

¹¹⁹ Ver STF. RE 439796/RS. Min Relator Joaquim Barbosa. DJE:17/03/2014.

¹²⁰ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹²¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

¹²² Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

¹²³ BECKER; Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 328.

Poderíamos citar outros exemplos (constitucionais e infraconstitucionais) para demonstrar a segurança jurídica como regra do nosso ordenamento, mas os exemplos acima já bastam para evidenciar a perspectiva da segurança jurídica como regra do sistema.

Por outro lado, também podemos afirmar que a segurança jurídica é um princípio do Direito Brasileiro. Humberto Ávila¹²⁴ assevera que “a *segurança jurídica* se qualifica como norma jurídica da espécie *norma-princípio*, porque, pelo exame da sua estrutura e das suas partes constituintes, verifica-se que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos, muitos dos quais já previstos expressamente.”

Com o advento do Estado Democrático de Direito, não se almeja, apenas, garantir a fruição dos direitos individuais e sociais aos cidadãos; intenta-se, concomitantemente, incluir o indivíduo no processo de efetivação de tais direitos, tornando o processo de sua materialização algo sempre multilateral.¹²⁵ Lenio Luiz Streck¹²⁶ alerta que “ a essa noção de Estado se acopla o *conteúdo material das constituições*, através dos *valores substantivos* que apontam para uma mudança do *status quo* da sociedade. No Estado Democrático de Direito a lei (Constituição) passa a ser uma forma privilegiada de instrumentalizar a ação do Estado na busca do desiderato apontado pelo texto constitucional, entendido no seu todo dirigente-valorativo-principiológico.”

Neste contexto, a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no “Preâmbulo” da nossa Carta Magna, no patamar dos valores supremos da sociedade brasileira, pelo que inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.¹²⁷

Pela inteireza e conteúdo oferecido, merece ser aqui reproduzido o conceito de segurança jurídica apresentado por Humberto Ávila¹²⁸:

Segurança jurídica é uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. 2016, p. 267/268.

¹²⁵ IBRAIM; Marco Túlio Fernandes. **Segurança Jurídica e Lançamento Tributário por Homologação**: a Homologação Expressa Tacitamente Verificada. São Paulo: Fórum, 2016. p.119.

¹²⁶ STRECK; Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e hermenêutica**: Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p.128.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 2017, p. 482.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. 2016, p. 288.

perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Diante de tudo acima, conclui-se que segurança jurídica é norma incontestavelmente presente no ordenamento jurídico nacional.¹²⁹ Ora influencia e irradia o nosso sistema com a “roupagem” de princípio, ora se “exterioriza” como regra. Enfim, a este conjunto de conceitos, princípios e regras decorrentes do Estado democrático de direito é que se procura promover a segurança jurídica.¹³⁰

2.4 DIREITO ADQUIRIDO, ATO JURÍDICO PERFEITO E COISA JULGADA

A Constituição da República assegura aos cidadãos o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. De Plácido e Silva assim conceitua o direito adquirido¹³¹:

Derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquiere* (adquirir, alcançar, obter), adquirido quer dizer obtido, já conseguido, incorporado. Por essa forma, direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser juridicamente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo. Mas, para que se considere direito adquirido é necessário que:

- a) Sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;
- b) Resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face de lei vigente ao tempo, em que tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido.

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício dependa de um termo prefixado ou de condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem. Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem. Os direitos adquiridos se opõem aos direitos dependentes de condição suspensiva, que se dizem meras expectativas de direito. Quanto à condição resolutiva, até que se cumpra, desde que não seja potestativa ou

¹²⁹ IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. **Segurança Jurídica e Lançamento Tributário por Homologação**. A homologação expressa tacitamente verificada. Ed. Fórum. 2016, p.127.

¹³⁰ BARROSO; Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Curitiba: Renovar, 2009. p.133. Tomo 3.

¹³¹ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 530. v. 2.

mista (alterável ao arbítrio de outrem), conserva o direito adquirido, embora cumprida venha a revoga-lo.”

Em outras palavras, a lei nova não pode retroagir e ofender o direito adquirido. Ao atribuir estatua constitucional a tal mandamento, o constituinte pátrio erigiu limitação oponível em face de todas as leis, inclusive aquelas de ordem pública.¹³²

A mesma proteção tem o ato jurídico perfeito, conceituado pelo art. 6º, §1º do Decreto-Lei nº 4.657 de 04/09/42 como o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.¹³³ A coisa julgada é a imutabilidade da norma jurídica individualizada contida na parte dispositiva de uma decisão judicial.¹³⁴ Por meio do fenômeno da coisa julgada, torna-se indiscutível – seja no mesmo processo, seja em processos subsequentes – a decisão proferida pelo órgão jurisdicional, que passa a ser, para a situação específica, a “lei do caso concreto”¹³⁵.

Pela importância e sua esfera de influencia que tem perante a segurança jurídica, o conceito, desenvolvimento e suas consequências, a coisa julgada merece uma análise um pouco mais aprofundada. O novo Código de Processo Civil, em seu art. 502 denomina coisa julgada material como sendo a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.¹³⁶

Os doutrinadores de Processo Civil subdividem o conceito de coisa julgada em formal e material. Formal é o fenômeno que se opera internamente no processo e afeta direitos e faculdades processuais. Se refere ao momento que não é mais cabível qualquer recurso ou tendo ocorrido o esgotamento das vias recursais.¹³⁷ Em outras palavras, decorre simplesmente da impossibilidade de interposição de recurso contra a sentença, não importando que tenha havido ou não julgamento da

¹³² SARMENTO; Daniel. **Direito Adquirido, Emenda Constitucional, Democracia e Justiça Social. Revista Eletrônica Sobre Reforma do Estado**, Bahia, n. 12, dez./fev. 2008. Disponível em: <www.ufjf.br/siddharta_legale/files/2014/07/RERE-12-DEZEMBRO-2007-DANIEL-SARMENTO.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2018.

¹³³ BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 07 fev. 2017.

¹³⁴ DIDIER JR. Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Processo Civil**. Bahia: Jus Podivm, 2008. p. 552. v. 2.

¹³⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz. **Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 637.

¹³⁶ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105.htm>. Acesso em: 11 fev. 2018.

¹³⁷ ALVES, André. **Coisa Julgada: Alguns Aspectos Relevantes no NCPC. Estudos no novo CPC**. Disponível em: <https://estudosnovocpc.com.br/2017/04/18/coisa-julgada-alguns-aspectos-relevantes-no-ncpc/>. Acesso em: 11 fev. 2018.

lide, do mérito. Se refere, exclusivamente, ao processo em que foi proferida a decisão.¹³⁸ Por outro lado se diz coisa julgada material julgado o mérito da causa se torna imutável a decisão judicial.

Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart esclarecem acerca da coisa julgada formal e material¹³⁹:

Quando se alude à indiscutibilidade da sentença judicial fora do processo, portanto em relação a outros feitos judiciais, o campo é da coisa julgada material, que aqui realmente importa e constitui, verdadeiramente, o âmbito de relevância da coisa julgada. Já a indiscutibilidade da decisão judicial verificada dentro do processo remete à noção de coisa julgada formal. A coisa julgada formal, como se nota, é endoprocessual, e se vincula à impossibilidade de rediscutir o tema decidido dentro da relação jurídica processual em que a sentença foi prolatada. Já a coisa julgada material é extraprocessual, ou seja, seus efeitos repercutem fora do processo.

Vale lembrar e apontar que quando se fala em coisa julgada no âmbito da segurança jurídica, está-se referindo a coisa julgada material, e não meramente formal.¹⁴⁰

Também importante, na perspectiva da segurança jurídica é o chamado limite objetivo da coisa julgada, que é identificado através do dispositivo da sentença. O que transita em julgado é a parte dispositiva da sentença que é a área da decisão em que o órgão jurisdicional estabelece um preceito, uma afirmação imperativa, concluindo a análise acerca de um (ou mais de um) pedido que lhe fora dirigido.¹⁴¹ O art. 504 do Novo CPC, com desnecessárias repetições, confirma que somente o dispositivo torna-se imutável e indiscutível em razão da coisa julgada material, prevendo que não fazem coisa julgada: (I) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; (II) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.¹⁴²

A despeito do incontestável valor que o ordenamento jurídico concede ao princípio da segurança jurídica, no caso em questão, à coisa julgada, há que se

¹³⁸ SANTOS; Ernani Fidélis. **Processo de Conhecimento**. São Paulo: Saraiva, 2011. p.723.

¹³⁹ MARINONI; Luiz Guilherme. ARENHART; Sérgio Cruz. **Processo de Conhecimento**. Ed. Revista dos Tribunais., 2012, p. 630.

¹⁴⁰ COELHO, Marcus Vinicius Furtado, **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Ed.Fórum. 2015, p.108.

¹⁴¹ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Processo Civil**, Volume 2. Ed. Jus Podivm. 2008, p. 274.

¹⁴² NEVES; Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Porto Alegre: Jus Podivm, 2016. p. 842.

lembrar, contudo, que a coisa julgada é relativa, uma vez que pode ser modificada por meio de ação rescisória em casos específicos previstos legalmente.¹⁴³

Por outro lado, temos a chamada coisa julgada inconstitucional trazida pelo art. 525, §1º do Novo CPC onde o executado pode impugnar o cumprimento de sentença pleiteando o afastamento da imutabilidade da coisa julgada material e, portanto, a inexecutabilidade do título ou da obrigação, uma vez que, seja o título ou a obrigação sugiram fundados em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.¹⁴⁴

No mesmo sentido é o art. 535 §5º do Novo CPC, quando o cumprimento de sentença é movido contra a Fazenda Pública. Existiu entendimento da inconstitucionalidade destes artigos, tanto que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil impetrou a Ação Direta da Inconstitucionalidade de nº 2.418/DF. A ação foi proposta contra o paragrafo único do art. 741 do CPC de 1973, que foi revogado pela Lei 13.105/15, todavia o STF entendeu que não houve prejuízo ou perda do objeto, pois os artigos 525 e 535 do Novo CPC cuidaram apenas de “adjetivar” o instituto de inexigibilidade por atentado às decisões do Supremo Tribunal Federal, mas não lhe comprometeram naquilo que ele tem de mais substancial, que é a capacidade de interferir na coercitividade de títulos judiciais. É exatamente este o aspecto que foi objeto de impugnação da OAB, para quem o instituto frustra a garantia constitucional da coisa julgada.

O STF, por maioria (vencido o Min. Marco Aurélio), julgou improcedente a ADIN nº 2.418/DF. O Min. Teori, relator, em seu voto condutor do julgamento assevera que “ não há como negar a constitucionalidade do parágrafo único do art. 741 do CPC, ao § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como dos correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, e art. 535, § 5º). São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram, como já afirmado, apenas agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de certas sentenças

¹⁴³ COELHO, Marcus Vinicius Furtado, **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Ed.Fórum. 2015, p.109.

¹⁴⁴ BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105.htm > Acesso em: 12/02/2018..

inconstitucionais, em tudo semelhante às hipóteses de ação rescisória (art. 485, V do CPC/73 e art. 966, V do CPC/15). E não são todos nem são banais (mas apenas alguns, revestidos de gravidade qualificada pelo comprometimento da autoridade das decisões do STF), os vícios de inconstitucionalidade que permitem invocar a inexigibilidade da sentença exequenda, por embargos à execução ou por impugnação. A inexigibilidade do título executivo a que se referem os referidos dispositivos se caracteriza exclusivamente nas hipóteses em que (a) a sentença exequenda esteja fundada em norma reconhecidamente inconstitucional – seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com um sentido inconstitucionais; ou (b) a sentença exequenda tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional; e (c) desde que, em qualquer dos casos, o reconhecimento dessa constitucionalidade ou a inconstitucionalidade tenha decorrido de julgamento do STF realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda.”¹⁴⁵

Trabalhada e analisada a segurança jurídica e sua importância para o nosso ordenamento jurídico pátrio, faz-se agora necessário e complementar investigarmos a relação obrigacional tributária e seus contornos, a fim de verificarmos em que medida a ocorrência da decadência e da prescrição são formas de concretização do princípio da segurança jurídica.

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 2.418/DF. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, DF, 04 maio 2016. **Supremo Tribunal Federal**, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282418%2ENOME%2E+OU+2418%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/go9m5dz>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

3 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA

3.1 A RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA COMO “RELAÇÃO CONSTITUCIONAL”

A atuação do Estado, visando à arrecadação e fiscalização de tributos, opera-se por intermédio dos órgãos que compõem a administração pública, cuja atuação é regida pelo direito administrativo,¹⁴⁶ Em outras palavras o Direito Tributário mantém intensas relações com o Direito Administrativo. Pela inteireza da lição é indispensável a lição do Professor Jose Casalta Nabais¹⁴⁷ da Faculdade de Direito de Coimbra:

A grande relação do direito fiscal com o direito administrativo manifesta-se no facto de aquele constituir fundamentalmente um (sub)ramo deste, donde decorre que uma boa parte dos institutos de direito fiscal – seja em sede da organização administrativa fiscal, seja em sede da actividade administrativa fiscal, sejam mesmo em sede da organização judiciária fiscal – se encontra numa relação *speciel genus* face aos institutos do direito administrativo.

Assim e no respeitante à organização administrativa fiscal, não podemos esquecer que a administração fiscal constitui a parcela da administração do Estado (ou dos outros entes públicos) ou, mais precisamente, da administração financeira do Estado (ou dos outros entes públicos) a que está confiada a recolha dos meios financeiros indispensáveis à realização dos fins do Estado.

Em consequência, não surpreende que múltiplos aspectos da administração fiscal sejam disciplinados pelo direito administrativo: assim a organização dos serviços, as suas atribuições e competências, as formas de descentração (descentralização ou desconcentração) que os mesmos assumam, as relações de trabalho público dos seus funcionários e agentes, as funções administrativas stricto sensu que é necessário desenvolver para pôr a funcionar e manter em funcionamento a máquina fiscal, etc., têm a sua disciplina praticamente em termos integrais no direito administrativo. E isto vale, naturalmente, tanto em sede do direito substantivo, como em sede do direito processual e do direito judiciário correspondentes.

Por sua vez, relativamente à actividade fiscal, também é clara a sua recondução à actividade administrativa e à sua disciplina pelo direito administrativo. Na verdade, tanto o procedimento fiscal como o acto em que, por via de regra, o mesmo desemboca (o acto tributário), não passam dum procedimento administrativo e dum acto administrativo especiais ou detentores de especificidades.”

Cita o mestre Alfredo Augusto Becker¹⁴⁸. que “a sociedade estatal criada por indivíduos humanos é uma *unidade viva*, de existência *real* e de natureza essencialmente *psíquica, dinâmica e continuada*. Esta *unidade viva*, assim como o átomo, compõe-se de diversos elementos constitutivos. Um só, ou alguns desses

¹⁴⁶ AMARO; Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009. p.12.

¹⁴⁷ NABAIS; José Casalta. **Direito Fiscal**. Portugal: Almedina, 2009. p.82-83.

¹⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 384.

elementos, não são suficientes para compor aquela unidade *viva*. É necessária a *coexistência* de todos os elementos essenciais para que possa existir o átomo ou, então, a *unidade vida da* RELAÇÃO CONSTITUCIONAL de *uma individualidade psíquica de um gênero novo*: o Estado.

Define Becker¹⁴⁹ que a conjugação da totalidade das relações tributárias com a totalidade das relações administrativas estabelece uma única e contínua relação que ele denomina como: Relação Constitucional do Estado. Taborda¹⁵⁰ aborda a relação constitucional do Estado como sendo:

[...] uma atividade contínua relacionada ao bem comum e se sustenta e se alimenta “da inteligência e vontade do homem”, cuja “energia dinâmica” – “capacidade de agir (poder ou força natural e racional) dos indivíduos humanos criadores do Estado” – gera dois campos de força equilibrados e em sentido contrário: o feixe de deveres centrípetos – a relação tributária – e o feixe de direitos centrífugos – a relação administrativa. Os deveres centrípetos são aqueles que o direito tributário define e disciplina; os direitos centrífugos são definidos e disciplinados pelo direito administrativo, de modo que os indivíduos, pólos da relação constitucional, contribuirão para a receita e participarão dos frutos da despesa.

Na relação obrigacional tributária, o Estado (União, Estados e Municípios) é o sujeito ativo enquanto o cidadão (contribuinte) é o sujeito passivo. Em outras palavras, no pólo ativo da relação jurídica obrigacional tributária, principal ou acessória, figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é o seu *sujeito ativo*¹⁵¹. Por outro lado, desta obrigação tributária decorre obrigação para os sujeitos passivos e direito subjetivo para o sujeito ativo.¹⁵² O conceito legal de sujeito ativo, nesta relação, está no art. 119 do CTN¹⁵³ e de sujeito passivo no art.121 do CTN.¹⁵⁴

Abordando o tema na perspectiva da relação tributária, Becker¹⁵⁵ afirma que:

[...] a regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, assegura a continuidade e a realização da relação constitucional do Estado-Realidade Natural, porque faz uma pessoa qualquer assumir

¹⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 258.

¹⁵⁰ TABORDA; Maren Guimaraes. **A declaração de prescrição ex officio na via administrativa. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 1, p. 973-1004, 2011.

¹⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 291.

¹⁵² BALLEIRO; Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Porto Alegre: Forense, 2015. p.1115.

¹⁵³ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁵⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

¹⁵⁵ BECKER, op. cit., 2013, p. 276.

posição no polo negativo da relação constitucional, impondo-lhe um dever jurídico. *Direito Tributário* é o sistema formado pelas regras jurídicas que disciplinam o nascimento, vida e extinção daquele dever.

Já no que toca à relação de administração, o Estado, figura no pólo negativo, e os indivíduos, no pólo positivo.¹⁵⁶ É preciso pontuar que o Estado ou a Administração quando agem, o fazem como pessoas jurídicas de direito público. Tal situação é positivada no Código Civil de 2002 em seus artigos 41, 42 e 43¹⁵⁷. É de indisfarçável importância para o direito e a ordem jurídica. Apenas, na sua fonte, as obrigações originadas de atos ou fatos, encontram expressão que exprime relação jurídica sujeita a uma finalidade.¹⁵⁸

O *ius imperii* não concede plenamente ao Estado instituição soberana prerrogativas que desconheçam o *vinculum iuris* nas relações derivadas de situações jurídicas geradoras de obrigações. Sem dúvida, a relação jurídico-administrativa, quando tutelada pelo direito, produz exatas consequências jurídicas.¹⁵⁹

As consequências jurídicas, unilaterais, bilaterais, plurilaterais ou multilaterais, têm na unidade um só nome: relações obrigacionais. Não há, por assim dizer, um único pólo subjetivo, mas vários conforme a natureza das faculdades utilizadas e dos direitos comprometidos no exercício de atividades administrativas.¹⁶⁰

A norma administrativa, embora fonte jurídica de eficácia limitada ou relativa, não submete tão-somente o administrado, porque uma vez aplicada disciplina o

¹⁵⁶ TABORDA, 2011.

¹⁵⁷ Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código.

Art. 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.

Art. 43. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte destes, culpa ou dolo.

¹⁵⁸ SOBRINHO; Manoel de Oliveira Franco. **Obrigações e direito administrativo. Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, v. 4, p. 1377-1398, jun./2011.

¹⁵⁹ Ibid., 2011.

¹⁶⁰ Ibid., 2011.

comportamento público, impondo à Administração-pessoa acatamento pelas obrigações decorrentes do seu cumprimento ou da sua violação.¹⁶¹

A força obrigatória da norma aplicada, estabelecendo relação de direito entre pessoas, assegura aos que a ela se vinculam, in casu nas relações entre e com particulares, igualdade de condições que expressam, em face da satisfação de necessidades públicas, critérios que só os condicionamentos legitimam a atuação administrativa.¹⁶²

Ademais, se a Administração está submetida à legalidade em toda sua atuação, isto é, ao primado do direito naquilo que realiza ou quer, não pode relacionar-se como pessoa que é, deixando de atender num equilíbrio recíproco suficiente, a ordem jurídica condicionando o exercício da função às fundamentais diretivas constitucionais.¹⁶³ Não resta dúvida que o Estado de Direito e a Administração Pública desenvolvem suas atividades sob o império da lei.

