

**DÉBITOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A PRESCRIÇÃO EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

**DIEGO DINIZ RIBEIRO**

*Advogado. Pós-graduado em direito tributário pelo IBET. Mestre em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica em São Paulo – PUC/SP. Professor dos cursos de pró-graduação em direito tributário promovidos pelo IBET, FMU, EPD e Universidade Anhanguera.*

**1. Introdução**

Em recente decisão proferida no bojo do Recurso Especial n.º 1.120.295/SP, o Superior Tribunal de Justiça veiculou entendimento acerca do marco inicial para a contagem do prazo prescricional para os débitos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ademais, prescreveu também qual seria o evento interruptivo do aludido prazo prescricional, nos termos da sua Súmula n.º 106.

Referido julgamento, por seu turno, foi afetado pelo disposto no art. 543-C do Código de Processo Civil<sup>1</sup>, ou seja, foi subordinado ao rito dos processos repetitivos, razão pela qual a orientação jurisprudencial ali externada deverá ser seguida pelos demais Tribunais do país.

Assim, ganha relevo a análise deste precedente do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que ele será o balizador da questão aqui posta<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.  
(...)”.

§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:  
I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou  
II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.  
(...)”.

<sup>2</sup> É uma tendência cada vez mais forte e, em nossa opinião, irremediável, de se atribuir uma forte carga vinculante aos precedentes judiciais. Nesta linha, os precedentes tornam-se parâmetros para as interpretações jurídicas, objetivando alcançar uma maior estabilidade interpretativa do direito posto. Aliás, essa valorização dos precedentes é facilmente percebida se analisarmos nosso ordenamento e, em especial, as recentes reformas de cunho processual sofridas pelo sistema jurídico. A título de exemplo, além do próprio julgamento de recursos sob o rito de processos repetitivos, podemos ainda citar a súmula vinculante e a repercussão geral como institutos que reforçam a importância dos precedentes judiciais. Assim, resta claro que o nosso sistema romano-germânico (*civil law*) está se aproximando cada vez mais do modelo anglo-saxônico (*common law*). Essa é a opinião de Denis Donoso ao afirmar que “as recentes reformas a que se tem submetido à legislação processual(...)sugerem uma tendência de aproximação do nosso sistema (‘civil law’) ao sistema da ‘common law’, criando um terceiro sistema (que se pode denominar misto)” (DENOSO, Denis. *Um novo princípio contraditório. Análise da constitucionalidade das técnicas de massificação de soluções e da escalada da importância do precedente judicial*, in **Revista dialética de direito processual**, 2009, p. 26.). Tratando mais desse assunto, indicamos para leitura o nosso artigo “A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 178.

## 2. O lançamento e a constituição do crédito tributário

Como é sabido, para que o crédito tributário seja constituído é necessário que ele percorra um fluxo de positivação. Esse processo de positivação nada mais é do que a “*dinâmica estabelecida para que o direito percorra todas as instâncias, das normas constitucionais delineadoras de competências, até as normas terminais, de máxima concretude e individualidade*”<sup>3</sup>.

Assim, sob uma perspectiva normativa, a constituição do crédito tributário tem início já na Constituição Federal, a qual estabelece, de forma rígida e exauriente, as normas de competência tributária<sup>4</sup>.

Como é sabido, referidas normas atribuem aos diferentes entes tributantes aptidão para criar tributos. Como leciona Camila Vergueiro, “*tais regras permitem pressupor a existência de relações entre o Estado e o particular, segundo as quais o primeiro estará apto a exigir do segundo parcela do patrimônio deste para que aquele possa manter suas atividades e atingir seus fins*”<sup>5</sup>. É exatamente aí que se inicia o fluxo de positivação da relação jurídica tributária.

Não basta, entretanto, a existência de tais normas de competência para que mencionado fluxo chegue ao seu fim. Necessário se faz que sobredita aptidão seja efetivamente exercitada pelos seus detentores. Em outros termos, torna-se indispensável o advento da regra-matriz de incidência tributária<sup>6</sup>.

