

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ruy Barbosa Nogueira

Vejamos dentro da pentadimensionalidade do direito constituído (NORMA-FATO-VALOR-ESPAÇO-TEMPO), a hipótese do crédito tributário, quando se extingue por não ter alcançado sua determinação ou concretização no termo quinquenal previsto, sob pena de precrição da pretensão da Fazenda Pública.

Com efeito.

Estatui literalmente o art. 114 do C.T.N.:

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", e o art. 143, § 1º, dispõe que

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

Portanto, realizada a situação ou relação fática previamente descrita, está fecunda-

da a obrigação principal "que surge com a ocorrência do fato gerador", cujo crédito indeterminado precisa ser extraído concreta e definitivamente.

Como se processa a extração do crédito, definitivo e exigível ?

Por meio da concretização (Konkretisierung), chamada na técnica tributária LANÇAMENTO interno enquanto válido, mas ainda ineficaz dentro da repartição e que, após comunicado ao imputável se denomina LANÇAMENTO-NOTIFICADO, cujo aviso ou documento escrito, por meio da notificação exterioriza o crédito que somente assim passa a ser oponível ao sujeito passivo. Em outras palavras o crédito concretizado tem de ser necessária e regularmente notificado ao imputável (art. 145 do C.T.N.) e atender ao princípio constitucional do contraditório, como uma provocatio ad opponendo.

Após notificado o contribuinte do lançamento, com prazo para o pagamento ou contestação, poderão ocorrer três hipóteses: 1) se dentro desse prazo ele concorda com o crédito e o solve, tollitur questio, ficam satisfeitos a pretensão, a obrigação e o crédito: 2) se deixa vencer o prazo sem pagar o débito ou contestá-lo, pelo vencimento da dívida, esta se torna administrativamente exigível e se não paga, pela inscrição como dívida ativa passa a judicialmente exequível; 3) se dentro

do prazo da provocatio ad opponendum contesta o lançamento notificado, este não alcança nenhuma exigibilidade porque o procedimento interno continua. Se passados cinco anos, sem que a Fazenda Pública tenha concluído a concretização e notificado o devedor, extingue-se por prescrição a pretensão e portanto a obrigação como o crédito não concretizado, eis que o lançamento-notificado, que daria exigibilidade ao crédito não chegou sequer ao crédito e sua notificação. (*)

A questão que tem sido levantada em muitas discussões e que, como já acentuamos no parecer juntado aos autos do acórdão adiante transcrito, não tem procedência porque a matéria que é de ordem e de natureza processual, é a seguinte:

Dispõe literalmente o C.T.N.:

Art.151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(*) Já em nosso livro anterior ao C.T.N., TEORIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, Editora Resenha Tributária, S.Paulo, 1965, de pães.103 a 110, ressaltamos a ineficiência ou inexigibilidade do lançamento sem a notificação, traduzindo inclusive os dispositivos do Código Tributário da Alemanha então em vigor. Vide na tradução do novo Código Tributário da Alemanha (AO-1977), co-edição IBDT/Forense, Rio-S.Paulo, 1978, especialmente o § 157 e nota de autoria de Brandão Machado, pág.66. Vide ainda art.145 do CTN que se reporta ao "lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo" e o art. 82, § 2º que reitera ou especifica a notificação do contribuinte em relação ao lançamento da contribuição de melhoria.

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

Como se vê, o C.T.N., como legislação complementar da Constituição (CF § 1º do art. 18), que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, conflitos de competência e regula as limitações constitucionais ao poder de tributar, não disciplina a matéria de processo; ao chegar nessa questão, fez apenas remissão expressa às leis reguladoras do processo tributário administrativo, para esclarecer e deixar patente que em se tratando de matéria processual a "suspensão" da exigibilidade do crédito tributário em razão da notificação que é uma provocatio ad opponendum tem o efeito estatuido nas leis reguladoras do processo tributário, isto é, em razão do prazo processual, prazo de lançamento cuja natureza é declaratória e sempre se reporta à data do fato gerador (art.144 do C.T.N.), suspender a exigibilidade do crédito tributário significa a prorrogação ou fazer continuar a inexigibilidade que ainda não nascera porque o prazo constante da notificação, enquanto não vencido, tem a virtude de prorrogar o estado de indeterminação, de incerteza, de litigiosidade ou inexigibilidade. O crédito ainda não fora definitivamente apurado ou concretizado porque foi contestado dentro do prazo da provocatio ad opponendum.

