

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A
RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO**

Marcel Tenorio de Britto Cano

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE - SP

**DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A
RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO**

Marcel Tenorio de Britto Cano

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação da Prof.^a Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro.

Presidente Prudente/SP
2014

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO

Monografia aprovada como requisito
parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

ANA LAURA TEIXEIRA MARTELLI THEODORO
Orientadora

GABRIEL LINO DE PAULA PIRES
Examinador

FABIANA JUNQUEIRA TAMAOKI
Examinadora

Presidente Prudente, 26 de novembro de 2014.

Essa é a coisa que a tudo devora, feras, aves, plantas, flora. Aço e ferro são sua comida, e a dura pedra por ele é moída. Chacina reis, arruína cidades, e a alta montanha faz pequenina.

Sir John Ronald R. Tolkien

Dedico este trabalho à minha mãe e ao meu pai (*in memoriam*), esteios de toda minha existência. Sou eternamente grato por seu amor incondicional e pelas lições de vida e valores que me ensinaram. Amo vocês de todo meu coração e sempre amarei.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por ter me dado saúde, força e disposição para concluir esta tarefa dentro do prazo, apesar de todas as dificuldades do trajeto.

Ao Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo”, direção, coordenação e administração, por ter oportunizado a minha profissionalização em um ambiente saudável, ético, produtivo e propício ao desenvolvimento intelectual.

A todos os professores do curso de direito com quem tive o prazer de aprender não apenas as matérias do curso, mas também muitas lições de vida. A palavra mestre nunca será suficiente para representar tamanha dedicação.

À minha orientadora e professora dedicada, Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro, pelo privilégio de ser seu orientando e pelo apoio, incentivo e orientação.

Aos examinadores e também professores dedicados, Gabriel Lino de Paula Pires e Fabiana Junqueira Tamaoki, profissionais excelentes de almas generosas, pelo privilégio de tê-los em minha banca examinadora.

À minha mãe, Maria Luiza Tenorio de Britto Cano, minha heroína, que não me deixou desanimar em momento algum e me deu suporte todos os dias durante a elaboração deste trabalho e durante a conclusão do curso.

À minha namorada, Priscila Figueiredo Correia, pelo companheirismo, interesse e compreensão. Seu apoio me deu força e isso foi muito importante. Espero poder retribuir quando for a sua vez de concluir o curso.

Aos meus irmãos, cunhadas e sobrinhos, por compreenderem meus momentos de ausência para dedicação total e irrestrita aos estudos.

Ao meu chefe, Sr. Mauro e aos meus amigos do trabalho, Marina, Diego, Maurício e Luiz Fernando, pois sem a colaboração e compreensão de vocês, esta jornada teria sido muito mais árdua.

Por fim, a todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, contribuindo positivamente. A todos vocês o meu muito obrigado!

RESUMO

O Estado, para desempenhar suas múltiplas funções sem monopolizar a economia, utiliza-se dos tributos para custear bens, produtos e serviços relacionados à sua atividade. Desta forma, o tributo passa a figurar como objeto da relação jurídica que se forma entre o Estado e seu cidadão. A decadência e a prescrição surgem, no Direito Tributário, como formas de extinção da obrigação e do crédito tributário, com previsão do artigo 156, do Código Tributário Nacional. No Direito, agem como institutos estabilizadores das relações jurídicas. Visam, sobretudo, a manutenção da segurança jurídica e da paz social. Compreendem forma de extinção da obrigação ou do crédito sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do tributo, por isso implicam em danos ao erário quando operadas em desfavor do Fisco. Como os tributos compõem uma parcela importantíssima das receitas públicas brasileiras, o Estado brasileiro instituiu regras de responsabilidade aos agentes públicos que agirem negligentemente na arrecadação tributária, bem como àqueles que frustrarem a arrecadação visando obter, do contribuinte, alguma vantagem indevida. A responsabilidade destes agentes opera nas esferas civil, administrativa e criminal, além da responsabilidade especial caracterizada pelo ato de improbidade administrativa. O objetivo do presente trabalho científico consiste na identificação das regras de prescrição e decadência possíveis no direito tributário pátrio, tanto para o direito do Fisco, quanto para o direito do contribuinte; e na análise da responsabilidade do agente público que permitiu que determinado crédito tributário decaísse ou prescrevesse. Foi empregado no trabalho o método dedutivo aliado à pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Obrigação tributária. Decadência. Prescrição. Responsabilidade.

ABSTRACT

The state, to perform its multiple functions without monopolizing the economy, uses the taxes to pay for goods, products and services related to their activity. This way, the tribute features herself as object of legal relationship that forms between the State and its citizens. The decay and the prescription arises in Tax Law, as forms of extinction of obligation and the tax credit. According to Article 156 of the National Tax Code. In law, acts as stabilizers institutes of legal relations. Meant primarily to the retention of legal security and social peace. Comprises obligation's termination's way or of the credit, without the payment or with tribute's partial payment, so involve damage to the Treasury when operated to the detriment of the taxman. How taxes make up an important part of Brazilian public revenues, the Brazilian government instituted rules of responsibility from public officials who act recklessly in tax collection as well as those who frustrate the collection in order to obtain, by the taxpayer, any undue advantage. The responsibility of these agents operate in civil, administrative and criminal spheres, besides the special responsibility characterized by the administrative impropriety's act. The purpose of this scientific work consists in identifying the rules of prescription and decay in tax law, both to the right of tax authorities, as to the right of the taxpayer; and in the analysis of the responsibility of the public official which allowed certain tax credits prescribe or decays. Deductive method combined with the literature search was used in the work.

Keywords: Tax obligation. Tax's decay. Tax's limitation. Responsibility.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Regras de decadência do direito do Fisco.....	39
Quadro 2 – Regras de decadência do direito do contribuinte.....	42
Quadro 3 – Regras de prescrição do direito do Fisco.	57
Quadro 4 – Regras de prescrição do direito do contribuinte.	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO FATO GERADOR À EXTIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
2.1 Obrigação Tributária.....	13
2.2 Fato Gerador	15
2.3 Lançamento Tributário	18
2.3.1 Modalidades ou espécies de lançamento.....	22
2.4 O Fisco como Devedor.....	23
2.5 Extinção do Crédito Tributário	25
3 DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	27
3.1 Regras de Decadência do Direito do Fisco	29
3.1.1 Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	31
3.1.2 Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação...	32
3.1.3 Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	34
3.1.4 Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	35
3.1.5 Decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior	36
3.1.6 Decadência do direito de crédito do Fisco.....	38
3.2 Regras de Decadência do Direito do Contribuinte	40
3.3 Interrupção do Prazo Decadencial	42
3.4 Da Inadmissibilidade da cumulação de prazo para os tributos sujeitos a Lançamento por Homologação	44
4 PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	46
4.1 Regras de Prescrição do Direito do Fisco	48
4.1.1 Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte...	51
4.1.2 Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade	52
4.1.3 Prescrição do direito do Fisco com lançamento.....	53
4.1.4 Prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade	54
4.1.5 Reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.....	55
4.1.6 Prescrição do direito de crédito do Fisco.....	56

4.2 Regras de Prescrição do Direito do Contribuinte	58
4.2.1 Regra geral da prescrição do direito do contribuinte	59
4.2.2 Prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.....	60
4.2.3 Prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	62
5 RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO	64
5.1 Conceito e Classificação dos Agentes Públicos.....	65
5.2 Diferentes Instâncias de Responsabilidade.....	67
5.3 Responsabilidade do Agente Público pela Perda do Crédito Tributário	68
5.3.1 Responsabilidade como ilícito civil	71
5.3.2 Responsabilidade como ilícito administrativo	72
5.3.3 Responsabilidade como ato de improbidade administrativa.....	76
5.3.3.1 Ação de improbidade administrativa.....	79
5.3.3.2 (In)constitucionalidade da modalidade culposa do ato de improbidade.....	80
5.3.4 Responsabilidade como crime contra a ordem tributária.....	81
5.4 Responsabilidade do Agente Público pela Cobrança de um Tributo Indevido	83
5.5 Conduta Impunível	85
6 CONCLUSÃO	86
REFERÊNCIAS.....	88

1 INTRODUÇÃO

Independente da forma de Estado que se adote, é indiscutível que será necessário desenvolver atividade financeira para que este Estado cumpra com seus objetivos. Sem recursos, a máquina pública simplesmente não funcionaria.

No Brasil, os tributos representam a parcela mais importante das receitas públicas e servem para subsidiar produtos e serviços fornecidos pelo ente estatal, nas três esferas da Administração Pública.

O tributo, objeto da relação jurídica tributária, é a manifestação de um crédito tributário que o Estado declina em face do sujeito passivo dessa relação. A forma normal de extinção deste crédito reside no pagamento, assim como na regra geral das obrigações, no entanto, a lei tributária prevê formas especiais de extinção do crédito tributário, as quais são alheias ao pagamento.

A decadência e a prescrição surgem assim, como formas de extinção do crédito tributário, instituídas pelo artigo 156, do Código Tributário Nacional. No Direito, estes institutos foram consagrados como estabilizadores das relações e negócios jurídicos no tempo. Protegem a segurança jurídica e a paz social.

Constituem formas de extinção da obrigação e do crédito tributário sem a ocorrência de pagamento, ou com pagamento parcial do débito pelo sujeito passivo. Por este motivo, a decadência e a prescrição tributária, quando operadas em desfavor do Fisco, geram inegável dano ao erário.

Como os tributos desempenham um papel fundamental no custeio do Estado brasileiro, o legislador instituiu regras de responsabilidade aos agentes públicos que agirem negligentemente na arrecadação tributária, e também àqueles que frustrarem a arrecadação, no todo ou parte, visando obter vantagem indevida.

A responsabilidade destes agentes se opera nas esferas civil, administrativa e criminal, além da responsabilidade especial caracterizada pelo ato de improbidade administrativa. A aplicação de uma destas responsabilidades não exclui a outra, pelo contrário, é possível cumular responsabilidades.

O objetivo da presente monografia consiste na identificação e análise das regras de prescrição e decadência vigentes no direito tributário brasileiro, tanto para o direito do Fisco, quanto para o direito do contribuinte. É objetivo também

deste trabalho identificar e analisar as formas de responsabilidade previstas para o agente público que permitiu que determinado crédito tributário decaísse ou prescrevesse, lesando, desta forma, o patrimônio público.

Como resultado, este estudo apresenta conhecimentos práticos e de uma forma didática sobre as dezessete regras de prescrição e decadência possíveis atualmente no ramo do direito tributário brasileiro. Além disso, também explora a questão da responsabilidade do agente público abordando cada uma das esferas de responsabilidade e a responsabilidade por ato de improbidade administrativa.

Ambos os temas são bastante relevantes dentro do cenário de insatisfação popular e conscientização social do papel que o cidadão deve desempenhar no controle dos atos de governo. Somado à importância do tema, figura seu alto valor técnico; pois trata de tema com grande densidade jurídica, alvo de inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, muitas das quais foram retratadas no decorrer do presente trabalho.

Esta monografia foi estruturada de forma crescente para seu melhor desenvolvimento. O capítulo que segue após esta introdução, apresenta conceitos basilares de Direito Tributário através da temática da obrigação tributária. Ele começa com a noção de fato gerador e avança dentro da matéria até alcançar as hipóteses de extinção do crédito tributário, onde figuram os institutos centrais do objeto de pesquisa do presente estudo, a decadência e a prescrição tributária.

Na sequência, introduz-se o capítulo que trata especificamente sobre a decadência em matéria tributária. Nesse ponto são anunciadas as regras de decadência para o direito do Fisco e do contribuinte. Por conseguinte, vem o capítulo da prescrição tributária, com as regras próprias de prescrição, também para o direito do Fisco e para o direito do contribuinte.

Mais adiante analisa-se a responsabilidade do agente público pela lesão ao erário decorrente da decadência ou prescrição do tributo. Neste capítulo averigua-se quais são as formas possíveis em Direito, atualmente, para se responsabilizar e punir a desídia ou até mesmo o dolo na frustração, dos agentes públicos responsáveis pela arrecadação de tributos.

Por fim, são apresentadas as conclusões e referências do trabalho, cuja elaboração se pautou essencialmente no método dedutivo, aliado, principalmente, à pesquisa bibliográfica, conforme nomenclatura ao final e, subsidiariamente, à pesquisa eletrônica.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO FATO GERADOR À EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Para viver em sociedade, o Homem precisou instituir uma entidade com ânimo superior, a qual seria responsável por criar e fazer valer as normas de conduta que passariam a regular a vida em sociedade, vinculando dessa forma todos os membros dessa determinada sociedade. Trata-se do Estado.

Como se sabe, o Estado é uma entidade soberana que representa a Nação no plano internacional e que, no plano interno, tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontram no seu Território. Sua Soberania é caracterizada como uma vontade superior às vontades individuais dos seus cidadãos, um poder que não conhece nenhum outro superior.

Independente da forma como o Estado for concebido, é evidente que ele terá que desenvolver atividade financeira para alcançar seus objetivos. O Estado precisa de recursos financeiros e, portanto, desenvolve atividades para obter, gerir e aplicar tais recursos na persecução de suas metas.

Neste panorama, a tributação surge como o principal instrumento que o Estado detém para poder subsistir dentro de uma economia capitalista, sem monopolizar a atividades econômicas em seu território. Sem a tributação, o Estado acabaria monopolizando toda a atividade econômica desenvolvida em seu território, com o objetivo de atingir a sua finalidade social. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2014, p. 24): “o tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia”.

Por assim dizer, o Estado, no exercício de sua Soberania, impõe que os seus nacionais forneçam os recursos de que necessita para desempenhar seu papel. O Estado, em outras palavras, institui o tributo e assim manifesta o seu Poder de Tributar, que nada mais é, do que uma parcela da sua própria Soberania (HARADA, 2011, p. 35 – 36).

Hugo de Brito Machado (2014, p.27) lembra que, “importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a

soberania do Estado”. O autor (MACHADO, 2014, p. 27-28) ainda distingue as relações de poder das relações jurídicas nos seguintes termos:

Entende-se por relação de poder aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas.

Tem-se, portanto que a relação tributária, por mais que decorra do poder estatal, é sim uma relação jurídica à medida que o seu nascimento, desenvolvimento e extinção devem estar em conformidade com a Lei.

A relação tributária, assim como qualquer relação jurídica, surge com a ocorrência de um fato previsto abstratamente em uma norma como capaz de produzir um efeito. Neste caso, tanto uma norma, quanto um efeito de natureza tributária. A norma tributária, deste modo prevê um fato e atribui a ele o efeito de criar uma relação de cunho obrigacional entre o contribuinte e o Estado. A relação jurídica tributária, portanto, abarca em sua essência, uma obrigação tributária.

2.1 Obrigação Tributária

Uma vez sucedido o fato previsto abstratamente na norma tributária, surge a relação obrigacional entre os sujeitos, ou seja, surge a obrigação tributária, que consiste, por mais das vezes, no dever do contribuinte, sujeito passivo desta relação, de entregar determinada quantia a título de tributo ao Estado arrecadador; bem como consiste no direito do Estado, sujeito ativo desta relação, de receber esta quantia entregue pelo contribuinte por força de Lei.

Este dever/direito compreende justamente o efeito da incidência da norma tributária e constitui a obrigação tributária, o verdadeiro cerne de todo o direito tributário (CASSONE, 2008, p. 141-142).

A obrigação tributária poderá ser principal ou acessória, dependendo da modalidade de obrigação e do objeto sobre o qual recaia. Se comparada ao Direito Privado, a obrigação principal corresponderia a uma obrigação de dar com objeto sempre de natureza patrimonial, isso porque a obrigação principal

compreende uma obrigação de dar pecúnia. A obrigação acessória, por sua vez, corresponderia a uma obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer ou tolerar), de caráter positivo ou negativo, e seu objeto não terá natureza patrimonial, diferente do que ocorre na outra modalidade (AMARO, 2011, p. 271 – 272).

Na obrigação principal, como visto, a prestação corresponde a uma obrigação de dar pecúnia ao Estado arrecadador, devido ao adimplemento de um fato previsto como fato gerador. Na obrigação acessória, no entanto, a prestação pode assumir caráter positivo ou negativo e corresponde a uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. São exemplos: (i) emitir nota fiscal, manter escrituração, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (ii) não receber mercadoria desacompanhada de documentação necessária (não fazer); e (iii) tolerar o exame dos livros e documentos por fiscal competente (tolerar) (MACHADO, 2014, p. 126).

Parte da doutrina critica a denominação “obrigações acessórias”, pela ideia equivocada de que tais obrigações seriam dependentes ou mesmo subordinadas das obrigações principais, o que não é expressão da verdade. Em fato, as obrigações acessórias têm por objetivo fornecer meios para a fiscalização tributária no controle e recolhimento de tributos.

Em suma, essas obrigações ditas acessórias atuam como deveres ou obrigações instrumentais ligados à atividade de fiscalização e controle, nomenclatura esta mais condizente com a sua natureza jurídica (AMARO, 2011, p. 275 – 276).

A obrigação acessória decorre da legislação tributária, que nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”; e será estabelecida sempre no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Com base nestes entendimentos, Hugo de Brito Machado (2014, p.125) propõe a construção da seguinte definição ampla de obrigação tributária:

Relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

A definição doutrinária encontra conformidade com a definição legal extraída do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que determina o seguinte:

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

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

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

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

No entanto, quanto ao parágrafo terceiro do dispositivo legal, Hugo de Brito Machado (2014, p. 126) faz uma ressalva, e ensina que:

Na verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o Fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.

Aliás, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma não prestação, da qual decorre uma sanção. Assim, o § 3º do art. 113 do CTN, dizendo que a “obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como fato gerador de uma obrigação principal, a fornecer elemento para a integração do crédito tributário.

A expressão “converte-se” do texto legal deve ser vista com ressalva, pois, na verdade, o inadimplemento da obrigação acessória se converte em fato gerador de uma obrigação principal, isso implica dizer que ele ainda depende de lançamento ulterior para formalizar a obrigação e constituir o crédito tributário.

Com a definição de obrigação tributária em mente, ainda é preciso analisar, mesmo que sumariamente, dois institutos de direito tributário relacionados à concretização desta obrigação. Trata-se do fato gerador e do lançamento tributário, institutos que serão definidos na sequência.