A regra-matriz, ou norma padrão de incidência, trata-se de norma geral e abstrata, que traz em seu antecedente uma determinada hipótese fática que, uma vez ocorrida no mundo fenomênico, implicará o surgimento da relação jurídico-tributária prescrita no seu conseqüente. Resumidamente, poder-se-ia afirmar que a regra-matriz é a norma instituidora de um dado tributo.

Ocorre que, para por fim ao fluxo de positivação da relação jurídico-tributária, não basta a criação da norma padrão de incidência, nem a simples subsunção de uma dada circunstância fática à hipótese normativa da regra-matriz. Ainda se faz necessário que a subsunção aludida seja vertida em linguagem competente (linguagem técnico-jurídica), i.e., seja introduzida no universo jurídico por meio de um mecanismo habilitado pelo sistema para esse fim. Esse veículo introdutor nada mais é do que a figura do lançamento tributário.

---

<sup>3</sup> ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. “Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo – análise do parágrafo único do art. 38 da lei n.º 6.830/80”, *Processo tributário analítico*, São Paulo: Dialética, 2003. p. 140.

<sup>4</sup> Segundo leciona Roque Antônio Carrazza, *competência tributária é a aptidão para criar*, in abstracto, *tributos* (*Curso de direito constitucional tributário*. 17ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 429).

<sup>5</sup> VERGUEIRO, Camila. “A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário”. *Processo tributário analítico*, São Paulo: Dialética, 2003. p. 102-3.

<sup>6</sup> Segundo o professor Paulo de Barros, a “*regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u’a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a conseqüência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado*” (*Curso de direito tributário*. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 340).

É com o lançamento tributário que a obrigação jurídica tributária se individualiza e ganha ares de concretude. A partir desse momento torna-se possível precisar os atores dessa relação, bem como delimitar os direitos e obrigações de cada um deles.

Referido ato administrativo, por sua vez, se subdivide em três modalidades distintas, sendo elas: (i) lançamento de ofício, (ii) lançamento misto e (iii) e lançamento por homologação, também denominado autolancamento.

O lançamento por homologação está prescrito no art. 150 do Código Tributário Nacional<sup>7</sup> e, segundo Regina Helena Costa, é “o melhor e mais antigo exemplo de técnica de privatização da gestão tributária”<sup>8</sup>.

Neste modelo, compete ao próprio contribuinte apurar o valor por ele devido a título de tributo para, em seguida, verter essa informação em linguagem competente (DCTF, GIA etc.) e transferi-la ao fisco. Ao ente tributante, por seu turno, compete averiguar as informações prestadas e, em caso de precisão, homologá-las.

Atualmente essa espécie de lançamento vem sendo empregada para absolutamente quase todas as espécies tributárias. Hoje a “terceirização” desse dever é regra, sendo, portanto, cada vez maior e mais comum a responsabilidade do contribuinte em constituir o crédito tributário por ele devido.

### **3. A prescrição em matéria tributária**

As questões jurídicas não podem perdurar eternamente no tempo sem uma resolução. Por isso, o próprio sistema do direito posto cria mecanismos com o escopo de por um fim/limitar determinadas questões.

Dessa feita, quando o Código Tributário Nacional veicula normas como as regras de decadência e de prescrição ele está, em última análise, demonstrando a sua preocupação com o efeito

---

<sup>7</sup> “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.

§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”.

<sup>8</sup> Ainda segundo a citada professora, “o lançamento por homologação consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, voltado à simplificação e à racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 228-231.

do tempo no direito<sup>9</sup> para as relações jurídicas de cunho tributário. Quer evitar que determinadas relações jurídicas perdurem indistintamente no tempo.

Em acréscimo, José Eduardo Soares de Melo professa que “o perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também porque a inércia revela negligência da Fazenda, que não pode ser prestigiada, não devendo o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus negócios, patrimônio etc.”<sup>10</sup>.

Em matéria tributária, prescrição é instituto que limita uma dada relação jurídico-tributária, impedindo que ela se eternize no tempo. Seu advento implica a perda do direito de ação por parte do detentor do crédito tributário, o que se dá em razão da sua inércia. Ademais, ocorrida a prescrição, há a consequente extinção do crédito tributário correlato, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional<sup>11</sup>.

