



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NA EXTINÇÃO DO
CRÉDITO**

ORIENTANDO: RHUAN PABLO BATISTA FERREIRA

ORIENTADORA: Prof^ª. Me. FREDERICO GUSTAVO FLEISCHER

GOIÂNIA-GO

2022

RHUAN PABLO BATISTA FERREIRA

**PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NA EXTINÇÃO DO
CRÉDITO**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOIÁS).

Prof^a. Orientador: Me. Frederico Gustavo Fleischer

GOIÂNIA-GO

2022

RHUAN PABLO BATISTA FERREIRA

PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO

Data da Defesa: _____ de _____ de 2022

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Me. Frederico Gustavo Fleischer

Nota

Examinador Convidado: Prof. Dr. José Roberto F. de A. Junior

Nota

PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO

Rhuan Pablo Batista Ferreira¹

RESUMO

O presente estudo possui como objetivo a análise da prescrição no cerne do Direito Tributário nacional, a fim de investigar se o instituto é capaz de extinguir o crédito tributário ou somente o direito de ação de demandar em juízo determinada pretensão. Para tanto, o presente artigo faz menção aos conceitos gerais como a obrigação tributária, a situação de incidência e o fato gerador, além de analisar o lançamento e a constituição do crédito tributário. Ainda, verifica se a disposição contida no art. 156, V, é capaz de violar o dispositivo 110 do Código Tributário Nacional no momento em que estipula a prescrição como uma das causas de extinção do crédito tributário. Acerca da metodologia utilizada no presente artigo científico, esta pode ser compreendida como estudo bibliográfico e quanto ao procedimento utilizado é o exploratório, o mesmo aprimora as ideias ou descobre intuições.

Palavras-chave: Prescrição. Direito Tributário. Crédito tributário. Extinção. Efeitos.

¹ Estudante do 9º período de Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás

INTRODUÇÃO

Ainda que a prescrição e a decadência estejam entre os assuntos jurídicos mais estudados e discutidos no Brasil, os mesmos permanecem demandando novos debates, evidentemente pela importância da questão e pelo influxo que estes possuem na aplicação prática dos conceitos. O presente estudo possui como objeto a prescrição, todavia, a relação conceitual e prática dentre os institutos demanda constantemente a menção ao instituto da decadência, a fim de viabilizar uma reedificação conceitual e argumentativa mais satisfeita e consistente.

A presente pesquisa parte de uma conceituação geral da prescrição, evidenciando suas particularidades no âmbito do Direito Tributário, sempre intencionando situar cada assunto sob o viés doutrinário, legal e jurisprudencial. Para isso, é imprescindível uma relação com o Direito Privado, almejando-se um conceito geral e os principais elementos da prescrição, norteados-se então para a seus aspectos no Direito Tributário nacional.

Nesse sentido, em consonância ao art. 174 do Código Tributário Nacional, o instituto da prescrição para cobrança do crédito tributário se realiza em 5 anos, contados a partir da data da sua constituição definitiva. Assim, dessa disposição legal, eleva-se o primeiro problema, que consiste em determinar quando ocorre a constituição definitiva do crédito, elemento inicial da contagem do prazo. Parcela da doutrina considera que ela ocorre com a notificação regular do lançamento. Todavia, diante da referida notificação o sujeito passivo pode aderir comportamentos distintos (pagar, ignorar, impugnar), o que ecoa de maneira diversa na constituição definitiva do crédito e ocasiona novas divergências doutrinárias.

Nesse diapasão, o presente estudo possui o seguinte problema de pesquisa: O instituto da prescrição, no cerne do Direito Tributário, é capaz de extinguir o crédito tributário ou apenas o direito de ação de demandar em juízo alguma pretensão? No cerne de análise e interpretação do estudo, observa-se que a tese no Direito Tributário aduz que o referido instituto é causa que extingue o crédito tributário, dessa forma, a aceção do estudo é dispor uma antítese, que seria a modificação de um instituto de Direito Privado, disposto expressamente na Constituição Federal de 1988, para no final expor uma compreensão concreta sobre a problemática em questão.

O método de procedimento será o bibliográfico, pois busca capturar e analisar a realidade para que o pesquisador obtenha êxito em suas finalidades almejadas.

Assim, o mencionado método é norteado pela transparência e objetividade da pesquisa, sendo definido, portanto, como o método que desenvolve investigações a partir de trabalhos e estudos já realizados por outras pessoas.

1 NOÇÕES GERAIS SOBRE A PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, pode-se conceituar a prescrição como a perda do direito de ação pela sua não realização em determinado período. Todavia, é bem complexo alcançar um conceito unívoco do instituto, não somente pela pluralidade de debates doutrinários sobre o tema, sempre sob o influxo de uma conjuntura histórica, mas também em virtude das distintas configurações que a prescrição pode alcançar nas várias áreas do Direito.