2.2 Fato Gerador

O estudo do fato gerador é importante para o direito tributário, pois da ocorrência deste é que passa a existir a obrigação tributária. Sem a incidência do chamado fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, dispõe que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Nos termos da lei, o fato gerador da obrigação principal corresponde ao fato, ou conjunto de fatos em sentido amplo (qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade humana), definido em lei, e aqui se entenda a lei em sentido estrito, por força do artigo 97, III do Código Tributário Nacional; o qual seja necessário e suficiente para gerar a obrigação tributária (AMARO, 2011, p. 281).

A doutrina chama a previsão legal, geral e abstrata de fato gerador in abstrato, ou hipótese de incidência. Diferencia-a da ideia do que chama de fato gerador in concreto, ou fato oponível, que nada mais é do que a materialização desta previsão legal no caso em concreto. Ou seja, a fato gerador in concreto ocorre quando o contribuinte incide na previsão legal tomada como fato gerador in abstrato.

Desta forma, fato gerador in concreto, nada mais é do que a concretização da hipótese de incidência prevista na lei. Ele será necessário para gerar a obrigação quando for indispensável para o surgimento dela, ou seja, sem o fato não haverá obrigação. O fato é ainda suficiente quando a situação prevista em lei for bastante e suficiente para fazer surgir a obrigação, ou seja, quando bastar que ocorra a situação prevista em lei para surgir a obrigação (HARADA, 2011, p. 283).

Os exemplos de fatos geradores in abstrato, ou hipóteses de incidência da obrigação principal são os mais diversos, como por exemplo: a propriedade de veículo automotor para a incidência de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), a propriedade de imóvel urbano para incidência de IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), o aferimento de renda para a incidência do IR (Imposto de Renda), a entrada em território aduaneiro de mercadoria para a incidência de II (Imposto de Importação) e assim por diante.

O fato gerador da obrigação acessória, por sua vez, encontra-se disciplinado no artigo 115, do Código Tributário Nacional, que o define como “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Como dito anteriormente, esta modalidade, diferente do fato gerador da obrigação principal, pode ser definido pela legislação em sentido amplo, e não apenas em lei, conforme a inteligência do artigo 96, do Código Tributário Nacional.

É preciso ter sempre em mente que a obrigação acessória não possui caráter patrimonial, mas atende ao interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2014, p. 130) elenca um exemplo bem categórico de fato gerador de obrigação acessória que acaba gerando três obrigações desta natureza, sendo ele:

A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma situação de fato que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a obrigação acessória de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as obrigações acessórias de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização de seus livros e documentos.

É conveniente observar que uma única situação de fato pode configurar simultaneamente, o fato gerador de uma obrigação tributária principal e o fato gerador de uma obrigação tributária acessória, como no exemplo do comerciante, que quando uma de suas mercadorias é vendida, faz nascer ao mesmo tempo a obrigação de pagar ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (MACHADO, 2014, p. 130).

Percebe-se que a primeira hipótese trata de uma obrigação tributária principal, ao passo que a segunda hipótese perfaz uma obrigação acessória. Isso porque a primeira possui caráter patrimonial, pagar quantia ao Estado, enquanto a segunda possui caráter não patrimonial e sim instrumental, emitir nota fiscal.

Quanto ao fato gerador resta ainda determinar um ponto relevante, que é o momento de consumação, ou seja, quando, de fato, se considera realizado o fato descrito na norma descritiva. Qual é o marco da consumação?

O Código Tributário Nacional instituiu nos incisos do seu artigo 116, regras para definir o momento da consumação do fato gerador, mas também deixou livre para o legislador tributário estabelecer parâmetros diferentes se necessário.

Segundo o referido diploma e não dispondo a lei especial de modo diferente, considera-se consumado o fato gerador e existentes os seus efeitos:

- I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
- II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Na prática nem sempre é fácil distinguir uma situação de fato de uma situação jurídica, justamente porque nem sempre é possível distinguir um conceito jurídico de um conceito não jurídico.

Apesar desta dificuldade inicial, é possível extrair uma regra geral: quando houver exigência legal, ou seja, quando a lei estabelecer critérios para que a situação seja constituída, trata-se de situação jurídica; exemplo: a propriedade de um imóvel, que somente é constituída com o registro do respectivo título aquisitivo no órgão competente. Nesta hipótese considerar-se-á consumado o fato gerador, quando a situação estiver definitivamente constituída (AMARO, 2011, p. 297-298).

Por outro lado, quando não existirem critérios legais a serem cumpridos para a definitiva constituição da situação, trata-se então de uma situação de fato e nesta hipótese, será considerado consumado o fato gerador quando estiverem presentes todas as circunstâncias materiais necessárias para a produção dos efeitos que dela decorrem. Exemplo: a incidência de um tributo decorrente da prestação de serviços de qualquer natureza (AMARO, 2011, p. 297-298).

O tributo somente será devido quando consumado o fato gerador sobre o qual incide a norma da tributação, ou seja, quando materializada a hipótese abstrata de incidência prevista na lei tributária.

O fato gerador in concreto gera a obrigação tributária, lastreada pela existência de um crédito tributário (direito do Estado de exigir do contribuinte ou responsável o pagamento de um determinado tributo ou penalidade pecuniária), mas para ser constituído e executado, este crédito tributário demanda mais um ato que é de competência privativa da autoridade administrativa. Trata-se do lançamento.

2.3 Lançamento Tributário

As palavras de um modo geral são plurissignificativas; e com a palavra lançamento não é diferente. Mesmo no direito tributário esta palavra ganha mais de

um significado; talvez por isso o Legislador tenha resolvido definir lançamento no próprio texto da norma tributária geral.

Porém, mesmo com este empenho, não se pode dizer que tenha conseguido apaziguar a doutrina, que de uma forma geral critica a definição disposta no caput do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

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

Seja como for, a expressão lançamento tributário traz a ideia de acertamento da obrigação tributária. Tal obrigação, como observado anteriormente, nasce da consumação do fato gerador, contudo, neste primeiro momento, ela ainda é incerta e ilíquida, sendo, portanto, inexigível (SANTI, 2008, p. 831).

É somente com o lançamento tributário, cuja competência privativa é da autoridade administrativa, que esta obrigação ganha certeza e liquidez, constituindo o chamado crédito tributário.

Em outras palavras, o lançamento tributário é o procedimento administrativo responsável por dar certeza e liquidez à obrigação tributária originada por determinado fato gerador, constituindo o crédito tributário, que enfim pode ser exigido nas formas de Direito.

Como disposto no artigo 142, através do lançamento, busca-se: (i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível.

Hugo de Brito Machado (2014, p. 177) aponta para duas incoerências presentes no conceito legal:

A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de calcular o montante do tributo devido. É sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. É sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por isso, preferimos dizer que no lançamento se tem de calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário. Por outro lado, a expressão literal do art. 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível,

conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante.

A atividade administrativa de efetuar o lançamento tributário é ainda vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como disciplina o parágrafo único do supracitado artigo.

Uma vez que a autoridade administrativa toma conhecimento da consumação do fato gerador da obrigação tributária principal, ou então do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, ela então deverá, indeclinavelmente, proceder ao consequente lançamento tributário, sob pena de ser o agente responsabilizado nos termos da lei (MACHADO, 2014, p. 178). A autoridade administrativa não tem liberdade sequer para decidir quando e como cobrará o tributo, sequer na forma da lei, a qual determina, justamente, que seja realizado através do lançamento tributário (SANTI, 2008, p. 832).

Mesmo quando a lei impõe ao contribuinte que este apure o valor do tributo e faça o pagamento, antes mesmo da autoridade administrativa se manifestar a respeito da obrigação tributária, hipótese esta do lançamento por homologação (art. 150, do Código Tributário Nacional); mesmo nesta hipótese a autoridade administrativa deverá sempre verificar a apuração feita pelo contribuinte e se manifestar no sentido de se a considera correta ou não (SANTI, 2008, p. 833).

Isso acontece porque o tributo é um direito indisponível da Fazenda Pública e, por isso, a atividade de lançamento é sempre vinculada e obrigatória (SANTI, 2008, p. 833). Por este motivo a condição do Estado não se confunde com a de seu agente. Enquanto o primeiro ostenta um direito, o segundo deve cumprir um dever, sob pena de responsabilidade como em qualquer outra hipótese de descumprimento de dever legal por agente público (MACHADO, 2014, p. 179).

O lançamento tributário pode assumir duas formas: ato administrativo e procedimento administrativo, dependendo das circunstâncias de cada caso. Pode até mesmo ser um ato administrativo que existe somente por ficção, como é o caso do lançamento por homologação tácita (SANTI, 2008, p. 835).

Nestes termos, o auto de infração, que é o documento elaborado pelo agente administrativo competente e que contém todos os elementos da obrigação como a descrição da conduta, a indicação do dispositivo legal que contém a

hipótese de incidência, a intimação do sujeito passivo para fazer o pagamento do tributo e, quando é o caso, a penalidade pecuniária em que o mesmo incide; este documento pode albergar em si o lançamento tributário, ou então ser a peça inaugural do procedimento administrativo de lançamento tributário (SANTI, 2008, p.833).

Enquanto procedimento, o lançamento tributário é composto por duas fases: a fase oficiosa e a fase contenciosa. Na primeira fase se determina o valor do crédito e então é feita a notificação do sujeito passivo. A partir deste momento somente é possível alterar o valor do crédito tributário por impugnação do sujeito passivo; mediante recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa nos casos previstos na lei (art. 145, do Código Tributário Nacional). Enquanto comportar modificações dentro da própria esfera administrativa, este lançamento não será definitivo, ainda estará em processo de elaboração (MACHADO, 2014, p. 179).

Neste período, a oportunidade para o exercício do direito de defesa pelo sujeito passivo é essencial no lançamento tributário, o qual não se completa com o mero auto de infração. Mesmo quando as circunstâncias admitem que o lançamento se torne um ato administrativo, a mera impugnação do contribuinte converte este ato em procedimento, pois a defesa somente é possível após o auto de infração e se exerce precisamente na fase contenciosa (SANTI, 2008, p.835).

Apesar deste entendimento, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a decadência somente é admissível no período anterior à lavratura do auto de infração, uma vez que a lavratura do auto consuma o lançamento do crédito tributário (REOs n. 91.019, 91.812 e 90.926, publicados na RTJ 94). Assim, no plano da ciência jurídica já não existe mais dúvida (SANTI, 2008, p.835).

Deste ponto em particular, o importante é registrar que o lançamento quer se considere um ato ou um procedimento complexo constituído por mais de uma etapa lógica; em qualquer dos casos será considerado consumado no ato da lavratura do auto de infração, segundo entende a Suprema Corte.

Como ato, ou como procedimento administrativo, o lançamento tributário ainda pode se constituir em três modalidades distintas, quais sejam: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação, nos termos do Código Tributário Nacional.

2.3.1 Modalidades ou espécies de lançamento

Como tratado anteriormente, o lançamento tributário pode se constituir em três modalidades diferentes: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação, também chamado de tributo sem lançamento ou antecipação de pagamento, por parte da doutrina.

O lançamento de ofício é aquele feito por iniciativa da autoridade administrativa, ou seja, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo. Ocorre nos casos em que a lei assim o determina (art. 149, I, do CTN), ou seja, quando a lei não obriga o contribuinte a declarar ou pagar antecipadamente. São exemplo de tributos lançados de ofício, os impostos sobre a propriedade imobiliária como o IPTU e o ITR (HARADA, 2011, p. 383-384).

Pode ocorrer também quando o lançamento do tributo dependia de declaração ou antecipação do contribuinte e este se omitiu no cumprimento de seus deveres (art. 149, II e V, do CTN). Neste caso o Fisco lançará subsidiariamente.

Na prática, diz-se de ofício quando o lançamento se inicia com a lavratura do auto de infração.

O lançamento por declaração, por sua vez, compreende aqueles casos em que a legislação impõe ao contribuinte, ou a terceiro, a obrigação de prestar informações à autoridade administrativa, informações estas necessárias à determinação do valor do tributo. O lançamento por declaração continua sendo atividade da autoridade administrativa, mas em conjunto com o contribuinte ou terceiro, que lhe fornecerá as informações referentes à matéria de fato necessária à formalização da obrigação e constituição do crédito (HARADA, 2011, p. 384-385).

Esta modalidade de lançamento se completa com a notificação do contribuinte determinando o prazo para o pagamento do valor estabelecido. Antes desta notificação não existe o dever de pagar, pois não existe sequer o crédito tributário (MACHADO, 2014, p. 183).

O Imposto de Renda era um exemplo de tributo com lançamento por declaração, mas a legislação concernente sofreu modificações que descaracterizaram o seu lançamento, sendo que a melhor classificação atualmente é como lançamento por homologação (SANTI, 2008, p. 845).

Por último, o lançamento por homologação, compreende aqueles casos em que a legislação atribui ao contribuinte a obrigação de apurar o valor devido e antecipar o respectivo pagamento. Neste caso o contribuinte realiza o pagamento do valor apurado, antes mesmo de manifestação da autoridade administrativa (HARADA, 2011, p. 389).

Nesta modalidade, o lançamento ocorre efetivamente quando a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade efetuada pelo contribuinte e expressamente a homologa (art. 150 caput, do CTN), ou quando decorre o prazo estabelecido em lei sem que a autoridade administrativa tenha se manifestado (art. 150, § 4º, do CTN). A primeira hipótese é denominada homologação expressa e a segunda homologação tácita (MACHADO, 2014, p. 183).

Há crítica por parte da doutrina que entende que a melhor nomenclatura para esta última modalidade seria: tributo sem lançamento, pagamento antecipado, ou antecipação de pagamento, em virtude da não existência de lançamento propriamente dito, como na concepção clássica de ato necessário praticado por autoridade pública; para a formalização da obrigação.

Independente da modalidade de lançamento tributário, uma vez efetuado pagamento e reconhecida a respectiva quitação, extingue-se o crédito tributário. Entretanto, o pagamento, combinado com o reconhecimento jurídico de que o mesmo não era devido, encadeia a hipótese de repetição do indébito, que tem por consequência a inversão da relação jurídica tributária, colocando o Fisco na condição de devedor.

2.4 O Fisco como Devedor

A repetição do indébito é tanto um direito quanto a medida processual na qual uma pessoa diligencia a restituição de uma quantia paga indevidamente, como forma de evitar o enriquecimento sem causa.

Em Direito Tributário, o pagamento indevido coloca o Fisco na condição de devedor e o contribuinte na condição de credor de uma obrigação, invertendo assim os polos da relação jurídica tributária (SANTI, 2011, p. 99).

As hipóteses legais de repetição do indébito tributário encontram-se previstas no artigo 165, do Código Tributário Nacional, que assim determina.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

As duas primeiras hipóteses referem-se a tributos pagos sem a ocorrência de litígio, a terceira, por sua vez, se refere aos casos em que o contribuinte efetuou o pagamento em decorrência de uma decisão condenatória (MACHADO, 2014, p. 210).

Esta decisão condenatória, de que trata a última hipótese, pode ser administrativa ou judicial, já que o código não faz distinção. Abrange, portanto, os casos de revogação, anulação, reforma ou rescisão das decisões tanto dos órgãos administrativos quanto dos órgãos judiciais (SANTI, 2011, p. 99).

O débito do Fisco, assim como o seu crédito, demanda um ato de formalização e ajustamento. Segundo as regras do Direito Tributário, este ajustamento poderá assumir a forma de ato administrativo ou decisão judicial, ou ainda de ato do administrado, quando a lei assim autorizar, nas hipóteses de compensação.

Uma das modalidades de constituição do débito do Fisco é a decisão final do processo administrativo, quando a decisão é favorável ao contribuinte. Outra forma é o ato administrativo de invalidação do lançamento, procedido no curso do processo administrativo em decorrência das já citadas hipóteses de modificação do valor do lançamento, elencadas no artigo 145 do Código Tributário Nacional. Vale lembrar, nos casos de impugnação do sujeito passivo, ou mediante recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa nos casos previstos na lei (SANTI, 2011, p. 99 e 100).

O contribuinte também poderá, por ato próprio, constituir juridicamente o fato do pagamento indevido e o débito do Fisco, nos casos em que a legislação tributária expressamente autorizar, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional (SANTI, 2011, p. 100).

O resultado deste ato do contribuinte possui o mesmo condão que o ato administrativo e a decisão judicial, com a única diferença de ser produzido pelo administrado e ficar a extinção do crédito pendente de fiscalização e ulterior homologação pela autoridade administrativa.

2.5 Extinção do Crédito Tributário

A extinção do crédito tributário corresponde ao desaparecimento do mesmo, finda a sua exigibilidade. Como se sabe, os direitos de cunho obrigacional se extinguem com a entrega da prestação pretendida.

A forma mais comum de extinção do crédito tributário, assim como nas obrigações gerais, é o pagamento, ou seja, a sua satisfação conforme consta no instrumento da obrigação, mas existem outras formas.

A matéria das formas de extinção está incluída na reserva legal do artigo 97, do Código Tributário Nacional, mais especificamente, no inciso VI. Isso implica dizer que somente a Lei poderá estipular os casos de extinção do crédito tributário. Qualquer outra forma de previsão violara a reserva legal.

O artigo 156, do Código Tributário Nacional elenca em seus incisos, doze formas de extinção do crédito tributário, quais sejam: (i) pagamento; (ii) compensação; (iii) transação; (iv) remissão; (v) prescrição; (vi) decadência; (vii) conversão de depósito em renda; (viii) pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (ix) consignação em pagamento; (x) decisão administrativa irreformável; (xi) decisão judicial passada em julgado; e (xii) dação em pagamento em bens imóveis.

Pode acontecer, em algumas hipóteses, que ocorra a extinção do crédito sem que se verifique a extinção da obrigação. Isso ocorre quando a causa extintiva afeta apenas a formalização do crédito (forma) e não o seu conteúdo (obrigação tributária). Nestes casos, a Fazenda Pública poderá constituir novo crédito tributário através de novo lançamento (MACHADO, 2014, p. 203).

Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2014, p. 204):

A extinção do crédito – repita-se – pode afetar, ou não, o direito de constituir novo crédito. O crédito, como se sabe, é distinto da obrigação. É relação formalizada, acertada, tornada líquida e certa. A extinção do crédito pode

afetar, além da forma, também o conteúdo, a própria obrigação tributária. Neste caso não haverá mais direito de lançar porque não existirá mais a relação obrigacional que seria o conteúdo do crédito tributário. É possível, entretanto, que a extinção do crédito afete apenas a forma, sem afetar o conteúdo. Neste caso, em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário.