Neste sentido, como então transcrevemos no citado parecer, um dos maiores processeulistas pátrios, o Professor e Desembargador José Carlos Barbosa Moreira ensina, convincentemente:

"a expressão 'efeito suspensivo' é, de certo modo, equívoca, porque se presta a fazer supor que sõ com a interposição de recurso passem a ficar tolhidos os efeitos da decisão, como se até esse momento estivessem eles a manifestar-se normalmente.

Na realidade o contrário é que se verifica: mesmo antes de interposto o recurso, a decisão, pelo simples fato de estar-lhe sujeita, é ato ainda ineficaz e a interposição apenas prolonga semelhante ineficácia, que cessaria, se não se interpusesse o recurso" (COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, 2a.edição Forense, 1976, vol.V, pág. 238. Em a nota 272 da mesma página o autor cita as considerações afins de Eliezer Rosa, CADERNOS DE PROCESSO CIVIL, vol.I, pág. 75 e da Itália cita Cerino Canova, Le Impugn. Civi. pág.57).

A falta dessa compreensão elementar tem levado certa parte da doutrina e certos julgados ao erro de que o prazo de extinção não correria contra a Fazenda nesse caso porque se a exigibili-

dade do crédito fora "suspensa", no sentido de que ela já existia, a Fazenda ficaria sem a possibilidade de agir. Esse erro é palmar, porque na verdade, efetivamente o prazo de reclamação ou recurso não "suspende" nenhuma exigibilidade do crédito tributário, simplesmente porque o próprio crédito ainda não se concretizou, foi contestado "oportuno tempore" e pode nem vir a existir integral ou parcialmente, quer como "an debeat", quer como "quantum debeat".

Quanto ao mais, basta a leitura do texto integral do acórdão e da mais completa monografia crítico-valorativa da lavra do notável jurista, comparatista e filólogo Brandão Machado que, como diria nosso saudoso Professor Tullio Ascarelli empreendeu verdadeira viagem jurídica por todos os pãramos do Ocidente para dar à literatura jurídico-tributária do Brasil essa colaboração. Desde a fundação da Mesa Semanal de Debates e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Brandão Machado vem doando suas magníficas produções a estes estudos dentro da Universidade de São Paulo, da qual ele é uma das maiores expressões de seus antigos alunos e a quem, o IBDT/UP, sua Mesa, como todos nós seus colegas tanto devemos as fundações destas instituições, como sua constante participação nesses estudos e debates, por tantos anos, e que já atingem cinco centenas.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

6.10.82

Tribunal Pleno

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 94.462-1(E.) São Paulo

Embargante: UNIÃO FEDERAL

Embargada : FIBRATAM S/A USINA DE TAMBORES DE FIBRA

EMENTA - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário.

- Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário(art.142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco".

- É esse o entendimento atual de ambas as Turmas do S.T.F.

Embargos de divergência conhecidos e recebidos.

A C Ő R D Ő O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministérios do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer e receber os embargos.

Brasília-DF, 6 de outubro de 1982

DJACI FALCÃO - Presidente

MOREIRA ALVES - Relator

R E L A T Ő R I O

O Sr. Ministro MOREIRA ALVES - É este o teor do voto do relator do acórdão embargado, Ministro Soares Munõz (fls. 227/235):

"VOTO

O SENHOR MINISTRO SOARES MUÑOZ (RELATOR):-
O auto de infração e notificação fiscal foi lavrado no dia 28.10.69, por ter a ora recorrente, nos exercícios de 1967 e 1968, escriturado

as verbas discriminadas no referido auto, sem que elas correspondessem às despesas efetivamente realizadas.