Algumas acepções, contudo, edificadas na história da prescrição, tendem a continuar e assim nortear as questões e as respostas que a estas se apresentam. Sendo assim, é frequente o recurso às pesquisas já efetuadas no Direito Privado, uma vez que essa é uma temática clássica entre os civilistas. Nesse sentido, a doutrina de Carvalho (2012, p. 212) sinaliza os quatro elementos que compõem o conceito de prescrição, quais sejam:

a) existência de uma ação exercitável (*actio nata*); b) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; c) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; d) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Demonstra-se relevante verificar que, ainda que exista concordância acerca do rol de elementos que compõem o instituto, a sua aplicação no contexto prático pode levar a efeitos diversificados, dependendo do valor aferido a cada um dos elementos em sua inter-relação. Algumas sustentações, por exemplo, evidenciam a necessidade de abalizar o prolongamento temporal das relações jurídicas, em benefício da estabilidade social e da segurança jurídicas; por sua vez, outras delineiam o viés punitivo da perda do direito em virtude da inércia do interessado.

No que tange às particularidades da prescrição em matéria tributária, vale dizer, a priori, que a temática se encontra sujeita à determinação constitucional específica, pois, de acordo com o art. 146 da CF/88 “cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” (BRASIL, 1988)

O texto constitucional de 1988, assim, reservou, de modo expresso, à lei complementar a normatização geral da prescrição, e o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/96), por seu turno, cumpre tal função na medida em que, embora antes

promulgado como lei ordinária, fora recepcionado constitucionalmente como estatuto de lei complementar. Nessa situação, o CTN dispõe a prescrição, junto com a decadência, entre as espécies de extinção do crédito tributário, com fulcro no dispositivo 156. (BRASIL, 1966)

A forma como os supracitados institutos são elencados no Código Tributário Nacional, além de inserir uma diversidade de problemas, viabilizar similarmente observar algumas particularidades dos mesmos na seara do Direito Tributário. A prescrição, objeto principal do presente estudo, comumente está conexa, no Direito Privado, não ao direito substantivo, mas à pretensão ou ao direito de ação jurídica para ampará-lo quando desrespeitado, o que quer dizer que o pagamento espontâneo de uma obrigação prescrita não denota em restituição, a priori, uma vez que o direito substantivo ainda era passível de ser encontrado.

O CTN, ao enquadrar a prescrição como uma causa que extingue o crédito tributário, resulta o direito à restituição, caso o contribuinte realize o pagamento de um tributo prescrito. Trata-se, dessa maneira, de uma diferenciação entre os institutos da prescrição e da decadência permeada no Direito Privado, mas sem reciprocidade no âmbito tributário. Em consonância ao dispositivo 156, V, do referido Diploma, a prescrição é uma das causas de extinção do crédito tributário, sendo caracterizada a perda do direito subjetivo à ação de execução do montante do tributo devido. (BRASIL, 1966)

A prescrição, dessa maneira, consiste no perecimento do supracitado direito em virtude do seu não uso dentro do prazo determinado para tal. A realização do instituto, portanto, aniquila o direito subjetivo do ente tributante de pedir, por meio da via judicial, a satisfação do crédito. Com fulcro no Código de Processo Civil de 2015, a prescrição torna a execução nula, tendo em vista que a obrigação de realizar o pagamento do crédito tributário extinto torna-se impleiteável, de acordo com o art. 803, I, do CPC/2015. (BRASIL, 2015)

Desta feita, a doutrina majoritária frequentemente constata um problema no fato de o CTN dispor a prescrição e a decadência semelhantemente entre as causas que extinguem o crédito tributário. Ainda que isso seja adequado no que tange à prescrição, já que alcança o crédito tributário, que advém do lançamento, o mesmo parece não se aferir de igual forma à decadência, o que talvez eleve um desacerto no art. 156 do CTN, pois, segundo Sabbag (2017, p. 1145):

Talvez fosse mais bem acertado afirmar-se que a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário, e não apresentá-la, ao lado da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário propriamente dito. De fato, a decadência não pode extinguir algo – o crédito tributário – que não teria nascido e que, com ela, ficaria proibido de nascer. Entretanto, preferiu o legislador assim disciplinar: como causas extintivas do crédito tributário, tanto a decadência (prazo de vida do direito) como a prescrição (prazo para o exercício do direito).

Portanto, o desacerto sinalizado possui sua origem na circunstância de que o CTN, no supracitado artigo, parece não se importar com o fato de que ambos os institutos ocorrem visivelmente em momentos diferentes. Refere-se à decadência sempre antes do lançamento; ao passo que só a partir do deste (lançamento), por seu turno, se fala em prescrição. O mencionado Código também elenca, em seu art. 142, que o crédito tributário se compreende “através do lançamento”, antes do qual existe somente a obrigação tributária e o direito de edificar o crédito tributário por meio do lançamento. (BRASIL, 1966)

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em conformidade aos estudos de Paulsen, o crédito tributário diz respeito ao momento de exigibilidade da relação tributária, originando-se com o lançamento tributário. Nesse diapasão, o crédito tributário pode ser definido como a obrigação tributária tornada líquida e certa através do lançamento. Assim, para existir lançamento e, por conseguinte, o crédito tributário, é preciso que exista um fato gerador e, então, a obrigação tributária. (PAULSEN, 2012, p. 264)

Desta feita, o crédito tributário consiste num direito que a Administração Fazendária detém em virtude da exigibilidade e da coerção aferidas à obrigação tributária por meio do lançamento. Sendo assim, o crédito tributário compreende a denominação atribuída pelo CTN à obrigação tributária, vislumbrada sob o viés do sujeito ativo, isto é, ao direito de crédito da Administração Fazendária, já verificado pelo lançamento e munido de certeza, exigibilidade e liquidez. (BALEEIRO, 2013, p. 1170)

Sendo, conseqüentemente, o reflexo da transformação de uma obrigação tributária ilíquida em certa e com liquidez, que detém exigibilidade em virtude da legislação tributária. Diz respeito ao momento final de uma demanda que inicia com a

edificação da obrigação tributária, que transpassa a construção do vínculo jurídico entre sujeitos passivos e ativos, via fato gerador, culminado com o lançamento.