Nas modalidades de extinção do crédito tributário em virtude de decisão administrativa irreformável, ou de decisão judicial passada em julgado, não acontecerá extinção da obrigação, se o motivo da decisão for meramente vício formal na constituição do crédito tributário (AMARO, 2011, p. 416).

No entanto, se a decisão, seja administrativa ou judicial, extinguir o crédito tributário por entender ser indevido o tributo respectivo, por exemplo, ficará extinto tanto o crédito quanto a obrigação, visto que não se trata de mero vício formal, mas sim vício que afeta a essência da obrigação (MACHADO, 2014, p. 205).

Observado isso, encerra-se o estudo da obrigação tributária.

Foi possível ressaltar que toda forma de constituir um crédito em matéria tributária, demanda um ato de formalização e ajustamento. Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 80) diz que este ato se materializa como uma norma individual e concreta de formalização do crédito tributário, destacando as características essenciais da constituição efetiva do crédito tributário, que são exatamente a individualização e concretude da obrigação tributária, em oposição à generalidade e abstração da mera hipótese de incidência prevista na lei.

Neste panorama, a decadência e a prescrição surgiram ao fim, como formas extintivas do crédito tributário. Estes institutos de suma importância para regulação das relações jurídicas compreendem o tema central do presente trabalho e serão detalhadamente analisados nos capítulos seguintes.

3 DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Antes de se aprofundar no estudo da decadência é preciso introduzir este instituto dentro do mundo do Direito e dentro do ramo do Direito Tributário.

Ocorre que, as relações jurídicas estão sujeitas aos efeitos implacáveis da ação do tempo, assim como tudo o que existe. A ideia da perpetuação das relações jurídicas se torna inaceitável, à medida que a simples possibilidade de se levantar questionamento sobre uma determinada relação, a qualquer tempo, aumentaria insustentavelmente a insegurança entre os envolvidos e assim, a segurança jurídica seria afrontada em um contexto mais amplo.

Existe, portanto, a necessidade de que, em algum momento, as relações jurídicas se estabilizem. Isso ocorre em função de um elemento superior que é justamente a segurança jurídica.

Segundo Humberto Ávila (2008, p.308-309), a procura pela segurança jurídica "estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público".

Neste contexto, a decadência e a prescrição surgem como fenômenos estabilizadores das relações jurídicas, atuando como verdadeiros instrumentos de manutenção da segurança jurídica e promoção da paz social. Possuem uma relevância conclusiva, pois representam, dentro do universo jurídico, a ação inexorável do tempo (MARTINS, 2013, p. 225).

Neste mesmo sentido, Eurico Marcos Dinis de Santi (2011, p. 102) reforça a ideia de que:

Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.é., do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

Constituem mecanismos próprios, criados pelo sistema jurídico para absorção de incertezas e instabilidades. Importam limites impostos pelo próprio Ordenamento Jurídico à positivação de direitos. Seja mediante o exercício do próprio direito, no caso da decadência, ou ainda mediante o exercício do direito de ação, no caso da prescrição.

Se a relação jurídica nunca se estabilizasse, o sujeito poderia lançar mão do exercício do seu direito ou pretensão a qualquer tempo, o que acabaria com a segurança jurídica e abalaria a estrutura do próprio Direito. Por este motivo, os fenômenos da decadência e da prescrição vêm dizer ao sujeito que se ele possui um direito, então que o exerça em tempo justo e adequado.

No Direito Tributário, a decadência e a prescrição operam sobre o direito do Fisco e do contribuinte, sujeitos da relação jurídica tributária. De acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 102), “a decadência e a prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário”.

Ainda segundo o autor (SANTI, 2011, p. 102), a decadência e a prescrição “provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito”.

Encontram-se previstas no inciso V, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, o qual elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário.

As normas gerais e abstratas de decadência e prescrição devem ser introduzidas por lei complementar. Nestes termos, é o legislador complementar que deve definir, através deste veículo normativo, o prazo, o termo inicial, eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas e a consequência da sua verificação, nos casos especiais, conforme determinam os artigos 146, da Constituição Federal e 141 do Código Tributário Nacional.

Distingue-se a decadência da prescrição tributária, sendo ambas causas de extintivas pautadas no decurso de um prazo, pelo motivo de que a decadência extingue o direito de se constituir a obrigação tributária e conseqüentemente, o crédito tributário, antes do lançamento, enquanto que a prescrição extingue o crédito tributário depois de formalizada pelo lançamento em virtude da impossibilidade de execução (MACHADO, 2014, p. 223).

No caso específico da decadência, extingue-se o direito do Estado de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, ou, quando invertida a relação jurídica tributária em decorrência do indébito, extingue-se o direito do contribuinte de demandar administrativamente o débito do Fisco. Em ambos os casos a extinção ocorre em decorrência do decurso do prazo que a lei estabelece como sendo de cinco anos.

Existe, portanto, a decadência do direito do Fisco, que corresponde à perda da competência administrativa do Fisco para constituir o seu crédito através do lançamento tributário; e existe também a decadência do direito do contribuinte, que consiste na perda do direito de o contribuinte demandar administrativamente o débito do Fisco.

3.1 Regras de Decadência do Direito do Fisco

Diferente do que se possa pensar, não existe apenas uma norma geral e abstrata que discipline a decadência do direito do Fisco, mas sim várias, com hipóteses distintas e efeitos diversos.

A decadência do direito do Fisco pode levar a duas consequências lógicas: a extinção do crédito tributário ou a extinção do direito de efetuar o lançamento. A primeira consequência apresenta apenas uma regra formada a partir do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. A outra consequência, mais complexa, se apresenta na forma de cinco normas, cujas hipóteses se conformam a partir da interação de cinco critérios positivos, assim elencados por Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 116 – 123).

Com base na doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, é possível identificar seis regras distintas de decadência do direito do Fisco. Tais regras nascem da interação dos critérios positivos extraídos pelo autor da norma tributária, somados ao critério temporal, qualificado pelo decurso do prazo de 5 anos.

Estes critérios positivos consistem em (SANTI, 2011, p. 117):

- (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não de pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.

O primeiro critério compreende a atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Foi extraído do caput do artigo 150, do Código Tributário Nacional. Consiste na análise

se há previsão normativa ou não, dizendo que a formalização do crédito tributário deverá ser feita através de lançamento por homologação.

O segundo critério, por conseguinte, trata da ocorrência ou não de pagamento antecipado. Este critério foi extraído dos artigos 150, §4º e 173, caput e inciso I, do Código Tributário Nacional e atenta para a ocorrência ou não de pagamento antecipado, nas hipóteses em que a lei assim exigia.

O terceiro critério versa sobre a existência ou não de dolo, fraude ou simulação. Sua base normativa encontra-se positivada na parte final do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Este critério atenta para a ocorrência ou não de vícios, a qual deve ser constituída na via administrativa, determinando a obrigatoriedade do lançamento de ofício, conforme determina o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional; ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita, nos termos da, já citada, parte final do artigo 150 §4º, do mesmo diploma normativo.

Quanto a este critério, Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 118) tece a seguinte ponderação:

Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado de decadência.

Neste caso, a constituição jurídica do vício será, simultaneamente, pressuposto da aplicação da regra especial e medida preparatória do lançamento subsequente a ser efetuado.

O quarto critério, por sua vez, diz da ocorrência ou não da notificação preparatória. Este critério tem como base legal o parágrafo único do artigo 173, do Código Tributário Nacional e observa a ocorrência de notificação preparatória. Esta notificação é relevante para a lógica tributária, pois além de promover a antecipação do procedimento constitutivo do crédito na hipótese de lançamento de ofício; ainda determina o *dies a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício.

Por fim, o quinto e último critério aponta para a efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado. Seu fundamento foi extraído do

artigo 173, II, do Código Tributário Nacional. Este critério verifica se o lançamento possuía vício formal, o qual veio a desencadear a sua anulação.

Através da combinação destes cinco critérios positivos, Eurico Marcos Diniz de Santi identificou e distinguiu suas seis regras gerais e abstratas de decadência do direito do Fisco, distintas entre si fundamentalmente pelo termo inicial da contagem do prazo. Implica dizer que, para cada uma dessas regras haverá um marco inicial distinto da contagem do prazo decadencial, embora o prazo para todas seja sempre o prazo legal de cinco anos.

Estas regras receberam a seguinte identificação (SANTI, 2011, p. 119):

(i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.

As quatro primeiras regras nascem da combinação dos quatro primeiros critérios, como será demonstrado na sequência. A quinta regra é extraída do quinto critério e a sexta regra, por sua vez, baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores. Todas elas possuem termo inicial diferente para a contagem do prazo.

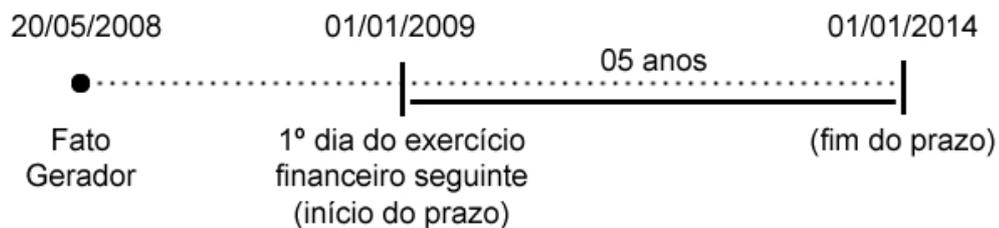
Cada uma destas regras será individualmente analisada na sequência.

3.1.1 Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado

Resulta da seguinte combinação dos critérios: não previsão de pagamento antecipado e não ocorrência do pagamento antecipado, ou previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não ocorrência de dolo, fraude ou simulação e não ocorrência de notificação pelo Fisco.

O prazo decadencial de cinco anos começa a contar do primeiro dia do exercício financeiro¹ seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Exemplo: supondo que um determinado tributo teve seu fato gerador constituído em 20/05/2008, o início do prazo decadencial ocorreu no primeiro dia do exercício financeiro subsequente, ou seja, em 01/01/2009. Com isso, o fim do prazo para o Fisco constituir este crédito tributário se deu no dia 01/01/2014, logo, ocorreu a decadência deste tributo.



O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Desta maneira, caso o Fisco não efetue o lançamento até o quinto ano do exercício financeiro seguinte ao da ocorrência do fato gerador, restará extinto o seu direito de fazê-lo.

3.1.2 Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação

Surge da combinação dos critérios: não previsão de pagamento antecipado e não ocorrência do pagamento antecipado, ou previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não ocorrência de dolo,

¹ Sobre o conceito de exercício financeiro, o art. 34, da Lei nº 4.320/64, determina que o mesmo coincida com o ano civil, portanto se trata do período compreendido entre 01 de janeiro e 31 de dezembro.

Nestes termos, caso o Fisco não efetue o lançamento até o quinto ano da data da notificação ao contribuinte de medida preparatória indispensável ao lançamento, restará extinto o seu direito de fazê-lo.

3.1.3 Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado

Nasce da combinação dos critérios: previsão de pagamento antecipado e ocorrência do pagamento antecipado²; não ocorrência de dolo, fraude ou simulação e não ocorrência de notificação pelo Fisco.

O termo inicial do prazo decadencial coincidirá com a data do fato gerador. Neste prazo, o Fisco deverá homologar expressamente ou então empreender o correspondente lançamento de ofício nos casos de diferença apurada.

Exemplo: supondo que um determinado tributo sujeito a lançamento por homologação, teve seu fato gerador constituído em 20/05/2009, o início do prazo decadencial, neste caso, coincide com a data do fato gerador in concreto, 20/05/2009, e, desta forma, o fim do prazo para o Fisco homologar expressamente este crédito tributário ocorreu no dia 20/05/2014, restando extinto o seu direito.



O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a

² Vale lembrar que a modalidade de lançamento por homologação depende de previsão legal. Caso o contribuinte tenha antecipado o pagamento sem que a lei assim determinasse, isso configura apenas pagamento irregular e não pagamento antecipado (SANTI 2011, p. 121).

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.

Desta forma, caso o Fisco não efetue a homologação expressa ou o lançamento de ofício até o quinto ano da data do fato gerador da obrigação tributária, acontecerá a chamada homologação tácita e restará extinto o seu direito de homologar expressamente ou efetuar lançamento de ofício.

3.1.4 Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação

Esta regra é extraída a partir da combinação dos seguintes critérios: previsão de pagamento antecipado e ocorrência do pagamento antecipado; ocorrência de dolo, fraude ou simulação e ocorrência de notificação pelo Fisco³.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 121), o prazo decadencial, nas hipóteses de pagamento antecipado em que ocorra a incidência de dolo, fraude ou violação começa a contar a partir do reconhecimento da incidência deste vício através de procedimento administrativo, ou seja, começa a contar da constituição jurídica do ilícito, a qual deve ser notificada ao contribuinte.

Exemplo: supondo que um determinado tributo teve seu fato gerador constituído em 20/05/2008, vindo a ser reconhecido, posteriormente, que houve a incidência de dolo, fraude ou violação. O início do prazo decadencial será a data em que o contribuinte for notificado da ocorrência do ilícito. Supondo que esta notificação ocorreu em 15/02/2009, o fim do prazo para o Fisco constituir este crédito tributário ocorreu então em 15/02/2014, restando extinto o seu direito.



³ Essa notificação também se submete ao prazo decadencial de cinco anos previsto na regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado (SANTI, 2011, p. 121).

Porém, existem doutrinadores que defendem a aplicação da regra geral de decadência do direito de efetuar o lançamento sem a ocorrência de pagamento antecipado para estes casos. Segundo estes doutrinadores, o prazo decadencial começa a correr no primeiro dia do exercício financeiro subsequente, conforme já abordado na primeira regra.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 121), caso a autoridade administrativa não se pronuncie a respeito da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, produzindo a correspondente notificação do injusto, incidirá a regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado e o Fisco, além de decair do direito de homologar expressamente e de lançar de ofício, decairá também do direito de constituir o ilícito, no mesmo prazo.

O fundamento legal desta regra encontra-se disposto nos artigos 150, §4º e 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Conforme a disposição legal, na hipótese da autoridade administrativa constituir o ilícito e produzir a correspondente notificação, caso o Fisco não efetue a homologação expressa ou o lançamento de ofício até o quinto ano da data da constituição do ilícito, acontecerá a chamada homologação tácita e restará extinto o seu direito de homologar expressamente ou efetuar lançamento de ofício.

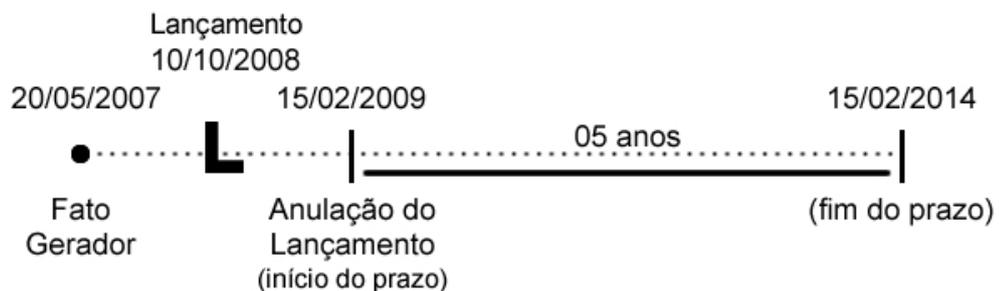
Assim, na hipótese em que não há constituição do ilícito, aplica-se a regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, e o termo *a quo* é antecipado para a data do fato gerador; já na hipótese em que houve constituição do ilícito, aplica-se a regra especial e o termo *a quo* é adiado para a data da constituição jurídica do dolo, fraude ou simulação.

3.1.5 Decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior

Esta regra possui a peculiaridade de tomar como hipótese a existência de uma decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação do lançamento, por vício formal. Esta decisão é um pressuposto para a aplicação da regra especial.

O termo inicial consiste na data em que se torna definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado, por vício formal.

Exemplo: supondo que um determinado tributo teve seu fato gerador constituído em 20/05/2007, e que este tributo tenha sido lançado em uma data como 10/10/2008. Ocorre que, em 15/02/2009 este lançamento é anulado por uma decisão administrativa devido a existência de um vício formal. O início do prazo decadencial ocorreu na data em que o lançamento anterior foi anulado, ou seja, 15/02/2009 e, com isso, o fim do prazo para o Fisco constituir este crédito tributário de forma definitiva, se encerrou em 15/02/2014, logo, ocorreu a decadência deste tributo.



O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Vício formal é entendido como defeito, ou falha, presente em um ato ou instrumento jurídico ou administrativo, materializado pela omissão de um requisito, ou desobediência à solenidade prescrita pela norma, como sendo requisito essencial de validade ou de eficácia jurídica (AMARO, 2011, p. 433).

De acordo com o enunciado normativo, caso o Fisco não realize novo lançamento até o quinto ano da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, restará extinto o seu direito de efetuar novo lançamento.

Esta regra guarda em si a única hipótese de interrupção do prazo decadencial para o direito do Fisco, pois com a anulação do lançamento anterior se reinicia a contagem do prazo decadencial. Isso será mais bem explicado adiante, quando forem analisadas as regras de interrupção, porém cumpre destacar que esta previsão interruptiva recebe duras críticas da doutrina, pois, na prática, devolve para o Fisco a integralidade do prazo decadencial como “prêmio” por ter praticado um ato

viciado. O correto, apontam os doutrinadores, seria a devolução do prazo restante, não do total (AMARO, 2011, p. 433-434 e HARADA, 2011, p. 532).

Com a devolução do prazo na integralidade permite-se, hipoteticamente, a eternização do ato de lançamento tributário, já que bastaria a Administração cometer novos vícios formais para que lhe fosse concedido novo prazo quinquenal para lançar. Isso afronta diretamente a função ideal do prazo decadencial. Além disso, privilegia quem deu causa ao vício.

Como a competência para anular pressupõe a competência para lançar (arts. 141, 145 e 149 caput, do Código Tributário Nacional), o prazo para anulação também se submete ao prazo decadencial aplicável ao tipo específico de lançamento que se pretende anular.