Como premissa para o entendimento do que seja a relação jurídica administrativa é preciso fixar que a expressão “Administração Pública” pode designar: a) no sentido objetivo, material ou funcional, uma atividade estatal voltada à consecução dos fins constitucionais concretos a que se submete o Estado; b) no sentido subjetivo, formal ou orgânico, uma estrutura integrada por um conjunto de órgãos ou entidades voltadas à realização daqueles fins.¹⁶⁴ Rui Cirne Lima, citado por Becker, é o jurista que mais se dedicou à investigação da especificidade da relação jurídica administrativa, concluindo que, no seu polo negativo, situa-se o Estado na posição de sujeito de *dever* jurídico perante os indivíduos humanos que o estão, continuamente, criando.¹⁶⁵

Observa Becker¹⁶⁶ que o “Estado situa-se no polo *negativo* da relação jurídica de administração de um modo *imediato e conatural*, isto é, sem dependência de um negócio jurídico intermediário. “A imediatidade da atividade de administração pública, com respeito à pessoa administrativa, marca-lhe a diferença específica, em confronto com todas as demais pessoas físicas ou jurídicas, que exercitam a administração pública”. O funcionário (pessoa física); o concessionário de serviço

¹⁶¹ SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **OBRIGAÇÃO E DIREITO ADMINISTRATIVO**. Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos | vol. 4 | p. 1377 - 1398 | Jun / 2011.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ MAFFINI; Rafael. **Elementos de Direito Administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p.24.

¹⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 253.

¹⁶⁶ Ibid., p. 254.

público (pessoa física ou jurídica), se exercitam administração pública, exercitam-na em dependência de um negócio jurídico intermediário (nomeação ou concessão). A eficácia legitimadora desse negócio jurídico real ou aparente é que distingue, de resto, o funcionário de fato do usurpador da função pública”.

Prosseguindo e concluindo, o jurista diz que “o Estado, imediata e conaturalmente, situa-se no polo negativo da relação jurídica de administração na posição de sujeito passivo do dever jurídico de assegurar a realização e a continuidade da atividade da administração consistente na atividade humana que, obediente a um plano ou ordem preestabelecida, se propõe à realização de um fim determinado: o bem comum autêntico ou falso.”¹⁶⁷

Restando claro os contornos da relação constitucional do estado, ou seja, ora o Estado figura no polo ativo e o cidadão no polo passivo (Relação Jurídica de tributação); ora o Estado figura no polo passivo e o cidadão no polo ativo (Relação jurídica de administração), passamos a analisar os poderes do Estado e suas funções típicas e atípicas.

O artigo 2º da CF/88 normatiza que os Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Cada Poder tem sua função denominada “típica”, ou seja, aquelas funções inerentes e intrínsecas a cada função estatal. A função tradicional do Poder Executivo é a administração do Estado em consonância com as leis aprovadas pelo Poder Legislativo. O Poder Legislativo tem como função típica a atividade de legislar. A função típica cabível ao Poder Judiciário é a atividade jurisdicional, ou seja, julgar, aplicando a lei a um caso concreto, que lhe é apresentado, em face da existência de um conflito de interesses.

Das três funções do Estado, a mais importante, na concepção de Locke e Montesquieu, era a legislativa, de onde emanava a lei, a razão objetiva a que se submetia a vontade dos detentores do poder político, mas a que também estavam rigidamente ligados os juízes, destinados meramente a ser, como dizia Montesquieu, “a boca que pronuncia as palavras da lei.”¹⁶⁸E, a partir da delimitação técnica da teoria da tripartição dos poderes feita por Montesquieu (Aristóteles, a seu tempo, já a divisara), era de se esperar toda a elaboração doutrinária feita em torno dos

¹⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 256.

¹⁶⁸ SILVA; Almiro do Couto. **Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo**. *Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo*, v. 1, p. 561-585, nov./ 2012.

conceitos das três funções do Estado: Legislativa, Judiciária e Administrativa, conceitos estes em constante elaboração.¹⁶⁹

Por final, cumpre ainda dizer que as funções assim distribuídas pelos órgãos legislativos, judiciários e executivos, na prática, não se realizam de forma absoluta, já que, em caráter excepcional, exercem esses órgãos funções que não lhes são peculiares, as chamadas funções atípicas.¹⁷⁰

Roque Antonio Carrazza alerta que ao lado das funções *típicas* (*preponderantes*), cada Poder exerce outras, *atípicas* (*excepcionais ou secundárias*). Dito em outras palavras, é comum um Poder do Estado desempenhar – sempre, é óbvio, nos termos e limites postos pela Constituição – função primacialmente reservada a outro.¹⁷¹ Exemplificando, Carrazza menciona que o Poder Executivo exerce, de forma atípica (i) funções legislativas quando edita medidas provisórias ou leis delegadas; e (ii) funções jurisdicionais quando julga, embora sem a marca da definitividade, os processos administrativos.¹⁷²

A Administração Pública, na relação jurídica de administração, cumpre esta função atípica, quando provocada pelo cidadão/contribuinte. O processo administrativo tributário (também denominado processo administrativo fiscal) tem por objetivo o reconhecimento de direitos dos sujeitos (passivo e ativo) da relação jurídico-tributária.¹⁷³ O processo administrativo fiscal é regulado pelo Dec. 70.235/1972. A Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração pública federal, apenas subsidiariamente regula o processo administrativo fiscal. Da mesma forma a Lei 11.457/2007, em seu art. 24¹⁷⁴, informa que requerimentos em geral (petições, defesas ou recursos) devem ser decididas pela administração no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, que, no

¹⁶⁹ SOUZA; Junia Verna Ferreira. **Forma e formalidade do ato administrativo como garantia do administrado. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo**, v. 2, p. 781-803, nov. 2012

¹⁷⁰ SOUZA, Junia Verna Ferreira. **FORMA E FORMALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO COMO GARANTIA DO ADMINISTRADO**. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo | vol. 2 | p. 781 - 803 | Nov / 2012. DTR\2013\91.

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 2017, p. 276.

¹⁷² Ibid., p. 277.

¹⁷³ MOTA; Sergio Ricardo Ferreira Mota. Processo administrativo tributário e processo judicial tributário no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.122, p. 293-316, maio/jun. 2015.

¹⁷⁴ Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

caso, estará no polo passivo da relação (Relação Constitucional do Estado - relação jurídica de administração).

3.2 O TEMPO NAS RELAÇÕES JURÍDICAS: NASCIMENTO DO DIREITO E NASCIMENTO DA PRETENSÃO

Segundo Pontes de Miranda citado por Carlos Alberto Gonçalves¹⁷⁵ “a prescrição seria uma exceção que alguém tem contra o que não exerceu, durante um lapso de tempo fixado em norma, sua pretensão ou ação.” Com base na importância que o vocábulo “pretensão” para a conceituação do instituto, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery¹⁷⁶ conceituam a prescrição como: “Causa extintiva da pretensão de direito material pelo seu não exercício no prazo estipulado pela lei.”

Ao mais, referem os doutrinadores citados¹⁷⁷ que:

A ação declaratória negativa evidenciou a autonomia do direito de ação, desvinculando-o do direito material, colocando por terra a teoria concretista. O direito de ação firmou-se como subjetivo e abstrato e completamente autônomo do direito substancial. Deles difere, também, a pretensão, que pode ser definida como a exigência da subordinação de um interesse alheio ao interesse próprio. A pretensão, resistida, ou insatisfeita, enseja a lide. A pretensão sempre antecede a ação, porquanto pode-se fazer valer a pretensão mesmo extrajudicialmente. A ação, por sua vez, é um instrumento processual dirigido contra o Estado-juiz, que tem o dever de aplicar a jurisdição ao caso concreto levado a juízo; a pretensão é dirigida diretamente ao titular (ou pretense titular) do direito substancial discutido em juízo. Apurar-se a natureza jurídica da pretensão é de grande importância na teoria da prescrição e decadência, principalmente para traçar distinções práticas entre estes institutos. Parece ser absolutamente correto o ensinamento do Prof. Agnelo Amorim Filho de que o marco inicial do prazo prescricional é o nascimento da pretensão, não o da ação. Violado o direito, nasce a pretensão contra o sujeito passivo daquela violação; não atendida a pretensão no plano extraprocessual, nasce o direito de ação (pretensão resistida ou insatisfeita) porque se formou uma lide.

Portanto, na doutrina moderna, em que pese haja posicionamentos divergentes, predomina o entendimento de que a prescrição extingue a pretensão, que é a exigência de subordinação de um interesse alheio a interesse próprio. O direito material, violado, dá origem à pretensão (CC, art. 189), que é deduzida em juízo por meio da ação. Extinta a pretensão, não há ação. O instituto que extingue

¹⁷⁵ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Porto Alegre: Bookseller, 2004. p.100. v.6. apud GONÇALVES, Carlos Alberto. **Direito Civil Brasileiro**. 16. ed. Porto Alegre: Saraiva, 2018. p. 527.

¹⁷⁶ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 300.

¹⁷⁷ Id. **Instituições do Direito Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 359.

somente a ação (conservando o direito material e a pretensão, que só podem ser opostos em defesa) é a perempção¹⁷⁸.

Gustavo Kloh Muller Neves¹⁷⁹, acolhendo a definição de Caio Mario da Silva Pereira, no ponto onde a conceituação de prescrição no direito civil encontra guarida também no direito tributário referiu que:

Contra a tese argui-se que o devedor que solvesse a dívida prescrita não pode repetir o pagamento e diz-se então: se a prescrição extinguisse o direito, o pagamento não teria causa, seria indevido. Mas não é: perecendo embora o direito, a causa do pagamento reside no dever moral de não se locupletar com a jactura alheia. Quem pagou dívida prescrita preferiu atender à imposição de sua consciência, e renunciou à prescrição, o que também é lícito, e o reconhece o direito. Por conta de certas características especiais, esta posição encontra acolhida no Direito Tributário, já que resolve alguns dos problemas decorrentes da permanência do direito não exigível: se apenas eficácia da prescrição se produz no sentido de liberar do pagamento, mas não dos demais ônus decorrentes do não-pagamento, nada impede a Administração de fazer incidir sobre o contribuinte todos os ônus decorrentes da inadimplência que não sejam o pagamento mesmo, a saber, a inclusão no Cadastro de Inadimplentes (CADIN) e por conta disto a impossibilidade de contratar com a Administração Pública etc.

Ao passo, que a decadência na definição de Antônio Luis Camara Leal, citado por Bruno Henrique Silva Santos¹⁸⁰ “é a extinção de um direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado.”

Rosa Maria de Andrade Nery e Nelson Junior Nery citando Agnelo Amorim Filho na busca da explicitação dos conceitos de prescrição e decadência¹⁸¹:

Formulou o Prof. Agnelo Amorim Filho um critério bastante prático e interessante para discriminar as duas figuras, tomando por base o tipo de ação destinada à proteção do direito. Com efeito, ele afirma que, se a ação estribar-se em pretensão condenatória, o prazo previsto em lei para término da possibilidade do ajuizamento da ação correspondente será de prescrição, porque prescreve a pretensão a que corresponde a ação condenatória; se a pretensão tiver de ser exercida mediante ação

¹⁷⁸ Gonçalves, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Porto Alegre: Saraiva, 2003. p. 469.

¹⁷⁹ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil: Parte Geral**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 435. v. 1. apud NEVES, Gustavo Kloh Müller. **Prescrição e Decadência**. Porto Alegre: Lumen Juris, 2008. p. 17.

¹⁸⁰ SANTOS, Bruno Henrique Silva, **Prescrição e Decadência no Direito Previdenciário**, Editora Alteridade, 2016, página 36 APUD LEAL, Antonio Luis da Camara. Da Prescrição e da Decadência. Página 101. 4 rd. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1982.

¹⁸¹ AMORIM FILHO, Agnelo. **Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis**. *Revista de Direito Processual Civil*, São Paulo, v. 3, p. 95-132, jan./jun. 1961.

constitutiva, com prazo de exercício fixado na lei, a hipótese é de decadência, porque o que caduca é o direito potestativo, que dá ensejo à propositura da ação constitutiva; se a pretensão for exercitável mediante o manejo de ação declaratória, não há prescrição porque é ela imprescritível.)

Assim, o brilhante jurista associou a prescrição às ações condenatórias (direitos subjetivos, pretensões pessoais) e a decadência a direitos potestativos e as ações constitutivas.

Dito isso, é necessária a distinção entre os institutos, para tanto bem observou Agnelo Amorim Filho¹⁸², citado por Rosa Maria de Andrade Nery e Nelson Nery Junior:

A questão referente à distinção entre prescrição e decadência – tão velha quantos os dois velhos institutos de profundas raízes romanas – continua a desafiar a argúcia dos juristas. As dúvidas são tantas e vêm se acumulando de tal forma através dos séculos, que, ao lado de autores que acentuam a complexidade da matéria, outros, mais pessimistas, chegam até a negar – é certo que com indiscutível exagero – a existência de qualquer diferença entre as duas primeiras espécies de prazos extintivos. É que informa De Ruggiero (Instituições de Direito Civil, v.1º, p. 335, da trad. Port.). Já Baudry-Lacantinerie e Albert Tissler declaram que são falíveis, ou imprestáveis, os vários critérios propostos para distinguir os dois institutos. Acentuam, ainda, que não se pode, a priori, estabelecer diferença entre prescrição e decadência e assim examinar caso por caso, para dizer, a posteriori, se o mesmo é de prescrição ou decadência. Clóvis Beviláqua, por sua vez, afirma que “a doutrina ainda não é firme e clara neste domínio” (Teoria Geral, 2.ed., p.367). Para Amílcar de Castro, é uma das mais difíceis e obscuras questões do Direito essa de distinguir a prescrição da decadência (RT, v.156/323). Giorgi diz que a ciência ainda não encontrou um critério seguro para distinguir a prescrição das caducidades (Teoría de Las Obligaciones, v. 9, p. 217). E Camara Leal, inegavelmente o autor brasileiro que mais se dedicou ao estudo do assunto, chegando mesmo a elaborar um método prático para se fazer a distinção entres os dois institutos, diz eu esse é ‘um dos problemas mais árduos da Teoria Geral do Direito Civil’ (Da Prescrição e da Decadência, 1ª ed., p.133)

Sob o enfoque do Código Civilista de 2002, a distinção dos institutos da prescrição e decadência ganharam outros contornos. Assim explanou Gustavo Kloh Muller Neves¹⁸³ :

O Código Civil de 2002, por fim passou a esposar em seu texto a distinção existente entre dois fatos jurídicos extintivos, a prescrição e a decadência. Ambos de findam no decurso do tempo. Podemos definir a prescrição e decadência como a consolidação de uma lesão a um direito subjetivo pelo decurso do tempo. Decadência como o exaurimento de um direito potestativo, também pelo decurso do tempo. Sobre os critérios distintivos entre os dois institutos, não no que diz respeito aos efeitos, mas à

¹⁸² NERY; NERY JUNIOR, 2015, p. 361.

¹⁸³ NEVES, Gustavo Kloh Müller, Prescrição e Decadência, Editora Lumen Juris, ano , p. 23-24.

determinação das hipóteses de incidência que determinam a aplicação de um ou outro, referimo-nos ao clássico texto de Agnelo Amorim Filho, *Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência e Identificar as Ações Imprescritíveis*, publicado em vários periódicos.³⁸ Podemos, grosso modo, determinar duas regras facilitadoras: a natureza do direito determina se ele sofrerá a ação da prescrição ou da decadência — os direitos subjetivos propriamente ditos serão consumidos pela prescrição, e os direitos potestativos, pela decadência.

A segunda regra, utilizável em especial quando do ajuizamento de ações, diz respeito à correlação entre o tipo de pedido realizado (e o respectivo conteúdo do provimento jurisdicional, já que vige no Direito Processual Civil brasileiro o princípio da congruência entre o pedido e a sentença) e a consequência jurídica da inação do titular do direito pleiteado. Se o pedido for condenatório, o direito está submetido à prescrição. Se o pedido for constitutivo, positivo ou negativo, e houver prazo legal cominado para o exercício do direito, este decurso terá natureza decadencial. Se não houver prazo para o pedido constitutivo ou se o pedido for de mera declaração, haverá imprescritibilidade. Determinado que o prazo aplicável previsto na norma é prescricional, devemos, então, analisar o fato ocorrido, para que possamos verificar se houve ou não a consumação da prescrição.

Particularmente, entendemos que hoje, diante do avanço da ciência jurídica e da sofisticação da atividade legislativa, acrescidos do fato de que o CC/2002 diferencia expressamente a prescrição da decadência, cabe ao legislador, em especial, determinar se um prazo é de prescrição ou de decadência. Em se tratando de um diploma legislativo de elaboração antiga, no qual não haja diferenciação precisa entre prescrição e decadência, podemos nos valer desses critérios; se um diploma, todavia, distingue os institutos, não consideramos possível a interpretação que um prazo de prescrição, assim denominado no texto da lei, seja de decadência, e vice-versa. A escolha eficaz cabe ao legislador e, a não ser que haja razão para controle da escolha legislativa com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, deve ela prevalecer.

Estabelecidas estas premissas, é necessário apontar que o art. 202 do Código Civil indica os casos de interrupção da prescrição, os quais não se aplicam decadência (art. 207). Malgrado tais casos, mais uma vez valendo-se da conclusão do Professor Paraibano Agnelo¹⁸⁴:

Convém acentuar, a esta altura, que nem todos aqueles prazos estão ligados à propositura de uma ação, pois, como já vimos, há direitos potestativos que se exercem por outro meio que não o do procedimento judicial, mas, mesmo assim, podem estar subordinados a um prazo. Por exemplo: o exercício do direito de preempção ou preferência não se faz por meio de ação, porém está subordinado a um prazo (art. 1.153 do CC/1916 (LGL\1916\1)). Assim, pode se dizer, com relação aos direitos potestativos subordinados a prazo, que o prazo não é fixado, propriamente, para a propositura da ação, mas para o exercício do direito. E se quase sempre não se atenta para esta circunstância é porque, na maioria dos casos, tais direitos, quando subordinados a prazo, se exercitam por meio de ação.

Dessa foram, o prazo decadencial está ligado ao próprio direito material que poderá – ou não, ser submetido à via judicial. Destaca-se ainda que o Código Civil

¹⁸⁴ AMORIM FILHO, Agnelo, **Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência e para Identificar as Ações Imprescritíveis**, RT, 300:7, outubro/1960, reproduzido RT 711:725-6, outubro/1997.

de 2002, precisamente nos seus artigos 197 até 204, elenca as causas de suspensão e interrupção da prescrição.

O mesmo código refere que “Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”¹⁸⁵ Portanto, a Lei Civil referiu que os prazos decadenciais, como regra, não se suspendem ou interrompem, poderão fazê-lo de forma excepcional. Observa-se que também frente ao disposto nos artigos 195, e 198, I, do Código Civil, que ambos artigos se aplicam à decadência.

Por fim, ao encontro do cerne deste trabalho, é de fundamental importância destacar a ligação dos institutos mencionados com a segurança jurídica. Gustavo Kloh Müller Neves bem observa a questão¹⁸⁶:

Em resumo, a incidência da regra prescricional resulta de critérios valorativos, mas os mesmos valores que determinam o resguardo dos interesses do devedor também salvaguardam o credor, já que, como vimos, um sistema injusto é inseguro. O que podemos evitar, como vimos, são equívocos previamente desqualificáveis, como a aplicação analógica de prazo prescricional, ou ainda a extensão de efeitos não previstos na lei. A aplicação da lei segura, como preconiza a Constituição da República, ao arrolar a garantia prevista no art. 93, IX, é somente aquela que for a abertamente, mas todo silêncio é por si só um erro, porquanto impede a avaliação do conteúdo real da decisão.