Contra essa autuação, a ora recorrente apresentou reclamação e, depois, recurso para o Primeiro Conselho de Contribuintes, que foi afinal julgado a 23.04.75, sendo intimada a reclamante no início de dezembro, e no mesmo mês impetrou o presente mandado de segurança.

No Sistema Tributário Nacional, o prazo de cadencial começa a correr "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art.173, I, C.T.N.). Transplantando-se essa regra e a espécie "sub judice", vê-se que o dia inicial da decadência ocorreu nos dias primeiro de janeiro de 1968 e de 1969.

De seu turno, a prescrição quinquenal, em prol da Fazenda Pública, começa a contar-se do dia em que se constituiu definitivamente o crédito fiscal que coincide com o dia da notificação, se esta não sofreu impugnação; caso contrário, será o correspondente à última decisão proferida no processo administrativo (art. 174 C.T.N.).

A regra do art.151, III, do Código Tributário

rio Nacional, consoante o qual "suspendem a exigibilidade do crédito tributário... III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo", significa apenas reiteração do princípio doutrinário de que a decadência não é susceptível de suspensão, nem de interrupção.

Desses dados verifica-se que não ocorreu a prescrição; entretanto, a decadência se consumou, uma vez que, entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os dois lançamentos poderiam ter sido efetuados e a decisão do recurso interposto para o Primeiro Conselho de Contribuintes, fluíram mais que cinco anos (1968 e 1969 e 1975).

O acórdão, negando essa causa de extinção da dívida, dissentiu da decisão-paradigma da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, relatada pelo eminente Ministro Moreira Alves e encimada por esta ementa:

"Crédito Tributário. Extinção.

- O acórdão recorrido, por haver afirmado que, entre a notificação fiscal e a decisão do recurso administrativo, se operou a decadência, porque nesse período fluía prazo dessa natureza e não prazo de prescrição, não negou vigência ao artigo 174, nem ao artigo 151.III, am-

bos do C.T.N., uma vez que, realmente, antes de o recurso administrativo estar decidido em última instância administrativa, a exigibilidade do crédito está suspensa, não podendo fluir prazo de prescrição, o que somente pode ocorrer se o direito de crédito já exigível tiver sido violado.

- Dissídio de jurisprudência não comprovado por falta de observância da exigência da parte final do artigo 305 do Regimento Interno do S.T.F. e da súmula 291. Recurso extraordinário não conhecido." (RTJ 92/346).

Aliás, o acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que deu ensejo ao RE 89.765 do qual reproduzi a ementa, se acha bem fundamentado, "verbis":

"Trata-se de lançamento de ofício pertinente ao imposto sobre circulação de mercadorias.

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art.174: - "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva". O termo inicial da prescrição é a data da constituição definitiva do crédito fiscal e o período anterior a esta definitividade, segundo o magistério autorizado do suíço Ernst Blumenstein é de simples decadência que faz precluir o di-

reito de imposição fiscal, não podendo ocorrer nenhum hiato entre o prazo prescricional e o de decadência (Sistema di Diritto Delle Imposte, ed. 1954, págs. 248 e seguintes, citado por Fábio Fanucchi, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1).

Portanto, é decisivo responder a esta pergunta: o que é constituição definitiva de crédito tributário? O Código Tributário Nacional nos arts. 174 e 154 emprega as expressões "constituição definitiva" e crédito definitivamente "constituído". Ora, é de boa hermenêutica que a lei não contém palavras supérfluas, todas elas aptas ao esclarecimento do diploma legal. Assim, a idéia que dá a lei tributária - é o raciocínio lógico que se impõe - é da existência de créditos fiscais não definitivamente constituídos. E como decorre da própria expressão utilizada pelo legislador, créditos definitivamente constituídos são podem ser aqueles atingidos pela preclusão, isto é, não impugnados pelo sujeito passivo na fase administrativa ou após a decisão proferida no procedimento fiscal administrativo, quando impugnados tempestivamente. É este o sentido que ao termo emprestam estudiosos do direito tributário, a começar pelo maior doutrinador, que foi o saudoso Rubens Gomes de Souza: "Se o contribuinte con-