3.1.6 Decadência do direito de crédito do Fisco

As cinco regras anteriores mantiveram o foco na extinção do direito de efetuar o lançamento, esta sexta regra será diferente, pois a sua força extintiva está voltada para o crédito tributário.

Por este motivo, a regra da decadência do direito de crédito do Fisco, pressupõe a existência de um crédito anteriormente constituído, seja ele proveniente de um lançamento ou de um ato de formalização do contribuinte, isso porque somente é possível extinguir um crédito preexistente.

O fundamento legal desta regra encontra-se disposto no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, que alberga a regra geral de extinção do crédito tributário pela decadência.

Serão extintos por força deste dispositivo legal, os créditos que foram constituídos extemporaneamente, ou seja, aqueles cuja constituição foi realizada após o decurso do prazo decadencial de qualquer das regras anteriores⁴.

Exemplo: supondo que um determinado tributo teve seu fato gerador constituído em 20/05/2009, e seu lançamento realizado em 10/07/2014, é possível averiguar a ocorrência da decadência do crédito tributário pelo lançamento

⁴ Também conhecido como fenômeno da sobreposição no direito tributário (SANTI, 2011, p. 124).

extemporâneo, quando na verdade a obrigação já restava extinto. O tributo foi indevidamente lançado, quando o direito de lançar já havia decaído.

Nestes termos, como houve anteriormente o decurso do prazo decadencial, extingue-se o crédito que foi posteriormente formalizado pelo lançamento, pois o lançamento ulterior, ou eventual ato de formalização exercido pelo contribuinte após este prazo, é considerado inválido, já que, ao seu tempo, o direito já estava extinto em virtude da decadência.

Esta regra encerra o conjunto de regras abstratas quanto à decadência do direito do Fisco. Na sequência segue um quadro sinótico das disposições.

Quadro 1 – Regras de decadência do direito do Fisco.

Critérios → Regras ↓	Atribuição legal do dever de antecipar o pagamento	Ocorrência de pagamento antecipado	Existência de dolo, fraude ou simulação	Ocorrência de notificação preparatória	Efetivação da anulação do lançamento anterior
Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	IRRELEVANTE	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
	Termo Inicial: primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado			Base Legal: art. 173, I, do CTN	
Decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação	IRRELEVANTE	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
	Termo Inicial: data da notificação			Base Legal: art. 173, parágrafo único, do CTN	
Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
	Termo Inicial: data do fato gerador			Base Legal: art. 150, §4º, do CTN	
Decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
	Termo Inicial: data da notificação do reconhecimento da incidência de dolo, fraude ou violação em procedimento administrativo.			Base Legal: art. 150, §4º e art. 173, parágrafo único, do CTN	
Decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	SIM
	Termo Inicial: data em que se torna definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado, por vício formal			Base Legal: art. 173, II, do CTN	
Decadência do direito de crédito do Fisco	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE
	Aqui o prazo já transcorreu por qualquer das regras anteriores e o lançamento foi feito posteriormente ao transcurso do prazo			Base Legal: art. 156, V, do CTN	

Este quadro sinótico apresenta as disposições sumárias do que foi tratado sobre as regras de decadência do direito do Fisco. Ele contém a combinação dos critérios, regras, termo inicial e seu fundamento legal. Através deste quadro é

possível observar a composição das regras e suas diferenças. O próximo passo será analisar as regras que disciplinam a decadência do direito do contribuinte.

3.2 Regras de Decadência do Direito do Contribuinte

A decadência do direito do contribuinte gera a extinção do direito do mesmo de demandar administrativamente determinado débito que o Fisco tenha com ele. Diferencia-se da ideia de prescrição do direito do contribuindo, à medida que esta última extingue o direito de demandar judicialmente tal débito e não administrativamente. No entanto, as regras gerais e abstratas aplicáveis aos dois institutos são constituídas a partir da mesma base legal.

Diferentemente da decadência do direito do Fisco, a decadência do direito do contribuinte admite apenas duas regras, as quais levam em consideração um único critério, qual seja a ocorrência ou não do desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento (SANTI, 2011, p. 180 e 181).

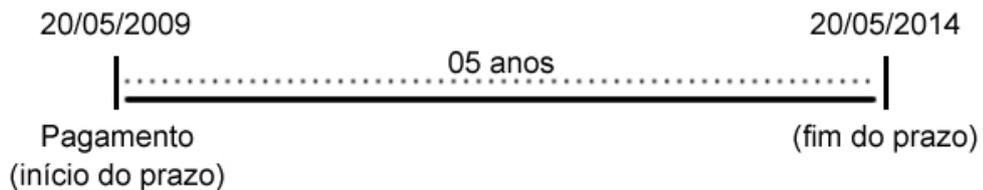
Este critério foi extraído dos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional e se refere à hipótese em que, antes de efetuar o pagamento, o contribuinte questionou administrativa ou judicialmente o crédito tributário, obtendo decisão condenatória, este contribuinte então paga o seu débito, mas ocorre que, posteriormente esta decisão é desfeita por reforma, anulação, revogação ou rescisão.

As regras que disciplinam a decadência do contribuinte são: “(i) a regra geral da decadência do direito do contribuinte e (ii) a regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão” (SANTI, 2011, p. 182).

A primeira regra encontra fundamento legal no artigo 168, I, do Código Tributário Nacional e atua na hipótese de não desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento. Nesta situação, o contribuinte decai do seu direito de demandar o débito do Fisco administrativamente se não o exercer até o quinto ano da data do efetivo pagamento (extinção do crédito), restando-lhe apenas a via judicial⁵, se não prescrita.

⁵ A decadência do direito do contribuinte não extingue o débito do Fisco, mas sim a prerrogativa de o contribuinte pleitear administrativamente a satisfação do seu direito.

Exemplo: supondo que o contribuinte tenha realizado determinado pagamento indevido em 20/05/2009, este é o marco do início do prazo, com isso, o fim do prazo para o contribuinte intentar administrativamente a repetição do indébito se encerrou no dia 20/05/2014, logo, ocorreu a decadência do seu direito de buscar a repetição do indébito administrativamente.



A segunda regra, por sua vez, encontra fundamento legal nos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional e deve ser utilizada quando ocorrer o desfazimento da decisão administrativa ou judicial anterior que tenha motivado o pagamento. Nesta hipótese, o contribuinte decai do seu direito de demandar o débito do Fisco administrativamente se não o exercer até o quinto ano da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão que determinou o pagamento, restando-lhe apenas a via judicial, se não prescrita.

Exemplo: supondo que o contribuinte tenha realizado determinado pagamento em 20/05/2008, mas aconteceu que, em 30/07/2009 operou-se o desfazimento da decisão administrativa que havia determinado o pagamento. Desta maneira o pagamento se tornou um indébito tributário. O marco do início do prazo decadencial para o contribuinte resgatar seu indébito é a data do desfazimento da decisão que determinou o pagamento, ou seja, 30/07/2009. Desta forma, o fim do prazo para o contribuinte intentar administrativamente a repetição do indébito se encerrou no dia 30/07/2014, quando ocorreu a decadência do seu direito de buscar a repetição do indébito administrativamente.



Importante ressaltar que este desfazimento deve acontecer dentro do prazo estipulado pela regra geral de decadência do direito do contribuinte, para que

tenha efeito a segunda regra. Caso contrário, a decadência já teria se operado de pleno direito pelo decurso do prazo nos termos da regra geral.

Quadro 2 – Regras de decadência do direito do contribuinte.

Critérios → Regras ↓	Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento	TERMO INICIAL
Regra geral da decadência do direito do contribuinte	NÃO	Data do pagamento
Base Legal: Art. 168, I, do CTN		
Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	SIM	Data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão que determinou o pagamento
Base Legal: Arts. 165, III e 168, II, do CTN		

Com estas duas regras se encerra a parte geral do estudo da decadência dentro do âmbito tributário, mas resta, por fim, analisar a regra que disciplina a interrupção da contagem do prazo decadencial.

3.3 Interrupção do Prazo Decadencial

A interrupção do prazo decadencial, nada mais é do que o reinício da contagem de um novo prazo decadencial. Quando incide a hipótese legal de interrupção do prazo decadencial, o prazo que já estava em curso é descartado e se inicia um novo prazo do zero, a contar do novo termo inicial estabelecido.

Existe apenas uma regra de interrupção, a qual é possível apenas na decadência do direito do Fisco e coincide com a quinta regra, que trata da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior por vício formal. Ocorre que, com a decisão definitiva que anula, por vício formal, o lançamento anterior, se reinicia a contagem do prazo decadencial, conforme estabelece o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional (SANTI, 2011, p. 126).

Nestes termos, o Fisco terá mais cinco anos, a contar da data em que a decisão anulatória baseada em vício formal se tornou definitiva, para realizar novo lançamento. Após este período, decairá deste direito, como já visto anteriormente.

A interrupção do prazo decadencial é bastante criticada pela doutrina por devolver a integralidade do prazo decadencial, o que pode acabar eternizando o direito de lançamento no caso de múltiplas anulações por vício formal, além de inegavelmente se reverter em favor daquele que deu causa ao vício, concedendo-lhe vantagens em detrimento do contribuinte. O correto seria a devolução do prazo restante para o computo da decadência e não do prazo integral.

Luciano Amaro (2011, p. 433 – 434) manifesta que:

O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de irracionalidade gritante. Quando muito o sujeito poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas resolvida a pendência formal, não faz sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.

Kiyoshi Harada (2011, p. 532) faz ainda uma advertência:

Esta regra deve ser interpretada com imensa restrição, no sentido de tornar juridicamente irrelevante qualquer decisão que venha a anular o lançamento após decorrido o prazo quinquenal, sob pena de deixar aberto um caminho para a Fazenda aniquilar o instituto da decadência.

É importante lembrar que, como a competência para anular lançamento anterior pressupõe a competência para lançar (arts. 141, 145 e 149 caput, do Código Tributário Nacional), o prazo para anulação também se submete ao prazo decadencial, no caso concreto deve-se aplicar o prazo referente ao tipo específico de lançamento que se pretende anular.

Parte da doutrina, no entanto, não reconhece esta hipótese como causa de interrupção, defendendo se tratar de um novo direito, com novo prazo decadencial. Não é o entendimento mais correto.

3.4 Da Inadmissibilidade da cumulação de prazo para os tributos sujeitos a Lançamento por Homologação

No Superior Tribunal de Justiça, surgiu nos meados da década de noventa, uma tese bastante polêmica que sustentava o prazo de dez anos para decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento tributário, nas hipóteses de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Segundo propuseram os julgados daquela época, o prazo do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, deveria ser cumulado ao prazo do artigo 150, § 4º, do mesmo código. Conforme argumentavam, a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário apenas ocorreria depois de cinco anos, contados a partir do exercício seguinte (art. 173, I, do CTN) àquele em que restou extinto o seu direito de rever o lançamento efetuado pelo contribuinte, que também é de cinco anos (art. 173, I, do CTN) (CARVALHO, 2010, p. 84 - 87).

Esta construção jurisprudencial sofreu severas críticas da doutrina. O grande equívoco, apontaram os doutrinadores da época, consistia no fato dela considerar o término do período para homologação ou revisão do lançamento, como termo inicial do prazo decadencial.

Acontece que, uma vez transcorrido o lapso temporal para revisão ou homologação do lançamento por homologação, sem que a Fazenda Pública se manifeste, o § 4º, art. 150, do CTN, diz que “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”. Desta forma, não há como afirmar que após a extinção do crédito comece a correr o prazo decadencial.

Frente às refutações sofridas, o Poder Judiciário passou a rever o posicionamento por algumas de suas cortes. Resultado disso é que algumas decisões mais recentes do Superior Tribunal de Justiça demonstraram a mudança de entendimento, não mais admitindo a cumulação de prazos dos artigos 150, §4º e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, em 2006 se manifestou a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, de forma unânime, no julgamento do Recurso Especial Nº 639.76 - RS (204/04526-0), corroborando a impossibilidade de se adotar os prazos dos artigos 150, §4º e 173, I, do CTN, cumulativamente, isso porque estes dispositivos são excludentes entre si.

Este acórdão suscita outra controversa importante, qual seja, a relevância do pagamento antecipado para fins de determinação do termo inicial do prazo de decadência nos casos de lançamento indireto.

Existem aqueles que defendem a irrelevância do pagamento em si, bastando que exista expressa previsão legal determinando o dever do contribuinte de antecipar o pagamento sem exame prévio da autoridade administrativa. Para esta corrente doutrinária, a ausência de pagamento antecipado não altera a natureza do lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.

Por outro lado, há quem defenda que no caso de ausência de pagamento antecipado deve-se aplicar a regra do artigo 173, I, do CTN, no lugar do artigo 150, §4º. Desta maneira, a decadência acontecerá quando decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas não foi.

4 PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Pela sistemática do Código Tributário Nacional, a decadência e a prescrição compreendem formas de extinção do crédito tributário sem ocorrência de pagamento. Distinguem-se entre si, pelo motivo de que a decadência extingue o direito ao crédito antes do lançamento, enquanto que a prescrição extingue a relação tributária após a formalização do crédito.

Como visto, a decadência é um fenômeno que, em Direito Tributário, volta-se para o direito do Fisco ou do Contribuinte de demandar administrativamente o seu crédito tributário. A prescrição, por sua vez, está voltada para o direito das partes da relação tributária demandarem judicialmente a sua pretensão, baseada num crédito tributário já definitivamente constituído (MACHADO, 2014, p. 223).

A lógica para entender os institutos é a seguinte. Os direitos, quando não são exercidos no tempo apropriado, caducam ou decaem. As ações judiciais, por sua vez, se não forem propostas no lapso previsto pelo texto normativo, acabam por prescrever. E a todo direito corresponde uma ação.

Como já foi abordado anteriormente, o crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador, mas para ser exigível, o direito de crédito da Fazenda Pública demanda o ato jurídico de aperfeiçoamento do lançamento. Se não é feito o lançamento dentro do tempo, opera-se quanto ao direito do Fisco, o fenômeno chamado de decadência. A decadência extingue o direito de o Fisco efetuar o lançamento e desta forma formalizar a obrigação tributária.

Por outro lado, quando for regularmente efetuado o lançamento e concretizada a formalização da obrigação tributária e do crédito tributário, com ou sem discussão, a Fazenda Pública fica autorizada a exigir do sujeito passivo da obrigação tributária o crédito a que tem direito.

É na hipótese de o sujeito passivo evadir-se do pagamento, que se avulta o direito de ação da Fazenda Pública, pois neste momento, não lhe resta alternativa a não ser socorrer-se através do Poder Judiciário por meio de uma Ação de Execução, pautada em uma certidão de dívida ativa (título extrajudicial) visando coagir o sujeito passivo ao pagamento, sob pena de penhora dos seus bens disponíveis (CARVALHO, 2010, p. 228).

É neste panorama em que são operadas as regras de prescrição do direito do Fisco, as quais delimitam no caráter temporal, o prazo adequado para exercício do direito de ação para pretensão executória. Em outras palavras, as regras de prescrição do direito do Fisco impõem que a Fazenda ingresse com a pretensa ação de execução fiscal, dentro do prazo que a lei considera razoável.

Por sua vez, nada impede também, que, dentro das complexidades que envolvem as relações tributárias, seja a Fazenda Pública que venha a se tornar devedora de um indébito tributário, hipótese em que o contribuinte é quem será o detentor do direito de ação. Para este caso, o código também disciplinou regras de prescrição especiais, são as regras de prescrição do direito do contribuinte.

O artigo 174, do Código Tributário Nacional, disciplina que “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Como já foi abordado oportunamente, o crédito tributário torna-se definitivamente constituído com a notificação da lavratura do auto de infração pelo agente competente. É neste momento que o lançamento se concretiza, conforme entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.

Não é, portanto, no momento em que se esgotam todas as defesas administrativas, como sustentam algumas doutrinas. Também não é no momento da inscrição do débito na dívida ativa, pois, desta forma, a Fazenda Pública teria total controle sobre o início da contagem do prazo e o instituto perderia todo o sentido (CARVALHO, 2010, p. 228 e 229).

A inscrição na dívida ativa serve apenas para formalização do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a desejada ação executória.

Essa delimitação é importante, pois a data da constituição definitiva do crédito compreende o *dies a quo*, o termo inicial do prazo prescricional para as ações de cobrança do crédito tributário (HARADA, 2011, p. 534).

Portanto, existem regras distintas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco e a prescrição direito do contribuinte, assim como ocorre com as regras de decadência. O momento da constituição definitiva do crédito tributário coincide com a lavratura do auto de infração pelo agente competente.

4.1 Regras de Prescrição do Direito do Fisco

Assim como ocorre com a decadência, não existe apenas uma norma geral e abstrata que discipline a prescrição do direito do Fisco, mas sim várias regras, cada uma delas ligada a uma norma geral e abstrata.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 150 – 162) também identificou as regras ou normas de prescrição do direito do Fisco, possíveis em direito tributário, atribuindo a sua composição mais uma vez à interação de critérios positivos extraídos do texto legal. Conforme ensina, a prescrição do direito do Fisco pode levar a duas consequências lógicas: pode levar à extinção do crédito tributário ou pode levar à extinção do direito de ação da Fazenda Pública.

A primeira, menos complexa, apresenta apenas uma regra formada a partir do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. A outra consequência se apresenta na forma de cinco normas, cujas hipóteses se conformam a partir da interação de quatro critérios positivos, além, é claro, do fator temporal.

Os critérios positivos para a composição das regras de prescrição do direito do Fisco compreendem (SANTI, 2011, p. 157):

(i) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado; (ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento; (iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário; (iv) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento de débito pelo devedor).

O primeiro critério consiste na ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado. Este critério foi extraído dos artigos 150 e 174, do Código Tributário Nacional e deve ser considerado nas situações em que o contribuinte é quem constitui o crédito tributário (lançamento por homologação), sem qualquer interferência do Fisco, *e.g.*, no caso do ICMS, IR, IPI etc; mas não efetuou o pagamento.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá com a entrega ao Fisco da declaração (DCTF, GIA etc), independente de qualquer contingência relativa ao prazo para pagamento.