Ainda antes de analisarmos especificamente algumas incidências do princípio da segurança jurídica, gostaríamos de salientar que o que é aqui propugnado resultará numa postura diferenciada na aplicação de qualquer prazo prescricional no caso concreto. A aplicação deverá ser feita mediante o modelo proposto por Bruno Troisi (*citação do autor desta citação - Troisi, Bruno. La Prescrizione come Procedimento. Camerino: Edizioni Scientifiche Italiane, 1980*), através do qual se pode verificar, procedimentalmente, a ocorrência das circunstâncias que autorizam a aplicação de um prazo qualquer e fazer um controle do mérito das situações extintivas. Não é desconhecida a existência de um tratamento formal-sistêmico para a verificação do fato jurídico prescrição, no qual se verifica a ocorrência de requisitos estruturais: a existência de uma pretensão; inércia do titular da pretensão; continuidade da inércia por um lapso de tempo; e a ausência de fato impeditivo ou suspensivo. Não há suficiência neste modelo, no entanto, porque ele não responde à pergunta que aqui reputamos central: é necessário consolidar uma determinada situação jurídica para que se produza segurança?

Ao interpretar e fazer incidir a regra prescricional, o aplicador da lei deverá explicar os porquês de sua decisão, bem como determinar a extensão dos efeitos decorrentes da ocorrência da prescrição. Sendo, em nossa visão, um fenômeno processual nas obrigações, resultando ou não de um fenômeno de pós eficácia, será vital decidir, em cada caso, qual o limite dos efeitos da prescrição, quanto aos deveres jurídicos que (não) atinge, e por que se opta pela consolidação. Formalismos são apenas uma maneira de

¹⁸⁵ Código Civil, 2002: “Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”

¹⁸⁶ NEVES, 2008, p. 49-51.

evitar essa reflexão. Os Tribunais, diante das exigências da realidade, sentem-se compelidos a formular soluções que melhor atendam às exigências materiais e dinâmicas de segurança jurídica que atualmente se impõem. O que desejamos é dar início a um rol de argumentos e de situações nas quais, com legitimidade, se tempere a incidência prescricional.”

Como visto, os institutos da prescrição e decadência no âmbito do direito civil são regras destinadas a pacificação social e a concretização do princípio/regra constitucional da segurança jurídica. Passamos a analisar os mencionados institutos na ambiência do direito tributário.

3.3 DIREITO E PRETENSÃO NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.3.1 O crédito e o débito tributário

Taborda¹⁸⁷ assevera que “no direito brasileiro, como de resto em todas as democracias ocidentais contemporâneas, o centro do sistema jurídico é a Constituição – a ordem jurídica fundamental da coletividade, pois ela determina os princípios retores da formação da unidade política e das tarefas estatais, regulando os procedimentos de vencimento de conflitos no interior da coletividade e fundamentando competências”.

Nessa perspectiva, o Sistema Tributário Nacional, fundado a partir do art. 145 da CF/1988 outorga ao Poder Executivo, em especial à administração tributária, a competência para exigir o recolhimento dos tributos. Trata-se de atuação vinculada determinada na legislação tributária e administrativa.¹⁸⁸ As pessoas que compõem a Federação recebem diretamente da Constituição – e só dela – as suas parcelas do poder fiscal. A Constituição é que define a competência tributária de cada uma.¹⁸⁹

O art. 37, XXII¹⁹⁰, da CF/1988 traz a previsão da atuação da administração fazendária, disposição que restou regulamentada pela Lei 11.457/2007, que reorganizou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como regulamentada nos Estados-membros e Municípios de acordo com a sua competência.¹⁹¹

Quando a Constituição estabelece que a administração fazendária deve ser exercida por servidores de carreiras específicas (art. 37, XXII da CF), o constituinte veio conferir tratamento especial ao servidor da Administração Tributária, fortalecendo sobremaneira as carreiras fazendárias titulares da competência indelegável de arrecadar e fiscalizar tributos. Esse tratamento diferenciado foi a melhor forma encontrada pelo constituinte de garantir a segurança dos contribuintes

¹⁸⁷ TABORDA, 2011.

¹⁸⁸ LARANJA; Francisco Silva. **Decadência tributária e segurança jurídica - a extinção do direito à constituição do crédito tributário. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 10, p. 645-676, jul. 2014.

¹⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p.15.

¹⁹⁰ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

¹⁹¹ LARANJA, op. cit., 2014.

contra abusos e arbitrariedades estatais, já que o agente fiscal, tendo a sua atividade submissa à lei (estrita legalidade), não disporá de critérios discricionários para a realização de sua função. Hugo de Brito Machado nos diz que a competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária.¹⁹²

O destaque dado pelo ordenamento jurídico às carreiras do Fisco, contempla e reforça o princípio da eficiência, que, desde a edição da EC 19/98, passou a integrar expressamente o rol de princípios norteadores da atuação administrativa do Estado, constante no caput do art. 37 da Constituição Federal.

A eficiência, que segundo Celso Antonio Bandeira de Mello é conceito inerente ao princípio da boa administração, originário do direito italiano e só pode ser concebido senão na intimidade do princípio da legalidade.¹⁹³ Na mesma direção, Jose Afonso da Silva diz que a eficiência administrativa se obtém pelo melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais) para melhor satisfazer as necessidades coletivas em regime de igualdade dos usuários.¹⁹⁴

Conforme menciona Leandro Manoel Matias e Lima¹⁹⁵, o princípio da eficiência é harmônico com as regras e princípios de nossa Constituição, mas sua operacionalidade não é compatível com a simples exigência de que “o melhor seja realizado pelo menor valor”, mas sim que meios idôneos e econômicos sejam tomados em relação a um fim constitucionalmente previsto ou constitucionalmente determinado e que seja obrigação da Administração Pública optar por meios que, além de levarem a menores gastos dela própria e dos contribuintes, promovam outros direitos fundamentais. Ademais, o dever de eficiência da Administração Tributária, nesses termos, estaria em uma lógica central de promoção dos direitos humanos e do desenvolvimento econômico, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

A partir das premissas acima verifica-se que o objetivo maior do direito é, através de princípios e normas, regular as relações de relevante interesse existentes

¹⁹² MACHADO; Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 232.

¹⁹³ MELLO, 2004, p.112.

¹⁹⁴ SILVA; Jose Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 683.

¹⁹⁵ LIMA; Leandro Manoel Matias. **A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a Moral Tributária dos contribuintes**. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n.1, 2015. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rdda/article/viewFile/85176/92162>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

entre os membros da sociedade. Visa o estabelecimento de regras e diretrizes para o comportamento das pessoas em prol da segurança e estabilidade das relações.¹⁹⁶

O dicionário Houaiss traz a significação de relação como sendo: vinculação de alguma ordem entre pessoas, fatos ou coisas; ligação, conexão, vínculo. Por outro lado, Alfredo Augusto Becker¹⁹⁷ aprofunda e examina minuciosamente e nos aponta que “a relação é o *gênero* de uma realidade espiritual (que existe no mundo do pensamento) e este gênero se subdivide em diversas espécies, exemplo: relação social, relação geográfica, relação política, etc. Uma espécie do gênero relação é a relação jurídica”. E continua o doutrinador “a relação jurídica é anormal, pois ela não foi encontrada *in natura* no mundo, mas é consequência (efeito) da atuação de um *instrumento* (a regra jurídica) construído pelo ser social (Estado) para agir.”

Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é a definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.¹⁹⁸ A relação jurídica tem dois polos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único polo admissível das relações jurídicas.¹⁹⁹ Portanto, o sujeito é elemento fundamental da relação jurídica, sem o que ela inexistente, não obstante a opinião em contrário de certos doutrinadores.²⁰⁰ Em conclusão, temos que admitir, em toda relação jurídica, há o sujeito, como ser capaz de direitos e obrigações, a quem se dá o nome de pessoa. E a idoneidade de ser sujeito se diz personalidade, a qual enfeixa esses atributos. ou melhor, condiciona tal estado.²⁰¹

Na ambiência do direito tributário, Ricardo Lobo Torres conceitua a relação jurídica tributária como sendo aquela que “estabelecida por lei, une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais)”.²⁰²

¹⁹⁶ OLIVEIRA; Gustavo Goiabeira. Considerações sobre a relação jurídica tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 60, p. 37-55, jan./fev. 2005.

¹⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 358-359.

¹⁹⁸ CARVALHO; Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 291

¹⁹⁹ BECKER, 2013, p. 361.

²⁰⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira; ARANHA, Oswaldo. Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional vol. 2 | p. 371 - 392 | Maio / 2011.

²⁰¹ BANDEIRA DE MELLO; OSWALDO ARANHA. Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional vol. 2 | p. 371 - 392 | Maio / 2011 DTR\2012\1027

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 185.

Observando minuciosamente o tema, Becker²⁰³ afirma que “da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência pode irradiar-se uma eficácia jurídica (efeitos jurídicos) mínima, média ou máxima; noutras palavras, a relação jurídica pode ser de conteúdo *mínimo* (direito e dever) ou de conteúdo *médio* (direito, pretensão e dever, obrigação) ou de conteúdo máximo (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição).” Continua o doutrinador explicando que na “relação jurídica de conteúdo mínimo (direito e dever), o sujeito ativo e o sujeito passivo estão vinculados (ligados) juridicamente um ao outro, tendo aquele o direito à prestação e este o dever de prestá-la. Mas *ter* o direito à prestação, ainda não é *poder exigir-la* (pretensão). Por sua vez, a existência da exigibilidade (momento estático: existência da pretensão) distingue-se do *exercício* desta exigibilidade (momento dinâmico: exercício da pretensão)²⁰⁴. Seguindo o raciocínio, “na relação jurídica de conteúdo médio (direito, pretensão e correlativos dever, obrigação), a exigibilidade da prestação (existência da pretensão), ainda não são o *poder coagir* alguém a realizar a prestação (coação) e nem o *exercício* da coação”.²⁰⁵ Finalizando o exercício aponta o doutrinador que “se uma pessoa (sujeito ativo) tem o direito a uma prestação e pode exigir-la e a exige (exerce a pretensão), *ainda assim*, a prestação pode não se realizar: ou porque o sujeito passivo ignora a incidência da regra jurídica (desconhece a lei ou a interpreta erroneamente) ou porque ignora a exigibilidade ou porque não quer (ato de vontade). Então, se a eficácia jurídica foi integral (relação jurídica de conteúdo máximo: direito, pretensão, coação e correlativos), ao sujeito ativo ainda resta um último recurso: ele pode coagir (coação) e coage (exerce a coação) o sujeito passivo a realizar a prestação.”²⁰⁶

Jose Souto Maior Borges²⁰⁷, em obra peculiar sobre o tema “Obrigação Tributária” leciona que “obrigação tributária é um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN – Código Tributário Nacional. Quer dizer: esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal - §1º); ora consiste em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias - §2º e 3º).”

²⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 366.

²⁰⁴ *Ibid.*, p. 366.

²⁰⁵ *Ibid.*, p. 366.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 366.

²⁰⁷ BORGES; Jose Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. Porto Alegre: Malheiros, 1999. p.41.

Ricardo Lobo Torres conceitua a relação jurídica como sendo complexa, apontando os vínculos existentes entre Fisco e contribuinte. Destaca o vínculo principal, que corresponderia ao direito da Fazenda Pública em exigir a prestação tributária e o respectivo dever do contribuinte, sujeito passivo, em pagar o tributo, e também os demais vínculos de acordo com os encargos formais. Mas vai além disso, introduzindo na discussão acerca dos vínculos da relação jurídica tributária os princípios da confiança nos atos da administração e do tratamento igualitário, em uma concepção constitucional do tema.²⁰⁸ Por outro lado, mas de forma muito próxima, Hugo de Brito Machado²⁰⁹ ministra e complementa que “a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma *lei* em sentido restrito. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador*, ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.²¹⁰ Como visto a relação tributária, como menciona Leandro Paulsen²¹¹, “é uma relação obrigacional cujo conteúdo é uma prestação pecuniária. Num dos pólos, está o devedor; no outro, o credor. Obrigação e crédito pressupõem um o outro. A obrigação, quando surge, já se estabelece em favor do sujeito ativo. À obrigação, pois, do ponto de vista da fenomenologia da relação jurídica, corresponde o crédito e vice-versa. Mas o CTN, por ficção, diz do surgimento da obrigação com a ocorrência do fato gerador (art. 113,§1º)²¹² e da constituição do crédito através do lançamento (art. 142)²¹³. Isso porque se refere ao crédito formalizado, certo e líquido, oponível ao sujeito passivo.

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. edição. Rio de Janeiro: Renovar 1995, p. 185.

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Malheiros. 2004, p. 122.

²¹⁰ ATALIBA; Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. Porto Alegre: Malheiros, 2016. p.55.

²¹¹ PAULSEN, 2011, p. 933.

²¹² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²¹³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

Neste momento, já identificado o nascimento da relação obrigacional tributária (fato imponível)²¹⁴, ou seja, a configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso,²¹⁵ enfim, nasce e vem ao mundo o direito do sujeito ativo (Estado). É exatamente neste momento que começa a fluir o prazo decadencial, pois ele flui a partir do nascimento do Direito para o sujeito ativo, que, no caso, é o Estado.

A relação obrigacional nasce com o fato gerador (relação jurídica tributária efetivada), mas continua seu percurso de vida com o chamado Lançamento. Antes do lançamento, o direito *existe*, porém sem *exigibilidade* (não pode ser exigido). O fato jurídico do lançamento acrescenta o efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito.²¹⁶

José Souto Maior Borges²¹⁷ inicia a sua obra específica sobre o tema do lançamento tributário – e assim intitulada – com a afirmativa de que “o estudo do crédito tributário postula o reconhecimento das suas relações com a obrigação tributária”. Desse modo, prossegue José Souto Maior Borges, afirmando ainda que “a elaboração jurídico-científica somente poderá progredir partindo-se do dado em que o relacionamento obrigação/crédito consiste”

O art. 113²¹⁸ do Código Tributário Nacional e seus parágrafos é a única previsão legal que temos sobre a obrigação tributária. A partir da previsão legal,

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²¹⁴ Pontes de Miranda designava o fato imponível por suporte fático. Escreve: “A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito” (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969, ed. RT, tomo II, pag. 366).

²¹⁵ ATALIBA, 2016, p. 69.

²¹⁶ BECKER, 2013, p.383.

²¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Porto Alegre: Malheiros, 1999. p. 39.

²¹⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

depreende-se que o legislador não traz qualquer definição do instituto, mas apenas enuncia que a obrigação tributária possui duas espécies: a principal e a acessória. Ademais, com relação à obrigação principal, o legislador fixa o momento do seu surgimento: a ocorrência do fato gerador.²¹⁹ Disso depreende-se que a obrigação tributária é a relação jurídica formada a partir do vínculo que une o credor (sujeito ativo) e o devedor obrigado (sujeito passivo) impondo o cumprimento de determinado comportamento, que pode ser o pagamento de um débito ou a observância de determinadas condutas.²²⁰

Decorrência da obrigação é o crédito tributário. Significa dizer, o direito de crédito do Fisco é um reflexo da obrigação do sujeito passivo. Nesse sentido, José Souto Maior Borges²²¹ afirma categoricamente: “(...) o direito de crédito tributário não é senão um ‘reflexo’ da obrigação tributária, dado que para o Código Tributário Nacional o crédito tributário ‘decorre’ da obrigação tributária (...)”.

Nunca é demais lembrar que o surgimento da obrigação se dá com a efetiva ocorrência do fato gerador, como já visto, e, no desenrolar dos acontecimentos, o direito do credor (Fazenda Pública) será constituído (formado e acabado) com o resultado do ato que formaliza a existência do crédito tributário, que é o lançamento. Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi²²², o crédito tributário é relação jurídica que decorre mediatamente do fato jurídico tributário e, imediatamente, de ato formalizador de autoridade ou ato do particular. Continua Eurico²²³ afirmando que o lançamento, como ato aplicação, é *condição suficiente* do crédito tributário, que, por sua vez, é *condição necessária* do lançamento. Havendo lançamento, há crédito, mas o fato de haver crédito não implica necessariamente a existência de lançamento. Antes do lançamento não há débito, obrigação individualizada e concretizada; há tão-só, uma relação entre o dever jurídico do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e o dever do Fisco, que se define como um poder-dever, de realizar o lançamento.²²⁴

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

²¹⁹ BRANDÃO; Daniela Augusta Santos. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: (im)prescindível, (in)dispensável, (des)necessário? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.118, p. 117-148, set./out., 2014.

²²⁰ Ibid.

²²¹ BORGES, 1999, p. 45.

²²² SANTI; Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 98.

²²³ Ibid., p. 98.

²²⁴ BORGES, 1999, p. 451.

Neste momento é importante termos êxito na identificação, conceituação e os reflexos jurídicos do citado “lançamento”.

Vejam os o entendimento de Alfredo Augusto Becker²²⁵:

O lançamento, (“*ascertainment*”) tributário consiste na série de atos *psicológicos e materiais e/ou jurídicos* praticados pelo *sujeito passivo* (contribuinte), ou pelo *sujeito ativo* (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de investigando e analisando fatos pretéritos:

- a) constatar a *realização* da hipótese de incidência e a *incidência* infalível (automática) da regra jurídica tributária que ocorreu no momento em que aquela sua hipótese de incidência se realizou;
- b) captar o fato que realizou o *núcleo (base de cálculo)* daquela hipótese de incidência e que já estava predeterminado pela regra jurídica ao indicar a base de cálculo do tributo;
- c) proceder a *transfiguração* daquele núcleo (base de cálculo) em uma *cifra aritmética*, mediante a aplicação do método de *conversão* (peso, medida ou valor) já preestabelecido pela regra jurídica;
- d) calcular a quantidade *aritmética* do tributo, mediante a aplicação da *alíquota* (que fora prefixada pela regra jurídica) sobre o núcleo da hipótese de incidência (base de cálculo) agora já *transfigurado* numa cifra aritmética.

Verifica-se que o conceito trazido por Becker já vem com a superação do debate acerca do lançamento ser ato privativo da autoridade tributária ou não. Para o presente trabalho tal debate é desimportante, todavia é bom consignar que a jurisprudência pátria já sedimentou o assunto, em sede de julgamento submetido ao regime de Recursos Repetitivos, afirmando que A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado, e ainda, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo²²⁶

A matéria restou sumulada pela STJ, nestes moldes²²⁷:

²²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 382.

²²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.143.094. Relator: Ministro Luiz Fux. São Paulo, 09 de dezembro de 2009. Supremo Tribunal Federal, 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1143094&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 19 fev. 2018.

²²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Sumula 436. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?matéria='DIREITO TRIBUTÁRIO'.mat.>>. Acesso em: 19/02/2018.

Súmula 436 - A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Importante é o destaque de Becker²²⁸, quando afirma que “o lançamento é um momento lógico jurídico que existe na criação de todo e qualquer tributo e a natureza dos atos que realizam o lançamento pode ser psicológica, material, econômica ou jurídica. A pessoa incumbida de praticar os atos que realizam o lançamento pode ser tanto o sujeito *ativo da relação* jurídica, quanto o sujeito passivo, ou ambos, ou terceiro. Tudo depende do que estiver predeterminado na regra jurídica que disciplina o lançamento e cuja criação fica ao arbítrio do legislador.”

O nosso direito tributário positivo, no que é acorde a prática fiscal, consagra o lançamento como um procedimento administrativo, que vai desde o momento da realização do fato gerador até o cumprimento normal da obrigação tributária, dentro da via administrativa.²²⁹ A notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponente ao contribuinte.

Notificado o contribuinte, o lançamento somente poderá ser alterado, nos moldes do art. 145²³⁰ do CTN caso haja impugnação do sujeito passivo, que instaurará a fase litigiosa do processo administrativo fiscal (PAF), nos moldes do art. 14 do Decreto nº 70.235/72²³¹; por recurso de ofício, que trata o art. 34 do Decreto nº 70.235/72²³² ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN.²³³

²²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ed. Noeses. 2013, p. 384.