testa os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até a decisão final do processo", e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo) ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar parcialmente o processo) ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente) (Cadernos de Pesquisas Tributárias, vol.1, pág.153, citado por Francisco de Assis Praxedes). No mesmo caderno, vol.II, págs.117 e seguintes, encontram-se no mesmo diapasão, respeitáveis opiniões: constituição definitiva do crédito tributário sem quaisquer dúvidas, o que se dá com a notificação do lançamento sem que o sujeito passivo impugne ou com a final manifestação do Poder Público" (Bernardo Ribeiro de Moraes). "Por constituição definitiva deve entender-se a situação do crédito que não está mais sujeita a impugnação na esfera administrativa, seja por decurso do prazo ou confirmação" (Rafael Moreno Rodrigues). A jurisprudência pátria dos colégios judiciários e administrativos segue a mesma esteira. (T.J.R.G.S., Rev.de Jurispr., do T.J.R.G.S. nº 46/212 e 54/238, T.J.S.C., Boletim Adcoas, 1976, nº 39.869, Colegiados Administrativos Estaduais, Boletim Adcoas, ano 1975, Suplementos nºs 16 e 48)." (RTJ 92/348-349).

A matéria da decadência e da prescrição está intimamente relacionada com a definição de lançamento. O art.142 do Código Tributário Nacional conceitua o lançamento como sendo "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Em verdade, o lançamento é o ato que constitui em definitivo o crédito fiscal (artigo 174 do C.T.N.), assinalando, dessa forma, o dia "a quo" do prazo prescricional. O período de tempo anterior diz respeito à decadência, cujo prazo se inicia no primeiro dia do ano seguinte ao do exercício (art.173 do C.T.N.).

Penso que a melhor doutrina é a adotada por Ruy Barbosa Nogueira consoante a qual "o lançamento só se considera definitivamente constituído para os efeitos do artigo 148 do Código Tributário Nacional quando se torna irreversível na esfera administrativa, seja por preclusão do poder de impugnação, seja pelo julgamento do processo por decisão de que não caiba recurso" (Teoria do Lançamento Tributário, p.70).

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe

provimento para deferir o mandado de segurança, invertidos os ônus da sucumbência."

Ficou vencido o Sr. Ministro Cunha Peixoto.

É esta a ementa do acórdão embargado (fls. 238):

"CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA.

- Entre o auto de infração e a decisão final proferida na reclamação administrativa do contribuinte flui o prazo quinquenal da decadência. Recurso extraordinário conhecido e provido para deferir-se o mandado de segurança."

A esse aresto foram opostos embargos de divergência, em que se alega que "assim decidindo, o v. Acórdão entrou em divergência com os paradigmas da Egrêgia Segunda Turma proferidos nos RREE 85.587, Relator Ministro Leitão de Abreu, RTJ 89/939; 88.967, Relator Ministro Djaci Falcão, RTJ 90/272; 91.019, Relator Ministro Moreira Alves, RTJ 94/382 e 93.338, Relator Ministro Cordeiro Guerra, RTJ 97/912, os quais nos permitimos anexar na íntegra." (fls.240).

Admitidos os embargos, foram eles impugnados com a juntada de parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira.

E o relatório.

V O T O

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES
(RELATOR) -

1. É inequívoca a existência do dissídio alegado. Com efeito, para demonstrá-la basta citar a ementa do RE nº 91.019, de que fui relator, e em cuja ementa a orientação da Segunda Turma desta Corte vem assim resumida, no particular:

"Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 242 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco." (fls.258).