O segundo critério, por sua vez, verifica ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento. Este critério foi extraído dos artigos 142, 173 e 174, do Código Tributário Nacional e aplica-se quando o crédito tributário for constituído através de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, nos termos do artigo 145, do Código Tributário Nacional.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre no momento da notificação do sujeito passivo para impugnação ou pagamento, independente de qualquer contingência relativa ao prazo para pagamento.

O terceiro critério, por conseguinte, versa sobre a ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário. Extraído dos artigos 151, 160 e 174, do Código Tributário Nacional, este critério deve ser aplicado quando da incidência de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do prazo de vencimento para pagamento discriminadas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

VI - o parcelamento.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 158), “Esta circunstância inibe a ação fiscal e interfere na configuração jurídica do início do fato prescricional, deslocando-o para a data da supressão da causa suspensiva da exigibilidade”.

Por derradeiro, o quarto critério analisa a ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento de débito pelo devedor).

Este critério foi extraído do parágrafo único do artigo 174, do Código Tributário Nacional, e seus incisos. Aplica-se na ocorrência de qualquer das hipóteses de interrupção da prescrição previstas neste dispositivo, que determina o seguinte:

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.

O despacho do juiz ordenando a citação pressupõe um prazo prescricional em curso e que o direito de ação que motivou o ato do juiz, tenha sido exercido. Ou seja, o Fisco ingressa com a competente ação de execução fiscal, exercitando o seu direito de ação. Em resposta à provocação recebida, o juiz profere despacho determinando a citação do executado. É este despacho que interrompe a contagem da prescrição.

Tanto o protesto judicial, quanto o ato judicial diverso que constitui o devedor em mora também pressupõem um prazo prescricional em curso. O protesto exige procedimento especial e cautelar, requerido ao magistrado e por ele ordenado, finalizando na notificação do contribuinte. O ato judicial diverso, por sua vez, requer ato inespecífico que tão simplesmente constitua o devedor em mora, como o exemplo da notificação, interpelação, intimação judicial, ou mesmo a ação ordinária (SANTI, 2011, p. 158 e 159).

Por último, o ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, que assim como os demais, também pressupõe um prazo prescricional em curso, se materializa como uma declaração escrita de débito ou pedido de parcelamento do crédito, de forma que o contribuinte venha a reconhecer inequivocamente a existência do direito do Fisco. Outro exemplo de ato inequívoco é o protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa por meio do cartório de protesto de títulos. Estes atos geram o reinício da contagem do prazo prescricional, ou seja, eles ocasionam a interrupção da contagem do prazo.

Através da combinação destes quatro critérios, é possível identificar e distinguir as seis regras de prescrição do direito do Fisco, vigentes atualmente no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 159) classificou estas regras da seguinte maneira:

- (i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte;
- (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade;
- (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento;
- (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade;
- (v) regra

de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco; e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.

As quatro primeiras regras nascem da combinação dos quatro critérios apresentados. A quinta regra é extraída apenas do quarto critério e a sexta regra, por sua vez, se baseia no decurso prescricional de todas as regras anteriores.

Cada uma dessas regras será trabalhada individualmente na sequência, onde se abordará a combinação de critérios que lhe deu origem, o seu fundamento normativo e a consequência que gera para o direito do Fisco.

4.1.1 Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte

Resulta da combinação dos critérios: ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; não ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo; e não reinício do prazo de prescrição.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 159) o prazo prescricional de cinco anos começa a contar da data da entrega do documento de formalização do crédito pelo próprio contribuinte, independentemente da ocorrência ou não do vencimento do prazo para pagamento.

Exemplo: supondo que um determinado tributo, formalizado pelo contribuinte, teve a entrega do documento de formalização efetuada em 20/05/2009, o marco do início do prazo prescricional consiste na data do ato da entrega do documento de formalização, ou seja, em 20/05/2009. Com isso, o fim do prazo para o Fisco ingressar com a pretendida ação de execução fiscal, foi no dia 20/05/2014, logo, verificou-se a ocorrência da prescrição do direito de ação do Fisco.



O fundamento legal desta regra que extingue o direito do Fisco ingressar com a competente e pretendida ação de execução fiscal frente ao Poder Judiciário, encontra-se disposto nos artigos 150, §§ 1º e 4º e 174, do Código Tributário Nacional.

Desta maneira, caso o Fisco não ingresse com a ação de execução fiscal até o quinto ano da entrega do documento de formalização pelo contribuinte que constituiu o crédito ou da data do vencimento da obrigação (a que for maior); ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito.

Existe, porém, posicionamento diferente no sentido de que se deve aplicar a data do vencimento da obrigação como marco inicial da contagem do prazo prescricional, quando o tributo não estiver vencido ao tempo da declaração, pois a obrigação não é exequível antes da data do vencimento.

Para esta parte da doutrina deve sempre prevalecer a maior data, ou seja, se no ato da formalização já houver vencido o prazo para pagamento, o termo inicial da prescrição será correspondente ao dia da formalização, porém, se ainda não havia ocorrido o vencimento, o termo inicial corresponderá à data do vencimento e não da formalização.

Independente do vencimento, o crédito se diz constituído com a declaração. Em qualquer caso, devem ser descontados os intervalos em que a exigibilidade se encontrar suspensa por qualquer causa suspensiva da exigibilidade.

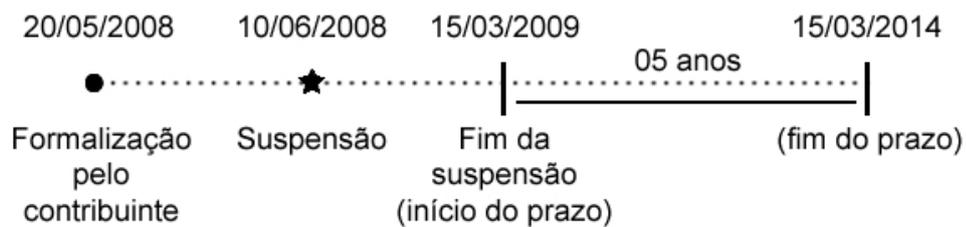
4.1.2 Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade

Esta regra surge da combinação dos critérios: ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; não ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição.

O prazo prescricional começa a fluir a partir da data em que se encerra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que, nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional, ocorre em virtude de: (i) moratória; (ii) depósito do seu

montante integral; (iii) reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (iv) concessão de medida liminar em mandado de segurança; (v) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (vi) parcelamento.

Exemplo: supondo que um determinado tributo, formalizado pelo contribuinte, teve a entrega do documento de formalização efetuada em 20/05/2008, mas ocorreu que, em 10/06/2008, incidiu uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do artigo 151. Esta causa de suspensão teve fim em 15/03/2009. Neste caso o marco do início do prazo prescricional coincide com a data do término da causa de suspensão, ou seja, em 15/03/2009. Com isso, o fim do prazo para o Fisco ingressar com a pretendida ação de execução fiscal, incidiu no dia 15/03/2014, resultando na prescrição do seu direito de ação.



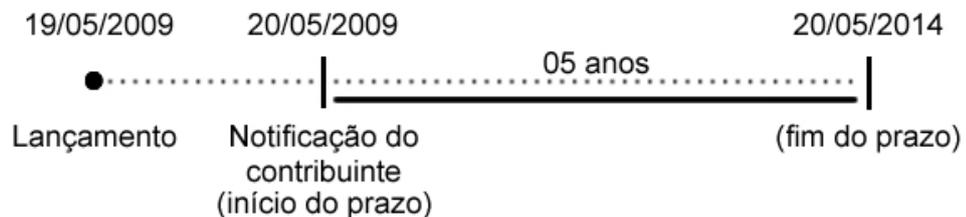
O fundamento legal para esta regra está contido nos artigos 150, 151 e 174, do Código Tributário Nacional, pelos quais se conclui que, caso o Fisco não ingresse com a pretendida ação executória até o quinto ano do término da suspensão da exigibilidade ocorrida antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o direito de ingressar com esta ação.

4.1.3 Prescrição do direito do Fisco com lançamento

Nasce da combinação dos critérios: não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição.

O prazo prescricional começa a fluir da data em que o contribuinte foi regularmente notificado do lançamento realizado pela autoridade competente.

Exemplo: supondo que um determinado tributo foi lançado pelo Fisco em 19/05/2009, sendo devidamente notificado ao contribuinte, nos termos da lei, em 20/05/2009, o marco do início do prazo prescricional consiste na data do ato da notificação ao contribuinte, ou seja, em 20/05/2009. Com isso, o fim do prazo para o Fisco ingressar com a pretendida ação de execução fiscal, ocorreu no dia 20/05/2014, verificando-se a ocorrência da prescrição do seu direito de ação.



Esta regra encontra base legal nos artigos 142, 145 e 174, do Código Tributário Nacional e, conforme o seu enunciado, caso o Fisco não ingresse com a ação executória até o quinto ano da data da notificação ao contribuinte do lançamento realizado, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de ação para esta pretensão executória.

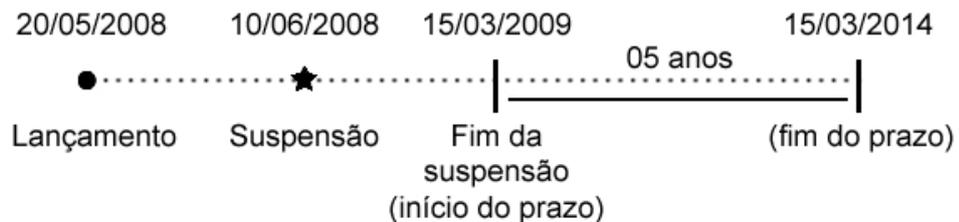
4.1.4 Prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade

Esta regra é extraída a partir da combinação dos seguintes critérios: não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte, sem pagamento antecipado; ocorrência da constituição do crédito por meio do lançamento; ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento; e não reinício do prazo de prescrição.

O prazo prescricional começa a contar a partir da data em que se encerra a suspensão da exigibilidade.

Exemplo: supondo que um determinado tributo foi lançado pelo Fisco, sendo devidamente notificado ao contribuinte, nos termos da lei, em 20/05/2008, mas ocorreu que, em 10/06/2008, incidiu uma das causas de suspensão da

exigibilidade do crédito tributário do artigo 151. Esta causa de suspensão teve fim em 15/03/2009. Neste caso o marco do início do prazo prescricional coincide com a data do término da causa de suspensão, ou seja, em 15/03/2009. Com isso, o fim do prazo para o Fisco ingressar com a pretendida ação de execução fiscal aconteceu no dia 15/03/2014, resultando na prescrição do seu direito de ação.



O fundamento legal desta regra nasce da conjugação dos artigos 151 e 174, do Código Tributário Nacional. Conforme o entendimento legislado, caso o Fisco não ingresse com a pretendida ação executória até o quinto ano do término da suspensão da exigibilidade ocorrida antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o direito de intentar com esta ação.

4.1.5 Reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco

Esta regra assume a peculiaridade de tomar como hipótese incidência qualquer uma das quatro causas de interrupção da prescrição previstas nos incisos do parágrafo único do artigo 174, do Código Tributário Nacional, quais sejam: (i) despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (ii) protesto judicial; (iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (iv) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Neste caso, a data em que ocorrer qualquer uma dessas quatro hipóteses de interrupção servirá como o marco inicial da nova contagem do prazo prescricional, isso porque a interrupção zera o cômputo do prazo, que deve ser reiniciado. Desta forma, o prazo prescricional passa a fluir a partir da data em que ocorreu a causa de interrupção.

Exemplo: supondo que um determinado tributo foi lançado pelo Fisco em 19/05/2007, sendo devidamente notificado ao contribuinte, nos termos da lei, em

Fisco exercer o seu direito de ação, o que ocasiona, em última análise, a extinção do próprio crédito tributário.

Exemplo: supondo que um tributo fora lançado em 19/05/2008, com competente notificação ao contribuinte em 20/05/2008 e que o Fisco tenha tentado a respectiva ação de execução fiscal extemporaneamente em 15/07/2014. Nesta data o crédito tributário já se encontrava prescrito, de tal forma que a pretensão do Fisco não merece prosperar.

Nestes termos, com o decurso do prazo prescricional extingue-se o crédito tributário por força da impossibilidade jurídica de se executar este crédito via judicial, em decorrência da prescrição do direito de ação do Fisco.

Quadro 3 – Regras de prescrição do direito do Fisco.

Critérios → Regras ↓	Constituição do crédito pelo contribuinte	Constituição do crédito via lançamento	Suspensão da exigibilidade antes do prazo de pagamento	Reinício de prazo em virtude da interrupção
Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
	Termo Inicial: data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo contribuinte; ou data do vencimento, para parte da doutrina			Base Legal: arts. 174, 150, §§ 1º e 4º, do CTN
Prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade	SIM	NÃO	SIM	NÃO
	Termo Inicial: data em que se encerra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que pode ocorrer em virtude das causas previstas no art. 151, do CTN			Base Legal: arts. 174, 150 e 151, do CTN
Prescrição do direito do Fisco com lançamento	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
	Termo Inicial: data em que o sujeito passivo é regularmente notificado do lançamento realizado por autoridade competente			Base Legal: arts. 174, 142 e 145, do CTN
Prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade	NÃO	SIM	SIM	NÃO
	Termo Inicial: data em que se encerra a suspensão da exigibilidade do crédito tributário			Base Legal: arts. 174 e 151, do CTN
Reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	SIM
	Termo Inicial: data em que ocorre uma das hipóteses de interrupção previstas no art. 174, do CTN			Base Legal: art. 174, Parágrafo Único, do CTN
Prescrição do direito do Fisco ao crédito	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE	IRRELEVANTE
	Aqui o prazo já transcorreu por qualquer das regras anteriores, resultando na impossibilidade jurídica do Fisco exercer o seu direito de ação			Base Legal: art. 156, V, do CTN

Este quadro sinótico apresenta as disposições sumárias do que foi tratado sobre as regras de prescrição do direito do Fisco. Ele contém a combinação dos critérios, regras, termos e fundamento legal. Através dele é possível fazer uma comparação entre as regras. O próximo passo consiste em analisar as regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte.

4.2 Regras de Prescrição do Direito do Contribuinte

A prescrição do direito do contribuinte gera a extinção do direito do mesmo de demandar judicialmente determinado débito que o Fisco tenha com ele. Em outras palavras, a prescrição do direito do contribuinte consiste na perda da legitimidade do contribuinte para repetir seu débito judicialmente.

Diferencia-se da ideia de decadência do direito do contribuinte, à medida que esta última extingue o direito de demandar administrativamente tal débito e não judicialmente. Mas, apesar das diferenças, as regras gerais e abstratas aplicáveis aos dois institutos são formadas, basicamente, a partir dos mesmos artigos do Código Tributário.

Diversamente do que foi visto no título anterior, a prescrição do direito do contribuinte admite três regras, as quais levam em consideração dois critérios objetivos, quais sejam: (i) a ocorrência ou não do desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento; e (ii) a ocorrência ou não de decisão administrativa denegando a restituição (SANTI, 2011, p. 181 - 182).

O primeiro critério é o mesmo aplicado nas regras de decadência do direito do contribuinte, exatamente como visto no capítulo anterior. Foi extraído dos artigos 165, III e 168, II do Código Tributário Nacional e se refere à hipótese em que, antes de efetuar o pagamento, o contribuinte questionou administrativa ou judicialmente o crédito tributário, obtendo decisão condenatória. O contribuinte então paga o seu débito, mas ocorre que, posteriormente esta decisão é desfeita por reforma, anulação, revogação ou rescisão.

O segundo critério, por sua vez, diz respeito à situação em que o contribuinte realiza o pagamento e depois requer o adimplemento do débito da

Fazenda Pública pela via administrativa, obtendo decisão desfavorável. Sua base normativa é o artigo 169, do Código Tributário Nacional.

É da combinação destes dois critérios objetivos, que nascem as três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte. Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 182), essas regras são: “(i) regra geral da prescrição do direito do contribuinte; (ii) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição; e (iii) regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão”.

Estas regras serão analisadas individualmente na sequência.

4.2.1 Regra geral da prescrição do direito do contribuinte

A primeira regra resulta da seguinte combinação dos critérios: não ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento e não ocorrência de decisão administrativa denegando a restituição, além é claro, do critério temporal, ou seja, o decurso de cinco anos qualificado pela omissão do contribuinte, contados a partir da data da extinção do crédito tributário.

A consequência desta regra é a extinção do direito de ação que autorizava o contribuinte pleitear judicialmente a realização do seu direito ao débito da Fazenda Pública. Seu fundamento legal encontra-se disposto no artigo 168, I, do Código Tributário Nacional.

Exemplo: supondo que o contribuinte tenha realizado um pagamento indevido em 20/05/2009, este será o marco do início da contagem do prazo prescricional para o seu direito de requerer judicialmente a repetição do indébito. Com isso, o fim do prazo para o contribuinte exigir judicialmente este indébito, ocorreu em 20/05/2014, restando prescrito o seu direito de ação.



Conforme enuncia a regra, caso o contribuinte não ingresse com a ação pretendida até o quinto ano da extinção do crédito tributário, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de fazê-lo.

O interessante é que o prazo desta regra coincide com o prazo da regra geral de decadência do direito do contribuinte, de tal forma que, não havendo fato impeditivo no curso de um desses prazos, ao final de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário, acontecerá simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

4.2.2 Prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição

A segunda regra pressupõe a ocorrência de decisão administrativa denegando a restituição, e o decurso do prazo de dois anos da data da decisão que enseja a prescrição da ação anulatória desta decisão, nos termos do artigo 169, do Código Tributário Nacional, que determina: “Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição”.

Esta regra apresenta uma peculiaridade, ela será aplicada quando o termo final da prescrição da ação anulatória coincidir ou for posterior ao termo final da regra geral da prescrição do direito do contribuinte, pois o que se busca é assegurar ao contribuinte o acesso à via judicial, sem prejuízo da via administrativa. A ideia é não lhe privar do direito de intentar ação anulatória.