²²⁹ NOGUEIRA; Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. [S.l.]: Resenha tributária, 1973. p.87

²³⁰ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

²³¹ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

²³² Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

²³³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determinar;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

Vale aqui mencionar a lição de Américo Masset Lacombe²³⁴ que diz que “o art. 145 do CTN estabelece a regra da imutabilidade do lançamento, desde que tenha ocorrido a notificação regular do sujeito passivo. A notificação será feita pessoalmente, ou por comunicação escrita, desde que o referido sujeito passivo tenha domicílio fiscal certo, eleito ou determinado por lei. O artigo enumera, no entanto, os casos em que o lançamento pode ser revisto. Essa enumeração não é exemplificativa, mas taxativa. É evidente que o lançamento poderá, em qualquer circunstância, ser alterado por decisão do Poder Judiciário, desde que se verifique que a Administração constituiu o crédito tributário (*obligatio, Haftung*, relação de responsabilidade) com base em fato não previsto na hipótese de incidência da norma, ainda que não tenha havido recurso de ofício, e ainda que não se esteja diante dos casos enumerados no art. 149.”

A relação obrigacional tributária tem como marco importante a constituição definitiva do crédito tributário, que se dá com final da fase administrativa, como visto acima. Relembrando as palavras de Alfredo Augusto Becker, aqui é o momento que está presente a relação jurídica conteúdo *médio* (direito, *pretensão* e dever, obrigação). Enfim, nasce e vem ao mundo a pretensão do sujeito ativo (Estado). É exatamente neste momento que começa a fluir o prazo prescricional, pois ela flui a partir do nascimento da pretensão para o sujeito ativo, que, no caso, é o Estado.

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

²³⁴ LACOMBE; Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 354.

3.3.2 Decadência: perda do direito do Fisco de lançar tributos

Eurico Marcos Diniz de Santi²³⁵ menciona que os princípios informadores da decadência e da prescrição no direito tributário são: Princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Legalidade é a qualidade daquilo que é conforme a lei. Princípio da legalidade é um princípio relativo à lei formal, que atenda as formalidades da Constituição. A relação tributária deve ser regulada por lei, por lei formal.²³⁶ Aprofundando o tema, Roque Antonio Carrazza²³⁷ menciona que é “o Poder Legislativo que determina os rumos da tributação, desde que, no entanto, se submeta aos princípios constitucionais que informam (anterioridade, igualdade, não confiscatoriedade, capacidade contributiva, respeito à liberdade e à propriedade etc.) e leve em conta o direito fundamental dos contribuintes a uma vida digna (cf. art. 1º, IV da CF).” Continua o jurista²³⁸ “o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.”

Por outro lado, no que tange ao princípio da segurança jurídica, além do que já citamos em nosso tópico primeiro deste trabalho, neste momento do trabalho é importante pautar algumas ideias trazidas por Heleno Taveiro Torres, que analisando nosso ordenamento jurídico menciona que “o sistema jurídico, ao tutelar um fim sistêmico de segurança jurídica e da confiabilidade no seu conteúdo e na ação dos órgãos e autoridades públicos, permite criar um “estado de confiança” no ordenamento. Para tanto, habilita uma série de meios para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrente de condutas do Estado contrárias a este “estado de confiança”. Justifica-se este esforço, pois o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras. Esta garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos particulares coincide no conteúdo do princípio da proteção da confiança legítima, seja qual for a

²³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Ed. Max Limonad. 2001, p.98.

²³⁶ MORAES; Bernardo Ribeiro. **Compendio de Direito Tributário**. Porto Alegre: Forense, 2002. p. 92. v.2.

²³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. 2017, p. 284.

²³⁸ *Ibid.*, p. 285.

função estatal envolvida (legislativa, executiva ou judicial). E só há confiança porque o ordenamento propõe-se a preservar e proteger seus efeitos, mediante tutela institucional. Essa distinção entre confiança individual (expectativas formadas a partir da existência do sistema jurídico) e confiança tutelada pelo sistema (por meio de regras específicas ou como cláusula geral) é fundamental para evitar confusões sobre a própria noção de "confiança".²³⁹

Continua Torres, no mesmo raciocínio, asseverando que “a experiência ou a prática de criação e aplicação de normas tributárias gera, a exemplo da legalidade ou do próprio ordenamento jurídico, expectativas legítimas de confiança, como uma espécie de "correção" do ordenamento ou da própria legalidade na redução de complexidade do mundo exterior. Como o risco e a insegurança são simplesmente reduzidos, mas não integralmente eliminados pelo simples existir do "sistema" ou da "legalidade" que nele se integra, dada a complexidade das situações do mundo da vida que são colhidas como hipóteses de incidência das leis ou das vicissitudes às quais o ordenamento vê-se exposto, a "confiança funcional" assume o papel de promover justiça nas situações concretas nas quais nem a legalidade nem a previsibilidade de validade do ordenamento foram capazes de garantir.”²⁴⁰

Tanto a *decadência* como a *prescrição* estabilizam as relações jurídicas e se prestam, portanto, como instrumento de realização da segurança jurídica.²⁴¹ A prescrição e a decadência foram introduzidas no ordenamento jurídico pelo direito civil, todavia, em direito tributário, as normas de decadência e prescrição adquirem contornos próprios, diferenciando-se em alguns pontos do direito civil.²⁴²

As distinções começam no plano constitucional. Constituição Federal de 1988 exige que a decadência e a prescrição, no âmbito tributário, sejam tratadas somente através de Lei Complementar²⁴³

²³⁹ TORRES; Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 216.

²⁴⁰ Ibid., p. 216.

²⁴¹ MACHADO; Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 221.

²⁴² SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. **Direito Tributário Digital Informatização Fiscal – o uso da tecnologia no Sistema tributário Nacional**. Ed. Quartier Latin. 2014, p. 247.

²⁴³ Art. 146. Cabe a Lei Complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A norma geral não é necessária apenas para a definição dos institutos descritos no art. 146, III, mas para a conformação de todo o seu regime jurídico, entendido como o plexo de normas que os regulam.²⁴⁴ Portanto, esses temas não estão ao talante do legislador ordinário, eis que foram previstos no Código Tributário Nacional e, portanto, só podem ser manejados por meio de normas gerais, o que implica dizer que necessitam de lei complementar.²⁴⁵ Vale lembrar que a lei complementar, nas palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz.²⁴⁶

Por outra banda, podemos concluir que outras situações que circundam a decadência e prescrição tributárias, como as causas de suspensão e interrupção da prescrição, também devem ser regulamentadas por Lei Complementar?

O primeiro ponto é a questão da adequação do art. 146 da CF/88²⁴⁷ ao Princípio Federativo, ou seja, o Congresso Nacional poderá estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária” (Lei Nacional), por outro lado, a União não pode ofender a autonomia dos entes federados (Estados, DF e Municípios).

Pedimos vênias para colacionarmos parte do Voto da Ministra Carmem Lucia, em seu voto dado no RE 559.943/RS²⁴⁸, onde é destacada a mencionada preocupação:

²⁴⁴ FRATTARI, Rafhafel. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes, 2010. p.269.

²⁴⁵ Ibid., p.269.

²⁴⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 211.

²⁴⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 559.943/RS. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2009. Supremo Tribunal Federal, 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=551049>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

[...] Importante destacar que uma das grandes preocupações que cercam as diversas conceituações das normas gerais é a compatibilização com o princípio federativo, ou seja, à autonomia tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Há de se evitar que a União coarte a atuação legislativa dos demais entes federados ao argumento de estar dispendo sobre normas gerais de direito tributário [...]

Em pesquisa a um conceito que pudesse compatibilizar a problemática acima mencionada, localizamos junto à jurisprudência do STF, um julgado²⁴⁹ que enfrentou o indigitado problema, vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. [...]

2. **A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica**, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, "gerais" não significa "genéricas", mas sim "aptas a vincular todos os entes federados e os administrados". [...]

Leandro Pausen²⁵⁰ leciona que “o art. 146, III, b, da CF, ao exigir lei complementar para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, refere-se expressamente à decadência e à prescrição. A prescrição é, assim, considerada pela própria Constituição, inequivocamente, norma geral de Direito Tributário sob reserva de lei complementar. E, como não se pode conceber prescrição sem termo inicial ou sem prazo, tampouco negar que as suspensões ou interrupções, interferem diretamente na sua contagem, impõe-se concluir que todos estes aspectos, pois, estão sob a reserva de lei complementar. Assim, não têm validade termos, prazos, hipóteses de suspensão ou de interrupção estabelecidos por lei ordinária, que desbordem do regime constante do CTN, recepcionado que foi este como lei complementar.”

²⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso extraordinário nº 433.352/MG. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de maio de 2010. Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28433352%2E%2E+OU+433352%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hqh5yoh> > Acesso em: 21 fev. 2018. (STF, 2º T. RE 433.352, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 28/05/2010, Grifo nosso).

²⁵⁰ PAULSEN, Leandro – **Dir. Trib. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Livraria do Advogado. 13 edição. 2011, p. 1263.

Mesmo entendimento é encontrado junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª região tem afirmado que Tanto a Constituição de 1967 como a de 1988 conferiram apenas à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, nas quais se insere a prescrição e que não poderia o artigo 40 da Lei nº 6.830/80 instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar²⁵¹:

Mais recentemente e analisando um caso envolvendo uma Massa Falida e a legislação falimentar, o TRF4 entendeu que as hipóteses de suspensão e interrupção do prazo prescricional previstas em diversas leis ordinárias não se aplicam ao crédito tributário, em razão do disposto no art. 146, III, 'b', da CF/88, segundo o qual a matéria está reservada à Lei Complementar (CTN, arts. 151 e 174). Assim, considerando que a execução fiscal independe do andamento da falência (artigo 187 do CTN), são inaplicáveis os arts. 47 e 134 do Decreto-Lei nº 7.661/45, devendo o cômputo da prescrição seguir as disposições do art. 174 do CTN.²⁵²

Diante disso, podemos concluir que, no Direito Tributário (credito de natureza tributária), o prazo decadência e prescricional, bem como as causas de suspensão e interrupção, tem de serem tratadas mediante Lei Complementar e tal fato não fere o Princípio Federativo.

Principiemos agora a análise e os contornos jurídicos do instituto da decadência no direito tributário. Segundo Francisco Alves dos Santos Junior²⁵³, “segundo o direito tributário do Brasil, tem-se por decadência do crédito tributário o fenômeno de direito material que extingue o referido crédito (art. 156,V do CTN), e a respectiva obrigação tributária (§1º do art. 113, do CTN), quando não lançado pela Fazenda Pública nos prazos fixados em lei complementar.”

Como visto anteriormente, quando o Direito Material “nasce”, “vem ao mundo”, este é o exato momento que começa a fluir o prazo decadencial ao menos

²⁵¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Corte Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº:0004671-46.2003.404.7200/SC. Relator: Luciane Amaral Correa Munch. Santa Catarina, 15 de setembro de 2010. **Tribunal Regional Federal**, 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3519793>. Acesso em: 21 fev. 2018.

²⁵² BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. **AC nº 5003866-30.2011.404.7005**. Relator: Rômulo Pizzolatti. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3519793>. Acesso em: 21 fev. 2018.

²⁵³ SANTOS JUNIOR, 2001, p.100.

no campo do direito civil. Mas quando nasce esse direito? No campo do Direito Tributário, quando nasce a obrigação tributária. Mas quando nasce a obrigação tributária? Geraldo Ataliba, explica que o fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.²⁵⁴

Podemos concluir que a decadência correria a partir do nascimento da obrigação tributária? Na perspectiva do direito civil sim, mas no direito tributário existem regras específicas que regulam a questão. Melhor explicando: Com o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente da incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, surgem o débito e o crédito tributários,²⁵⁵ todavia o crédito tributário precisa ser “lançado”, nos moldes dos art. 142 do CTN²⁵⁶. O lançamento é o ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.²⁵⁷

Para a compreensão e entendimento da decadência no direito tributário é fundamental a noção e a definição do ato administrativo denominado “lançamento”, como vimos acima. O direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, é um direito potestativo, que alguns preferem chamar de poder-dever da Administração Tributária.²⁵⁸ O direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento pode sempre ser satisfeito mediante conduta da própria Fazenda Pública, tenha havido, ou não, a colaboração do sujeito da obrigação tributária.²⁵⁹ Hugo de Brito Machado²⁶⁰ esclarece que “a satisfação do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento independe de ação judicial que proteja esse direito”. É típico direito

²⁵⁴ ATALIBA, Geraldo; **Hipótese de incidência Tributária**. Ed. Malheiros. 2016, p. 68.

²⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Ed. Livraria do Advogado. 2015, p. 217.

²⁵⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

²⁵⁷ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Forense. 2015, p.1188.

²⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (org). **Curso de Direito Tributário**. Ed.Saraiva. 2011, p.226.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 227.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 227.

potestativo, portanto. Assim, o prazo estabelecido por lei para a Fazenda Pública exercer o seu direito de constituir o crédito tributário é indiscutivelmente um prazo de *decadência*.

Importante, neste momento, pontuar que o CTN traz regras que normatizam e disciplinam o instituto da decadência no Direito Tributário. Vale lembrar que as regras são aplicáveis em forma de tudo-ou-nada, de forma que somente existem duas possibilidades: ou a regra é válida, e então deve-se aceitar suas consequências jurídicas, ou a regra não é válida, e então não conta para a decisão.²⁶¹ Por isso mesmo, é correto fixar que as regras são normas que ordenam, proíbem ou permitem algo definitivamente ou autorizam algo definitivamente²⁶².

A partir deste prisma temos que analisar os dois dispositivos (regras) no CTN que cuidam da decadência do Direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário. O primeiro deles é o art. 173²⁶³.

O art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional estabelece uma regra geral aplicável em se tratando de tributos ordinariamente submetidos a lançamento de *ofício* e por *declaração*.²⁶⁴ Diz que o prazo de decadência do direito de lançar começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado²⁶⁵.

Luciano Amaro²⁶⁶ explica com propriedade essa regra dizendo que: “esse prazo se aplica aos lançamentos que devam ser implementados pelo sujeito ativo como condição de exigibilidade do tributo, ou seja, o lançamento de *ofício* e o lançamento por *declaração*. Se cabível, no ano X, a consecução de lançamento de *ofício* (por ser essa modalidade normal de lançamento do tributo, ou porque o sujeito

²⁶¹ CEZNE, Andrea Nárriman. A TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DAS PERSPECTIVAS DE RONALD DWORKIN E ROBERT ALEXKY. Revista de Direito Constitucional e Internacional | vol. 52/2005 | p. 51 - 67 | Jul - Set / 2005.

²⁶² GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. Ed. Livraria do Advogado.2011, p. 31.

²⁶³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

²⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (org). Curso de Direito Tributário. Ed.Saraiva. 2011, p. 229.

²⁶⁵ *Ibid.*, p. 230.

²⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Saraiva. 2009, p. 409.

passivo se tenha omitido no cumprimento do dever de declarar ou de pagar antes de qualquer exame do sujeito ativo), esse lançamento deve ser efetuado, sob pena de decadência, em cinco anos (ou seja, até o final do ano X + 5). Da mesma forma, se foi apresentada a declaração exigida e a autoridade administrativa deixa de efetuar o lançamento no exercício em que poderia fazê-lo, o seu direito decai no referido prazo.”.

Prescreve a regra do Art. 173, II do CTN que a contagem do prazo decadência de cinco anos começa da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. É pressuposto para a aplicação do dispositivo a existência de lançamento anterior, praticado a tempo e a hora, mas com vício de forma.²⁶⁷

Leandro Paulsen²⁶⁸ menciona que “quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo fiscal), terá o fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito.” Importante frisar que das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre qualquer prazo.²⁶⁹

Luciano Amaro²⁷⁰ faz uma severa crítica a regra do art. 173, inciso II do CTN, mencionando que o dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). Por outro lado, e contrariamente ao entendimento de Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado²⁷¹ entende que “a lei pode estabelecer casos de suspensão e de interrupção de prazos de decadência. Cuida-se, é certo, de tratamento excepcional porque os prazos de decadência em geral não são susceptíveis de suspensão nem de interrupção, mas não nos parece que tenha de

²⁶⁷ FRATTARI, Rafhafel. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Ed. Arraes. 2010, p.178.

²⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. Ed. Livraria do Advogado. 2015, p. 252.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 252.

²⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Saraiva. 2009, p. 407.

²⁷¹ MACHADO, 2011, p. 231.

ser assim sempre. O legislador pode introduzir exceções e com isto não estará cometendo nenhum dislate.”

Hugo de Brito Machado Segundo²⁷² faz um importante alerta e uma crítica sobre esta regra, qual seja: “a disposição desse inciso II pode transmitir a impressão de que se trata de uma “exceção” à regra segundo a qual os prazos de decadência não se suspendem nem se interrompem. Com efeito, constituído o crédito tributário através do lançamento, a sua ulterior anulação por vício formal ensejaria o reinício do prazo de decadência, em autêntico exemplo de interrupção desse prazo. Não se trata, contudo, de verdadeira interrupção, mas da abertura de um *novo* prazo de caducidade. A distinção pode parecer cerebrina, mas não o é. Caso se tratasse de interrupção do prazo de decadência, a Fazenda Pública teria a “reabertura” desse prazo, podendo lançar novamente inclusive quantias não abrangidas no primeiro lançamento, o que na verdade não acontece. Com efeito, um lançamento anulado por vício formal só pode ser refeito, no prazo de cinco anos contados da decisão que o anulou, para exigir os mesmos valores já lançados (ou valores inferiores), com a correção do defeito formal. Não é possível “aproveitar” o novo prazo, surgido com a declaração da nulidade formal, para exigir *outras* quantias não lançadas inicialmente, pois em relação a estas se operou inevitavelmente a decadência.”

No que tange ao parágrafo único do art. 173 do CTN existem muitas discordâncias de opiniões na doutrina e inexistente consenso. A jurisprudência encontrou aplicabilidade desta regra e diz que ela incide para antecipar o início do prazo de decadência que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, sendo uma espécie de regra especial em relação a regra geral do inciso I do art. 173. Para a melhor compreensão o melhor é a leitura atenta do Voto do Min. Francisco Falção no Recurso Especial nº 909.570/SP²⁷³:

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALÇÃO (RELATOR): Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do presente recurso. Conforme narrado pelas decisões anteriores (fls. 112/3 e 158/9), cuida-se de fatos geradores ocorridos em maio de 1985, que ensejariam a incidência de ICMS. Em 1888, o fisco estadual avisou os recorridos do “início dos

²⁷² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Porto Alegre:Atlas. 2017, p. 396.

²⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 909.570/SP. Relator: Ministro Francisco Falção. São Paulo, 17 de maio de 2007, Superior Tribunal de Justiça, 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2945218&num_registro=200602718063&data=20070517&tipo=51&formato=HTML>. Acesso em: 23 fev. 2018. (grifo nosso).

trabalhos de fiscalização, que culminaram no bojo do respectivo procedimento administrativo [...] na lavratura do auto de infração e imposição de multa em 1992".

Decidiu o aresto recorrido que encimado aviso de procedimento administrativo fiscal excluiria o termo inicial previsto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Antes de adentrar à resolução da questão, cumpre esclarecer que não tratam os autos da hipótese versada pela súmula 153/TFR, perfilhada por esta Corte, que tem o seguinte teor:

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

Isso porque, no caso dos autos, não houve notificação de auto de infração ou de lançamento, mas apenas aviso de trabalhos de fiscalização do fisco, remanescendo ainda discussão acerca do direito de formação do crédito tributário.

Por outro lado, não há divergência quanto ao enquadramento do ato do fisco ao disposto no parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

[...]

Mas o que se busca saber, em última instância, é a definição do termo inicial a que se refere o encimado parágrafo único.

De fato, o início da constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento afasta o termo inicial previsto no inciso primeiro do artigo 173 do CTN, mas não por constituir verdadeiro marco interruptivo da decadência, mas sim por antecipar o dies a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito.

Nesse sentido é o entendimento de Leandro Paulsen, in *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 1275.