Atualmente, aliás, a própria Primeira Turma adota o mesmo entendimento, como se vê do RE 93.749 (RTJ 101/345 e segs.), de que foi relator o Sr. Ministro Néri da Silveira, e em cuja ementa se lê:

"I.P.I. Lançamento. Decadência. Prescrição. C.T.N., arts.173, parágrafo único, 174 e 151, III. A teor do art.151, III, do C.T.N., as reclamações e os recursos, no âmbito administrativo, são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pressupondo, assim, lançamento já efetuado. Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento tributário (C. T.N., art.142). A decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura. Depois, entre a lavratura do auto de infração e a decisão do recurso administrativo de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência e ainda não iniciou a fluência do prazo de prescrição, em face do disposto no art. 151, III, do C.T.N. Decorrido o prazo para o recurso administrativo, sem que haja ocorrido sua interposição, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art.174 do C.T.N., começando a fluir o prazo de prescrição da pretensão do Fisco, da data da ciência de decisão defini

tiva ao contribuinte. Recurso extraordinário conhecido pelo fundamento da letra d, do permissivo constitucional, mas desprovido."

Em seu voto, o Sr. Ministro Néri da Silveira alude aos precedentes da Segunda Turma consubstanciados nos RREE 88.967 e 91.019.

E o Sr. Ministro Soares Muñoz acentuando que no acórdão ora embargado havia adoção de orientação diversa, declarou, no voto que proferiu após pedido de vista, que reexaminara a espécie e resolvera reformular o entendimento anterior.

2. Observo, por outro lado, que, no RE 89.765, de que também fui relator e que foi citado no acórdão embargado, não discrepei dessa tese, mas apenas não conheci daquele recurso porque a decisão então recorrida se manifestara no sentido da ocorrência da decadência, ao passo que o recurso extraordinário sustentava - o que também não era correto - que, na tramitação do recurso administrativo o prazo que fluía era o de prescrição, dando, pois, como violado o artigo 174 do C.T.N., que se refere à prescrição.

Daí, acentuar no voto que então proferi:

"Na espécie sob julgamento, o acórdão re-

corrido por haver afirmado que, entre a notificação fiscal e a decisão do recurso administrativo, se operou a decadência, porque nesse período fluia prazo dessa natureza e não prazo de prescrição, não negou vigência ao artigo 174, nem ao artigo 151, III, ambos do C.T.N., uma vez que, realmente antes de o recurso administrativo estar decidido em última instância administrativa, a exigibilidade do crédito está suspensa, não podendo fluir prazo de prescrição, o que somente pode ocorrer se o direito de crédito já exigível tiver sido violado" (R.T.J. 93/351).

Como se vê, não me era possível corrigir, um equívoco com base em outro equívoco, certo que é, para mim, que, durante a tramitação do recurso administrativo, não flui nem prazo de decadência nem prazo de prescrição.

Essa posição, aliás, é a única sustentável em face da natureza da decadência e da prescrição, natureza essa que não é alterada pelo C.T.N. Com efeito, na realidade, a relação obrigacional tributária nasce, como não poderia deixar de ser por sua própria natureza, com a ocorrência do fato gerador. E, a partir desse momento, surge, também, para o Fisco o direito potestativo de efetuar o lançamento, e direito potestativo a ser exercido dentro de prazo determinado que, por ser

prazo de exercício de direito potestativo, é prazo de decadência. As objeções que eminentes tributaristas nacionais e estrangeiros - assim, entre nós, BARROS CARVALHO, Decadência e Prescrição, pág. 69/70, S. Paulo, 1976 - fazem à tese de que o poder de lançar é direito potestativo se me afiguram improcedentes. Alega-se que não há direito potestativo, porque o funcionário a quem incumbe efetuar o lançamento tem o poder-dever de lançar, uma vez que, se não exercer, será responsabilizado. Essa objeção não tem valia, pois o direito potestativo existente tem como titular o Estado (e não seu funcionário) e se contrapõe ao contribuinte que a ele está sujeito: já o poder-dever do funcionário, enquanto poder, se dirige - por exercê-lo em nome do Estado - contra o contribuinte, mas, enquanto dever, o é em face do Estado, e não do contribuinte. É, aliás, o que ocorre com qualquer direito potestativo de que seja titular, mesmo no terreno do direito privado, uma pessoa jurídica, que pode responsabilizar seu servidor por deixar de exercer o direito potestativo a ela pertencente, e nem pelo fato de esse servidor ter esse dever para com a pessoa jurídica de direito privado deixa o direito potestativo desta de ser direito potestativo para caracterizar-se como poder-dever. Poder-dever existe, propriamente, quando o titular dele exerce o poder sobre alguém para cumprir um dever para com esse mesmo alguém, como sucede com o tutor, que tem po-