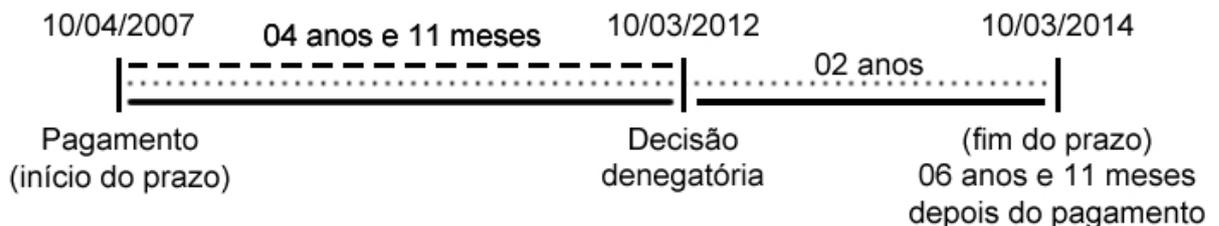
Portanto, quando o termo final da prescrição da ação anulatória coincidir ou extrapolar os limites da regra geral de prescrição do direito do contribuinte, o prazo prescricional do direito do contribuinte acompanhará o prazo final da prescrição desta ação, estendendo-se o lapso de cinco anos por até dois anos. Nas explicações de Eurico Marcos Diniz de Santi (2011, p. 186 e 187):

A partir da extinção do crédito tributário, contam-se cinco anos para a formação do fato jurídico extintivo da regra geral da prescrição do direito do contribuinte. Suponhamos que o contribuinte, quatro anos e onze meses depois de ter feito o pagamento, obtenha uma decisão denegatória de pedido de restituição administrativa, conseguindo com isso mais dois anos de prazo, perfazendo um total de seis anos e onze meses para o exercício de seu direito. Portanto, essa regra é a garantia de que o contribuinte pode esperar a decisão administrativa de seu pleito, posto que, se denegada,

restará aberta a via judicial. Nos casos em que o contribuinte ficaria teoricamente prejudicado, porque os dois anos teriam o dies ad quem anterior ao dies ad quem do prazo de cinco anos, o problema se resolve adotando-se como termo final a data mais favorável ao contribuinte, ou seja, o dies ad quem do prazo de cinco anos.

Para definir se deve ser aplicada a primeira ou a segunda regra é preciso verificar se o contribuinte será capaz de se beneficiar com a ampliação do prazo prescricional especial, do contrário, aplica-se a regra geral de prescrição do direito do contribuinte vista anteriormente.

Exemplo: supondo que o contribuinte tenha realizado um pagamento indevido em 10/04/2007, este será o marco do início da contagem do prazo prescricional para o seu direito de requerer judicialmente a repetição do indébito. No entanto, no decurso deste prazo, supondo que ele tenha entrado com pedido administrativo, ele recebeu uma decisão denegatória em 10/03/2012, quando já haviam transcorrido 4 anos e 11 meses do prazo quinquenal, e o seu direito estava na iminência de ser prescrito. Ocorre que, com a decisão denegatória surge um novo prazo prescricional para que o contribuinte possa intentar ação anulatória da decisão denegatória. Este novo prazo, que é de dois anos, dilata o tempo do contribuinte. Com isso, o fim do prazo para o contribuinte exigir judicialmente o seu indébito ocorreu somente em 10/03/2014, dois anos após a decisão denegatória. Neste caso, o prazo total foi de 6 anos e 11 meses.



A consequência desta regra é a extinção do direito de ação que autorizava o contribuinte pleitear judicialmente a realização do seu direito ao débito da Fazenda Pública até dois. Seu fundamento legal encontra-se disposto nos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional.

Desta maneira, caso o contribuinte não ingresse com a ação almejada até o limite do prazo prescricional da ação anulatória, no que extrapolar o prazo prescricional geral; ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de fazê-lo.

4.2.3 Prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

A última regra pressupõe a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória administrativa ou judicial que determinou o pagamento, nos moldes do artigo 165, III, do Código Tributário Nacional.

O conseqüente normativo dessa regra gera a prescrição do direito do contribuinte pleitear a restituição do indébito após o decurso do prazo de cinco anos, a contar da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

É evidente que o desfazimento da decisão condenatória deve acontecer antes do prazo final da regra geral de prescrição do direito do contribuinte, caso contrário o direito de ação já se encontraria prescrito de qualquer maneira.

Exemplo: supondo que o contribuinte tenha realizado um pagamento em 10/04/2007, em decorrência de uma decisão condenatória pretérita. Supondo ainda que esta decisão tenha sido reformada, anulada ou revogada, por outra decisão que se tornou definitiva em 20/08/2009, parte ou todo o pagamento realizado pelo contribuinte se tornou um indébito tributário. Neste caso o marco do início da contagem do prazo prescricional para o contribuinte exercer o seu direito de requerer judicialmente a repetição do indébito coincide com a data em que o desfazimento da condenação se tornou definitivo, ou seja, 20/08/2009. Com isso, o fim do prazo para o contribuinte exigir judicialmente este indébito, ocorreu em 20/08/2014, quando se operou a prescrição do seu direito de ação.



O fundamento normativo desta regra é extraído das disposições dos artigos 165, III e 168, II, do Código Tributário Nacional.

Conforme enuncia, caso o contribuinte não ingresse com a ação pretendida até o quinto ano da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado,

anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, ou por outro modo interrompa o fluxo do prazo prescricional; terá prescrito o seu direito de fazê-lo.

O interessante é que o prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da regra de decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão, de tal forma que, não havendo fato impeditivo no curso de um desses prazos, ao final de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário, acontecerão simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

Quadro 4 – Regras de prescrição do direito do contribuinte.

Crítérios → Regras ↓	Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento	Decisão administrativa que denegou a restituição
Regra geral da prescrição do direito do contribuinte	NÃO	NÃO
	Termo Inicial: Data do pagamento	Base Legal: Art. 168, I, do CTN
Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	NÃO	SIM
	Termo Inicial: Data do pagamento. A peculiaridade desta regra é que o prazo pode ser acrescido pelo prazo bienal da ação anulatória da decisão denegatória, desde que não tenha transcorrido 5 anos.	Base Legal: Art. 169, do CTN
Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	SIM	NÃO
	Termo Inicial: Data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.	Base Legal: Arts. 165, III e 168, II, do CTN

Com isto encerra-se a parte geral do estudo da prescrição dentro do âmbito tributário. Fora possível observar a existência de não uma regra geral, mas sim uma pluralidade de regras, cada qual com suas peculiaridades.

No próximo capítulo será abordado um tema bastante interessante e atual no cenário brasileiro, qual seja, a responsabilidade do agente público que permite que determinado tributo se perca por vias da decadência ou da prescrição, importando desta forma em danos ao Erário. Trata de matéria que alcança os ramos do Direito Administrativo, do Direito Civil e do Direito Penal visto a sua abrangência dentro das ciências jurídicas, mas que, no entanto, nasce na seara do Direito Tributário, com os temas e conceitos até aqui apresentados.

5 RESPONSABILIDADE DO AGENTE PÚBLICO

Os agentes públicos, assim designadas as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às pessoas jurídicas da Administração Pública Indireta, podem, no exercício de suas funções ou em razão dela, praticar ilícitos administrativos, civis, ou mesmo penais. Desta forma nasce a responsabilidade destes agentes, que poderão sofrer sanções administrativas, civis, penais ou políticas, de acordo com a sua responsabilidade e na forma da lei.

O artigo 15, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, já reconhecia o direito que a sociedade tem de exigir de todo agente público, a competente prestação de contas de sua administração. Deste direito nasceu a possibilidade, e mais que isso, a necessidade de se atribuir responsabilidade aos agentes públicos, por seus atos na administração da *res pública* (GARCIA, 2004, p.17 - 18).

Apesar de não ser um tema novo, a sociedade brasileira custou a acordar para o fato de que a Administração Pública é a administração do que é de todos e em favor de todos; de que o administrador público não deve cuidar apenas do seu interesse ou atuar em benefício próprio, mas sim para o proveito de todos, de maneira proba e responsável.

Esta perspectiva começou a mudar com a redemocratização concretizada pela Constituição de 1988, que ao mesmo tempo possibilitou e exigiu transparência da Administração Pública. A Carta Magna de 88 elegeu a legalidade, moralidade, a impessoalidade e a publicidade como axiomas norteadores da Administração, bem como forneceu novas ferramentas a instituições, como Ministério Público, por exemplo, possibilitando maior eficácia na fiscalização e responsabilização dos agentes públicos, quando praticassem ilícitos.

Mas, certamente, a inovação mais relevante trazida pela Constituição Federal de 1988, para a mudança deste paradigma, apontam os doutrinadores, foi a responsabilização dos agentes pelos atos de improbidade administrativa.

Nos termos do §4º, do artigo 37, do texto constitucional: “Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da

função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível”.

Esta foi a matriz constitucional do que mais tarde se tornaria a principal ferramenta de responsabilização dos agentes públicos, a Lei Nº 8.429, de 02 de junho de 1992. Conhecida como Lei de Improbidade Administrativa, ela dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional (DI PIETRO, 2014, p. 902).

Esta foi a lei que regulamentou o artigo 37, §4º, da Constituição, que, por ser norma de eficácia limitada, não era suficiente para gerar efeitos, carecendo de norma regulamentadora.

Desde a regulamentação, a ação de improbidade tem se popularizado, e a sociedade brasileira não vem se mostrando mais tão complacente com os atos ilícitos dos agentes públicos, exigindo cada vez mais e de forma mais contundente, a responsabilização destes agentes.

Contudo, a responsabilidade do agente público pela prática de ato de improbidade administrativa, com aplicação das sanções previstas na Lei Nº 8.429/92 é tão somente uma das muitas formas de responsabilização que o Ordenamento Jurídico Brasileiro admite.

Neste capítulo será abordada a responsabilidade do agente público pelo dano ao erário decorrente da decadência ou da prescrição dos tributos. Mas antes, são necessárias algumas noções básicas sobre a classificação e a responsabilidade dos agentes públicos de forma geral.

5.1 Conceito e Classificação dos Agentes Públicos

O Estado desempenha inúmeras atividades para alcançar suas finalidades. No Brasil, isso é feito através do exercício dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Estas atividades correspondem, respectivamente, às funções estatais: a legislação, a administração e a jurisdição.

Estas funções são exercidas por órgãos e entidades estatais, que, por sua vez, são compostos por pessoas físicas. São exatamente estas pessoas físicas,

componentes dos órgãos e entidades que desempenham as funções estatais, que recebem a designação de agentes públicos.

O conceito de agente público é o mais amplo possível, ele não se limita aos indivíduos com vínculo empregatício, mas abrange toda e qualquer pessoa física a serviço do Estado, quer seja na administração direta ou indireta.

Neste sentido, Mônica Nicida Garcia (2004, p. 24):

Ainda que sejam usadas diferentes fórmulas para conceituar o agente público, é certo que é ele, sempre, pessoa física, não importando, para sua caracterização como tal, se sua atuação é permanente, definitiva, temporária, transitória ou acidental. Pode-se afirmar, assim, que agente público é pessoa física que exerce função pública (legislativa, administrativa ou judiciária), com ou sem vínculo empregatício, em caráter definitivo ou transitório.

Da amplitude do conceito decorre a necessidade de se promover a classificação dos diversos tipos de agentes públicos. Neste ponto, a doutrina é bastante mutável e diversificada, pois as classificações mudam ao sabor dos critérios que são adotados por este ou por aquele doutrinador, além disso, as classificações mudam também ao sabor do direito posto.

No entanto, é possível identificar a alta incidência das seguintes classes na maioria das classificações: (i) agentes políticos, (ii) servidores públicos, (iii) militares e (iv) particulares em colaboração com o poder público.

Os agentes políticos são os titulares dos cargos estruturais da organização política do país. São os formadores da vontade superior do Estado. São os chefes dos Poderes Executivos federal, estadual e municipal, os ministros e secretários de Estado, os senadores, os deputados federais, os deputados estaduais e os vereadores (MEIRELLES, 2014, p. 482).

Os servidores públicos, por conseguinte, são pessoas físicas que prestam serviços públicos, os mais diversos, em função de um vínculo empregatício e mediante remuneração paga pelo erário (FURTADO, 2010, p. 916).

Os militares, assim como os servidores públicos, mantêm com o Estado um vínculo de natureza estatutária, ou seja, proveniente de lei. No entanto, os militares possuem um regime especial, com regras próprias que não se comunicam com os servidores públicos, salvo a responsabilidade civil, que é a mesma para ambos (DI PIETRO, 2014, p. 603).

Por fim, os particulares em colaboração com o poder público, representam um grupo que vêm assumindo cada vez mais funções públicas. São particulares que recebem a incumbência de realizar determinada tarefa, obra ou serviço público e o realizam em nome próprio, por sua conta e risco, mas sob a vigilância constante do Estado. Nesta categoria estão os concessionários e permissionários de serviços públicos, os leiloeiros, os interpretes e demais particulares que recebem uma delegação do Poder Público para a prática de determinado ato (GARCIA, 2004, p.41 e 42).

Como já foi observado, estas são as quatro categorias mais recorrentes nas classificações doutrinárias, porém, não é incomum encontrar outras categorias na bibliografia. Para este estudo importam, especialmente, os servidores públicos e os agentes políticos, pois são eles que, via de regra, detêm poder sobre a arrecadação tributária.

5.2 Diferentes Instâncias de Responsabilidade

Basicamente, a doutrina reconhece quatro esferas ou instâncias de responsabilidade para os agentes públicos, são elas: responsabilidade criminal, responsabilidade política, responsabilidade administrativa e responsabilidade civil.

O surgimento e a evolução dessas esferas de responsabilidade acompanha o desenvolvimento do próprio Estado Moderno. Cada instância corresponde às necessidades e anseios da sociedade da época em que foram esculpidas as respectivas normas (GARCIA, 2004, p. 138 e ARAUJO, 2009, p. 854).

Desta forma, como no início do Estado Moderno, os primeiros agentes públicos não sofriam responsabilidade alguma por eventuais atos ilícitos, a primeira responsabilidade instituída foi a criminal, visando proteger bens da vida. Caracteriza-se pela responsabilidade decorrente da prática de fato definido pela lei como crime. Geralmente, este crime está voltado contra a própria Administração Pública que é vítima (DI PIETRO, 2014, p. 686 e GARCIA, 2004, p. 139 e 143).

Posteriormente, foram esculpidas regras de responsabilidade política, visando agora, proteger o próprio Estado dos impropérios do mau administrador. Esta instância de responsabilidade é caracterizada pela prática dos denominados

crimes de responsabilidade (infrações político-administrativas), em cujas penas podem incidir alguns agentes políticos, a exemplo dos crimes de responsabilidade do Presidente da República, discriminados no art. 85, da Constituição de 1988 (GARCIA, 2004, p. 139 e 169).

Mais tarde surgiram as regras de responsabilidade administrativa, cujo objetivo é manter o bom funcionamento da máquina pública. Aqui a responsabilidade se caracteriza pelo descumprimento de normas internas da Administração. O agente público responde perante a própria Administração pela prática do ilícito administrativo (FURTADO, 2010, p.1013 e GARCIA, 2004, p. 139 e 177).

E, por fim, regras de responsabilidade civil, que num primeiro momento estavam voltadas unicamente para a proteção do patrimônio do particular lesado, mas, mais recentemente, passaram a tutelar também o patrimônio do próprio Estado. Consiste na obrigação do agente público de reparar o dano causado, por uma ação ou omissão, dolosa ou culposa. Esta responsabilidade possui caráter essencialmente patrimonial (MEIRELLES, 2014, p.544 e GARCIA, 2004, p.139 e 193).

Um mesmo ato ilícito do agente público pode suscitar mais de uma ou até mesmo todas as responsabilidades ao mesmo tempo, desde que configure simultaneamente vários ilícitos. Neste caso as sanções são aplicadas cumulativamente, salvo se a lei dispuser em contrário.

Quando além de ilícito, o ato caracterizar improbidade administrativa, existirão, ainda, sanções especiais a serem aplicadas, sem prejuízo das sanções penais, civis ou administrativas cabíveis, conforme reza o artigo 12, da Lei de Improbidade Administrativa, que criou uma espécie nova de responsabilidade, qualificada pela torpeza da corrupção.

5.3 Responsabilidade do Agente Público pela Perda do Crédito Tributário

Os tributos desempenham papel fundamental no Direito Financeiro Brasileiro, que é o ramo do direito público que regulamenta as receitas e despesas públicas. A Lei de Orçamento, Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964, foi a responsável por estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e

controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sistematizando o direito financeiro.

Esta lei define tributo como sendo uma receita derivada, instituída por entidades de direito público, nos termos da constituição e das leis vigentes, e que se destina ao custeio das atividades exercidas por essas entidades.

Conforme disciplina a Lei de Orçamento, os tributos compõem a chamada Receita Tributária, a qual, em conjunto com as demais receitas previstas, constitui o montante da Receita Pública do Estado Brasileiro.

Apesar de existirem outras receitas, a Receita Tributária é a mais importante no custeio dos serviços e produtos prestados pelo Estado. Sem a Receita Tributária a máquina estatal não conseguiria continuar operando, pois as demais receitas não seriam suficientes para promover todas as finalidades do Estado.

Os tributos são tão indispensáveis, que os atos de lançamento e arrecadação, além de obrigatórios, são revestidos de responsabilidade jurídica, não restando discricionariedade ao administrador público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000, ato normativo que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no texto constitucional atualmente vigente; elencou como “requisitos essenciais da Responsabilidade na Gestão Fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

Nestes termos, a Lei de Responsabilidade Fiscal considerou a omissão do administrador na instituição, previsão ou efetiva arrecadação dos tributos da sua alçada, ato de irresponsabilidade e passível de sanções. Significa dizer que, se o administrador agir de forma desidiosa na instituição ou cobrança dos tributos, ficará sujeito às sanções previstas nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

É neste cenário que o instituto da decadência e da prescrição do direito do Fisco se avulta como possível fonte de responsabilidade jurídica para o agente público que lhe deu causa. Quando operados em desfavor do Fisco, estes institutos possuem efeito bastante lesivo para a Receita Pública, uma vez que a sua incidência impede que a Fazenda alcance o crédito pretendido.

A incidência da decadência ou da prescrição em desfavor do Fisco obsta o que a Lei de Responsabilidade chamou de “efetiva arrecadação de todos os

tributos”, e constitui potencial causa de irresponsabilidade fiscal, passível, portanto, das sanções previstas na lei.