"- Antecipação do termo a quo do prazo decadencial. '... o contribuinte foi notificado pelo Fisco, no próprio exercício em que o lançamento podia ser efetuado, digamos no dia 30 de junho do exercício; a partir de 1º de julho desse mesmo exercício em que foi iniciado o lançamento é que começa a correr o prazo fatal de 5 anos para a conclusão do seu lançamento. A decadência, aqui, não vai esperar o fim do exercício, mas se consumará antes, porque a constituição do crédito tributário, pela medida preparatória ao lançamento, a notificação, também antes se iniciara.' (formulado por Walter Palds Valéria, em seu Programa de Direito Tributário, Parte Geral, 10ª edição, Ed. Sulina, 1991, p. 122). (original destacado)

O que o parágrafo único faz é estabelecer que, iniciado o trabalho de lançamento do crédito tributário e notificado o contribuinte dentro do exercício em que ocorreu o fato gerador, tem início o curso do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, com a antecipação da data ordinária (primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu o fato gerador, art. 173, I, do CTN), que fica afastada.

Mas, se referida notificação se der após a data prevista no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, não surtirá efeitos no que se refere ao curso decadencial.

Invoca-se novamente o magistério de PAULSEN (2006, p. 1276):

" - Notificação posterior ao início do prazo. 'A notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende.' (DELGADO, José Augusto. *Reflexões Contemporâneas sobre a Prescrição e Decadência em Matéria Tributária*. Doutrina. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. RFDT 10/21, ago/04)

- O problema está na hipótese em que tal notificação seja feita após já ter tido início o prazo de decadência (contado de acordo com a regra do item I do caput do dispositivo). Nessa hipótese, o prazo decadencial já terá tido

início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para 'constituir o crédito' e não para 'começar a constituir o crédito'. Em suma, parece-nos que o parágrafo só opera para antecipar o início do prazo decadencial, não para interrompê-lo, caso ele já tenha tido início de acordo com o item I do caput do dispositivo.' (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 384)" (original destacado).

Esta é a hipótese dos autos, pois, conforme encimado, os fatos geradores se deram em 1985, e a notificação da fiscalização foi efetuada somente em 1988. Desse modo, o termo inicial do prazo decadencial ocorreu em 01.01.1986 (art. 173, I, do CTN), tendo se findado em 01.01.91.

Tais as razões expendidas, dou provimento ao recurso especial, com o restabelecimento do decisum de primeiro grau (fl. 114).

É o voto."

Além do art. 173 do CTN existe outra regra que disciplina a Decadência no direito tributário, que está positivada no art. 150, §4º do CTN²⁷⁴:

Alexandre Rossato Ávila²⁷⁵ leciona que a norma do art. 173, I do CTN é regra geral da decadência no direito tributário e que o art. 150§4º, do mesmo diploma regra especial de decadência, pois regula os casos de tributos lançados por homologação.

Para a compreensão da regra especial de decadência se faz necessário o aprofundamento do conceito e consequência do chamado lançamento por homologação, a figura do *lançamento por homologação* construída pelo legislador do Código Tributário Nacional se trata em verdade da homologação das atividades realizadas pelo contribuinte.²⁷⁶

Enquanto o lançamento por declaração se caracteriza pelo fato de o contribuinte "levar" os fatos a Autoridade tributária e esta fazer o cálculo (determinar a base de cálculo e aplicar a alíquota do tributo) do valor devido e notificar o contribuinte para este realizar o pagamento do débito, nos moldes do art. 147 do CTN²⁷⁷, no lançamento por Homologação, o contribuinte "faz tudo", ou seja,

²⁷⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

²⁷⁵ ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

²⁷⁶ FRATTARI, Rafhafel. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Ed. Arraes. 2010, p. 149.

²⁷⁷ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

descreve os fatos, determina a base de cálculo, aplica a alíquota e efetiva o pagamento, nos moldes do Art. 150 do CTN²⁷⁸. A Autoridade Tributária simplesmente homologa ou não todo o trabalho realizado pelo contribuinte, dentro do prazo de 5 anos, fixados pela lei.

Leandro Paulsen nos ensina que “o Lançamento por homologação é a modalidade que se caracteriza pela determinação legal de que o próprio sujeito passivo verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido e efetue o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados. No lançamento por homologação, pois, em verdade é o contribuinte que apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente cancelar tal apuração, quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita”²⁷⁹.

São exemplos de tributos lançados por homologação:

- a) Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza;
- b) imposto sobre produtos industrializados;
- c) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;
- d) imposto sobre a propriedade territorial rural;
- e) contribuições sociais;
- f) imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviços;
- g) imposto sobre serviços de qualquer natureza.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

²⁷⁸ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

²⁷⁹ PAUSEN, 2011, p. 1085.

O lançamento por homologação, também chamado de autolançamento, é realizado pelo contribuinte através da entrega à Fazenda Pública dos seguintes documentos:

- a) DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais;
- b) DIRPF – Declaração de Imposto de Renda;
- c) DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR;
- d) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social;
- e) GIA – Guia de Apuração do ICMS.

A doutrina, por longa data, debateu a incompatibilidade do art. 150 do CTN com o art. 142²⁸⁰ do mesmo diploma legal. O centro do debate era a seguinte questão: o art. 142 dispõe que o lançamento é ato privativo da administração e assim, como poderia coexistir no sistema um lançamento realizado pelo próprio contribuinte? A doutrina faz duras críticas a sistemática que o CTN adotou para o lançamento por homologação.

Luciano Amaro menciona que, na prática o “dever de antecipar o pagamento” significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providencia.

Continua o jurista: E o lançamento? Este – diz o Código Tributário Nacional – *opera-se* por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A *atividade* aí referida outra não é senão a de *pagamento*, já que esta é a única providencia do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em “homologação do pagamento”, se é isso que o Código parece ter querido dizer²⁸¹.

²⁸⁰ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

²⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Saraiva. 2009, p. 364.

Por outra banda, o Supremo Tribunal Federal, desde longa data, considerou válido o lançamento por homologação, vejamos²⁸²:

DÉBITO FISCAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A HOMOLOGAÇÃO DO DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E VALIDA E EFICAZ, LEGITIMANDO A SUA COBRANÇA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 93.036, Min. Rel. Rafael Mayer, DJ 17/10/1980)

Atualmente o Superior Tribunal de Justiça sumulou a questão²⁸³: Súmula 436: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Diante disso restou superada toda a polêmica doutrinária sobre este ponto.

No caso de o contribuinte realizar a Declaração (DCTF, GFIP, etc), de forma correta, e pagar o tributo no vencimento, não poderemos falar nem em Decadência e nem em Prescrição, pois o crédito tributário foi constituído de forma correta e foi extinto com o pagamento. Conforme entendimento jurisprudencial acerca da matéria, nos tributos cujo lançamento se dá por homologação, quanto aos valores declarados não há que se falar em decadência, haja vista que a mera entrega da declaração constitui o crédito tributário, que pode ser inscrito em dívida ativa e cobrado judicialmente de imediato. Por outro lado, dispõe o Fisco do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para apurar a existência de incorreções na declaração apresentada pelo contribuinte e efetuar o lançamento de ofício suplementar em relação ao montante devido e não declarado, contando-se tal prazo, em caso de não pagamento, conforme o disposto no art. 173, inciso I, do CTN, sem cumulação com o quinquênio previsto no art. 150, § 4º, também do CTN, o qual é regra especial e somente se aplica caso tenha havido pagamento, ainda que parcial.²⁸⁴:

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 93.036/SP**. Relator: Ministro Rafael Mayer. São Paulo, 17 de outubro de 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=186573>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

²⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. O foro do domicílio ou da residência do alimentando e o competente para a ação de investigação de paternidade, quando cumulada com a de alimentos. **Superior Tribunal de Justiça**, 1990. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2018.

²⁸⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. AG nº 0002859-15.2015.4.04.0000. Relator: Jorge Antonio Maurique. Rio Grande do Sul, 09 de dezembro de 2015, **Tribunal Regional Federal**, 2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF409844286>>. Acesso em: 24 fev. 2018.

Por outro lado, pode ocorrer a situação em que o contribuinte tenha valor a declarar, todavia não declara e, por consequência também recolhe nada de sua dívida tributária. Nesta situação poderemos falar somente em decadência, uma vez que, neste caso, fica aberto o prazo para a Fazenda Pública realizar o chamado lançamento de ofício, que analisaremos em momento posterior. Vejamos²⁸⁵:

[...]

"Dispõe o fisco do prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contados do fato gerador. Em se tratando de tributo decorrente de declaração apresentada pelo contribuinte a constituição em relação ao valor declarado se dá com a declaração, não havendo necessidade de lançamento ou notificação, nos termos do artigo 5º, § 1º e 2º, do Decreto-lei nº 2.124/84. Somente há necessidade de lançamento de eventual valor não declarado mas apurado como devido. Hipoteticamente, podem existir as seguintes situações:

- o contribuinte não declara e não paga: lançamento de ofício, sujeito à decadência, artigo 173;

- o contribuinte declara valor menor que o devido e não paga: lançamento de ofício do valor da diferença, sujeito à decadência pelo artigo 150, § 4º, e desnecessidade de lançamento em relação ao valor declarado, sujeito a partir de então à prescrição, nos termos do artigo 174;

- o contribuinte declara valor menor que o devido e paga o valor declarado: lançamento de ofício do valor da diferença, sujeito à decadência pelo artigo 150, § 4º.

- o contribuinte declara o valor correto e não paga: desnecessidade de lançamento, sujeito a partir de então à prescrição, nos termos do artigo 174;

- o contribuinte declara o valor correto mas paga valor menor: desnecessidade de lançamento em relação ao valor declarado e não pago, sujeito a partir de então à prescrição, nos termos do artigo 174;

[...]

Pode ocorrer que o contribuinte declare, de forma correta, o valor devido, todavia não realiza o pagamento. Neste caso somente haverá o prazo prescricional, uma vez que o crédito tributário foi constituído pelo contribuinte, pela declaração (lançamento), nos moldes citados na jurisprudência acima.

Ainda, o contribuinte pode optar pela seguinte situação. Ele tem de declarar 100 (cem), no entanto declara 80 (oitenta) e paga o valor de 80. Nesta situação o crédito tributário foi constituído de forma parcial e foi extinto de forma parcial. A Fazenda Pública, tem o prazo decadencial para constituir o crédito tributário faltante

²⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. AG nº 5043151-54.2015.4.04.0000. Relator: Otávio Roberto Pamplona. Rio Grande do Sul, 11 de novembro de 2015, **Tribunal Regional Federal**, 2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF410140414>>. Acesso em: 24 fev. 2018.

(20), nos moldes da orientação jurisprudência do TRF4 (Agravo de instrumento nº 5043151-54.2015.4.04.0000).

Finalmente, temos a situação em que o contribuinte deve declarar 100, mas declara 80 e não realiza nenhum pagamento. Nesta situação haverá o prazo prescricional, para realizar a cobrança de 80 e o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário ainda não constituído de 20, nos moldes da orientação jurisprudência do TRF4 (Agravo de instrumento nº 5043151-54.2015.4.04.0000 acima mencionado).

Mapeado os contornos fáticos, o conceito e as consequências jurídicas do lançamento por homologação voltemos a análise do art. 150 do CTN, norma muito criticada pela doutrina. Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸⁶ faz forte crítica a sistemática do lançamento por homologação afirmando que “Estamos acordes em que a maioria dos impostos são calculados – por força de lei – pelos próprios contribuintes e pagos sem prévio exame da autoridade administrativa. Sabemos, igualmente, que a Administração fiscal jamais *homologa expressamente* esta atividade do contribuinte, deixando em aberto o prazo que possui para rever o pagamento, de modo que possa, durante o período, fiscalizar o contribuinte quantas vezes quiser, concordando ou discordando do seu proceder. Quando discorda, promove lançamentos *ex officio* para exigir os créditos recolhidos a menor ou simplesmente não pagos.”

Apesar das críticas sedimentou-se na doutrina e jurisprudência que o art. 150, §4º é uma regra específica para os casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Leandro Paulsen²⁸⁷ leciona que “o contribuinte tem a obrigação de, ele próprio, verificar que o fato gerador ocorreu, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, sujeitando-se à fiscalização posterior. Efetuado o pagamento tempestivo, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar a exatidão do pagamento, e, na hipótese de o contribuinte ter calculado e pago montante inferior ao devido, promover o lançamento de ofício da diferença ainda devida”.

Em Relação a parte final do §4º do art. 150 do CTN, onde é trazida outra regra para a decadência, nos casos de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou

²⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense 2016, p. 671.

²⁸⁷ PAULSEN, 2015, p. 250.

simulação, Luciano Amaro esclarece a tormentosa regra asseverando que a “questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.”²⁸⁸

A jurisprudência também segue entendimento acima mencionado, e vem afirmando que caso tenha sido detectada fraude no lançamento, inaplicável o prazo de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN. O prazo decadencial de cinco anos deve ser contado de acordo com o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.²⁸⁹:

3.3.3 Discussão sobre o reconhecimento judicial e/ou administrativo da ocorrência de prescrição de créditos tributários

Agora vamos direcionar nosso foco para o instituto da prescrição no direito tributário e seus contornos fáticos e jurídicos, bem como a possibilidade do Estado em reconhecê-la de ofício. Principiemos com o conceito. A prescrição no âmbito

²⁸⁸ AMARO, 2009, p.409-410.

²⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. AC nº 5011335-48.2016.4.04.7201. Relator: Jorge Antonio Maurique. Santa Catarina, 12 de maio de 2017, **Tribunal Regional Federal**, 2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF412892622>>. Acesso em: 25 fev. 2018

tributário, pode ser entendida, consoante Francisco Alves dos Santos Júnior²⁹⁰, da seguinte forma: “no direito tributário brasileiro, a prescrição do crédito tributário é fenômeno de direito material que extingue o mencionado crédito (art. 156,V do CTN), e a correspondente obrigação tributária (§1º do art. 113, do CTN), quando a Fazenda Pública não o exigir, extrajudicial ou judicialmente, em fase posterior à finalização do lançamento do tributo, no prazo instituído em lei complementar.” Por outro lado, mas no mesmo sentido Edvaldo Brito²⁹¹ diz que prescrição, com fundamento na *segurança jurídica*, é um tempo que influi no direito de exigir o cumprimento de um dever jurídico cuja inobservância viola um direito subjetivo.

Como visto em tópico acima, a prescrição, no âmbito do direito tributário somente pode ser normatizada por lei complementar (art. 146, III, b da CF/88). Observa Leandro Paulsen²⁹² que não pode o legislador ordinário dispor sobre a matéria, estabelecendo prazos, hipóteses de suspensão e de interrupção da prescrição, sob pena de inconstitucionalidade. Válido é o regime estabelecido pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar.

Eurico Marcos Diniz de Santi²⁹³ chama o caminho percorrido desde o nascimento do crédito tributário até a eventual execução forçada do crédito público de “o fluxo da causalidade jurídica” e narra que “do exercício da competência impositiva do estado até a execução do crédito, existe um cordão jurídico de normas: a regra-matriz de incidência, as normas correspondentes aos deveres instrumentais, as normas que impõem multas, a norma de competência administrativa que regula o exercício do lançamento tributário, a norma individual e concreta do lançamento, a norma que determina sua exigibilidade, a norma individual e concreta da decisão administrativa, a norma administrativa que regula a inscrição na dívida ativa, a norma individual e concreta em que consiste o título extrajudicial da dívida ativa e, por fim, a norma processual que disciplina a execução do crédito.”

²⁹⁰ SANTOS JUNIOR; Francisco Alves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação.** Curitiba: Renovar, 2001. p.102.

²⁹¹ BRITO; Edvaldo. Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. (Org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica.** São Paulo: MP, 2008. p. 21.

²⁹² PAULSEN, 2015, p. 252.

²⁹³ SANTI, 2001, p.211.

Vamos neste trabalho tentar mostrar e demonstrar este “fluxo da causalidade jurídica”, apontado por Eurico Marcos Diniz de Santi. A contagem do prazo, por si só, é muito fácil, conforme verifica-se do art. 174 do CTN ²⁹⁴, o grande problema a enfrentar é a identificação, com precisão, o termo “a quo” para a contagem desse prazo.

Vejamos, e com atenção, o art. 174: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, **contados da data da sua constituição definitiva.**”²⁹⁵

Continua parecendo simples, ou seja, conta-se o prazo de 5 anos a partir da data de sua constituição definitiva. Todavia, para melhor compreendermos o fenômeno passa-se a desenvolver os conceitos de “constituição” e depois o de “definitiva”.

Vale lembrar que com a ocorrência do fato gerador da obrigação principal é que surge para o sujeito passivo o dever de pagar o tributo, e para o sujeito ativo o direito de recebê-lo. Para que esse direito possa ser exigido, porém, é preciso que o sujeito ativo verifique, antes de tudo, a existência da dívida, e realize a sua mensuração. Em outras palavras, é preciso que determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento. Quando a dívida se torna, desse modo, certa quanto a existência e determinada quanto ao objeto, o correlativo direito é, por assim dizer, *constituído*, no sentido de que ganha existência numa nova dimensão de eficácia, pois que surge, a partir de então, como um direito dotado de exigibilidade, ou seja, como uma pretensão oponível ao devedor.

A esse direito, dotado de exigibilidade, e que se caracteriza como verdadeira pretensão, o CTN dá a especial designação de *crédito tributário*. Constituir o crédito tributário, então, não tem outro sentido senão o de determinar a certeza e a liquidez

²⁹⁴ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 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.

²⁹⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1962. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**. Brasília, DF, 1962. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 mar. 2017.

da dívida e, assim, conferir exigibilidade ao direito do sujeito ativo²⁹⁶. A constituição do crédito tributário se materializa pelo *lançamento*.

A outra questão é quando se efetiva a constituição definitiva do crédito tributário? Ensina Sabbag que a expressão “constituição definitiva do crédito tributário”, não é de fácil interpretação. Preferimos defini-la, assim, a partir do contexto de *definitividade* como *a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário*. A definitividade não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do momento em que não mais for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito. Desse modo, identificado o marco temporal de definitividade, constar-se-á o prazo de cinco anos para a propositura em tempo da execução fiscal²⁹⁷.

Lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).

Quem realiza o lançamento? O próprio art. 142 do CTN define que compete privativamente à autoridade administrativa (Auditor Fiscal ou equivalente) constituir o crédito tributário pelo lançamento. Em outras palavras, o lançamento é um ato administrativo vinculado, que se caracteriza, nas palavras de Mello como aquele em que a Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único possível comportamento diante de hipótese prefigurada em termos objetivos.²⁹⁸

A lei – fundamento necessário de legitimidade da atividade administrativa – em matéria tributária não deixa espaço ao administrador para que lance o tributo devido quando entender mais oportuno ou conveniente ao interesse público, atributos estes que pertencem aos chamados atos administrativos discricionários. No lançamento, a atividade é plenamente vinculada. O administrador fica com a sua liberdade cercada, já que, uma vez verificada a ocorrência de fatos previstos no ordenamento jurídico capazes de dar nascimento à obrigação tributária, vincula-se

²⁹⁶ SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 665.

²⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 805.

²⁹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 428.

ao mandamento legal, sendo compelido a constituir o crédito tributário, sob pena de ser responsabilizado. A ordem é imperativa, não havendo margem de liberdade.²⁹⁹

As 3 (três) formas de lançamento são: Lançamento por declaração (art. 147 do CTN), Lançamento de ofício (art. 149 do CTN), que serão tratadas abaixo e Lançamento por homologação (art. 150), que já foi tratado. Vale lembrar que uma coisa é a *constituição*, que veremos na análise das formas de lançamento, outra é a *definitividade*, que veremos, como acontece no final do lançamento.

Importante, também, destacar que é tranquilo na doutrina que o ato de lançamento possui natureza declaratória, fale dizer, o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN). Aliomar Baleeiro³⁰⁰ afirmava que o disposto nos art. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório. Continua o jurista, seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*). Daí a importância prática de estabelecer a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo, e não declaratório. Doutrina minoritária na tentativa de fazer uma composição, afirma que o lançamento teria eficácia dúplice: é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito que dela decorre.³⁰¹

O lançamento por Declaração é aquele em que a lei exige que o contribuinte “declare” (leva a conhecimento) para a autoridade administrativa todos os fatos necessários para a apuração do crédito tributário. Nas palavras de Coêlho, o art. 147, tratando do lançamento misto ou por declaração, por implicar colaboração do contribuinte na sua feitura. Primeiro o contribuinte informa, depois a Administração expede o lançamento.³⁰²

Portanto, “no lançamento por declaração, a constituição do crédito tributário ocorre a partir das informações prestadas pelo devedor quanto ao fato gerador”. Nesse passo:

[...] se o sujeito passivo tem que prestar declaração com informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, para só então o Fisco

²⁹⁹ ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. Verbo Jurídico. p. 270.