A partir do enfoque material, não se vislumbram distinções entre a obrigação tributária e o crédito tributário, tendo em vista que estes detêm os mesmos sujeitos, vínculo jurídico e objeto. A distinção é que o crédito tributário só se eleva por meio do ato do lançamento tributário (quer seja direto, por homologação ou misto) que pronuncia a existência da obrigação tributária.

Nesse panorama, a existência de obrigação tributária, imperiosamente, pré-existe em relação ao crédito tributário. A doutrina de Carraza aponta que evidentemente a obrigação tributária, ao se originar, já possui um crédito tributário. O referido, no entanto, na maioria dos casos, nasce com características de iliquidez e incerteza que precisam ser distanciadas. (CARRAZA, 2010, p. 280)

Desta feita, o dispositivo 140 do CTN permite a autonomia da obrigação tributária principal mediante o crédito tributário que dela pode surgir. Mesmo que ocorra anulação ou suspensão do lançamento, a obrigação tributária principal irá perdurar. Por sua vez, quando extinta a obrigação tributária, também se extingue o crédito, com fulcro no art. 113, §1º, do CTN. (BRASIL, 1966)

O crédito tributário, como vislumbrado, é edificado pelo lançamento, que transforma a obrigação tributária em líquida e certa. Conforme expõe Paulsen (2015, p. 1011), é com tal existência e liquidez que se origina para a Administração Fazendária o direito de demandar o seu cumprimento. Em caso inadimplência por parte do sujeito passivo, a Administração, de posse de crédito tributário devidamente formalizado e exigível, “pode inscrever o sujeito passivo em dívida ativa, de modo a assegurar a exequibilidade sob a forma do título executivo extrajudicial da certidão de dívida ativa.”

Outro elemento relevante no que tange ao crédito tributário é a responsabilidade, de caráter vinculado, que possui o agente fazendário para a concreção e garantia do crédito tributário, isto é, deverá trilhar as premissas legais, sob pena de ser responsabilizado funcionalmente. Em situações que a exigibilidade do crédito é suspendida, excluída ou extinta não estão passíveis à discricionariedade administrativa, tendo em vista que são matérias reservadas somente à lei.

A Administração Fazendária deve verificar, de acordo com a disposição contida no art. 141 do CTN, todas as leis complementares editadas que tratem de normas gerais relativas à suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário, além de

qualquer outra legislação de outra pessoa competente, relativa ao crédito tributário, suas garantias e sua concreção. (BRASIL, 1966)

Nesse sentido, todavia, o Supremo Tribunal Federal, através da ADI nº 2.045, que modificou a posição da ADI nº 1.917 (pregava a taxatividade), vem aderindo o entendimento de que é possível o Estado-membro da Federação admitir outras formas de pagamentos (extinção do crédito tributário), sob a justificativa de que quem pode mais, como fornecer a concessão de remissão, pode menos, como sujeitar-se a novos meios para pagamento.

Portanto, é possível concluir que o crédito tributário é circundado de garantias e privilégios, de acordo com as disposições dos arts. 183 a 193 do CTN. Tendo como fundamento o princípio da supremacia do interesse público, as garantias dizem respeito a meios que propiciam à Administração Fazendária o recebimento de montante relativo ao tributo. Por seu turno, os privilégios denotam vantagens em relação a outros créditos, excetuando-se os trabalhistas. (BRASIL, 1966)

3 A PRESCRIÇÃO COMO MANEIRA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A extinção do crédito tributário pode ser definida pelo seu próprio desaparecimento, sendo uma matéria reservada à lei, com fulcro no art. 97, VI, do CTN e do art. 146, III, alínea b, do texto constitucional de 1988. Desse modo, a extinção do crédito tributário através da prescrição tributária advém do não-exercício por parte do sujeito ativo, a Administração Pública, que não pleiteou ação ou pleiteou fora do prazo, ocasionando a perda do direito à pretensão, e na situação do crédito tributário, a perda do próprio direito. (BRASIL, 1966)

Nessa perspectiva, a extinção do crédito por decurso do prazo prescricional nada mais é que o seu puro desaparecimento, sem que exista o seu adequado pagamento pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Desse modo, a justificativa legal para expor o caráter especial da prescrição tributária pode ser encontrada no dispositivo 156, V, também do CTN. No supracitado artigo é visível a distinção entre a prescrição no Direito Tributário e no Direito Civil, pois, à medida que o CTN trata de uma forma de extinção da obrigação, o CC/2002, em seu art. 189, dispõe que a extinção é apenas da pretensão de cobrança. (BRASIL, 2002)

Para melhor compreensão da temática, Hable (2014, p. 198) sinaliza que no Direito Tributário existem algumas especificidades. A legislação tributária estabelece à prescrição o efeito jurídico de caducidade, pois o CTN, como demonstrado, em seu art. 156, inc. V, a afere como uma espécie de extinção do crédito, desse modo, ocorrendo a extinção da própria obrigação, com fulcro no art. 113, § 1º, do mesmo Diploma. Assim, “distintamente do Direito Civil, art. 882 do CC/2002, o pagamento do débito prescrição pode incidir a repetição de indébito pelo contribuinte.”