A prescrição em matéria tributária é regulada pelo art. 174 do citado *Códex*<sup>12</sup>, donde se depreende que haverá a prescrição do crédito tributário na hipótese do fisco permanecer inerte por prazo superior a cinco anos.

Em se tratando de créditos sujeitos ao lançamento por homologação, durante muito tempo se discutiu qual seria o marco inicial para a contagem do prazo prescricional do crédito tributário.

Segundo parte da doutrina e da jurisprudência, o fisco teria o prazo de cinco anos para executar a dívida tributária apenas depois de transcorrido outros cinco anos previstos no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Assim, o fisco teria ao todo dez anos para proceder a cobrança dos débitos sujeitos ao lançamento por homologação. Para os adeptos dessa teoria, a “constituição

---

<sup>9</sup> Existe uma diferença entre o “direito no tempo” e o “tempo no direito”. Na primeira delas o direito está inserido no tempo crônico, em um dado momento histórico. Já na segunda esta relação se inverte, visto que o tempo passa a estar inserto no direito. Aqui o tempo é interior ao sistema jurídico, uma vez que fora introduzido neste sistema por meio de linguagem competente para tanto (linguagem do direito posto). Este tempo só existe para o direito por deliberação do próprio ordenamento e é juridicamente “presentificado” nos termos delimitados por tal sistema. Segundo Paulo de Barros Carvalho, nessa segunda relação o direito torna-se o “*senhor do tempo*”, na medida em que todo aquele que detém competência para inserir norma jurídica no sistema tem a possibilidade de “*manipular o tempo tendo em vista a configuração dos projetos regulatórios que bem lhe aprouver*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*, in Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre, v. 1, n.º 1, 2008. p. 210) (grifo do autor).

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares de. “Decadência e prescrição”, in *Decadência e prescrição*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 224.

<sup>11</sup> Art. 156. *Extinguem o crédito tributário:*

(...).

V - a **prescrição** e a *decadência*;

(...) (g.n.).

<sup>12</sup> 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.*

*definitiva do crédito tributário*”, marco inicial para a contagem do prazo prescricional, só ocorreria com o fim do prazo para homologação do lançamento realizado pelo contribuinte.

Tal posicionamento, entretanto, restou superado pela doutrina e jurisprudência, estando hoje pacífico o entendimento de que o autolancamento é suficiente para a constituição do crédito tributário, independentemente de qualquer atuação fiscal. Nesta senda, Maria Rita Ferragut ensina que:

*“Uma interpretação sistemática do ordenamento nos levará, com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo. Nesse sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral a abstrata para o caso concreto”<sup>13</sup>.*

Também neste diapasão, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento por meio da sua Súmula n.º 436, *verbis*:

*“A entrega da declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”*

Superada essa questão e solidificado o entendimento de que a atuação do contribuinte (autolancamento) é suficiente para a constituição do crédito tributário, competia ao Superior Tribunal de Justiça definir qual seria o marco inicial para a contagem do prazo prescricional, i.e., definir se a perda da pretensão fiscal teria início na ata da entrega do documento constitutivo do crédito tributário (DCTF, GIA etc.) ou do vencimento do tributo ali retratado.

Essa foi uma das questões abordadas no Recurso Especial n.º 1.120.295/SP aqui analisado, conforme se demonstrará no tópico a seguir.

#### **4. O Recurso Especial n.º 1.120.295/SP**

##### **4.1 O marco inicial da prescrição em matéria tributária**

A decisão proferida sob o rito dos processos repetitivos quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.120.295/SP acaba por consolidar jurisprudência consagrada do Superior Tribunal de Justiça acerca do marco inicial para a contagem do prazo prescricional para os débitos sujeitos ao lançamento por homologação. Antes de analisá-la, mister se faz nesse momento fixar o conceito de jurisprudência.