³⁰⁰ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Forense. 2015, p. 1186.

³⁰¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Porto Alegre: Atlas, 2017. p.306.

³⁰² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense 2016, p. 684.

proceder ao lançamento, notificando o sujeito passivo, está-se diante da modalidade de “lançamento por declaração.”³⁰³

São exemplos de tributos lançados por declaração:

a) Imposto de Importação:

O Decreto 6.759/09 menciona que:

Art. 551. A **declaração de importação** é o documento base do despacho de importação (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o).

§ 1o A declaração de importação deverá conter:

I - a identificação do importador; e

II - a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria.

§ 2o A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá:

I - exigir, na declaração de importação, outras informações, inclusive as destinadas a estatísticas de comércio exterior; e

II - estabelecer diferentes tipos de apresentação da declaração de importação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

Art. 552. A retificação da declaração de importação, mediante alteração das informações prestadas, ou inclusão de outras, será feita pelo importador ou pela autoridade aduaneira, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Seção IV

Da Instrução da Declaração de Importação

Art. 553. A declaração de importação será instruída com (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o):

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

III - **o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível**; e

IV - outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo.³⁰⁴

Machado critica a classificação como sendo, por declaração, o lançamento do Imposto de Importação, assevera o doutrinador que o lançamento do imposto de importação deveria ser feito mediante declaração do sujeito passivo, que oferece ao fisco os elementos informativos necessários a esse fim, ao providenciar o despacho aduaneiro das mercadorias importadas. Entretanto, a legislação em vigor determina seja feito o pagamento do tributo antes de qualquer providência da fiscalização, tendo-se, assim, um lançamento por homologação.³⁰⁵

³⁰³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 773.

³⁰⁴ BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. **Planalto**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017. Grifo nosso.

³⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brigo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 289.

b) Imposto de Exportação:

O Decreto-Lei 1.578/77 menciona que: Art. 8º - No que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação.³⁰⁶

No que tange a este imposto, Machado pontua que lançamento do imposto de exportação geralmente é feito mediante declaração prestada pelo exportador, mas a autoridade da Administração Tributária tem a faculdade de recusar qualquer dos elementos dessa declaração, especialmente o preço das mercadorias, pois é o preço da venda, constante da fatura comercial, mera indicação, visto como a lei não o adotou como base de cálculo. Como acontece com os impostos de um modo geral, também o imposto de exportação pode ser objeto de lançamento de ofício, nos termos da art. 149 do CTN. o seguinte:

c) ITBI:

O Imposto sobre transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição é lançado por Declaração. No que tange a este imposto, Machado leciona que o lançamento do imposto de transmissão é feito mediante declaração do contribuinte. A autoridade administrativa procede à avaliação do bem e calcula o tributo, expedindo a respectiva guia para recolhimento.

d) ITCMD:

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos é de competência dos estados.

No Rio Grande do Sul, o pagamento do imposto de transmissão *causa mortis* é lançado por declaração por que a lei (Lei Estadual nº 8.821/89) dispõe que o contribuinte deve fornecer à Fazenda Pública Estadual os elementos necessários

³⁰⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. **Planalto**. Brasília, DF, 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm>. Acesso em: 23 mar. 2017.

para a apuração da base de cálculo do imposto, que é o valor venal dos bens, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública ou avaliação judicial.³⁰⁷

Como vimos acima, a constituição do crédito tributário, no lançamento por Declaração, ocorre a partir das informações prestadas pelo contribuinte quanto ao fato gerador. E quando ocorre a *definitividade* da constituição do crédito tributário na indigitada forma de lançamento?

Para responder a esta questão, vamos analisar o art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.³⁰⁸

No lançamento por Declaração a definitividade e, por consequência, o termo “a quo” do prazo prescricional dependerá como o contribuinte se portará quando do recebimento da notificação do lançamento.

Aproveitando a sabedoria das palavras de Sabbag, se o contribuinte, após o lançamento, não procura impugnar o débito, desprezando-o por completo, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo (previsto em legislação específica) permitido para a protocolização da defesa administrativa. Na esfera administrativa federal, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto nº 70.235/72, em cujo art.15 consta o prazo de 30 dias.

Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá após o prazo cabível de 30 dias, a contar da intimação do lançamento, ou seja, no 31º dia após a notificação de lançamento. A partir desse ponto, iniciar-se-á o lustro prescricional.³⁰⁹

No Lançamento por Homologação, que, na prática é realizado pelo próprio contribuinte, dá ensejo a várias situações, como visto no tópico sobre a decadência no direito tributário (possibilidade de abertura de prazo prescricional ou decadencial). Leciona Leandro Paulsen que reconhecida a dívida mediante declaração do contribuinte em cumprimento a suas obrigações acessórias, entende-se que já está constituído o crédito naquele montante (resta suprida a necessidade de constituição

³⁰⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. Verbo Jurídico. 2011, p. 277.

³⁰⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1962. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**. Brasília, DF, 1962. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 mar. 2017.

³⁰⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 806.

por ato da autoridade), iniciando-se, de pronto, o prazo quinquenal do Fisco para proceder à cobrança respectiva, mediante inscrição em dívida e ajuizamento da execução fiscal. Note-se que a declaração enseja ao Fisco o imediato encaminhamento para inscrição em dívida ativa e cobrança, independentemente de qualquer notificação prévia ao contribuinte.³¹⁰

A partir da lição acima citada poderíamos pensar que o termo “a quo” da contagem do prazo prescricional, no lançamento por homologação, seria a data em que o contribuinte entregou a declaração ao fisco, todavia, em divergência a este entendimento havia outros posicionamentos afirmando que, em realidade o termo “a quo” seria a data do vencimento do tributo.

Sabbag assim diz que “com maior rigor temporal, neste caso, o termo a quo do lustro prescricional para eventual cobrança do tributo adequadamente declarado e não paga será a data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária, constante da Declaração. No interregno que medeia a data de entrega da declaração e o vencimento, não corre prazo de prescrição.”³¹¹

Esta questão foi levada ao Superior Tribunal de Justiça, através do sistema de julgamento de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) e o STJ pacificou o entendimento de que o termo “a quo” nestes casos consolidando que o prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação.³¹²

Por outro lado, pode haver ainda a seguinte situação: e se o contribuinte entrega a declaração em data posterior ao vencimento, muda o termo “a quo” do prazo prescricional?

Em pesquisa a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4^o região, encontramos posicionamento no sentido de que nos casos em que a entrega da

³¹⁰ PAULSEN, 2011, p. 1267.

³¹¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 810.

³¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1120295/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, 11 de março de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/dmaf/doc.jsp?processo=1120295.NUM.&b=DMAF&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 09 abr. 2017. Grifo nosso

declaração se dá após o vencimento da obrigação (v.g. DCTF, DIRPJ, GFIP), o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte à entrega da declaração³¹³

Conclui-se, portanto, que o termo “a quo” ocorre a partir do vencimento do tributo ou do dia seguinte à entrega da declaração, o que ocorrer por último.

No lançamento por homologação, o contribuinte “faz tudo” para constituir o crédito tributário, no lançamento por declaração, o contribuinte “faz parte do trabalho” para constituir o crédito tributário e no lançamento de ofício o contribuinte “não faz nada”, somente paga ou oferece impugnação.

São exemplos de tributos lançados de ofício:

a) IPTU:

Machado pontua que O lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é feito de ofício. As entidades da Administração tributária, no caso as Prefeituras, dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento.³¹⁴

b) IPVA:

No que tange a este imposto, Machado assevera que o lançamento do IPVA é feito de ofício. A repartição competente para o licenciamento do veículo remete para a Secretaria da Fazenda as informações necessárias e esta emite o documento com o qual o proprietário do veículo é notificado para fazer o pagamento.

Por outro lado, podemos afirmar que todos os tributos podem ser lançados de ofício. Pedimos vênias para transcrevermos a Lição de Ávila, que muito bem esclarece a natureza do lançamento de ofício:

Todos os tributos, independentemente da sua modalidade de lançamento, podem ficar sujeitos a lançamento de ofício. O lançamento de ofício é o curinga dos

³¹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0000066-84.2012.404.9999**. Relator: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Porto Alegre, 14 de março 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00000668420124049999&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=94a444093971db739e318ea381d8fa88&txtPalavraGerada=URxe>. Acesso: 09 abr. 2017. Grifo nosso

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brigo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 374.

lançamentos. Sempre poderá ser utilizado em substituição ao lançamento por declaração e ao lançamento por homologação. O único óbice é o prazo decadencial. O lançamento de ofício é materializado em documentos que poderão ter o nome de “auto de infração” ou “notificação de lançamento”. O nome do documento que materializa o ato de lançamento é irrelevante. O que importa é a regular notificação do contribuinte, sob pena de nulidade do crédito tributário.³¹⁵

No lançamento de ofício cabe a administração tributária verificar a ocorrência do fato gerador, ver qual é a base de cálculo, aplicar a alíquota, enfim, realizar todo o trabalho para constituir o crédito tributário.

Constituído o crédito tributário, no lançamento de ofício quando ocorre a *definitividade* da constituição do crédito tributário? No lançamento de ofício a definitividade e, por consequência, o termo “a quo” do prazo prescricional dependerá como o contribuinte se portará quando do recebimento da notificação do lançamento. Aproveitando a sabedoria das palavras do professor Sabbag, se o contribuinte, após o lançamento, não procura impugnar o débito, desprezando-o por completo, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo (previsto em legislação específica) permitido para a protocolização da defesa administrativa.

Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá após o prazo cabível para impugnação, ou seja, no 1º dia após o término do prazo para apresentar impugnação ou, no caso de existir data de vencimento para o pagamento do tributo, da data do vencimento. Em pesquisa a jurisprudência, o entendimento é que o crédito é constituído, após a notificação do executado, na ausência de pagamento ou impugnação administrativa por parte do devedor, a partir da data do vencimento da obrigação, iniciando a fluência do prazo prescricional³¹⁶

E no caso de o contribuinte apresentar impugnação, a jurisprudência construiu o entendimento de que são considerados constituídos os créditos tributários com a notificação do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional,

³¹⁵ ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. Verbo Jurídico. 2011, p. 278.

³¹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0004546-20.2008.404.7001**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Londrina, PR, 13 de outubro de 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selFoma=NU&txtValor=00045462020084047001&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=c8bde6f979e1c16eefb8f3acb4144aa5&txtPalavraGerada=trCN>. Acesso em: 09 abr. 2017. Grifo nosso.

mas havendo impugnação da notificação, o início do prazo prescricional se dará no momento da decisão definitiva do processo administrativo.³¹⁷

Como visto, no caso de o contribuinte apresentar impugnação, a definitividade e, por consequência o termo “a quo” da contagem da prescrição, se dará com a decisão definitiva do processo administrativo.

Existe a possibilidade de o processo administrativo tramitar por mais de 5 (cinco) anos. Neste caso estaria prescrito o crédito tributário? Esta casuística também foi enfrentada pela jurisprudência, que construiu o seguinte raciocínio. Na hipótese de tributos sujeitos ao lançamento de ofício dos valores não declarados, os créditos tributários são constituídos mediante auto de infração. Incide a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para a constituição do crédito tributário. É necessária a notificação do sujeito passivo para o pagamento ou oferecimento de recurso administrativo (quando for o caso). Por outro lado, o prazo decadencial se estende até a data da notificação do auto de infração ou do lançamento do débito. Em caso de interposição de recursos na esfera administrativa, a exigibilidade do crédito fica suspensa (art. 151, III, do CTN), não correndo o prazo decadencial, nem prescricional. Com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito, dando início ao prazo prescricional (art. 174 do CTN).³¹⁸

Resta esclarecido, portanto, que entre a impugnação administrativa até a decisão final do processo administrativo não corre nenhum prazo, seja ele prescricional ou decadencial. Iniciada a contagem da prescrição podem ocorrer fatos que ensejem a suspensão ou interrupção da contagem do prazo da prescrição. Leandro Paulsen, de forma objetiva, explica a distinção entre suspensão e interrupção dizendo que, na suspensão, computa-se o prazo decorrido até o advento

³¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação/Reexame Necessário nº 0003038-33.2008.404.7003**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Maringá, PR, 30 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00030383320084047003&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=83106a18c7168f136f0bfc7e3fe60816&txtPalavraGerada=yEen>. Acesso em: 09 abr. 2017. Grifo nosso

³¹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0004120-30.2011.404.9999**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. São Lourenço do Sul, RS, 03 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00041203020114049999&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=b91be3f3789f50bd1c410da869ee389b&txtPalavraGerada=ZUvb>. Acesso em: 09 abr. 2017.

da causa suspensiva e, quando não mais persista, prossegue-se a contagem pelo que resta. Na interrupção, reinicia-se a contagem de todo o prazo, desprezando-se o período já decorrido.³¹⁹ Analisando-se o art. 174 do CTN, o mesmo somente fala em causas de interrupção da prescrição. E as causas suspensivas da prescrição onde estão positivadas? Sim, nos termos do artigo 151 do CTN³²⁰

Amaro afirma que presente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, fica, o sujeito ativo impedido de exercitar atos de cobrança.³²¹ Vale alertar que o artigo arrola as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Na ocorrência de algum fato mencionado no art. 151 fica o Fisco impedido de buscar a satisfação do crédito (seja na via administrativa ou judicial). Nas palavras de Paulsen a execução pressupõe título revestido não apenas de certeza e liquidez, mas também de exigibilidade. Assim, suspensa a exigibilidade do crédito, restará suspenso, também, o prazo prescricional.³²²

Existem casos de suspensão da prescrição trazidos por lei ordinária, por exemplo, o art. 2º, § 3 da LEF,³²³ o art. 8º, §2º da LEF³²⁴ e art. 47 da antiga lei de Falências³²⁵ (Decreto-Lei 7.661/45), todavia todos, nos moldes da jurisprudência,

³¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2011, p. 1270.

³²⁰ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

[\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

VI – o parcelamento.³²⁰

³²¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

³²² PAULSEN, 2011, p. 1270.

³²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1192368/MG**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 15 abr. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201000807116&dt_publicacao=15/04/2011>. Acesso em: 09 abr. 2017.

³²⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Corte Especial. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 2007.71.99.009242-1**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Farroupilha, RS 06 de novembro de 2009. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200771990092421&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=3157090897db74a1444bf20452878ba8&txtPalavraGerada=OfEO>. Acesso em: 09 abr. 2017.

³²⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0007256-69.2010.404.9999**. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Estância Velha, RS, 07 de março de 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00072566920104049999&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=c91cac82186aee78476a70ab345d77c2&txtPalavraGerada=RDJw>. Acesso em: 09 abr. 2017.

não são aceitos como causa de suspensão da prescrição tributária, pois foram estabelecidos por lei ordinária.³²⁶

Estas normas de suspensão da prescrição, trazidas por lei ordinária, somente valem para créditos de natureza não tributária, que não é o objeto deste trabalho.

Da análise dos incisos do art. 174,³²⁷ parágrafo único do CTN, constata-se que somente o inciso IV traz causas interruptivas da prescrição no campo do Direito Tributário Material, pois as outras causas (incisos I, II e III) estão dentro do Direito Tributário Processual.³²⁸

As principais causas de interrupção da prescrição no Direito Tributário Material são: o pedido de compensação e o parcelamento. O pedido de compensação é um ato inequívoco de reconhecimento do débito tributário. O protocolo de pedido administrativo de compensação de débito por parte do contribuinte devedor configura ato inequívoco extrajudicial de reconhecimento do seu débito que pretende compensar, ensejando a interrupção da prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário.³²⁹

Por outro lado, também, o pedido de parcelamento tipifica um exemplo de reconhecimento inequívoco do débito tributário. O devedor confessa ao Fisco que deve e pede o parcelamento. Importante, neste momento, diferenciar os efeitos do pedido do parcelamento (interrupção da prescrição) dos efeitos da concessão do parcelamento (suspensão da exigibilidade).

Machado ensina que os efeitos do pedido e da concessão do parcelamento do crédito tributário são distintos e cumulativos. O pedido interrompe a prescrição, nos termos do art.174, parágrafo único, inciso IV, apagando os efeitos do tempo já

³²⁶ Ver Informativo 465/STJ e TRF4, ARGINC 2007.71.99.009242-1, Corte Especial, Relatora Maria de Fátima Freitas Labarrère, D.E. 06/11/2009

³²⁷ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

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

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

³²⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1962. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Planalto**. Brasília, DF, 1962. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 mar. 2017.

³²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.047.176**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 28 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1.047.176&&b=DTXT&thesaurus=JURIDI CO&p=true>>. Acesso em: 09 abr. 2017. Grifo nosso.

ocorrido no que concerne à prescrição. Já a concessão do parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do Código Tributário Nacional, e assim, faz com que a partir de então não tenha curso o prazo de prescrição. O inadimplemento de suas obrigações, nos termos do parcelamento pelo devedor, restabelece a exigibilidade do crédito tributário e passa a ter curso, a partir de então, o novo prazo de prescrição de cinco anos.³³⁰

A jurisprudência também faz esta diferenciação:³³¹

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO MATERIAL E INTERCORRENTE. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONSUMAÇÃO.

[...]

4. No caso em análise, verifica-se que, após a entrega da declaração ao Fisco, houve parcelamento (causa interruptiva da prescrição). Com a rescisão do parcelamento, o prazo prescricional voltou a correr por inteiro, sem que houvesse o escoamento de cinco anos até a adesão do contribuinte a novo parcelamento na esfera administrativa, o qual, segundo documentos acostados aos autos, permanece ativo, fato que implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A partir de quando recomeça a fluir a prescrição nos casos em que é requerido o parcelamento?

A jurisprudência, a muito sedimentou o assunto, vejamos:³³²

TFR Súmula nº 248 - Prazo da **Prescrição** Interrompido pela Confissão e **Parcelamento** da Dívida **Fiscal** - Cumprimento do Acordo Celebrado
O prazo da **prescrição** interrompido pela confissão e **parcelamento** da dívida **fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado.**

O Direito Tributário Processual é regido por legislação específica (LEF e CTN) e de forma supletiva pelo CPC. Vale lembrar que o processo judicial “é o conjunto de

³³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **O parcelamento como causa de suspensão e de interrupção da prescrição no Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, jan. 2008 p. 148.

³³¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0011873-38.2011.404.9999**. Relator: Joel Ilan Paciornik. São Leopoldo, RS, 26 de outubro de 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selforma=NU&txtValor=00118733820114049999&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=2af8d08df14b41e8d2b532e61f783060&txtPalavraGerada=fsVy>. Acesso em: 09 abr. 2017.

³³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 248, do extinto TFR**. Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/juritfr/toc.jsp>>. Acesso em: 09 abr. 2017. (grifo nosso).

atos que se sucedem, coordenadamente, tendo por finalidade a obtenção de uma decisão judicial que compeça o litígio.”³³³

Portanto, distribuída a execução fiscal com Certidão de Dívida Ativa não atingida pela prescrição material, a partir daqui somente poderemos falar em prescrição dentro do processo ou intercorrente.

Tudo o que falamos acima sobre as causas suspensivas da prescrição, no âmbito do Direito Tributário Material, são validade e aplicáveis neste título, desde que ocorram após a distribuição da execução fiscal. Aqui, podemos agregar (além das já mencionadas no direito material) mais uma causa suspensiva da prescrição, qual seja: a existência de outra ação judicial que tenha o poder de suspender uma execução fiscal, pois a partir do chamado “efeito suspensivo” o exequente não poderá dar andamento a execução.