Em resumo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também segue esse entendimento, como é possível observar em sede do REsp nº 1758.217:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. AÇÃO SOB A ÉGIDE DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ARTIGO 174 DO CTN. CARACTERIZADA A INÉRCIA DA EXEQUENTE NO PERÍODO EM QUE LHE CABIA PERSEGUIR A EXECUTADA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106 DO STJ. 1. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 2. O crédito tributário em cobrança foi constituído por Auto de Infração em 12.8.1996. Ação ajuizada em 20.2.1998. Citação em 19.3.1998. Frustrada a diligência em 17.7.2000. A Fazenda teve vista do resultado da diligência em 7.8.2000. Somente em 4.2.2003, a exequente retornou aos autos e requereu a citação do sócio-gerente, quando já havia escoado o lapso temporal. 3. Não há como se imputar a demora aos mecanismos da Justiça (Súmula 106 do STJ), pois ficou caracterizada a inércia da exequente no período em que lhe cabia perseguir a executada e seus bens para que alcançasse a interrupção do prazo prescricional com a citação válida. 4. A ação foi ajuizada sob a égide da redação original do artigo 174 do CTN. (artigo 219, § 5º, do CPC/73 c/c do artigo 174 do CTN). Excluída a aplicação da prescrição intercorrente descrita pelo art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, porquanto não houve interrupção do lapso prescricional. 5. Nos termos dos artigos 156, inciso V, e 113, § 1º, do CTN, a prescrição extingue o crédito tributário e a própria obrigação tributária e não apenas o direito de ação, o que possibilita o seu reconhecimento ex officio. 6. Recurso Especial não conhecido.

Sendo assim, quando a dívida ativa é tida por prescrita, ela acaba não atingindo só o direito à ação de cobrança, mas com fundamento na redação da legislação tributária, à toda relação material tributária. Desta feita, a compreensão de Machado sinaliza o ensinamento de que caso a prescrição pudesse extinguir apenas o direito da ação de execução fiscal e não o crédito em si, o ente público, ainda depois de 5 anos dos créditos edificados, poderia refutar o fornecimento de certidão negativa ao contribuinte. Todavia, como a prescrição acaba por extinguir o próprio crédito, tal providência não se justifica. (MACHADO, 2015, p. 226)

De acordo com o disposto no art. 174 do CTN, a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, a contar da data de sua constituição definitiva. Assim, nota-se que a constituição definitiva do crédito tributário compreende o marco inicial do prazo prescricional que enseja a extinção do crédito. A doutrina de Coêlho aduz que a data de constituição definitiva do mencionado crédito é aquela em que lançamento se torna definitivo, isto é, quando não são mais factíveis impugnação ou recurso por parte do sujeito passivo e quanto a Administração Fazendária não consegue revisá-lo ou alterá-lo. A constituição do crédito através do lançamento é sempre anterior ao prazo prescricional. (COÊLHO, 2007, p. 834)

Assim, a extinção do crédito tributário através da prescrição tributária pode se sujeitar a causas impeditivas, suspensivas ou interruptivas. Ademais, em demandas judiciais, pode sofrer da denominada prescrição intercorrente, em virtude da inércia da Administração Fazendária em demanda que esteja em trâmite. Desse modo, as causas impeditivas são concretizadas quando a Administração Fazendária se encontra impedida de atuar, sendo causa impeditiva do começo do prazo prescricional a concessão de prazo legal depois da constituição de crédito tributário, situação em que é necessário esperar o vencimento ou o inadimplemento do tributo.

Sobre as causas suspensivas, são aquelas que se realizam quando já iniciado o prazo prescricional, assim, ocorre uma paralisação da contagem do mesmo, todavia, este recomeço do mesmo prazo leva em consideração ao tempo transcorrido. Vale ressaltar que como o CTN não trata de causas suspensivas do prazo prescricional, trata das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no dispositivo 151 do CTN. De fato, embora a suspensão ora abordada seja da exigibilidade, e não do prazo em si, o entendimento é que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário também suspende o prazo prescricional. (BRASIL, 1966)

Por sua vez, para as causas interruptivas, bem como para as suspensivas, o prazo prescricional já está em andamento. A distinção habita o fato de que assim que existe a cessação da causa interruptiva, um novo prazo começa deixando de lado o anterior que já havia transcorrido. Dessa maneira, as causas interruptivas se encontram dispostas expressamente no parágrafo único do art. 174 do CTN. (BRASIL, 1966)

De toda sorte, é preciso demonstrar que o princípio da *actio nata* deve sempre estar exposto, ao passo em que o sujeito possuidor do direito ao crédito tributário possa agir de forma livre. Assim, a prescrição tributária que estimula a extinção do

crédito tributário depende, portanto, de um sujeito ativo inerte e ainda da decorrência do lapso temporal de 5 anos.