A jurisprudência é constituída quando o Poder Judiciário caminha em sentido único, i.e, quando atribui uma mesma interpretação a um determinado texto de lei. Em outros termos, há a

---

<sup>13</sup> FERRAGUT, Maria Rita. “Crédito tributário, lançamento e espécies e lançamento tributário”, *in Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 321.

formação de uma jurisprudência quando há o advento de inúmeras decisões idênticas para compor um mesmo tipo de litígio.

Para Heiki Pohl “*uma decisão judicial contém sempre uma pergunta geral com a sua resposta ao lado de uma pergunta singular com a sua resposta. Fazem parte da mesma jurisprudência as decisões que dão a mesma resposta a uma determinada pergunta geral*”<sup>14</sup>. Em outros termos, “*em toda sentença em processo subjetivo há uma questão geral e uma questão individual. A questão individual diz respeito ao caso concreto e à extensão limitada da parte dispositiva da sentença propriamente dita. Mas, por detrás de toda sentença, existe uma questão geral, uma norma concreta judicial, que se sacou da norma legal que a fundamenta*”<sup>15</sup>.

Há, portanto, a formação da jurisprudência quando o Poder Judiciário promove, de forma reiterada e unívoca, uma mesma resposta geral para uma mesma questão também de caráter geral. Partindo de tais premissas, compete agora delimitar qual a questão geral formulada no citado julgado, bem como identificar a resposta geral ofertada pelo Superior Tribunal de Justiça para solucionar essa questão.

Analisando o voto do Relator, o Ministro Luiz Fux, depreende-se que o Tribunal no que tange ao presente tópico, enfrentou um questionamento geral que, por sua vez, comportava duas respostas gerais.

A questão geral foi a seguinte: qual o marco inicial para a contagem do prazo prescricional dos débitos tributários sujeitos ao lançamento por homologação e que não foram objeto de pagamento? Essa questão, por sua vez, comportava duas respostas gerais, sendo elas: o marco inicial é (i) a **data da entrega** do documento constitutivo do crédito tributário (DCTF, GIA etc.)<sup>16</sup> ou (ii) a **data do vencimento do tributo** constituído pelo contribuinte mediante autolancamento<sup>17</sup>.

Ao se analisar a íntegra do voto do Ministro Relator, é possível suscitar dúvidas acerca de qual seria a resposta eleita pelo Superior Tribunal de Justiça como a adequada para solucionar a questão geral ali tratada.

Isso porque, em determinado trecho do seu voto, assim aduz o Ministro Luiz Fux:

*“...o prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da ata estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas*

<sup>14</sup> POHL, Heiki *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 258.

<sup>15</sup> POHL, Heiki *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit. Loc. cit.*

<sup>16</sup> Neste sentido, encontravam-se até então vários precedentes do STJ, dentre os quais destacamos: RESP n.º 510.802/SP, RESP n.º 500.191/SP e AgREsp. n.º 443.971/PR.

<sup>17</sup> Neste outro diapasão, por sua vez, destacavam-se os seguintes precedentes do STJ: RESP n.º 1.024.278/SP, RESP n.º 839.664/PE e RESP n.º 673.585/PR.

*suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional”<sup>18</sup>.*

Deste trecho, a conclusão que se extrai é que a resposta adotada pelo Tribunal foi a segunda acima transcrita, ou seja, que o marco inicial para a contagem prescricional do crédito tributário é a **data do vencimento do tributo** constituído pelo contribuinte mediante autolancamento e inadimplido.

Acontece que, seguindo adiante no referido voto e ao analisar o caso em concreto, o Ministro Luiz Fux assim conclui:

*“Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se **na data da apresentação do aludido documento**, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002)”<sup>19</sup>.*

A análise desse excerto leva à conclusão de que a resposta adotada por aquela Corte foi a de que o marco inicial para a contagem prescricional do crédito tributário é a **data da entrega** do documento constitutivo do crédito tributário (DCTF, GIA etc.), o que iria de encontro com o trecho do julgado anteriormente transcrito.

