

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO



RAFHAEL FRATTARI

Mestre e doutor em Direito Tributário pela UFMG
Professor Adjunto de Direito Tributário da Universidade Federal de Ouro Preto
Professor de Direito Tributário e de Metodologia da Pesquisa nos
cursos de graduação e mestrado da FUMEC/MG
Advogado

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:

EM DEFESA DA NORMA GERAL NO DIREITO BRASILEIRO



Belo Horizonte
2010



CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Dhenis Cruz Madeira
Felipe Peixoto Braga Netto
Frederico Barbosa Gomes
Gregório Assagra de Almeida

Gustavo Corgosinho
José Luiz Quadros de Magalhães
Luciano Stoller de Faria
Luiz Moreira
Mário Lúcio Quintão Soares
Renato Caram
William Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico,
inclusive por processos reprodutivos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2010.

Plácido Arraes
Editor

Avenida Brasil, 1843/loja 110, Savassi
Belo Horizonte/MG – CEP 30.140-002
Tel: (31) 3286-2308

Capa: Vladimir Oliveira Costa
Diagramação: Ailton Mendes
Revisão: Alexandre Bomfim

F844	Frattari, Raffael. Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro / Raffael Frattari. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. 326 p. ISBN: 978-85-62741-10-4
	1. Direito Tributário. I. Título.
	CDD: 341.39 CDU: 34:336.2

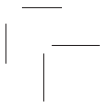
Elaborada por: Maria Aparecida Costa Duarte
CRB/6-1047

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2010

À amizade de Christian Sahb Batista Lopes e à Daniel Vilas Boas,
à minha família,
e aos meus dois *tesouros*, Sabrina e Ana Laura.

v



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	XIII
--------------------	------

PREFÁCIO	XVII
----------------	------

PARTE I

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO	3
1.1 A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTADO.....	3
1.1.1 A aplicação da lei tributária em massa e o <i>lançamento por homologação</i>	9
1.2 TEMA-PROBLEMA	12
1.2.1 O marco teórico	14
1.2.2 A hipótese de trabalho.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	18
1.3.1 A revisão na literatura.....	20
1.3.2 O interesse do pesquisador e a linha de pesquisa.....	21
1.4 OBJETIVOS	23
1.5 METODOLOGIA.....	24
1.5.1 Do procedimento metodológico	25
1.5.2 A análise discursiva de conteúdo	27
1.6 A DISCUSSÃO SOBRE A “NATUREZA” DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	28
1.7 A ESTRUTURA DO TRABALHO	32

VII

CAPÍTULO II	
O TEMPO E O DIREITO	35
2.1 A UTILIZAÇÃO JURÍDICA DO TEMPO COMO INSTRUMENTO DE ESTABILIZAÇÃO SOCIAL	35
2.2 DO TEMPO SENTIDO AO HISTÓRICO: AS TEMPORALIDADES SOCIAIS...	36
2.2.1 A ideia de tempo na sociedade.....	36
2.2.2 A história e a identificação de temporalidades diferentes ...	39
2.2.3 O sentimento individual do tempo.....	41
2.3 O TEMPO E O DISCURSO JURÍDICO	42
2.4 SEGURANÇA JURÍDICA E TEMPO	46
2.5 O TEMPO E O OBJETO DA PRESENTE INVESTIGAÇÃO	54
2.6 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	58

PARTE II

CAPÍTULO III	
O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO NO SISTEMA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	63
3.1 O CONCEITO DE LANÇAMENTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	66
3.1.1 Lançamento como ato e como procedimento.....	72
3.1.2 Os efeitos do lançamento	73
3.1.3 As modalidades de lançamento	78
3.2 O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	81
3.2.1 A ampliação no conceito de lançamento proposta por Misabel Derzi e Estevão Horvath.....	83
3.2.2 O pensamento de Hugo de Brito Machado.....	86
3.2.3 A formalização do crédito pelo contribuinte na obra de Eurico de Santi e Paulo de Barros Carvalho	90
3.2.4 A prescindibilidade do lançamento nos tributos sujeitos ao <i>lançamento por homologação</i>	94
3.3 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	96