Eventuais recursos e o tempo destinado ao seu julgamento não poderá ser contado para fins de prescrição intercorrente. A jurisprudência afirma que durante o período em que os autos se encontram no Tribunal com recurso da União pendente de julgamento, não corre o prazo prescricional intercorrente, na medida em que a maior ou menor demora na apreciação do apelo não depende fundamentalmente do jurisdicionado.³³⁴

Também não podemos deixar de citar, como causa de suspensão da prescrição intercorrente o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais³³⁵:

A primeira pergunta que salta aos olhos é: a prescrição não deve ser tratada por lei complementar? Narra Eduardo Sabbag que boa parte da doutrina tem

³³³ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005, p. 262.

³³⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 2006.71.00.011500-4**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère. Três de Maio, RS, 08 de setembro de 2011. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=200671000115004&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=0fedc1f8ce34d43000d26c7761736ff9&txtPalavraGerada=KYBh>. Acesso em: 09 abr. 2017.

³³⁵ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

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

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

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (destacamos)

entendido que se suspende o “processo de execução fiscal”, e não a “prescrição”. A questão é que, valendo-se da lógica, se suspenso está o processo, estancado está o curso da prescrição, mas esta situação, como se notou, deverá perdurar tão somente por um ano, após o que se iniciará a contagem do lustro.³³⁶

Por outro lado, a questão aguarda julgamento final no STF. A questão será julgada no RE 636562, em que se discute, à luz dos art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade ou não, do art. 40, §4º, da Lei 6.830/80, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar, pois seria uma questão processual.

Para todos os fins, enquanto não julgado, definitivamente, pelo STF, o art. 40 da LEF trata-se de uma causa de suspensão da prescrição intercorrente. Em relação ao art. 40, acima citado, Pausen, Ávila e Sliwka, na obra *Direito Processual Tributário* mencionam que não sendo encontrado o devedor no endereço indicado pelo Exeqüente ou não sendo indicados, pelo devedor, bens à penhora nem encontrados bens penhoráveis pelo Oficial de Justiça, suspende-se o curso da execução, abrindo-se vista ao Exeqüente para que possa diligenciar com vista à indicação do endereço atual do devedor e/ou de bens penhoráveis. O despacho que abre vista ao Exeqüente já pode estabelecer que, nada sendo requerido no prazo de um ano, será realizado o arquivamento administrativo dos autos, nos termos do §2º deste artigo.³³⁷

A partir disso, conclui-se que o termo inicial para a contagem da prescrição intercorrente é a data na qual termina o prazo de 1 ano da suspensão do art. 40 da LEF. Nos termos da Súmula 314/STJ, “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”. Em pesquisa a jurisprudência, verificamos que a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o prazo da prescrição intercorrente se inicia após um ano da suspensão da execução fiscal quando não localizados bens penhoráveis do devedor, conforme dispõe a Súmula 314/STJ, de modo que o arquivamento do feito se opera de forma automática após o transcurso de um ano.

³³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 819.

³³⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 445.

Assim, a inexistência de despacho de arquivamento, por si só, não impede o reconhecimento da prescrição intercorrente.^{338 339}

Em realidade temos que somar o prazo de suspensão de 1 anos e mais 5 anos do prazo prescricional, a fim de que seja caracterizada a prescrição intercorrente. Vale lembrar que deve estar agregado a passagem do tempo (1 + 5 anos) a inércia ou falta de diligências úteis do Exequente para restar caracterizada a prescrição intercorrente.

Nos termos do inciso I do art. 174 do CTN a prescrição se interrompe por despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. Anteriormente à LC 118/05 o fato que interrompia a prescrição intercorrente (depois de distribuída a execução fiscal) era a efetiva citação do executado. A lei complementar 118/05 alterou o CTN e o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal passou a ser o fato que interrompia a prescrição intercorrente.

A jurisprudência sedimentou o assunto³⁴⁰:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUPÇÃO. PRECEDENTES.

1. A prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Eg. STJ.
2. O artigo 40 da Lei nº 6.830/80, consoante entendimento originário das Turmas de Direito Público, não podia se sobrepor ao CTN, por ser norma de hierarquia inferior, e sua aplicação sofria os limites impostos pelo artigo 174 do referido Código.
3. A mera prolação do despacho ordinatório da citação do executado, sob o enfoque supra, não produzia, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN.
4. O processo, quando paralisado por mais de 5 (cinco) anos, impunha o reconhecimento da prescrição, quando houvesse pedido da parte ou de

³³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.270.503/SE**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 17 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1270503&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 09 abr. 2017. Grifo nosso.

³³⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. **Apelação cível nº 0019295-64.2011.404.9999**. Relator: Joel Ilan Paciornik. Guaíba, RS, 07 de março de 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=00192956420114049999&chkMostrarBaixados=S&selOrigem=TRF&hdnRefId=4be20491db6ae135568bd18f5eb3b10f&txtPalavraGerada=hJvt>. Acesso: 09 abr. 2017.

³⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 999.901/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 10 de junho de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=999901&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 09 abr. 2017.

curador especial, que atuava em juízo como patrono sui generis do réu revel citado por edital.

5. A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 (vigência a partir de 09.06.2005), alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. (Precedentes: REsp 860128/RS, DJ de 782.867/SP, DJ 20.10.2006; REsp 708.186/SP, DJ 03.04.2006).

6. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.

7. É cediço na Corte que a Lei de Execução Fiscal - LEF - prevê em seu art. 8º, III, que, não se encontrando o devedor, seja feita a citação por edital, que tem o condão de interromper o lapso prescricional. (Precedentes: RESP 1103050/BA, PRIMEIRA SEÇÃO, el. Min. Teori Zavascki, DJ de 06/04/2009; AgRg no REsp 1095316/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 12/03/2009; AgRg no REsp 953.024/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 15/12/2008; REsp 968525/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ. 18.08.2008; REsp 995.155/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ. 24.04.2008; REsp 1059830/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJ. 25.08.2008; REsp 1032357/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ. 28.05.2008);

[...]

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Em síntese:

- a) Até 09/06/2005 era a citação que interrompia a prescrição intercorrente e se tornava o termo “a quo” desta.
- b) A partir de 09/06/2005, mesmo que a distribuição da execução tenha ocorrido em data, é o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal que interrompe a prescrição intercorrente e torna-se o termo “a quo” para a futura prescrição intercorrente.

O inciso II (protesto judicial) é muito pouco utilizado da prática. O protesto judicial tem sua normativa nos art. 726 e seguintes do NCP. No que tange ao inciso III (por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor) também pouco que vê no dia a dia. Podemos citar como exemplo a citação por edital.

Em relação ao inciso IV (por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor), a fim de evitar a tautologia,

reportamo-nos ao trabalho acima no capítulo relativo as causas interruptivas no direito tributário material (pedido de compensação e pedido de parcelamento).

Aqui, no direito tributário processual, o que muda é a data do pedido de compensação ou parcelamento, ou seja, o pedido é realizado quando a execução fiscal já se encontra distribuída.

Pautados e analisados todos os contornos fáticos e as consequências jurídicas que podem ocorrer desde o fato gerador até a extinção do crédito tributário, envolvendo os institutos da decadência e prescrição, neste momento tem-se de focar no poder/dever do Estado, que é credor (sujeito ativo), mas também é o controlador da legalidade do crédito público e garantidor de direitos fundamentais do contribuinte (aqui sujeito passivo).

Administração Pública quando provocada, em sua relação jurídica de administração, pelo cidadão/contribuinte, tem de se manifestar/decidir, inclusive a legislação impõe prazo, como vimos acima. A Administração Pública, em sua relação jurídica de administração, diante da ocorrência da decadência ou prescrição poderia, de ofício (sem provocação do cidadão/contribuinte) decidir e determinar a extinção de um crédito tributário (crédito público) e concretizar o princípio e a regra da segurança jurídica?

Para tentarmos responder a esta indagação, necessitamos da análise de alguns princípios aplicáveis ao Direito Tributário e a Administração Pública, na sua relação jurídica de administração, como cita Becker.

Principiamos trazendo o conceito de Hely Lopes Meirelles³⁴¹, qual seja:

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação sobre casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de controle (processos de lançamento e de consulta), de outorga (processos de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), sem se falar nos processos impróprios, que são as simples autuações de expediente que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do fisco.

³⁴¹ MEIRELLES; Hely Lopes. **O Processo Administrativo. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo**, v. 3, p. 885-901, nov. 2012.

Manoel de Oliveira Franco Sobrinho³⁴² destaca que “o poder do Estado, que é poder político, implica no conceito de soberania. Se a soberania pertence ao Estado como suprema potestade, somente mediante processo de organização política o Estado se transforma em vontade. Com respeito aos órgãos, às funções, aos fins, seja inclusive na tutela de direito, ele é poder político e administrativo, é administração e processo de administração, se faz autossuficiente, pela própria administração. Numa palavra, realiza a supremacia do direito. São, portanto, três ideias inseparáveis uma da outra: direito, Estado e administração. Na forma de proceder caracteriza-se apenas como administração.”

Nesta ideia de supremacia do direito e da boa administração pública se faz necessário abordar a moralidade administrativa, o direito fundamental à boa administração, princípio da eficiência, princípio da boa-fé, princípio da oficialidade, todos estes voltados e focados para a concretização do princípio/regra da segurança jurídica.

A Constituição Federal de 1988 consagrou a moralidade como um dos princípios da Administração Pública "de qualquer dos Poderes da União" em seu art. 37³⁴³. Da mesma forma a Lei nº 9.784/1999 em seu art. 2º³⁴⁴ define que a Administração Pública obedecerá ao princípio da moralidade, dentre outros importantes princípios.

Felipe Rodrigues Martínez³⁴⁵, afirma que “no atual estágio de avanço social e democrático, qualquer crítica à aplicação direta e imediata dos princípios - sejam os Princípios Gerais de Direito, princípios da Administração Pública ou especificamente o da moralidade. Como se tem dito, este último, especificamente, decorre de todo o sistema - e este, sistema, só existe porque estrutura-se em princípios”. No mesmo sentido, assevera Hely Lopes Meirelles³⁴⁶ “que a *moralidade administrativa* constitui, hoje em dia, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública (CF, art. 37, *caput*). Não se trata, mencionando Hauriou, o sistematizador de tal conceito – da

³⁴² SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. OBRIGAÇÃO E DIREITO ADMINISTRATIVO. Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos | vol. 4 | p. 1377 - 1398 | Jun / 2011. DTR\2012\1197.

³⁴³ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

³⁴⁴ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

³⁴⁵ MARTÍNEZ; Felipe Rodrigues. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo | vol. 1 | p. 801 - 823 | Nov / 2012. DTR\2010\395

³⁴⁶ MEIRELLES; Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 88.

moral comum, mas sim de uma moral jurídica, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. Segue o doutrinador “o certo é que a *moralidade* do ato administrativo juntamente com a sua *legalidade* e *finalidade*, além da sua adequação aos demais princípios, constituem pressupostos de validade sem os quais toda atividade pública será ilegítima.

Por outro lado, Ingo Wolfgang Sarlet³⁴⁷, afirmou vincularem os direitos fundamentais todas as formas de atividade (atuação) dos órgãos administrativos. Realçou ele a natureza de direito fundamental da observação dos valores (e princípios) constitucionais pelos diversos órgãos públicos. No mesmo sentido Felipe Rodrigues Martinez³⁴⁸ estabelece que o sempre agir com moralidade, tendendo aos fins da República, é consagração da necessária vinculação dos direitos fundamentais - que no Direito Administrativo impõem-se por força das ideias consagradas no princípio da boa-fé (na Administração Pública) - justamente o repetido direito fundamental à boa Administração Pública. Na mesma linha de pensamento Celso Antonio Bandeira de Melo³⁴⁹ sintetiza que nem o Estado nem, portanto, seus órgãos e agentes dispõem de competências para autossatisfação. Estas, no Estado de Direito – onde “todo o poder emana do povo” (art. 1º, parágrafo único da Constituição Federal) e no qual se proclama que a “cidadania” é um de seus fundamentos (art. 1º, II, da Constituição Federal) -, obviamente não são instituídas em favor de quem as titularize, mas para que sirvam a determinados objetivos estabelecidos no interesse de todos.

Em relação ao princípio da eficiência de forma clara, Juarez Freitas³⁵⁰ expressou o caráter fundamental do direito à boa e lícita Administração consignando que "a tal direito corresponde o dever de a Administração Pública observar, nas relações administrativas, a cogência da totalidade dos princípios constitucionais que a regem". Maria Sylvia Zanalla Di Pietro³⁵¹ esclarece que “o princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em

³⁴⁷ SARLET, 2009, p. 365-366.

³⁴⁸ MARTÍNEZ; Felipe Rodrigues. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo | vol. 1 | p. 801 - 823 | Nov / 2012. DTR\2010\395

³⁴⁹ MELLO, 2004, p. 133.

³⁵⁰ FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 22.

³⁵¹ ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. Porto Alegre: Forense, 2016. p. 114.

relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar e Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.” Alerta e lembra Celso Antonio Bandeira de Mello³⁵² que “tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Maren Guimarães Taborda³⁵³ afirma que “A eficiência é realização eficaz de fins pré-dados, modo de realização ótima dos fins (noção formal que se traduz em uma relação meios-fins) e exigência de celeridade. A Constituição de 1998, antes da Emenda 19/98, já consagrava a exigência de eficiência para a administração pública, como no caso do art. 74, II e § 7.º, da CF/1988 que determina aos poderes públicos a obrigatoriedade de manter, de forma integrada, um sistema de controle interno com a finalidade de “comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de seus órgãos” e a necessidade de lei para disciplinar “a organização e funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades”.”

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro³⁵⁴ “o princípio da boa-fé não está previsto expressamente na Constituição Federal, porém pode ser extraído implicitamente de outros princípios, especialmente do princípio da moralidade administrativa e da própria exigência de probidade administrativa que decorre de vários dispositivos constitucionais (art. 15,V, 37, §4º, 85, V).” Marcio Luís Dutra de Souza³⁵⁵ entende que “independentemente do assento constitucional que é dado ao princípio da boa-fé, salienta-se que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, deu expressão, no plano infraconstitucional e no tocante ao direito administrativo, ao princípio da boa-fé. Fê-lo em duas oportunidades: arts. 2º, parágrafo único, IV, ao determinar a observância, nos processos administrativos, do critério de atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé, e o art. 4º, inciso II, ao dispor que são deveres do administrado, perante a Administração, proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé.

³⁵² MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. Ed. Malheiros. 2004, p. 112.

³⁵³ TABORDA, Maren Guimaraes. **A declaração de prescrição ex officio na via administrativa**. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 1, p. 973-1004, 2011 2011.

³⁵⁴ ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. Porto Alegre: Forense 2016, p. 118.

³⁵⁵ DUTRA DE SOUZA; Márcio Luís. **O princípio da boa-fé na administração pública e sua repercussão na invalidação administrativa**. Disponível em:<<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/10399422>>. Acesso:25 fev. 2018.

O primeiro refere-se à boa-fé da Administração Pública; o segundo, do administrado.”

A Lei nº 9.784/99 positivou a boa-fé, a nível infraconstitucional, como dever para a Administração e para as pessoas privadas que com ela interagem. Egon Bockmann Moreira³⁵⁶ diz que “A boa-fé, portanto, impõe a supressão de surpresas, ardis ou armadilhas. A conduta administrativa deve guiar-se pela estabilidade, transparência e previsibilidade. Não se permite qualquer possibilidade de engodo – seja ele direto ou indireto, visando à satisfação de interesse secundário da Administração. Nem tampouco poderá ser prestigiada juridicamente a conduta processual de má-fé dos particulares. Ambas as partes (ou interessados) no processo devem orientar seu comportamento, endo e extraprocessual, em atenção à boa-fé. Caso comprovada a má-fé, o ato (ou o pedido) será nulo, por violação à moralidade administrativa.” Concluindo, Marcio Luís Dutra de Souza diz que “a Administração tem o dever de proceder de boa-fé em suas relações com os particulares destinatários da atuação administrativa, garantindo-lhes a segurança jurídica quanto aos propósitos das ações administrativas por ele encetadas. É indispensável, portanto, a observância do aludido princípio para que haja confiança dos administrados em relação às medidas adotadas pela Administração Pública.”

Por final, mas não menos importante para os fins deste trabalho é o princípio da oficialidade, que por força dele a autoridade competente para decidir tem também o poder/dever de inaugurar e impulsionar o processo, até que se obtenha um resultado final conclusivo e definitivo. Diante do fato de que a administração pública tem o dever elementar de satisfazer o interesse público, ela não pode, para isso, depender da iniciativa de algum particular. O princípio da oficialidade se revela pelo poder de iniciativa para instaurar o processo, na instrução do processo e na revisão de suas decisões, inerente à Administração Pública. E, por isso, tais ações independem de expressa previsão legal. A Administração Pública tem o dever de dar prosseguimento ao processo, podendo, por sua conta, providenciar a produção de provas, solicitar laudos e pareceres, enfim, fazer tudo aquilo que for necessário para que se chegue a uma decisão final conclusiva. Ruy de Ávila Caetano Leal³⁵⁷

³⁵⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**. São Paulo: Malheiros, 2007. p.116.

³⁵⁷ LEAL, Ruy de Ávila Caetano. **Princípio da oficialidade e verdade material no processo administrativo previdenciário: comprovação do exercício de atividade rural. Juris Plenum Previdenciária: doutrina e jurisprudência**. Caxias do Sul, v. 2, n. 07, p. 83-104, ago. 2014.

menciona que “a função administrativa consiste justamente na aplicação da norma jurídica ao caso concreto, e de ofício, por isso as potestades administrativas são outorgadas a determinado agente exclusivamente para atender à finalidade da lei e satisfazer ao interesse público nela instituído. Por outro lado, Rafael Maffini assevera que a oficialidade decorre do fato de que os processos administrativos podem ser iniciados por provocação dos cidadãos interessados ou *ex officio* nos termos do art. 5º³⁵⁸ da lei 9.784/1999.

Hely Lopez Meirelles³⁵⁹ o conceitua assim: “O princípio da oficialidade atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular: uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete o seu impulsionamento, até a decisão final. Se a Administração o retarda, ou dele se desinteressa, infringe o princípio da oficialidade, e seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Outra consequência deste princípio é a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelece.”

Importante consignarmos que o princípio da oficialidade possui aplicabilidade no Processo Administrativo Fiscal, vejamos decisão do Tribunal Regional Federal da 4º Região³⁶⁰:

[...] Da leitura dessa norma se infere que a IN SRF n. 228/02 mais não fez do que regulamentá-la.
Perfeitamente regular, portanto, a atuação da Receita Federal no processo administrativo n. 10907.000292/2010-19.
Todavia, se de um lado se conclui que só foi aplicada pena de perdimento à autora em razão de sua desídia na produção das provas pertinentes; de outro lado, tendo em vista os princípios da oficialidade e da verdade material, que regem o processo administrativo, caberia à ré haver anulado de ofício referido processo administrativo, após ter concluído no PA n. 10907.000312/2010-43, que não estava presente a hipótese legal de aplicação da pena em questão. [...]

³⁵⁸ Art. 5º O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.

³⁵⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **O Processo Administrativo**. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo, v. 3, p. 885-901, nov. 2012.

³⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. Apelação/Reexame Necessário nº 5013929-61.2013.4.04.7000/PR. Relator: Joel Ilan Paciornik. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7528935&termos_Pesquisados=IHByb2Nlc3NvIGFkbWluaXN0cmF0aXZvIGZpc2NhbCBwcm9uY2lwaW8gdHJpYnV0YXJpbyBvZmljaWFsaWRhZGUg>. Acesso: 26 fev. 2018. (grifo nosso).

Voltando a indagação. A Administração Pública, em sua relação jurídica de administração, diante da ocorrência da decadência ou prescrição poderia, de ofício (sem provocação do cidadão/contribuinte) decidir e determinar a extinção de um crédito tributário (crédito público) e concretizar o princípio e a regra da segurança jurídica?