4 PRESCRIÇÃO, DECADÊNCIA E REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Tanto o instituto da prescrição quanto o da decadência são vislumbrados como meios de conceder estabilidade na estrutura do sistema jurídico, pelo decurso do tempo. Nesse sentido, o debate sobre a distinção de ambos é bem conhecido no âmbito do Direito Civil, assim, as diversas nuances que a prescrição e a decadência detêm no Direito Tributário sempre foram pontos de alvoroço.

A título de exemplo, costuma-se sinalizar uma diferença entre a base da decadência tributária, que seria a de ocasionar a extinção do direito à constituição do crédito tributário, e a disposição do art. 156, inc. V, do CTN, que aduz que ambos os institutos extinguem o crédito tributário, como já mencionado no presente estudo. (BRASIL, 1966)

Sendo assim, tradicional é o ensinamento do âmbito do Direito Civil sobre a denominada “obrigação natural”, atualmente elencada no art. 882 do CC/2002. Com fundamento no supracitado dispositivo, aquele que pagava um débito prescrito não pode pleitear a repetição do indébito, porque a dívida existia, somente não era mais exigível. Isso pois é factível, na seara do Direito Privado relativa a direitos disponíveis, a renúncia à prescrição, tácita ou expressamente. (SOUZA, 2008, p. 36)

Desta feita, não aparenta ser essa a hipótese no tocante ao Direito Tributário brasileiro. Pela disposição do art. 156, inc. V, do CTN, os dois institutos são causas extintivas do crédito tributário e não pura extinção do direito de ação do Fisco. Essa distinção, longe de causar surpresa, advém do regime jurídico diverso que o direito positivo coloca a estes institutos tributários, diferentemente do Direito Civil, o que não passou batido à análise de Lins, que aduz que no Direito Tributário as normas de prescrição e decadência criam nuances próprias, que diferem, em alguns elementos, dessas normas no Direito Civil. (LINS, 2005, p. 94)

Não obstante se poder conceituar a decadência tributária como a perda, pelo Fisco, do direito de constituir crédito tributário, a prescrição se revela como a perda do direito de o sujeito passivo cobrar o crédito tributário edificado, não sendo vislumbrado qualquer empecilho ao reconhecimento normativo de que, existente o ato administrativo de lançamento mesmo depois da fluidez de tais prazos, tais institutos

serão causa de extinção do crédito tributário, obstando, por exemplo, a emissão de certidão positiva de débitos tributários.

Nessa perspectiva, se um indivíduo recolhe valor a título de tributo, no prazo determinado no dispositivo 168 do CTN, pois pagou valor indevido, como dispõe o inc. I do art. 165 do mesmo Código, o direito positivo tributário ultrapassou esse assunto, com o que estabelece o art. 156, V ressaltado. Em resumo, Santi aduz que “o pagamento de crédito tributário decaído ou prescrito em virtude das mencionadas normas que cuidam da extinção do crédito tributário, faz originar para o contribuinte o direito ao débito do Fisco. (SANTI, 2004, p. 242)

Esse, inclusive, é o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, todavia, existem posições discrepantes, como é a defendida por Souza, assentando-se a possibilidade de renunciar a prescrição tributária. O autor sustenta que o CTN não dispõe a renúncia ou o pagamento de dívida prescrita como uma possibilidade abdicativa a ser realizada pelo contribuinte. No que tange ao ato abdicativo, de pura liberdade do contribuinte, tal escolha não necessita de previsão expressa nas normas gerais de Direito Tributário. Assim, aduz que “a renúncia à prescrição e pagamento de dívida prescrita, por serem similares a uma obrigação natural, se encontram à margem da competência de Lei Complementar.” (SOUZA, 2008, p. 46)

Feitas tais considerações sobre a temática, vale ressaltar que o supracitado prazo do art. 168 do CTN é uma baliza à constituição do indébito tributário, como bem sinaliza Lins. E opera mesmo nas situações em que houve a declaração de inconstitucionalidade da norma de incidência tributária que justificou o pagamento. (BRASIL, 1966)

Cumprindo ainda ressaltar que mesmo declarada inconstitucional a norma de incidência tributária, o indébito apenas deverá ser repetido se não ultrapassar a baliza temporal de 5 anos, contados a partir do pagamento. Trata-se de uma limitação constitucional material do sistema jurídico brasileiro. O mesmo acontece, por exemplo, com a coisa julgada, que não será afetada por declaração de inconstitucionalidade, em virtude de ditames de segurança jurídica dispostos implícita e explicitamente no texto constitucional de 1988. (BRASIL, 1988)

Desse modo, se observa de um lado a segurança jurídica, estatuidando balizas à remoção de efeitos jurídicos estabilizados da incidência da regra matriz de incidência tributária (RMIT) considerada inconstitucional; e, de outro lado, estabelecendo que sejam emanados os efeitos (aqueles que ainda puderem ser produzidos) quando a

RMIT for proferida inconstitucional, sobre ser princípio na compreensão de norma de hierarquia superior, também o é na acepção de valor colocado naquela mesma norma.