CAPÍTULO IV	
A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO CONTRIBUINTE	99
4.1 AS DECLARAÇÕES DOS CONTRIBUINTES	100
4.2 A JURISPRUDÊNCIA E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO CONTRIBUINTE.....	105
4.2.1 O <i>autolancamento</i> e a confissão de dívida na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	109

4.3 A IMPOSSIBILIDADE DA CONFISSÃO DE DÉBITO COMO FUNDAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	113
4.4 A CRÍTICA AO <i>AUTOLANÇAMENTO</i> ADOTADO PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	116
4.5 SÃO POSSÍVEIS NOVOS MODELOS PROCEDIMENTAIS PARA A EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?	118
4.5.1 O sistema do Código Tributário Nacional não supõe a dispensa de lançamento em casos de declaração do contribuinte	119
4.6 A INAFASTABILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO... ..	124
4.6.1 A impossibilidade de retificação sem ônus indireto ao contribuinte.....	126
4.6.2. O processo administrativo como garantia fundamental do administrado	129
4.6.2.1 Constituição Federal como norma fundante da relação entre a Administração Pública e o contribuinte.....	130
4.6.2.2 A oportunidade do processo administrativo como requisito da regular inscrição em dívida ativa	135
4.6.2.3 A interpretação constitucionalmente adequada do direito ao processo administrativo	138
4.7 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	141

PARTE III

CAPÍTULO V

A DECADÊNCIA NO PROCEDIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO <i>LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO</i>	147
5.1 A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA COMO DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.....	149
5.2 OS CASOS DE DECADÊNCIA PRESCRITOS NO ART. 173	156
5.2.1 O art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional	157
5.2.1.1 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a aplicação conjunta do art. 150, parágrafo 4º, e do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional	158
5.2.1.2 A posição defendida neste trabalho	173
5.2.2 O art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.....	178
5.2.3 O parágrafo único do art. 173.....	181
5.3 OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.....	183
5.4 A NOTIFICAÇÃO REGULAR DO LANÇAMENTO	186
5.5 LANÇAMENTO E AS CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	190

5.5.1 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário já lançado e decadência.....	191
5.5.2 Hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ainda não lançado e decadência	192
5.5.2.1 Depósito judicial prévio e lançamento para prevenir a decadência	194
5.5.2.2 Medida acautelatória prévia e lançamento para prevenir a decadência	199
5.6 CAUSAS IMPEDITIVAS DO LANÇAMENTO	202
5.7 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	204

CAPÍTULO VI

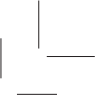
A PRESCRIÇÃO.....	205
6.1 PRESCRIÇÃO E LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	206
6.2 O INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL	209
6.2.1 A constituição definitiva do crédito tributário.....	209
6.2.2 O contribuinte não pode constituir o crédito no sistema criado pelo Código Tributário Nacional	213
6.2.2.1 A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	217
6.3 AS CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A PRESCRIÇÃO.....	220
6.3.1 A suspensão da exigibilidade do crédito anterior à sua constituição	225
6.3.2 A suspensão da exigibilidade do crédito superveniente à sua constituição	230
6.3.3 A suspensão do prazo prescricional estipulada pelo art. 2º, da Lei de Execução Fiscal.....	232
6.4 A INTERRUPÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL.....	235
6.5 A OCORRÊNCIA DO FATO PRESCRICIONAL E SEUS EFEITOS.....	237
6.6 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	238
6.7 A PRESCRIÇÃO CONTRA OS SÓCIOS PELA EXIGÊNCIA DE CRÉDITOS DEVIDOS PELAS SOCIEDADES DE RESPONSABILIDADE LIMITADA	240
6.8 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	246

PARTE IV

CAPÍTULO VII

A NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO	249
7.1 A FUNÇÃO DA NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO	250