Quanto a este aspecto, a Lei de Responsabilidade Fiscal não previu em seu conteúdo formas específicas de sanção, ao invés disso determinou que as penalidades acontecerão segundo o Decreto-Lei N° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei N° 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei N° 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei N° 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e demais normas da legislação pertinente, como por exemplo, a Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Portanto, para ter acesso às eventuais responsabilidades que poderão ser imputadas ao agente público que permitiu que determinado crédito tributário escorresse pelo ralo da decadência ou da prescrição; é preciso identificar dentro deste rol não taxativo de leis, a possibilidade de subsunção desta conduta com a consequente sanção jurídica.

Existem, atualmente, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, quatro formas pelas quais o agente público pode ser responsabilizado pela omissão que gerou a perda do crédito tributário em decorrência do decurso do prazo prescricional ou decadencial. A primeira forma é como simples ilícito civil, suscitando apenas a obrigação de reparar o dano causado ao erário. O fundamento legal desta responsabilidade advém da Constituição e do Código Civil.

A segunda forma remonta a responsabilidade administrativa do agente público. Para esta composição, a sua omissão configura ato que viola disposição interna da Administração, devendo o agente responder perante a entidade e assumir as sanções administrativas que de direito, sem prejuízo da responsabilidade patrimonial, dentro do poder disciplinar da Administração.

A terceira forma é como ato de improbidade administrativa, disciplinado na Lei N° 8.429, de 2 de junho de 1992. Esta hipótese evidencia a negligência do agente público na arrecadação de tributos, e prevê sanções especiais. No entanto existem discussões doutrinárias quanto ao seu elemento subjetivo, conforme será discutido mais à frente.

A quarta e última forma, é como crime contra a Ordem Tributária, e encontra correspondência normativa na Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Esta previsão exige que a omissão do agente seja puramente dolosa, pois a figura culposa do crime não é punível.

5.3.1 Responsabilidade como ilícito civil

A responsabilidade civil do agente público consiste essencialmente no seu dever de reparar eventual dano causado a alguém, por uma ação ou omissão culposa ou dolosa que tenha causado.

Esta responsabilidade decorre da previsão geral expressa nos artigos 186 e 927, do Código Civil de 2002, no sentido de que, o agente que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano (MEIRELLES, 2014, p. 578).

Consiste, portanto, na obrigação de reparar, indenizar, ressarcir o dano causado ao outro em decorrência de um ato ilícito. Trata-se, desta forma, de responsabilidade exclusivamente patrimonial e com isso não pode ser considerada uma sanção ou pena propriamente dita.

Isso, porque, as sanções ou penas pressupõem um efeito angustiante para o apenado, de forma que lhe infrinja certo sofrimento. A pena consiste, em última análise, um castigo imposto ao apenado pelo Estado persecutor. Não é o que acontece na esfera civil, em que a responsabilização do agente se resolve com o mero ressarcimento do dano e nada mais (GARCIA, 2004, p. 194). Por este motivo, a responsabilidade na esfera civil não prevê a imposição de sanções, diferente do que ocorre nas esferas criminal e administrativa.

Portanto, na hipótese de a conduta do agente que negligentemente permitiu a decadência ou prescrição de um determinado crédito tributário ser considerada apenas e tão somente um ilícito civil, a sua responsabilização corresponderá à obrigação de ressarcir ao erário o equivalente ao crédito decaído ou prescrito, com correção e atualização monetária.

Esta é a forma mais branda prevista na lei para responsabilização do agente público que incidiu nesta conduta, já que não prevê sanções, mas apenas o ressarcimento ao erário. Como será possível perceber adiante, esta modalidade apenas poderia ser aplicada isoladamente se inexistir previsão de sanções

administrativas para os atos desidiosos dos agentes públicos na esfera específica da Administração e se considerada inconstitucional a regra insculpida no artigo 10, da Lei Nº 8.429/92, Lei de Improbidade Administrativa.

5.3.2 Responsabilidade como ilícito administrativo

A responsabilidade administrativa deriva da violação de normas internas da própria Administração, por parte dos agentes públicos sujeitos ao Estatuto e às disposições complementares, estabelecidas em lei ou demais atos normativos destinados a regulamentar o exercício da função pública. Pode ocorrer conjuntamente com uma qualificação penal adicional e, com frequência, com uma responsabilidade patrimonial.

Consiste na obrigação do agente responder perante a própria Administração à qual se vincula, pela prática de um ilícito administrativo consistente na infração de regras de conduta relacionadas ao exercício da função pública.

A doutrina comumente classifica os ilícitos administrativos em ilícitos disciplinares e ilícitos funcionais. É considerado ilícito disciplinar, aquele no qual incide o agente que pratica falta relacionada à relação hierárquica existente entre ele e seus superiores (*v.g.*, desobediência a ordem não manifestamente ilegal). Por sua vez, o ilícito funcional abarca todas as hipóteses de ilícitos administrativos restantes, ou seja, todas as demais formas de violação às regras regulamentadoras do exercício da função pública (*v.g.*, infração ao dever de pontualidade, de assiduidade, de tratar com urbanidade os colegas e o administrado, de não agir desidiosamente etc), apenas não pode estar relacionada com a relação hierárquica entre subordinante e subordinado (FURTADO, 2010, p. 1013 - 1016).

Segundo Mônica Nicida Garcia (2004, p. 177):

Com a responsabilização administrativa de um agente público, pela prática de um ilícito administrativo, pretende-se, pois, a tutela e a proteção da ordem interna dos serviços, do bom funcionamento da máquina administrativa e, conseqüentemente, do serviço público.

Essa responsabilidade decorre do poder sancionatório disciplinar do Estado, como exercício do seu poder geral de polícia.

Quantos às sanções administrativas, é preciso salientar que o agente público fica sujeito à legislação editada pelo ente federativo ao qual se vincula – União, Estado, Município ou Distrito Federal; pois não há um regime jurídico uniforme para todos os agentes públicos (DI PIETRO, 2014, p. 686).

Cada uma das pessoas políticas possui competência para legislar fixando a organização e disciplina da atividade funcional de seus agentes. Salvo as reservas constitucionais, a matéria do funcionalismo será de competência dos Estados e dos Municípios quando tratar de seus agentes (GARCIA, 2004, p. 181).

Ainda, para haver validade na imputação de uma sanção administrativa, devem ser observados os mesmos princípios que regem as regras gerais das sanções no direito brasileiro, quais sejam: (i) o princípio da legalidade; (ii) o princípio da anterioridade e (iii) o princípio da tipicidade, conforme se extrai do artigo 5º, da Constituição Federal.

Em linhas simples, o princípio da legalidade, verdadeiro marco da subordinação da Administração à norma, determina que tanto as infrações administrativas, quanto as sanções correspondentes, ambas devem ser estatuídas por lei, em sentido estrito (MELLO, 2011, p. 857).

O princípio da anterioridade, por sua vez, consagrado pelo famoso brocardo jurídico *nullum crimen nulla poena sine lege*; reza que inexistente infração administrativa, ou mesmo sanção administrativa sem a prévia estatuição, ou seja, a previsão da conduta e da sanção deve preceder ao fato (MELLO, 2011, p. 859).

Por derradeiro, o princípio da tipicidade, determina que as infrações administrativas, para atenderem aos requisitos de validade, devem ser tipificadas de maneira suficientemente clara pelo legislador, para não restar dúvida alguma sobre qual é a identidade do comportamento reprovável (MELLO, 2011, p. 860).

Dessa forma, se não houver previsão legal e clara da conduta, estatuída anteriormente à ocorrência da sua prática pelo agente, bem como da sanção que lhe corresponde, tornar-se-á impossível a responsabilização do agente no âmbito administrativo, destaca-se, apenas no âmbito administrativo, pois não há prejuízo à responsabilidade patrimonial ou outras.

Por isso, para averiguação da responsabilidade administrativa do agente público é preciso averiguar a possibilidade de se efetuar a adequada subsunção da sua conduta à norma estatutária correspondente.

Se o agente estiver a serviço da União, por exemplo, o paradigma normativo será a Lei Nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que trata do regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Se estivesse a serviço do Estado, seria a norma equivalente do respectivo Estado e se a serviço do município, a norma municipal.

Com o objetivo de analisar a responsabilidade administrativa do agente público pela decadência ou prescrição de um crédito tributário, este estudo declinará, na sequência, as regras trazidas pela Lei Federal Nº 8.112/90, mas, desde logo, registra a importante ressalva de que tais regras somente se aplicam aos agentes públicos federais. Para conhecer as regras de responsabilidade administrativa aplicáveis aos agentes públicos dos Estados, município e do Distrito Federal, o leitor poderá se reportar aos seus respectivos estatutos.

A Lei Nº 8.112/90, que regula o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, trata em seu Título IV, sobre o regime disciplinar dos agentes públicos federais, estabelecendo os deveres (art. 116), as proibições (art. 117), as disposições sobre acumulação de cargos (arts 118 a 120), as responsabilidades (arts. 121 a 125) e as penalidades (arts. 127 a 142).

Dentre os deveres do agente público federal, elencados no rol do artigo 116, da Lei Nº 8.112/90, figura em primeiro plano, o dever de *exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo*. A lei exige um comprometimento do agente com a missão do ente ao qual está vinculado, demandando dele zelo e dedicação. Desta forma, o agente que atua de forma negligente ou desidiosa, fere o espírito da norma.

Como corolário deste dever de dedicação e dos demais deveres, a Lei elenca em seu artigo 117, uma série de condutas proibidas aos agentes públicos. Dentre estas condutas, a de maior relevo para o presente estudo é a prevista no inciso XV, pelo qual a norma coíbe a conduta desidiosa dos agentes públicos.

O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (2001, p. 994), define o vocábulo *desídia* da seguinte forma:

1 disposição para evitar qualquer esforço físico ou moral; indolência; ociosidade, preguiça 2 falta de atenção, de zelo, desleixo, incúria, negligência 3 JUR. elemento da culpa que consiste em negligência ou descuido na execução de um serviço – ETIM. *desidia*, *ae* 'postura de quem está sentado, ociosidade, inércia, indolência, preguiça' do v. lat. *desideo*, *es*, *sedí*, *sessum*, *sidere* 'estar sentado, morar, residir, estar ocioso, desocu-

pado', der. de *sedere* 'estar sentado, tomar assento, não sair do lugar, ficar ou estar ocioso';

A desídia, sem dúvida alguma, está ligada à preguiça, à indolência e à negligência do agente, conforme se extrai do seu significado vocabular. Ela pode ser conceituada como ação contrária à de diligência, de zelo, de bom desempenho, que são requisitos justificadores da presença do servidor público, no serviço. É sinônimo de relaxamento e descaso (ALBUQUERQUE, 2007, s. p.).

Mauro Roberto Gomes de Mattos (2006, p. 573) aduz o seguinte:

Desídia é a conduta do servidor público consistente em deixar de cumprir, injustificadamente, as obrigações inerentes ao exercício da função pública, com a finalidade de eliminar ou diminuir a sua carga de trabalho, reduzindo a quantidade ou a qualidade do produto de sua atividade, afetando negativamente a eficiência do serviço público.

Dentre as hipóteses previstas pelo legislador da União, certamente, esta é a que melhor acolhe a conduta do agente que permitiu, negligentemente, que o erário fosse lesado através da decadência ou prescrição de determinado crédito tributário. No entanto destaca-se que, para haver responsabilidade, a conduta deve configurar real desídia por parte do agente público. Significa dizer que se o tributo decaiu ou prescreveu por motivo que estivesse além da hipótese de controle do agente, não haveria que se falar na sua responsabilidade.

Em outras palavras, para a caracterização da proibição, portanto, não basta verificar as consequências materiais da conduta desidiosa, sendo necessário, de rigor, que as consequências resultem de uma conduta voluntária que revele a negligência, imprudência ou imperícia do agente público.

A consequência administrativa para a conduta desidiosa é apresentada no artigo 137, inciso XIII, da Lei Nº 8.112/90. A lei reserva para esta violação a pena capital em direito administrativo, qual seja, a demissão. Mas assim com acontece nas regras gerais para aplicação de sanção, em direito administrativo devem ser observados os axiomas da proporcionalidade e da adequação no momento da aplicação da penalidade.

O próprio artigo 128, da lei determina que: "Na aplicação das penalidades serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para o serviço público, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes funcionais".

A aplicação do princípio da proporcionalidade tem o condão de verificar se a caracterização da desídia, e a correspondente aplicação da sanção de demissão, é o meio adequado, necessário e proporcional para o fim desejado, que não é outro, senão a manutenção de um serviço público eficiente, ou seja, a manutenção do regular funcionamento da máquina pública (MELLO, 2011, p. 110 e ALBUQUERQUE, 2007, s. p.).

Neudson Cavalcante Albuquerque (2007, s. p.), elucida como se operam as duas formas pelas quais o princípio da proporcionalidade se manifesta na aplicação da penalidade administrativa de demissão por desídia:

- a) o servidor pratica uma sequência de atos prejudiciais à eficiência do serviço público, cada qual devidamente sancionado, em um crescente de gravidade, até que a demissão seja o meio proporcional para restabelecer a eficiência perdida. Esta é a regra geral.
- b) o servidor pratica um único ato que causa grande prejuízo à eficiência do serviço público, de forma que a demissão se torna adequada, necessária e proporcional às circunstâncias. Esta é uma situação excepcional.

Desta forma, a demissão, para acontecer de fato, demandará a prática de mais de um ato prejudicial ou de apenas um ato, mas que cause grande prejuízo, o que vai ser averiguado dentro do processo administrativo, pela autoridade administrativa competente. Não há prejuízo, no entanto, da responsabilidade civil.

5.3.3 Responsabilidade como ato de improbidade administrativa

Embora o enfoque principal da Lei de Improbidade Administrativa, Lei Nº 8.429, de 2 de junho de 1992, seja o combate à corrupção e ao enriquecimento ilícito dos agentes públicos ou de terceiros em razão da função pública; esta lei também veda as formas ineficientes e nocivas de administração da coisa pública.

A lei, de fato, elenca três gêneros diferentes de atos de improbidade administrativa, cada um com diversas espécies. Os gêneros seriam: (i) atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito; (ii) atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário; e (iii) atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da Administração Pública.

Importa para este estudo, em especial, o segundo gênero, dos atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário, os quais encontram-se previstos no artigo 10 da Lei de Improbidade Administrativa. Segundo determina o mandamento da norma, constitui ato de improbidade causar lesão ao erário:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

Neste artigo, o legislador teve a preocupação de tipificar os atos de improbidade do agente público que levam à diminuição do erário. Na perspectiva do legislante, tais atos devem receber um tratamento distinto daqueles que geram enriquecimento ilícito ou contrariam os princípios da Administração Pública (SIMÃO NETO, 2011, p. 245).

O elemento subjetivo da conduta é o dolo ou a culpa, como é possível extrair do próprio *caput* do artigo. Neste tocante, o legislador adotou um critério diferente do adotado para os atos que geram enriquecimento ilícito ou contrariam princípios da Administração Pública, para os quais se admite apenas o comportamento doloso. Esta opção do legislador, de punir como ato de improbidade condutas culposas dos agentes públicos, gerou bastante controvérsia no meio doutrinário, existindo correntes doutrinárias que sustentam inclusive pela sua inconstitucionalidade, assunto que será aprofundado mais adiante.

Dentre as quinze condutas previstas nos incisos deste artigo 10º, é na hipótese específica do inciso X que a conduta do agente público, que deixou o crédito tributário decair ou prescrever, encontra subsunção na norma. Segundo este inciso, cometerá ato de improbidade administrativa, o agente público que “agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda”.

A conduta típica deste dispositivo trata justamente do descuido na arrecadação de tributo ou renda que gera prejuízo ao erário. Na locução normativa, o dispositivo fala em agir negligentemente, o que reforça a intenção do legislador de penalizar a título de improbidade administrativa, as condutas culposas que causarem danos ao erário. Posição que recebe severas críticas por parte da doutrina.

Abstraindo por um instante o fato de existirem entendimentos diversos quanto a aplicabilidade desta norma, e admitindo que a negligência do agente

público na arrecadação de tributos que gerar dano ao erário enseja ato de improbidade administrativa; o resultado será que, além das sanções civis e administrativas que forem cabíveis conforme os títulos anteriores, ainda será possível aplicar as sanções regulamentadas pela Lei de Improbidade Administrativa.

O artigo 37, §4º, da Constituição Federal determina que os atos de improbidade administrativa importarão: (i) a suspensão dos direitos políticos, (ii) a perda da função pública, (iii) a indisponibilidade dos bens e (iv) o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei. Desta forma, as principais sanções cominadas e regulamentadas pela Lei de Improbidade Administrativa, não poderiam ser outras senão estas.

Mas a Lei Nº 8.429/92 foi além e expandiu esse rol, prevendo também sanções de perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, de pagamento de multa civil e de proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou créditos, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário.

Para o caso específico dos atos de improbidade que importam prejuízo ao erário (art. 10, da Lei Nº 8.429/92), a Lei de Improbidade Administrativa estabeleceu sanções específicas em seu artigo 12, II:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: [...]
II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos; [...] (o original não sustenta os grifos)

Como bem aduz o legislador no *caput* do dispositivo legal, estas sanções serão aplicadas isolada ou cumulativamente, umas às outras, de acordo com a gravidade do fato. Em complemento a este entendimento, o legislador volta no parágrafo único deste mesmo dispositivo e determina que: “na fixação das penas previstas nesta lei o juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente”.

No caso da negligência na arrecadação tributária, os patamares para graduação das sanções residem basicamente no montante do dano causado ao erário e na hipótese de reincidência contumaz do agente público. No caso concreto, o magistrado analisará estes dados para fixar quais, quantas e quão intensas as sanções serão. Em qualquer das hipóteses, em havendo condenação, ao menos uma das sanções é certa, qual seja: o ressarcimento integral do dano.

5.3.3.1 Ação de improbidade administrativa

No direito brasileiro, a matéria de improbidade administrativa recebeu ação própria, a assim denominada, Ação de Improbidade Administrativa. Esta ação possui a função principal de punir os agentes corruptos existentes na Administração Pública; e a função secundária de ressarcir ao erário eventual prejuízo material decorrente da conduta impropria.

Difere-se da Ação Civil Pública e da Ação Popular, as quais visam proteger o patrimônio público de forma ampla e anular ato lesivo com devido ressarcimento ao patrimônio público, respectivamente, pelo fato de poder cumular pedidos de natureza punitiva, aliás, este seria o objetivo primário da norma, ficando o ressarcimento em segundo plano (SIMÃO NETO, 2011, p. 326 e 327).