Assim, uma única questão geral estaria sendo solucionada pelas duas respostas gerais possíveis o que, em última análise, seria o mesmo que anular essa resposta, deixando a questão em análise sem uma resolução. Tal contradição, todavia, é aparente.

Para se chegar a tal conclusão é importante reiterar nesse momento algo que já fora dito linhas acima: toda e qualquer decisão judicial apresenta uma questão e uma resposta geral, bem como uma questão e uma resposta individual, sendo estas últimas referentes ao caso em concreto.

No presente caso a questão geral formulada é respondida, também de forma geral, nos seguintes termos: o marco inicial para a contagem prescricional do crédito tributário é a **data do vencimento do tributo** constituído pelo contribuinte mediante autolancamento e não pago.

Não obstante, por particularidades do caso (apuração e pagamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica), em especial em razão das regras extraídas nas leis n.ºs 8.541/92 e 8.981/95 e do Decreto n.º 1.041/94, todas vigentes à época dos fatos, a resposta concreta para o caso sob julgamento foi outra, ou seja, foi no sentido de que, **nesse caso e apenas para ele**, o marco inicial para a contagem prescricional do crédito tributário foi a **data da entrega** do documento constitutivo do crédito tributário (DCTF, GIA etc.) e não o seu vencimento.

Não entraremos aqui no mérito da decisão, i.e., se o Superior Tribunal de Justiça acertou ou não em fazer tal distinção para o caso em tela, excepcionando, para o caso *sub judice*, a resposta geral ali veiculada.

---

<sup>18</sup> Recurso Especial n.º 1.120.295/SP (grifos do autor).

<sup>19</sup> Recurso Especial n.º 1.120.295/SP (negrito nosso, sublinha do autor).

O importante aqui é frisar que para a questão geral formulada nos autos e sujeita ao rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça assim respondeu, também de forma geral: **o marco inicial para a contagem do prazo prescricional dos créditos tributários sujeitos ao lançamento por homologação e que se encontram inadimplidos tem início com a data do vencimento do crédito então constituído.**

Em nossa opinião, a posição aqui adotada pelo Superior Tribunal de Justiça é a mais acertada. Não se discute que a obrigação tributária se constitui com a entrega da DCTF, GIA ou de outro documento constitutivo do crédito tributário. Tal fato, entretanto, não significa dizer que a entrega desse documento, por si só, é suficiente para tornar o crédito ali constituído imediatamente exigível. Enquanto não houver o vencimento do crédito ali constituído ele não se torna exigível, razão pela qual não há que se falar em início do prazo prescricional para a sua cobrança.

Tratando de assunto análogo ao caso, qual seja, da possibilidade de impugnação ou recurso administrativo interromper ou não o prazo prescricional para a cobrança do crédito impugnado, Paulo de Barros Carvalho assim conclui:

*“É fácil divisar, desde logo, que não se pode falar em curso da prescrição enquanto não se verificar a inércia do titular da ação. Todavia, o termo inicial do prazo, no Código Tributário, foi estipulado tendo em conta o momento e que o sujeito passivo é notificado do lançamento. Como aceitar que possa ter começado a fluir o lapso temporal se, naquele exato momento, e ao menos durante o período firmado no ato de lançamento, a Fazenda ainda não dispunha do meio próprio para ter acesso ao Judiciário, visando a defesa de seus direitos violados? O desalinho entre os pressupostos do instituto e o preceito do Código é indisfarçável(...)Surpreende-se, neste ponto, profunda divergência entre a lógica do fenômeno jurídico e a lógica do fraseado legal. Com que ficamos?*

*Temos inabalável convicção de que as imposições do sistema hão de sobrepor-se às vicissitudes do texto. Este nem sempre assume, no conjunto orgânico da ordem jurídica, a significação que suas palavras aparentam expressar.*

*A solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições e diligenciar acerca do seu direito de ação. Ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema”<sup>20</sup>.*

Tais lições se aplicam perfeitamente para a hipótese aqui tratada. Como poderia falar-se em início do marco prescricional antes do vencimento do tributo, ou seja, antes do crédito tributário ser exigível? Estamos convencidos de que essa solução seria inviável.