7.1.1 O reclame pela codificação do Direito Tributário	251
7.1.2 A Constituição Federal de 1946 e as normas gerais.....	253
7.1.3 A Constituição de 1967/69 e as normas gerais de Direito Tributário.....	255
7.1.3.1 A posição dualista	256
7.1.3.2 A posição tricotômica.....	259
7.1.4 As alterações postas pela Constituição Federal de 1988	259
7.2 O FEDERALISMO BRASILEIRO E A CRÍTICA DA POSIÇÃO DUALISTA.....	262
7.3 A PRATICIDADE E A SEGURANÇA JURÍDICA COMO FUNDAMENTO DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	266
7.4 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO NORMA GERAL	268
7.4.1 A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO SÃO TEMAS DE NORMA GERAL	269
7.4.2 O lançamento também é matéria de norma geral.....	273
7.4.2.1 Leis ordinárias conflitantes com o CTN ainda na Ordem Constitucional pretérita.....	274
7.5 CONCLUSÕES PROVISÓRIAS	277
CONCLUSÕES.....	279
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	285



APRESENTAÇÃO

A presente obra é subproduto da tese apresentada ao curso de pós-graduação da Universidade Federal de Minas Gerais para a obtenção do grau de doutor em Direito Tributário, no ano de 2007. O seu objeto é a análise da decadência e da prescrição na exigência de tributos sujeitos ao *lançamento por homologação*. A demora em publicá-la foi fruto da dificuldade em adaptar o trabalho acadêmico para o mercado editorial.

Por incentivo da Arraes Editores, optei pela estrutura original da tese, mantendo as discussões teóricas e metodológicas que a fundamentam. Espero que isso não atrapalhe a leitura do operador jurídico interessado apenas nos desdobramentos técnicos e dogmáticos dos temas, mesmo porque o sumário detalha perfeitamente onde eles estão abordados, quase sempre com a descrição das posições mais atuais da jurisprudência brasileira. De outro lado, essa opção ajudará a preencher uma lacuna importante no mercado editorial brasileiro, já que, na maioria das vezes, as dissertações e as teses são adaptadas para tornarem-se livros de dogmática jurídica, retirando-lhes a forma de relatórios de pesquisa.

Consequência disso é a escassez de exemplos para jovens mestrandos ou doutorandos sobre modelos de abordagens, marcos teóricos utilizados e outros aspectos metodológicos, contribuindo para que a atividade de produção acadêmica em Direito continue desafiadora. Portanto, gostaria de agradecer à Arraes Editores por permitir-me publicar o trabalho como sempre quis fazê-lo.

O livro trata da decadência e da prescrição como formas de extinção do crédito tributário, ou seja, como fórmulas preclusivas para que a Fazenda Pública exija o seu crédito, no procedimento de exigência de tributos denominado *lançamento por homologação*. Nos últimos quinze anos, a caudalosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e os procedimentos colocados por legislações inadequadas (lei ordinária) sobre o lançamento tributário alteraram radicalmente o sistema geral conformado pelo Código Tributário Nacional, em relação aos dois temas, contribuindo para que a aplicação de prazos decadenciais e prescricionais se tornasse um dos maiores problemas para o operador do Direito Tributário e para os contribuintes.

Esta tese defende a hipótese de que isso ocorreu em virtude da incompreensão do papel da norma geral de Direito Tributário colocada por lei complementar, veículo legislativo apto a regular tanto a decadência quanto a prescrição. Também a alteração das formas impositivas (lançamento) dos tributos prescritas no Código Tributário contribuiu para tornar a aplicação dos prazos decadenciais e prescricionais mais insegura, quase sempre de modo incompatível à sua regulação tradicional, trazida pelo Código Tributário Nacional. Caso a jurisprudência dos Tribunais Superiores repelisse a criação de novas formas impositivas por lei ordinária, o fenômeno certamente não teria havido.

Além da defesa da hipótese central descrita, esta obra aborda a aplicação prática da decadência e da prescrição, sobretudo pela análise detida de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Foram discutidos os casos mais comuns sobre a decadência, como a sua aplicação aos tributos sujeitos ao *lançamento por homologação*, na ausência de pagamento ou na hipótese de pagamento parcial. Também as hipóteses de dolo ou fraude foram contempladas, bem como a obrigatoriedade do lançamento para prevenir a decadência e as suas relações com as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como o depósito judicial e as medidas judiciais acautelatórias. Temas mais específicos como a decadência no regime de *drawback* e outros foram brevemente analisados, de modo a que se tentasse construir um panorama da aplicação dos prazos decadenciais em relação aos tributos sujeitos ao *lançamento por homologação*.