Contudo, essa não tem sido a posição do Supremo Tribunal de Justiça, do Superior Tribunal de Justiça e também do Conselho de Contribuintes Federal. Embasados na tese da nulidade da norma declarada inconstitucional, têm proferido entendimento de que o prazo para repetição do indébito, em tais hipóteses, começa com a publicação da decisão de inconstitucionalidade da lei tributária. (MOUSSALLEM, 2006, p. 85)

5 DA VIOLAÇÃO DO DISPOSITIVO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ANTE À PRESCRIÇÃO EXPRESSA CONSTITUCIONALMENTE

Um dos papéis mais relevantes do Direito é regulamentar as normas de comportamentos sociais e prover uma conciliação ou reparo aos possíveis impasses elevados. Para tanto, o sistema jurídico brasileiro se vale de institutos e definições que nem sempre são harmônicas, pois podem possuir uma abrangência de conceitos, dependendo de diversos elementos. O ordenamento jurídico é constituído por uma reunião unitária e composta de fatores que devem ser coerentes e equilibrados entre si. Todavia, os sistemas jurídicos de normas são edificados por uma disposição hierarquizada, tendo em cada nação o texto constitucional como seu âmago em uma estrutura ordenada no sistema jurídico do Estado. (COELHO, 2013, p. 302)

Para uma compreensão mais nítida acerca das normas dispostas constitucionalmente e para assegurar a ordenação e a unidade interna do Sistema Tributário Nacional é de extrema relevância verificar, a priori, a função da CF/88 como Lei Maior no sistema jurídico. Em virtude de a CF/88 gozar de superioridade sobre as outras leis, como na hipótese do CTN, o legislador determinou o princípio da supremacia constitucional. Pelo mesmo, é possível perceber que a CF/88 é o documento normativo mais importante do Estado, e é imprescindível para o sistema jurídico e para a democracia de uma sociedade. O texto constitucional deve ser sempre levado em consideração para a interpretação das demais normas. (OLIVEIRA, 2016, p. 48)

Uma questão relevante é descobrir se o legislador ordinário deve possuir respeito por um conteúdo mínimo disposto nas normas de um ordenamento jurídico, sobretudo aquelas edificadas na Constituição Federal, especificamente ao Direito

Tributário. Para tanto, verifica-se a relação das normas tributárias com as dos outros ramos do Direito Privado usados pela CF/88 e pelo CTN.

É necessário verificar o modelo hermenêutico da completude do sistema jurídico, onde o mero texto da Lei, transmitido por um artigo solitário, não possui o condão de expressar a verdadeira norma jurídica. O CTN não detém a força de modificar qualquer norma jurídica disposta na CF/88. Assim, as lições de Becker pontuam que a lei só é considerada isolada como método legislativo, e não quanto ao seu teor jurídico, porque assim não existiria como regra jurídica. Uma regra no ordenamento jurídico é construída por meio de ações e reações sociais, sendo então promulgada. Uma lei opera sobre as outras, e estas, coerentemente, reagem, edificando assim um sistema jurídico lógico e uno. (BECKER, 2002, p. 115)

No entanto, o legislador tributário aferiu uma prerrogativa ao CTN, desse modo, ele pode ou não se valer dos conceitos aferidos no Direito Privado, pois os mesmos não influem nas definições relativas aos efeitos tributários. Dessa maneira, pode existir quatro distintas inter-relações entre o Direito Tributário e o Privado, onde inicialmente se verifica a recepção expressa, uma maneira onde a norma tributária respeita os conceitos, formas e institutos do Direito Privado; em seguida, tem-se a recepção implícita, que é quando a lei tributária apenas aponta os conceitos, institutos e formas de Direito Privado; após, tem-se a modificação explícita, que é uma maneira na qual a lei tributária indica os conceitos, formas e institutos de Direito Privado, atribuindo-lhes delineamentos distintos; e, por último, a aferição analógica, que é na hipótese de existir lacuna na seara tributária. (OLIVEIRA, 2016, p. 50)

Assim, em consonância ao art. 109 do CTN, no tocante à inter-relação do Direito Tributário com o Privado, afere-se uma relação de modificação explícita, podendo a própria legislação tributária aplicar nuances diferentes aos conceitos, formas e institutos de Direito Privado. Todavia, essa regra comporta uma exceção, elencada no art. 110 do CTN, na acepção de que, caso o instituto de direito privado esteja disposto na CF/88, nas Constituições Estaduais ou nas Leis Orgânicas, a lei tributária não poderá mudar a sua definição, conteúdo ou seu alcance. (BRASIL, 1966)

Nesse diapasão, no presente tópico, o pontapé inicial seria que a prescrição está elencada explicitamente no art. 146, III, “b”, da CF/88. E, desse modo, o instituto

como forma de extinção de crédito tributário, disposto no art. 156, V, do CTN, seria violador da regra disposta no art. 110 do CTN.²

Dessa forma, a desobediência da disposição do art. 110 se realiza, pois, a legislação tributária atribui ao instituto da prescrição efeitos tributários específicos, ampliando o alcance e aferindo à mesma algo muito além do que a sua definição no Direito Privado (pura perda do direito de ação), à medida que a qualifica como uma das maneiras de extinção do crédito tributário, e essa disposição está elencada no art. 156, V, do CTN. (BRASIL, 1966)

Posto isso, a desobediência se concretiza pela afronta ao texto constitucional de 1988, e chega-se a tal entendimento a partir de uma interpretação sistemática, em virtude de que o estudo simples do artigo acarreta reflexos imprecisos e insuficientes ao legislador, desse modo, tendo a necessidade de uma investigação mais intensa.