#### **4.2 A causa interruptiva da prescrição em matéria tributária**

Não obstante, além da questão abordada no tópico anterior, o Superior Tribunal de Justiça também tratou em seu julgado acerca da causa interruptiva do prazo prescricional em debate.

Em outros termos, é possível identificar no julgado outra questão geral, sendo ela: qual é

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. pp. 505-506 (g.n.).

a causa interruptiva do prazo prescricional dos créditos tributários sujeitos ao lançamento por homologação? Em resposta a tal questão, assim se manifestou o Tribunal: o simples ajuizamento da execução fiscal correlata é motivo suficiente para interromper o prazo prescricional para o ente tributário. Tal resposta geral pode ser extraída do seguinte trecho do voto do Relator:

*“...com o exercício do direito de ação pelo Fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, relevando-se incoerente a interpretação segundo o qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação o inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN)”<sup>21</sup>.*

Mais adiante, essa conclusão é assim reforçada:

*“...a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para a sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN”<sup>22</sup>*

Referido entendimento pauta-se na Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça que prevê:

*“Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”*

Ao se analisar as decisões judiciais que deram origem à súmula alhures transcrita é possível observar que todas elas se valem do disposto no art. 219, §1º, do Código de Processo Civil<sup>23</sup>, como fundamento. E aí está, em nossa opinião, o equívoco do STJ em utilizá-la para a resolução de um caso tributário.

Isso porque o art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal<sup>24</sup>, estabelece que compete à lei complementar tratar de normas gerais tributárias, em especial sobre **prescrição** em matéria tributária. Tal assunto foi reservado **exclusivamente** à lei complementar.

Diante desse quadro, o Código Tributário Nacional, recepcionado pela *Magna Lex* com natureza de lei complementar, ao tratar da prescrição em matéria tributária e antes da alteração promovida pela lei complementar n.º 118/05, estabeleceu em seu art. 174, inciso I, que apenas a

<sup>21</sup> Recurso Especial n.º 1.120.295/SP (sublinha do autor).

<sup>22</sup> Recurso Especial n.º 1.120.295/SP.

<sup>23</sup> “Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (...).”

<sup>24</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...);

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

(...)” (g.n.).

**citação** seria suficiente para interromper a prescrição do crédito tributário. Após o advento da citada lei complementar a causa interruptiva passou a ser o **despacho citatório**.

O Código de Processo Civil, por sua vez, é lei ordinária, razão pela qual não seria veículo legislativo competente para tratar de questões afetas à prescrição em matéria tributária. Nesta senda, a súmula 106 do STJ é absolutamente inaplicável aos casos tributários.

Reforçando tal conclusão, importante registrar que o Supremo Tribunal Federal, em recentes decisões proferidas nos Recursos Extraordinários n.ºs 559.943, 560.626 e 559.882-9<sup>25</sup>, entendeu pela inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei n.º 8.212/91, bem com o art. 5º do decreto-lei n.º 1.569/77, os quais previam prazos decadencial e prescricional de dez anos para a cobrança de contribuições previdenciárias.

Naquela oportunidade, a Suprema Corte prescreveu que tais dispositivos eram inconstitucionais, na medida em que, nos termos do art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, apenas lei complementar poderia tratar de questão afeta à prescrição e decadência em matéria tributária. Entendeu então que nem a lei ordinária n.º 8.212/91, nem o Decreto-lei n.º 1.569/77 seriam veículos normativos hábeis para esse fim, fazendo com que as contribuições previdenciárias, como as demais exações, apresentassem prazos decadencial e prescricional de cinco anos, nos exatos termos em que previsto pelo Código Tributário Nacional.

Nesse julgado, para a questão geral “pode lei ordinária tratar de questão afeta exclusivamente à lei complementar em matéria tributária?” o Supremo Tribunal Federal ofereceu resposta **negativa**. Referido precedente se aplica perfeitamente para refutar a incidência da Súmula

---

<sup>25</sup> Essa foi a ementa da decisão do recurso extraordinário n.º 559.882-9:

*PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, §1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

*II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

*III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.*

*IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do §1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.*

*V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.*

106 do STJ para casos tributários, visto que, nessa hipótese, a questão e a resposta geral a ser formuladas seriam absolutamente idênticas àquelas desenvolvidas pelo STF.