Também se definiu o regime geral da prescrição em relação aos tributos sujeitos ao *lançamento por homologação*, como o marco inicial de seu prazo, na hipótese de tributo *constituído* pela declaração do contribuinte, suas relações com as causas de suspensão da exigibilidade do crédito, eventuais causas de interrupção etc. Ainda, temas subsidiários como a prescrição

intercorrente e a prescrição para os devedores subsidiários estão presentes ainda neste estudo.

Todas as abordagens citadas foram acompanhadas de análises jurisprudenciais, de modo a que o leitor não apenas conheça a posição atual dos Tribunais Superiores sobre os temas, mas saiba ainda como essas decisões surgiram no horizonte decisório daquelas cortes.

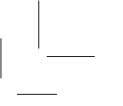
O trabalho ora apresentado é continuidade de linha de pesquisa desenvolvida na Universidade Federal de Ouro Preto, onde tenho a honra de lecionar há onze anos, e que financiou vários projetos de iniciação científica relacionados com a pesquisa, de onde vieram, diga-se, os meus colaboradores mais próximos, ex-alunos, monitores, pesquisadores, enfim, amigos com os quais tive o imenso prazer de trabalhar nos últimos anos, sobretudo: Renê Morais, Júlio Mourão, Pedro Mergh, Andrezza Pimenta, Hélio Lopes, Silvia Saroa e Luis Belém Peres, quase todos eles ex-integrantes do Grupo de Estudos em Direito Tributário da UFOP.

Agradeço também a colaboração e as críticas feitas pela banca examinadora, composta pelos Profs. Drs. Estevão Horvath, Igor Mauler Santiago, Misabel Derzi, Paulo Roberto Coimbra e Sacha Calmon.

Embora não sejam responsáveis pelos meus erros e limitações, reconheço de público a contribuição inestimável de Sacha Calmon e Misabel Derzi para a minha formação acadêmica e intelectual. Juntos, eles formaram uma escola de Direito Tributário, onde reinam a liberdade e o companheirismo acadêmico, e isso não é pouco. Na oportunidade, agradeço os conselhos do Prof. Werther Botelho, examinador de minha dissertação de mestrado.

Também sou grato aos colegas de escritório por terem suportado a minha ausência, especialmente aos meus sócios Eduardo Silva Martins, Leonardo Wykrota e Elce Santos.

Registro, por fim, agradecimento especial a Thiago Lage, amigo e debatedor de longa data, confiante de que também poderei participar de seus aguardados estudos.



PREFÁCIO

O livro que ora prefacio descende da tese de doutoramento de RAFHAEL FRATTARI, da qual participei como examinador e orientador. Tenho, para mim, que o professor orientador não pode nem deve arguir o doutorando, criticá-lo, escarmentá-lo, como sói acontecer por esses Brasis. Eu mesmo, em diversas ocasiões, tenho me deparado com bancas em que o professor orientador desanca o seu orientando. Das duas, uma: ou não orientou ninguém, ou o orientando não se deixou orientar, a ponto do desconchavo vir a público à hora da arguição. Essa é uma das mazelas acadêmicas, ao menos na área da Ciência Jurídica, a assolar o bom senso e a seriedade na construção de ideias, no âmbito acadêmico. No caso em apreço, coloquei-me ao lado do examinando para receber as críticas da banca. Erra quem supõe que os examinadores devam ser algozes crudelíssimos. Essa postura arcaica não passa de pantomima sem o menor laivo de sabedoria ou de seriedade científica. Um livro como o que estou a prefaciá-lo enriqueceu-se, quando foi tese, com as críticas e sugestões da banca. O livro incorporou as procedentes e agora a obra vem a lume amadurecida. E por mais de uma razão.

As reflexões posteriores do Autor, já liberto das cadeias acadêmicas, deram-lhe melhor consistência sistêmica. A pesquisa ulterior encorpou à temática do livro aporias demonstradas e resolvidas pelo Autor. A decadência e a prescrição, que são categorias da Teoria Geral do Direito, foram trazidas para o procedimento de exigência dos tributos sujeitados ao denominado

lançamento por homologação, que tantas disceptações têm ocasionado na doutrina e na jurisprudência tributária do Brasil.