O texto constitucional de 1988 aduz sobre o sistema tributário brasileiro, aferindo determinadas hipóteses materiais delineadas, ou ao menos esboçadas, pelo legislador constituinte que se encontram sinalizadas de forma expressa na CF/88, estendendo-se a institutos e conceitos das demais áreas do Direito. O legislador tributário deve ter respeito às balizas de ordem constitucional, desse modo, não possui liberdade para alterar os conceitos, formas e institutos de Direito Privado expressos constitucionalmente. (OLIVEIRA, 2016, p. 55)

O Direito Tributário pode até possuir a sua autonomia sobre outras áreas do Direito Privado, todavia, deve respeitar estritamente a CF/88 e seus institutos usados de forma implícita ou explícita, pois é a Lei Maior. Assim, os estudos de Machado (2015, p. 113) sustentam que “se no nível mais alto da hierarquia se encontram as disposições constitucionais, obviamente que todas as outras normas são munidas de menor grau de positividade e devem a ela se adaptar.”

Nessa direção, o legislador infraconstitucional deve sempre manter o respeito pelo conteúdo e a significação dos institutos dispostos pela Constituição Federal, ainda que estes sejam importados de outras áreas do Direito. Sendo assim, obsta-se que qualquer manobra venha a ferir a competência constitucional, e venha mudar o teor dos institutos de Direito Privado, já dispostos constitucionalmente. Os institutos

² A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

preenunciados na CF/88 devem ser interpretados em conjunto com os princípios constitucionais, como, por exemplo, o de sua supremacia. (BRASIL, 1988)

Em vista disso, o dispositivo 110 do CTN comporta a função de obstar que o legislador tributário venha a modificar ou abranger um conceito usado na CF/88. No entanto, ainda com a falta desse artigo, o legislador ordinário não poderia modificar o alcance ou o conceito dos institutos de Direito Privado, para abranger uma competência tributária. O instituto da prescrição está disposto constitucionalmente, desse modo, o CTN salienta a supremacia constitucional, com o intuito de afastar a indevida limitação ou ampliação de um instituto (disposto na Lei Maior) pelo legislador infraconstitucional. (OLIVEIRA, 2016, p. 57)

O art. 110 do CTN atribui o poder ao Direito Tributário para modificar o conceito, o alcance e o teor de institutos de Direito Privado, desde que estes não estejam usados, implícita ou expressamente pela CF/88. Contudo, o texto constitucional em seu art. 146, III, “b”, solicita Lei Complementar para a instituição de normas gerais em âmbito tributário e isso acaba por afetar o instituto da prescrição. Desta feita, muito embora alguns institutos seja, oriundos do Direito Privado, é o CTN que normatiza a matéria, à luz do princípio da compatibilidade vertical das normas jurídicas. (SABBAG, 2015, p. 56)

Posto isso, Pereira assevera que a prescrição é poucas vezes referida na CF/88, e em uma dessas situações é exatamente em matéria tributária. O dispositivo 146, inc. III, “b”, da Lei Maior dispõe que as normas gerais sobre a prescrição devem ser legisladas por Lei Complementar. Assim, foi o CTN, lei ordinária, contudo recepcionada como Lei Complementar que legislou sobre o tema. O CTN, em seus arts. 109 e 110, evidencia a relevância dos institutos e definições de Direito Privado, trazendo exceções quanto à sua amplitude e aferição em âmbito tributário. (PEREIRA, 2013, p. 10)

O CTN ao abranger o conceito da prescrição acabou por trazer ao sistema jurídico uma confusão sobre a concepção do referido instituto. A questão concernente à prescrição não está somente conscrita à seara da legalidade, portando prerrogativas constitucionais, tendo em vista que o art. 146, III, “b”, da Lei Maior estabelece à Lei Complementar delinear normas gerais sobre tal instituto. Sendo assim, por derivação, pode existir violação ao texto constitucional de 1988, na discussão da prescrição, pode-se até aferir razão à interposição de recurso extraordinário perante a Suprema Corte. (BRASIL, 1966)

E sendo conhecido o recurso, por alguma razão que não a ordem pública (hipótese que se enquadra a prescrição), o Supremo Tribunal Federal poderá examinar a questão, apesar de não ser prequestionada. Nesse sentido, a prescrição é vislumbrada sob o viés constitucional diante de sua disposição na CF/88, e pode ser apresentada através de recurso extraordinário, por ser tida como matéria de ordem pública, em consonância com a Súmula nº 456 do STF, no entanto, o recurso deve ser conhecido por outro fundamento. (MARTINS, 2007, p. 12)

Portanto, pela disposição expressa da prescrição no art. 146 da CF, tal instituto detém proteção constitucional e de acordo com o art. 110 do CTN, a própria legislação tributária não pode modificar o conceito, teor e alcance de institutos, formas e conceitos do Direito Privado, usados, implícita ou explicitamente pela Lei Maior. Em vista disso, a violação de tal artigo ocorre no art. 156, V, do CTN, quando o instituto da prescrição é disposto como uma das formas de se extinguir o crédito tributário.