Estas ações se assemelham porque todas as três possuem entre seus objetos a tutela de ressarcimento, no entanto, apenas a Ação de Improbidade Administrativa se mostra apta para tutelar a pretensão punitiva do Estado.

A tutela pretendida em uma ação de improbidade é exclusivamente repressiva. Não é possível conceber a ideia de uma tutela preventiva com fulcro na imposição das sanções previstas na Lei de Improbidade Administrativa. Na verdade, a tutela está voltada a coibir determinado ato ilícito, qualificado como ímprobo, tanto que o interesse de agir somente nasce depois de violado o ordenamento jurídico.

Sua natureza jurídica é de ação coletiva, uma vez que esta ação é proposta por ente coletivo e em proteção de interesses ou direitos também coletivos. Tutela os interesses metaindividuais das pessoas indeterminadas que compõem a sociedade (DI PIETRO, 2014, p. 924).

A Lei de Improbidade Administrativa criou um procedimento especial obrigatório, específico para processar os atos de improbidade. Dentre as regras especiais, figuram: (i) a impossibilidade de transação, acordo ou conciliação (art. 17, §1º); (ii) a necessidade de instrução da inicial com documentos que demonstrem indícios suficientes da existência do ato de improbidade administrativa (art. 17, § 6º); (iii) o juízo prévio de admissibilidade (art. 17, §7º); (iv) a possibilidade de julgamento *ab initio*, com improcedência da ação e extinção do processo com julgamento do mérito (art. 17, §8º); (v) a forma especial para depoimentos e inquirições (art. 17, § 12); (vi) o procedimento próprio para medidas cautelares (arts. 7º, 16 e 20, par. Ún.); e (vii) o prazo prescricional próprio.

5.3.3.2 (In)constitucionalidade da modalidade culposa do ato de improbidade

A doutrina brasileira é unânime em reconhecer a necessidade da prova do elemento subjetivo para responsabilização do agente por ato de improbidade administrativa, afastando qualquer hipótese de responsabilidade objetiva. No entanto, a mesma doutrina diverge severamente sobre a (in)constitucionalidade da modalidade culposa dos atos de improbidade administrativa, conforme instituídos pelo artigo 10, da Lei de Improbidade Administrativa.

Existem atualmente quatro correntes doutrinas que se destacam dentro desta discussão. A primeira corrente defende a constitucionalidade do dispositivo na forma e amplitude em que foi sancionada e publicada a lei. Os adeptos desta corrente aludem que o legislador não se equivocou ao instituir a forma culposa para os atos de improbidade administrativa que causam dano ao erário, pois o pouco caso com a coisa pública também ofende o princípio da moralidade e que, o princípio da proporcionalidade permite a justa adequação da sanção, não havendo dúvidas, portanto, quanto à aplicabilidade do dispositivo (MOYSES, 2012, s. p.).

A segunda corrente, também sustenta a constitucionalidade do dispositivo, porém faz uma ressalva quanto à gravidade da culpa. Segundo sustentam seus adeptos, não é toda e qualquer modalidade de culpa que torna apto o reconhecimento da improbidade, mas apenas a culpa grave e a falta com o dever

de cuidado objetivo. Para esta corrente, as hipóteses de imprevisibilidade pessoal tornam o fato atípico (MOYSES, 2012, s. p.).

A terceira corrente, por sua vez, defende a inconstitucionalidade da forma culposa do ato de improbidade administrativa, sugerindo uma interpretação do artigo 10, da Lei de Improbidade Administrativa, à luz do artigo 37, §4º, da Constituição Federal. Sustentam que a improbidade não pressupõe apenas violação ao ordenamento jurídico, se faz mister a ocorrência de uma ofensa à moralidade administrativa, além de resultar em enriquecimento ilícito, obtenção de vantagem para si ou para outrem e lesão ao erário. De outra forma não se justificariam as pesadas penas previstas pelo artigo 37, §4º, da Constituição e regulamentadas pela Lei nº 8.429/92. Para esta corrente, existe apenas ato de improbidade administrativo na modalidade dolosa (MOYSES, 2012, s. p.).

A quarta e última corrente, chega a uma conclusão semelhante com a da terceira, porém percorre caminhos diversos. Esta corrente sustenta a imprecisão legislativa da modalidade culposa do ato de improbidade. Para seus adeptos, existe a necessidade de haver uma relação entre a conduta do agente com a má-fé, para ser possível configurar ato de improbidade administrativa. Sem um mínimo de má-fé, eles não admitem a aplicação das graves sanções previstas para os atos de improbidade (MOYSES, 2012, s. p.).

Os embates doutrinários estão longe de acabar, no entanto, até o presente momento, a norma é válida na forma como se encontra, e, desta maneira, serve de esteio para os tribunais no exercício da jurisdição, ressalvada, é claro, a hipótese de controle difuso de constitucionalidade.

5.3.4 Responsabilidade como crime contra a ordem tributária

Existe ainda a possibilidade de este agente ser responsabilizado na esfera criminal. No entanto, somente será possível a sua responsabilidade criminal se ele frustrou a arrecadação de forma dolosa e mediante exigência de vantagem indevida. Isso significa que a conduta culposa do agente que ensejar a decadência ou prescrição de um tributo não configurará crime, ensejando apenas ilícito civil, administrativo ou ato de improbidade administrativa.

A responsabilidade criminal dos agentes públicos decorre da prática de atos definidos pela lei como crime. De uma maneira geral, os crimes praticados por agentes públicos no exercício de sua função, são identificados como crimes contra a Administração Pública (FURTADO, 2010, p. 1011).

O Código Penal dedica um título inteiro aos crimes contra a Administração Pública (Título XI), mas, no entanto, não exaure as espécies criminosas deste gênero, que também encontram previsão na legislação esparsa.

É justamente o que acontece com os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, por exemplo, os quais são subespécies de crimes contra a Administração Pública, e encontram-se previstos na Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Dentre os tipos penais previstos nesta lei, destaca-se o do artigo 3º, inciso II, que tipifica criminalmente a seguinte conduta:

Art. 3º - Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): [...]

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. [...] (o original não sustenta os grifos)

Consiste na junção dos crimes de concussão e corrupção passiva, contudo praticados com a especial finalidade de deixar de lançar ou lançar parcialmente, determinado tributo ou contribuição social. É, portanto, um tipo especial em relação aos artigos 316 e 317, do Código Penal, devendo prevalecer a eles quando evidenciada a especial finalidade do agente (CAPEZ, 2012, p. 709).

O crime do art. 3º, II, da Lei Nº 8.137/90, se materializa quando o agente público, na qualidade de agente fiscal, exige vantagem indevida para deixar de lançar auto de infração de determinado crédito tributário do Fisco, sob sua responsabilidade (CAPEZ, 2012, p. 710).

É crime formal, portanto se consuma com a mera exigência, solicitação ou recebimento. A tentativa é possível na hipótese em que o crime for plurissubsistente (e.g., crime cometido por carta que é interceptada).

A pena cominada para este injusto foi a de reclusão de três a oito anos e multa, não admite, portanto, suspensão condicional do processo. A ação penal é pública incondicionada.

5.4 Responsabilidade do Agente Público pela Cobrança de um Tributo Indevido

Existe uma última responsabilidade ligada aos tributos que pode ser invocada em face dos agentes públicos. Mas, desta vez, a responsabilidade não é correlata ao fato de ter o agente permitido que o tributo decaísse ou prescrevesse, mas sim ao fato de ter o agente cobrado o tributo, mesmo depois de extinto.

Trata-se da hipótese em que o agente público, sabendo ou devendo saber que determinado tributo já não é mais devido, ainda assim o exige do contribuinte, realizando uma cobrança ilegal.

O Código Penal tipificou a referida conduta no §1º do artigo 316, sob o *nomen iuris* de Excesso de Exação. Segundo enuncia a norma penal, incorre nas penas deste crime o funcionário que “exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”. A pena é de reclusão de três a oito anos e multa.

A palavra exação remete à cobrança ou arrecadação realizada especificamente pelo Estado. O nome Excesso de Exação, embora não seja a máxima expressão da verdade do crime, traduz bem o que o legislador tenta definir.

Ora, os tributos decaídos e prescritos enquadram-se justamente no grupo dos tributos indevidos, conforme determinação do artigo 156, do Código Tributário Nacional, Lei Nº 5.172/66, que diz que a prescrição e a decadência extinguem o crédito tributário.

Se não existe crédito tributário, não há razão para cobrança. Desta forma, caso o agente público, sabedor ou que deveria saber que o crédito foi extinto, exija do contribuinte a sua prestação, ele estará incorrendo nas penas do crime de excesso de exação.

O tipo incriminador fala em “sabe ou deveria saber indevido”. Quanto à primeira parte não resta dúvida que se refira à conduta dolosa, quando o agente tem a intenção de produzir o resultado. Já quanto à expressão “deveria saber” a doutrina

penalista não é unânime. Parte da doutrina entende que a lei se refira à culpa do agente que erra na cobrança do tributo por negligência, imprudência ou imperícia; nesse sentido Julio Fabbrini Mirabete; outra parte defende que se trata de dolo eventual, pois o acreditam que o agente não declina da certeza de que o tributo é indevido, apenas tem conhecimento de fatos que indicam isso; nesse sentido Fernando Capez, Damásio E. de Jesus e Celso Delmanto (CAPEZ, 2012, p. 497)

É crime formal, portanto se consuma quando é feita a exigência, não exigindo o pagamento para consumação. A tentativa é possível na hipótese em que o crime for plurissubsistente (*e.g.*, crime cometido por carta que é interceptada). Não admite suspensão condicional do processo. A ação penal é pública incondicionada.

Além da responsabilidade criminal, a cobrança de um tributo indevido gera também responsabilidade no âmbito civil. Inicialmente trata-se de responsabilidade objetiva do Estado pela reparação do dano causado por um de seus agentes, nos moldes do art. 37, §6º, da Constituição Federal. Os agentes públicos, no entanto, podem ser alcançados por via do regresso, e responsabilizados pelo valor que o Estado teve que indenizar o contribuinte, desde que presente o dolo ou a culpa na conduta que ocasionou o dano.

A responsabilidade civil, nos casos de cobrança indevida de tributos, via de regra, materializa-se na forma de indenização ao contribuinte pelos danos morais e materiais por ele suportados em virtude da ineficiência do Estado.

Comumente, utiliza-se como critério indicativo para composição do valor da indenização, o art. 940, do Código Civil de 2002, o qual determina que:

Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressaltar as quantias recebidas ou pedir mais do que for devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso, o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente do que dele exigir, salvo se houver prescrição.

A responsabilidade do Estado pelos danos causados por seus agentes é modalidade de responsabilidade objetiva, prescinde, portanto, da prova de existência de dolo ou culpa. No entanto, será necessário demonstrar a culpa ou o dolo do agente público, na via de regresso, para que esta responsabilidade possa alcançá-lo. Não há que se falar em responsabilidade objetiva do agente público, sempre será necessário a comprovação do elemento subjetivo.

O contribuinte indevidamente cobrado ainda terá direito à repetição do indébito nos termos e na forma do art. 165, I, do Código Tributário Nacional.

5.5 Conduta Impunível

Com base em tudo o que foi abordado, ficou evidente se tratar de um dever dos agentes e administradores públicos, em razão da função que exercem, realizar a arrecadação de todos os tributos legalmente instituídos. A sua negligência ou mesmo a sua desídia intencional podem e devem ser responsabilizadas nos termos da lei, devendo ser-lhes aplicado as sanções administrativas, penais e civis, inclusive cumulativamente quando possível, adequado e proporcional.

Contudo, podem ocorrer casos em que o agente público acabe perdendo determinado tributo para a decadência ou a prescrição por consequência de algum motivo totalmente alheio à sua vontade.

Em um país como o Brasil, com uma vasta extensão territorial e um grande número de municípios, não é incomum ver-se cidadezinhas com uma Administração minimamente organizada, composta por um corpo técnico limitado, precário e sem infraestrutura. Em condições como esta não fica difícil imaginar que os agentes e administradores tenham dificuldades em gerir, lançar ou cobrar os tributos adequadamente dentro do prazo, seja por falta de documentação, excesso de serviço ou mesmo deficiência no quadro de pessoal, entre outros problemas.

Nos casos em que não há ato voluntário do agente, mesmo que para negligência, entende-se que não pode haver responsabilidade deste agente pelo dano ao Erário, pois, do contrário, trataria de hipótese de responsabilidade objetiva, que somente é possível no Ordenamento Jurídico Brasileiro, se expressamente prevista na lei. Não é o caso.

É oportuno registrar que não basta o dano ao Erário, para haver responsabilização do agente público, sendo necessária também a coexistência de ato voluntário comissivo ou omissivo com nexos causal entre o ato e o dano ao Erário. Sem qualquer destes elementos, não há que se falar em responsabilização do agente público por dano ao Erário. A conduta impunível.

6 CONCLUSÃO

Através do presente trabalho foi possível identificar e analisar cada uma das dezessete regras de decadência e de prescrição existentes em Direito Tributário, com isso foram evidenciadas as múltiplas formas pelas quais estes institutos se manifestam dentro deste ramo do Direito.

Tanto a decadência quanto a prescrição surgem como institutos estabilizadores das relações jurídicas e, por este motivo, funcionam como verdadeiros instrumentos de promoção da segurança jurídica e da paz social.

Estes institutos representam a ação inexorável do tempo no plano do Direito. Atuam como verdadeiras balizas cronológicas para orientar os sujeitos das relações jurídicas no exercício de seus direitos e pretensões.

No Direito Tributário, a decadência e a prescrição operam sobre o direito do Fisco e do contribuinte, os sujeitos da relação jurídica tributária. No que concerne ao direito do Fisco, a decadência extingue o direito de constituir a obrigação tributária e conseqüentemente, o crédito tributário, antes do lançamento, enquanto que a prescrição impossibilita a execução do crédito tributário depois de formalizada pelo lançamento, pois extingue o direito de ação do Fisco.

Por sua vez, a decadência do direito do contribuinte gera a extinção do direito do mesmo de demandar administrativamente determinado débito que o Fisco tenha com ele. Diferencia-se da ideia de prescrição do direito do contribuindo, à medida que esta última extingue o direito de demandar judicialmente este débito.

Os tributos constituem uma parcela importantíssima das receitas públicas do Estado brasileiro, nesta condição, recebem proteção especial da lei. Por este motivo, os atos nocivos ao erário relacionados à arrecadação e gestão de tributos são passíveis de responsabilidade, na forma da lei.

Como a decadência e a prescrição de tributos importam dano ao Erário, foi possível identificar e analisar a previsão normativa de responsabilidade aos agentes públicos que permitem a extinção do crédito tributário em virtude destes institutos. Através desta análise extraiu-se a possibilidade da responsabilização destes agentes nas esferas civil, administrativa e criminal, além da possibilidade de se aplicar a responsabilização especial por ato de improbidade administrativa, para

aqueles que admitem a constitucionalidade da modalidade culposa dos atos de improbidade prevista no artigo 10, da Lei nº 8.429, de 02 de Junho de 1992, Lei de Improbidade Administrativa.

Apesar de existirem múltiplas responsabilidades previstas para estes agentes que causam lesão ao Erário, não é tão comum a prática de denúncia específica para a desídia na arrecadação ou qualquer das outras condutas apontadas neste estudo.

Esta constatação é bastante evidente quando se observa a pequena quantidade de julgados referentes a este tema nos tribunais, além, é claro, da total ausência de repercussão nos meios midiáticos.

Até mesmo a doutrina, confere tratamento parco para o tema, existindo uma quantidade limitada de obras que chegam a se debruçar sobre a questão da responsabilidade dos agentes públicos por esta forma específica de dano ao Erário.

Isso revela um quadro preocupante, pois, resguardada a hipótese de conduta impunível, o dano ao Erário merece sempre ser investigado e a improbidade deve ser punida exemplarmente, pois este é um dos requisitos básicos para se alcançar o status de Estado probo, com respeito à moralidade administrativa.

O problema não é uma consequência da falta de suporte legal, mas sim da falta de fiscalização séria e da quantidade mínima de denúncias, o que reflete uma falta de conhecimento e determinação por parte da sociedade, que deveria ser o maior fiscal da arrecadação e justa aplicação dos tributos; reflete também um desinteresse por parte dos órgãos públicos responsáveis.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Neudson Cavalcante. **Desídia do servidor público**. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1386, 18 abr. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9759>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo, Saraiva, 2008.

ARAUJO, Edmir Netto de. **Curso de direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 21 ago. 2014.

_____. **Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 25 ago. 2014.

_____. **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. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. **Lei Nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm> Acesso em: 21 ago. 2014.

_____. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 21 ago. 2014.

_____. **Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em: 24 jul. 2014.

_____. **Lei Nº 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Brasília, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm> Acesso em: 21 ago. 2014.

_____. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em: 28 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão no Recurso Especial nº 63976/RS.** Relator: DELGADO, José. Publicado no DJ de 18/05/206, doc. 24085. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2404855&sReg=200400045260&sData=20060518&sTipo=5&formato=PDF> Acesso em 19 ago. 2014.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: legislação especial.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de direito penal: parte especial arts. 213 a 359-H.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de, coordenadora; BRAGHETTA, Daniela de Andrade et al. **Decadência e prescrição em direito tributário.** 2. ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 19. ed. rev São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 6. ed., rev.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprud.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito administrativo.** 10. ed. Salvador: Edições Podivm, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GARCIA, Mônica Nicida. **Responsabilidade do agente público.** Belo Horizonte: Fórum, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. **Lei nº 8.112/90 interpretada e comentada**. 2. ed. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOYSES, Natália Hallit. **O art. 10 da Lei nº 8.429/92: debates sobre a modalidade culposa de improbidade administrativa**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3431, 22 nov. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23072>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

MUBARAK, Danielle Dutervil; BAPTISTA, Isabela Coelho. **Decadência e prescrição na restituição do indébito**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2920, 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19424>>. Acesso em: 17 ago. 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, coordenador; PEIXOTO, Daniel Monteiro et al.. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SIMÃO NETO, Callil. **Improbidade administrativa: teoria e prática**. Leme: J. H. Mizuno, 2011.