Lidar com o tema não tem sido tarefa de apoucada monta, até mesmo pela ambiguidade das manifestações linguísticas do legislador. Ao fim, a chamada homologação do pagamento ou sua inexistência em dado período prefixado de tempo apenas conferem legitimidade aos atos de aplicação da lei tributária, feitos pelos próprios contribuintes, fiscais de si próprios, o que não deixa de ser surpreendente. É por isso que o pragmatismo procura casar-se com a teoria funcionalista do lançamento, tal como introduzido em nosso país, às expensas de um linguajar dúbio até mais não poder, ocasionador de contradições e soluções esdrúxulas.

Pois bem, essa temática de foco restrito gerou a obra robusta e extensa que nos ocupa. Honra-me sobremodo apresentá-la aos leitores.

A obra é extensa porque o tema se derrama, desdobra-se e enlaça-se a outros, nas dobras do tempo e no significado dos silêncios da Administração. Nela, o tempo, os atos e as omissões do Estado vivificam os institutos da decadência e da prescrição, os quais existem – e só existem – para conferir aos justicáveis **SEGURANÇA JURÍDICA**.

A esta altura, cabe dizer que boa parte da importância que a presente obra trouxe à tributarística brasileira, quiçá internacional, deve-se ao exame crítico, exauriente, denso, da jurisprudência pátria, fonte de insegurança jurídica, por causa das discordâncias e mutações que a subjugam. Isso é paradoxal e certamente inaceitável. Como o próprio Autor sublinha, soluções cabais para os problemas que o “lançamento por homologação” acarreta poderiam advir de uma compreensão mais acurada da **NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**, enquanto instituto de expansão da Constituição, eis que veiculáveis unicamente por **LEIS COMPLEMENTARES** da Constituição, assunto que, no Direito Tributário do Brasil, é de uma riqueza sem páreo em qualquer outro sistema jurídico-positivo, ao que me consta!

Com efeito, num país federativo onde convivem três ordens jurídicas parciais sob a égide da Constituição – a federal, a estadual e a municipal –, é claro que a **NORMA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**, de observância obrigatória pelas três ordens de Governo, assume invulgar importância prática e doutrinária.

Essa importância não escapou à perspicácia do Autor, importa frisar. Basta perpassar as cartas de apresentação de toda a obra jurídica, o sumário e a bibliografia, embora esta última, às vezes, tenha sido dispensada (é ver

Kelsen em sua TEORIA PURA DO DIREITO), para termos uma ideia do bom livro que ora apresento.

O Autor combate muito certos desvios que a jurisprudência está a criar. A esmo podemos mencionar a teoria do autolancamento, adotada pelo STJ, a afastabilidade do processo tributário administrativo, a tese da confissão de débito expressa ou tácita de dívida tributária, mesmo que tributo inexistia (ou exista, mas em menor montante). O livro merece ser lido. Os temas versados são ricos, quer se queira teoria jurídica, quer se procure soluções práticas e argumentos para o afazer cotidiano do advogado e do juiz. Agora, o Autor.

Aluno brilhante no bacharelado da Faculdade de Direito da UFMG, nela se fez mestre e doutor no verdor da mocidade, logo tornando-se, após concurso público de provas e títulos, professor de Direito na Universidade Federal de Ouro Preto.

Sua banca voltada ao Direito Empresarial e Tributário é sólida. Foi da sua militância que extratou os insumos advindos da prática do Direito. Ela enxerta dados nas teorizações frias produzidas nos gabinetes acadêmicos a desconhecer o Direito exurgente dos debates nas esferas administrativa e judicial. É mais uma razão para ter e ler esta obra.

Ela não é teoria abstracionista, nem prática sem a iluminação das doutrinas e os limites da epistemologia. Merece ser lida por alunos em estágio avançado e profissionais do Direito ou seus operadores, como agora é cediço denominar os postulantes, seus ex-adversos e os juízes.

Desejo, como a um filho, vida longa e venturosa à obra do meu amigo Rafael Frattari.

Sacha Calmon

Professor Titular da Faculdade Nacional de Direito (UFRJ),
Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF)