CONCLUSÃO

Através da realização do presente estudo, verificou-se a prescrição tributária e seus principais aspectos, como natureza jurídica e pressupostos para sua configuração, além dos efeitos por ela ocasionados. Para alcançar o resultado final houve o resgate de institutos jurídicos que portam estreita ligação com a temática, a fim de simplificar o entendimento do leitor.

A realização do estudo restou caracterizada pelo exame da prescrição, intencionando-se efetuar uma avaliação sobre a extinção do crédito tributário. Assim, vislumbrou que no Direito Tributário pátrio a prescrição compreende uma das causas que extinguem o crédito tributário, existindo uma ínfima alteração no conceito de seu instituto. Tal disposição jurídica se encontra no art. 156, V, do Código Tributário Nacional. No entanto, o reconhecimento do instituto como forma de extinguir o crédito tributário também impulsiona os devedores, assim, encontrarão em tais situações mais uma desculpa para se manterem inadimplentes, restando prejudicado os cofres públicos e, por conseguinte, o coletivo social.

Como o instituto da prescrição consiste em causa de extinção do crédito tributário, pela compreensão da doutrina e da jurisprudência, na hipótese de o contribuinte pagar um crédito já prescrito, este detém o direito de ser restituído. A repetição de indébito, no âmbito tributário, pode ser pleiteada toda vez que se realizar um pagamento equivocado, com fulcro no art. 165 do CTN. Contudo, no presente estudo segue a compreensão de que a repetição de indébito pelo pagamento de dívida já prescrita deve nortear o mesmo caminho aferido pela Teoria Geral do Direito, isto é, o pagamento de um tributo prescrito não deve ser tido como indevido, em virtude de tal instituto não alcançar o direito material, apenas o direito de ação.

Como resultados, notou-se que a prescrição dispõe previsão expressa no art. 146, III, “b” da CF/88. Assim, o instituto como causa de extinção de crédito tributária, elencada no art. 156, V, do CTN, viola a norma do art. 110 do mesmo Diploma. Nesse diapasão, o legislador infraconstitucional possui o dever de respeito ao conteúdo e significação dos institutos dispostos constitucionalmente. Dessa forma, para ratificar tal teoria, por derivação pode existir violação ao texto constitucional, tratando-se do instituto da prescrição, tendo em vista que o art. 146, III, “b”, demanda à Lei Complementar delinear normas gerais a respeito da prescrição, assim, afere-se razão até para a interposição de REsp perante a Suprema Corte.

Portanto, a norma tributária não detém a alçada de modificar o alcance, conceito ou forma dos institutos de Direito Privado dispostos constitucionalmente, na acepção de abranger uma competência tributária. Desta feita, o Código Tributário Nacional, ao aferir a prescrição como causa que extingue o crédito tributário, acaba por violar tal disposição. Consequentemente, em âmbito tributário, a prescrição deveria somente tirar do Fisco o direito de ingressar com a demanda judicial, em virtude da defluência de determinado tempo sem que o tenha exercido, e não a extinção do crédito.

PRESCRIPTION IN TAX LAW AND ITS EFFECTS ON CREDIT EXTINCTION

ABSTRACT

The present study aims to analyze the statute of limitations at the heart of national Tax Law, in order to investigate whether the institute is capable of extinguishing the tax credit or only the right of action to sue in court a certain claim. Therefore, this article mentions general concepts such as the tax obligation, the incidence situation and the taxable event, in addition to analyzing the launch and constitution of the tax credit. Furthermore, it is verified whether the provision contained in art. 156, V, is capable of violating the provision 110 of the National Tax Code when it stipulates the statute of limitations as one of the causes of extinction of the tax credit. The study method to be used in the present study can be understood as bibliographic and the procedure used is exploratory, it improves ideas or discovers intuitions.

Keywords: Prescription. Tax law. Tax credit. Extinction. Effects

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. Lejus, 2002

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm> Acesso em: 23 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 14 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1758.217 – RJ**. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 27/11/2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=ART.+174+DO+CTN+.+OMIS+O>> Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.405/RS**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091370&base=baseAcordao>>. Acesso em: 14 mar. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 4. ed. São Paulo: Forense. São Paulo: Método, 2014.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Humberto Eustáquio Soares; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e prescrição**. São Paulo: RT, 2007.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Função das súmulas e critérios para aferir sua validade, vigência e aplicabilidade**. CONGRESSO DO IBET, III. Interpretação e Estado de Direito. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **Análise dos conceitos de direito privado à luz do sistema jurídico tributário brasileiro**. Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL vol. 7, n. 1. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Rio grande do Sul: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PEREIRA, Paula Fabbris. **Prescrição intercorrente em execução fiscal**. 41 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Londrina, 2013.

SABBAG, Eduardo. **A decadência no direito tributário**. São Paulo: GEN Jurídico, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SOUZA, A. C. **Renúncia à prescrição e restituição de pagamento de crédito tributário prescrito**: efeitos da Súmula Vinculante 8 do STF. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 81, ano 16, jul. ago. 2008