Não obstante, há ainda outro argumento em favor da tese aqui advogada.

O art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil<sup>26</sup> estabelece dois critérios para resolução de antinomia, sendo eles: a) o critério temporal e b) o critério da especialidade. Dessa feita, havendo antinomia entre uma norma geral e outra especial de igual teor, essa última deve prevalecer. Da mesma forma, existindo um conflito entre uma lei anterior e outra temporalmente posterior, sobrepõe-se a segunda.

No presente caso estamos diante de uma suposta antinomia entre uma norma geral e outra especial. A regra geral do Código de Processo Civil (219, §1º) se contrapõe à regra especial extraída do Código Tributário (art. 174, inciso I), razão pela qual essa última deve prevalecer. Simples assim.

## **06. Conclusões**

Diante de tudo o que foi afirmado, conclui-se:

(a) O crédito tributário para ser constituído percorre um fluxo de positivação, o qual se inicia já com a norma de competência tributária, passa pela regra-matriz de incidência, até culminar, após intervenção humana, no lançamento tributário;

(b) O lançamento tributário se subdivide em três modalidades distintas, sendo elas: (i) lançamento de ofício, (ii) lançamento misto e (iii) e lançamento por homologação, também denominado autolancamento. Neste último modelo, cabe ao contribuinte a tarefa de apurar o valor por ele devido a título de tributo para, em seguida, verter essa informação em linguagem competente (DCTF, GIA etc.) e transferi-la ao fisco, a quem compete averiguá-la e, em caso de precisão, homologá-las;

(c) O autolancamento é suficiente para a constituição do crédito tributário;

(d) A prescrição é instituto que limita uma dada relação jurídica, impedindo que ela se eternize no tempo. Seu surgimento resulta na perda do direito de ação por parte do seu sujeito ativo, o que se dá em razão da sua inércia;

(e) A jurisprudência é formada quando o Poder Judiciário caminha em sentido único, i.e, quando atribui, de forma iterativa, uma única resposta geral a um mesmo questionamento também de cunho geral;

---

<sup>26</sup> “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

(...)

§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

(...)”.

(f) Quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.120.295/SP, processado sob o rito dos recursos repetitivos, o STJ se deparou com o seguinte questionamento geral: qual o marco inicial para a contagem do prazo prescricional dos débitos tributários sujeitos ao lançamento por homologação e que não foram adimplidos? Nessa oportunidade, o citado Tribunal assim respondeu: o marco inicial é a **data do vencimento do tributo** constituído pelo contribuinte;

(f.1) Entendemos que a resposta oferecida pelo Tribunal foi adequada, já que não se pode falar em início do marco prescricional antes do vencimento do tributo, ou seja, antes do crédito tributário tornar-se exigível;

(g) Na mesma oportunidade o STJ se deparou com outro questionamento geral, qual seja: qual é a causa interruptiva do prazo prescricional dos créditos tributários sujeitos ao lançamento por homologação? Em resposta a tal questão, assim se manifestou o Tribunal: **o simples ajuizamento da execução fiscal correlata é motivo suficiente para interromper o prazo prescricional para o ente tributário;**

(g.1) A resposta quanto à causa interruptiva do crédito tributário pautou-se na Súmula 106 do STJ, a qual, por seu turno, apresenta como fundamento o disposto no art. 219, §1º, do CPC;

(g.2) Referido fundamento legal, todavia, é inaplicável em matéria tributária, na medida em que conflita com a regra estampada no art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal; e

(g.3) O disposto no art. 219, §1º, do CPC é regra geral, razão pela qual não pode sobrepor-se à norma especial prescrita no art. 174, inciso I, do CTN (antes e após a alteração promovida pela lei complementar n.º 118/05), sob pena de ofender o art. 2º, §2º, da Lei de Introdução ao Código Civil.