Na tentativa de resposta a essa indagação, apesar de Maren Guimarães Taborda³⁶¹ construir raciocínio com foco na prescrição, todavia a mesma lógica serve para o instituto da decadência, vejamos:

Resulta disso que a moralidade – na modalidade proteção à confiança – abrange deveres e formula a exigência de comportamentos justificados por parte da administração, com várias conseqüências que vão, desde a proibição ao venire contra factum proprium e a proibição à inação inexplicável e desarrazoada, vinculada ao exercício de direito, que gera legítima confiança da outra parte envolvida, até o dever de sinceridade objetiva e dever de informação, isto é de não omitir qualquer dado que seja relevante na descrição da questão controversa e/ou que possa auxiliar na sua resolução. Por demais evidente que, se a prescrição, em matéria tributária, atinge o direito, fazendo-o desaparecer, a administração pública, não pode, em nome do princípio da moralidade (modalidade proteção à confiança) ajuizar dívida prescrita.

A partir da análise acima de Maren Guimares Taborda e com fundamento nos princípios da moralidade administrativa, do direito fundamental à boa administração, princípio da eficiência, princípio da boa-fé, princípio da oficialidade, o Estado quando polo negativo da Relação Jurídica Administrativa (Relação Constitucional do Estado, conforme Alfredo Augusto Becker), e diante da ocorrência da decadência ou prescrição do crédito público, a partir das balizas das regras legais acima vistas, pode e deve, de ofício, decidir e determinar a extinção de um crédito tributário e, na prática, concretizar, além do princípio da eficiência, o princípio e a regra da segurança jurídica, direito fundamental do cidadão/contribuinte.

³⁶¹ TABORDA, 2011.

4 CONCLUSÃO

A segurança jurídica é necessária à sociedade e ao Direito, tanto quanto este é necessário àquelas. No atual estágio histórico do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica é valor, uma ideia, um princípio e uma regra de primeira grandeza. É ela que dá condições para os indivíduos pautarem as suas ações, moldarem suas expectativas e desenvolverem suas atividades. A insegurança jurídica traz consigo uma crise no fundamento ético do direito, gerando uma relativização da noção do certo e do errado.

Sempre esteve no radar dos jusnaturalistas, positivistas e pós positivistas a preocupação com a segurança jurídica. Liberdade, segurança, justiça e solidariedade são os valores ou ideias básicas do Direito e, como visto em tópico acima, o pensamento jurídico continua a se concentrar em torno da tríade da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. Nessa significação, no dizer de Humberto Ávila³⁶² “que a segurança jurídica revela-se, com mais clareza, como instrumento de realização dos valores de liberdade, de igualdade e de dignidade: *de liberdade*, porque quanto maior for o acesso material e intelectual do cidadão-contribuinte relativamente às normas a que deve obedecer, e quanto maior for a sua estabilidade, tanto maiores serão as suas condições de conceber o seu presente e de planejar o seu futuro; *de igualdade*, porque quanto mais gerais e abstratas forem as normas, e mais uniformemente elas forem aplicadas, tanto maior será o tratamento isonômico do cidadão-contribuinte; *de dignidade*, porque quanto mais acessíveis e estáveis forem as normas, e mais justificadamente elas forem aplicadas, com tanto mais intensidade se estará tratando o cidadão-contribuinte como um ser capaz de se auto definir autonomamente, quer pela consideração futura da sua autonomia praticada no presente.”

Segurança jurídica é norma incontestavelmente presente no ordenamento jurídico nacional.³⁶³ Ora influencia e irradia o nosso sistema com a “roupagem” de princípio, ora se “exterioriza” como regra. Ela se apresenta no direito sob aspectos formais e materiais. Do ponto de vista formal ela tende a aumentar com a oficialidade, a natureza escrita e legislada do ordenamento jurídico. Com relação à dimensão material da segurança jurídica, ela pode ser verificada quando o direito

³⁶² ÁVILA; Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. Ed. Malheiros. Ano 2016. Pag. 688/689.

³⁶³ IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. **Segurança Jurídica e Lançamento Tributário por Homologação**. A homologação expressa tacitamente verificada. Ed. Fórum. 2016, p.127.

positivo adota os princípios da legalidade, igualdade, razoabilidade e também as regras da anterioridade e irretroatividade.

Por outro lado, os institutos da decadência e da prescrição, aqui focado no âmbito do direito tributário, são ferramentas jurídicas para se efetivar e concretizar o princípio/regra da segurança jurídica. O presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto, todavia foca, nos principais fatos e regras jurídicas positivadas em nosso ordenamento, que normatizam a prescrição de decadência no espaço que circunda o Direito Tributário Material e Processual e suas consequências jurídicas daí advindas, pois a partir da sólido conhecimento destes institutos o Estado (Administração Fiscal) pode contribuir decisivamente.

A Contribuição de Becker é fundamental para a compreensão e entendimento do Estado, qual seja: que a conjugação da totalidade das relações tributárias com a totalidade das relações administrativas estabelece uma única e continua relação que ele denomina como: Relação Constitucional do Estado.

Nesta relação está a Relação Obrigacional Tributária, ou seja, onde e como nasce o Crédito Tributário, quem é seu titular ativo, quem é o seu sujeito passivo, como ele se desenvolve, como ele é “oficialmente” constituído (os tipos de lançamento) até sua extinção seja pelo pagamento (forma mais corriqueira) seja pelo efeito da passagem do tempo (decadência e prescrição). O Fisco, como sujeito ativo da relação tributária, não é um mero credor - titular de um direito subjetivo - frente ao contribuinte, sujeito passivo, ele exerce a sua função pública de exigir o correto pagamento do tributo e também deve exercer a sua função pública de não mais exigir e extingui-lo quando o crédito público for alcançado pelos institutos da decadência e da prescrição.

O que mais acontece, de forma corriqueira, é a extinção do crédito tributário oriundo de uma decisão judicial com trânsito em julgado (forma mais demorada da solução do conflito). Em segundo lugar, a extinção do crédito público através de requerimento administrativo, nos moldes e nos prazos estabelecidos pela lei 11.457/2007.

A prescrição e decadência podem ser instrumentos para além da pacificação social, concretizar o princípio/regra da segurança jurídica, bem como o direito fundamental do cidadão/contribuinte, na medida em que o Estado, em sua relação jurídica de administração ou também em sua função atípica de realiza julgamentos, possa “*ex officio*”, e com fundamento nos princípios da moralidade administrativa, do

direito fundamental à boa administração, princípio da eficiência, princípio da boa-fé, princípio da oficialidade, e diante da ocorrência da decadência ou prescrição do crédito público, a partir das balizas das regras legais do nosso ordenamento jurídico, pode e deve, decidir e determinar a extinção de um crédito tributário e, na prática, concretizar, além do princípio da eficiência, o princípio e a regra da segurança jurídica, direito fundamental do cidadão/contribuinte.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. Paris: Quartier Latin, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2014.

ALVES, André. Coisa Julgada: Alguns Aspectos Relevantes no NCPC. **Estudos no novo CPC**. Disponível em: <<https://estudosnovocpc.com.br/2017/04/18/coisa-julgada-alguns-aspectos-relevantes-no-ncpc/>>. Acesso em: 11 fev. 2018.

ALVES, Jose Carlos Moreira. **Direito Romano**. Porto Alegre: Forense. Ano 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista de Direito Processual Civil**, São Paulo, v. 3, p. 95-132, jan./jun. 1961.

AQUINO, Santo Tomás de. **A prudência: a virtude da decisão certa**; tradução, introdução e notas Jean Lauand. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ASSIS, Geovana oliveira. **Direito Tributário na perspectiva dos direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. Porto Alegre: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Porto Alegre: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO; Oswaldo Aranha. Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional vol. 2 | p. 371 - 392 | Maio / 2011 DTR\2012\1027.

BARROSO, Luís Roberto. A Segurança Jurídica na Era da Velocidade e do Pragmatismo. **Revista de Direito: Procuradoria Geral do Estado de Goiás, Goiás**, v. 21, n. 1, p. 55-72, 2001. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/viewFile/102/86>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

_____. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v.4, n. 15, p. 11-47, 2001. Disponível em: <www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2018.

_____. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 58, p. 129-173, jan-mar, 2007.

_____. **Temas de Direito Constitucional**. Curitiba: Renovar, 2009. p.133. Tomo 3.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BITTAR, Eduardo C. B.; ALMEIDA, Guilherme Assis. **Curso de Filosofia do Direito**. Porto Alegre: Atlas, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2016.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Porto Alegre: Malheiros, 1999.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Bahia, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <[https://ead.unitins.br/download/webaula/\[051115165327\]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf](https://ead.unitins.br/download/webaula/[051115165327]dialogo-juridico-11-fevereiro-2002-jose-souto-maior-borges.pdf)>. Acesso em: 04 fev. 2018.

_____. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. Porto Alegre: Malheiros, 1999.

BRANDÃO, Daniela Augusta Santos. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: (im)prescindível, (in)dispensável, (des)necessário? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.118, p. 117-148, set./out., 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso extraordinário nº 433.352/MG. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 28 de maio de 2010. **Supremo Tribunal Federal**, 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28433352%2E%2E+OU+433352%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://ti.nyurl.com/hqh5yoh>> Acesso em: 21 fev. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário nº 559.943/RS*. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2009. **Supremo Tribunal Federal**, 2009. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=551049>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

_____. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 07 fev. 2017.

_____. Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Planalto**. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 02 fev. 2018.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105.htm>. Acesso em: 11 fev. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.143.094. Relator: Ministro Luiz Fux. São Paulo, 09 de dezembro de 2009. **Supremo Tribunal Federal**, 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1143094&repetitivos=REPETITIVOS&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 19 fev. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 909.570/SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. São Paulo, 17 de maio de 2007, **Superior Tribunal de Justiça, 2007**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2945218&num_registro=200602718063&data=20070517&tipo=51&formato=HTML>. Acesso em: 23 fev. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. O foro do domicílio ou da residência do alimentando e o competente para a ação de investigação de paternidade, quando cumulada com a de alimentos. **Superior Tribunal de Justiça**, 1990. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.621/RS. Relator: Ministra Ellen Gracie, Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul, 04 ago. 2011. **Supremo Tribunal Federal**, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628479>>. Acesso em: 05 fev. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93.036/SP. Relator: Ministro Rafael Mayer. São Paulo, 17 de outubro de 1980, **Supremo Tribunal Federal**, 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=186573>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Ag. Reg. no Recurso extraordinário nº 596.673/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Rio Grande do Sul, 07 fev. 2012. **Supremo Tribunal Federal**, 2012. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1749085>>. Acesso em: 10 fev.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 2.418/DF. Relator: Min. Teori Zavascki. Brasília, DF, 04 maio 2016. **Supremo Tribunal Federal**, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282418%2EENUME%2E+OU+2418%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/go9m5dz>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). Corte Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº:0004671-46.2003.404.7200/SC. Relator: Luciane Amaral Correa Munch. Santa Catarina, 15 de setembro de 2010. **Tribunal Regional Federal**, 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3519793>. Acesso em: 21 fev. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). Primeira Turma. AG nº 0002859-15.2015.4.04.0000. Relator: Jorge Antonio Maurique. Rio Grande do Sul, 09 de dezembro de 2015, **Tribunal Regional Federal**, 2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF409844286>>. Acesso em: 24 fev. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. **AC nº 5003866-30.2011.404.7005**. Relator: Rômulo Pizzolatti. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3519793>. Acesso em: 21 fev. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. *AC nº 5011335-48.2016.4.04.7201*. Relator: Jorge Antonio Maurique. Santa Catarina, 12 de maio de 2017, **Tribunal Regional Federal**, 2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF412892622>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). Segunda Turma. AG nº 5043151-54.2015.4.04.0000. Relator: Otávio Roberto Pamplona. Rio Grande do Sul, 11 de novembro de 2015, **Tribunal Regional Federal**, 2015. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/citacao.php?doc=TRF410140414>>. Acesso em: 24 fev. 2018.

BRITO, Edvaldo. Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. (Org.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP, 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. Malheiros. Ano 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. O sobreprincípio da Segurança Jurídica e a revogação de normas tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Org.). **Segurança jurídica Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**. Porto Alegre: Forense, 2013.

CEZNE, Andrea Nárriman. A teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de ronald dworkin e robert alexy. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 52, p. 51-67, jul./set., 2005.

COÊLHO, Marcus Vinicius Furtado. **Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Domingos Barroso. Da modernidade à pós-modernidade, do positivismo ao pós-positivismo: Sobre a exposição da crise de legitimidade do sistema penal brasileiro pelas transformações da sociedade e do Direito. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 94, p. 321-344, jan./fev. 2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Processo Civil**. Bahia: Jus Podivm, 2008. p. 552. v. 2.

DUTRA DE SOUZA; Márcio Luís. **O princípio da boa-fé na administração pública e sua repercussão na invalidação administrativa**. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/10399422>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FACCHINI NETO; Eugenio. Code civil francês: Gênese e difusão de um modelo. **Revista Informação Legislativa**, Brasília, v. 50, n. 198, p.57-86, abri./jun. 2013. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/198/ril_v50_n198_p59.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2018.

FELICIANI, Ana Lúcia Alves. Métodos de codificação no direito privado europeu e brasileiro. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 97, p. 201-237, jan./fev. 2015.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, CARRAZZA, Roque Antônio, NERY JÚNIOR, Nelson. **Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ**. São Paulo: Manole, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FONSECA, Tiago da Silva. **A afirmação da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, a partir da efetivação dos princípios constitucionais tributários**. 2011. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUOS-8MQGEE/a_afirma_ao_da_previsibilidade_no_direito_tribut_rio.pdf?sequence=1> . Acesso em: 05 fev. 2018.

FRATTARI, Rafhafel. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GARCIA, Emerson. **Conflito entre Normas Constitucionais: Esboço de uma Teoria Geral**. Porto Alegre: Lumen Juris, 2008.

GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

GONÇALVES, Carlos Alberto. **Direito Civil Brasileiro**. 16. ed. Porto Alegre: Saraiva, 2018.

_____. **Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

GONÇALVES, Francisco Pablo Feitosa. Os princípios gerais da administração pública e o neoconstitucionalismo: até onde a adesão à doutrina alienígena é válida? **Revista dos Tribunais**, v. 910, p. 21-42, ago. 2011.

HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

HUPFFER, Haide Maria. O legado do jusnaturalismo moder-iluminista para à positivação do direito. **Ambito-Jurídico.com**, [200-]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9694>. Acesso em: 20 jan. 2018.

IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. **Segurança Jurídica e Lançamento Tributário por Homologação: a Homologação Expressa Tacitamente Verificada**. São Paulo: Fórum, 2016.

LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

LARANJA; Francisco Silva. Decadência tributária e segurança jurídica - a extinção do direito à constituição do crédito tributário. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 10, p. 645-676, jul. 2014.

LEAL, Ruy de Ávila Caetano. Princípio da oficialidade e verdade material no processo administrativo previdenciário: comprovação do exercício de atividade rural. **Juris Plenum Previdenciária**: doutrina e jurisprudência. Caxias do Sul, v. 2, n. 07, p. 83-104, ago. 2014.

LIMA, Leandro Manoel Matias. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a Moral Tributária dos contribuintes. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n.1, 2015. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rdda/article/viewFile/85176/92162>>. Acesso em: 18 fev. 2018.

LOPES, Marcus Aurélio. Jusnaturalismo e Positivismo Jurídico: o desafio de um novo Direito. **Tribunal Regional Trabalho**, [200-]. Disponível em: <<http://www.trt9.jus.br/portal/arquivos/5198111>>. Acesso em: 28 jan. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. Porto Alegre: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 232.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MAFFINI, Rafael. **Elementos de Direito Administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MAGNA Carta ano de 1215. **Corvo Branco**, [200-]. Disponível em: <http://corvobranco.tripod.com/dwnl/magna_carta.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sergio Cruz. **Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 637.

MARTÍNEZ; Felipe Rodrigues. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo | vol. 1 | p. 801 - 823 | Nov / 2012. DTR\2010\395.

MASCARO, Alex Antonio. **Segurança Jurídica e Coisa Julgada sobre Cidadania e processo**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MEDEIROS, Alexsandro M. Iluminismo. **Sabedoria Política**, 2004 Disponível em: <<https://www.sabedoriapolitica.com.br/filosofia-politica/filosofia-moderna/iluminismo/>>. Acesso em: 02 fev. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. O Processo Administrativo. **Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo**, v. 3, p. 885-901, nov. 2012.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MIRANDA, Pontes, **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969**, ed. RT, tomo II.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. Porto Alegre: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compendio de Direito Tributário**. Porto Alegre: Forense, 2002.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira Mota. Processo administrativo tributário e processo judicial tributário no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.122, p. 293-316, maio/jun. 2015.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Portugal: Almedina, 2009.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. São Paulo: RT, 2006.

NERY, Rosa Maria de Andrade; NERY JUNIOR, Nelson. **Instituições do Direito Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NEVES, Gustavo Kloh Müller. **Prescrição e Decadência**. Porto Alegre: Lumen Juris, 2008.

NEVES; Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Porto Alegre: Jus Podivm, 2016.

NOGUEIRA; Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. [S.l.]: Resenha tributária, 1973.

OLIVEIRA; Gustavo Goiabeira. Considerações sobre a relação jurídica tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 60, p. 37-55, jan./fev. 2005.

OLIVEIRA; José Lamartine Correa. O Estado de Direito e os direitos da personalidade. **Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, São Paulo, v. 4, p.1005-1024, jun, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário completo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social.** [S.l.]: Ridendo Castigat Mores, 2002.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SALIBA, Carolina Muranaka. O conceito de soberania em Jean Bodin. **Passei Direto**, [200-]. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/2828447/o-conceito-de-soberania-em-jean-bodin>>. Acesso em: 03 fev. 2018.

SANTELLI; Fabiana Lopes Pinto. **Direito Tributário Digital Informatização Fiscal: o uso da tecnologia no Sistema tributário Nacional.** Paris: Quartier Latin, 2014.

SANTI; Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTOS JUNIOR, Francisco Alves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação.** Curitiba: Renovar, 2001.

SANTOS, Juenil Antonio. A contribuição jusnaturalista no pensamento jurídico. **Revista Interdisciplinar de Direito, Bahia**, v. 7, p. 237-246, 2010. Disponível em: <http://faa.edu.br/revistas/docs/RID/2010/RID_2010_20.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2018.

SANTOS; Bruno Henrique Silva Santos. *Prescrição e Decadência no Direito Previdenciário.* Ed.Alteridade. Ano 2016.

SANTOS; Ernani Fidélis. **Processo de Conhecimento.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **BuscaLegis**, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15197-15198-1-PB.pdf>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). **Constituição e Segurança jurídica.** São Paulo: Fórum, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARMENTO; Daniel. Direito Adquirido, Emenda Constitucional, Democracia e Justiça Social. **Revista Eletrônica Sobre Reforma do Estado**, Bahia, n. 12, dez./fev. 2008. Disponível em: <www.ufjf.br/siddharta_legale/files/2014/07/RERE-12-DEZEMBRO-2007-DANIEL-SARMENTO.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2018.

SEGER, Giovana Abreu da Sila; SEGER, Marcelo. Princípio da segurança jurídica. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v.8, n.3, 2013. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/view/5455/2880>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

SILVA, Almiro do Couto. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei nº 9.784/99). **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 237, jul./set. 2004

SILVA, Almiro do Couto. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo**, v. 1, p. 561-585, nov./ 2012.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. V. 2.

_____. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 3.

SILVA; Jose Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVEIRA; Marilda de Paula. **Segurança Jurídica, Regulação, Ato, Mudança, Transição e Motivação**. São Paulo: Fórum, 2007.

SOBRINHO; Manoel de Oliveira Franco. Obrigação e direito administrativo. **Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, v. 4, p. 1377-1398, jun./2011.

SOUZA; Junia Verna Ferreira. *FORMA E FORMALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO COMO GARANTIA DO ADMINISTRADO*. Doutrinas Essenciais de Direito Administrativo | vol. 2 | p. 781 - 803 | Nov / 2012. DTR2013\91.

STRECK; Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e hermenêutica**: Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TABORDA; Maren Guimaraes. A declaração de prescrição ex officio na via administrativa. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 1, p. 973-1004, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES; Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES; Lobo Ricardo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. Porto Alegre: Forense, 2016.