deres sobre o tutelado para cumprir os deveres para com o próprio tutelado. Não se apresenta, porém, a figura do poder-dever, quando o poder, decorrente de uma relação jurídica, se dirige contra uma pessoa para que se cumpra o dever para com outra resultante de relação jurídica diversa, como ocorre com o funcionário que tem o poder de efetuar o lançamento contra o contribuinte, para cumprir o dever que ele, lançador, tem para com o Estado, sob pena de responsabilidade. Pretende-se, ainda, que o lançamento não se configure exercício de direito potestativo, porque - e a objeção é de GIANNINI (Istituzioni di diritto Tributario, 9a.ed. - ristampa -, nº 53, pág.184, Milano, 1974) - do lançamento não decorreria qualquer modificação jurídica, e os direitos potestativos ou criam, ou modificam, ou extinguem direitos subjetivos ou situações jurídicas. Também essa objeção se me afigura falha. O lançamento, em última análise, torna a obrigação tributária, que até então é ilíquida, obrigação líquida, o que implica dizer que há modificação em situação jurídica preexistente, e os direitos potestativos - como observa MESSINA (Diritti Potestativi, in Suitti Giuridici, v, pág.41, Milano, 1948) - são "poteri, in virtu dei quali il loro titolare può influire su situazioni giuridiche preesistenti mutandole, estinguendole o creandole nuove mediante un attività propria unilaterale". Trata-se, pois, à semelhança do poder de opção nas obrigações al-

ternativas (um dos exemplos de "Andermugsachte dados por SECKEL - Die gestaltungsgrenz des Bürgerlichen Rechts, in Festgabe em homenagem a RICHARD KOCH, pág.212, nota 2, Berlim, 1903 -, ainda hoje o maior teórico dessa categoria de direitos), de um direito potestativo modificativo.

O exercício desse direito ocorre - como se vê dos termos do artigo 145 do C.T.N. - com o lançamento (e o auto de infração é modalidade de lançamento) regularmente modificado até porque - como acentua Alberto Xavier, Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro, nº 57, pág.150, São Paulo, 1977 - "A notificação configura-se como requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considerar-se como um ato receptício". Até aí flui o prazo de decadência.

Segue-se o prazo para o pagamento, ou, se houver impugnação pelo sujeito passivo, o lapso de tempo da tramitação do recurso administrativo até decisão final. Num ou noutro desses períodos não flui, evidentemente, prazo de decadência, pois não há mais direito potestativo a ser exercido. E não flui, também, prazo de prescrição, pois este só começa a correr quando se viola o direito subjetivo de crédito do Fisco. o que só pode ocorrer a partir do momento em que, sendo ele exigível, não é satisfeito pelo sujeito passivo. E isso só se

dã quando termina o prazo para pagamento, sem que o dēbito seja solvido, ou quando hã a inexecução da decisão final denegatōria da impugnação. Nesse momento, dã-se a violação do direito subjetivo de crēdito do Fisco, nascendo-lhe - em conformidade com a orientação seguida pelo Projeto de Cōdigo Civil ora em tramitação no Congresso (artigo 187: "Violaçã do o direito subjetivo, nasce para o titular a pre_tensão, a qual se extingue pela prescriçã...") - a pretensão, que se extingue no tērmino do prazo de prescriçã, sem que se intente a açã judicial cabível.

Foi o que procurei sintetizar na ementa do RE nō 91.019, ao dizer:

"Com a lavratura do auto de infraçã, con_suma-se o lançamento do crēdito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência sō ē admissível no perĩodo anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrēncia dela e atē que flua o prazo para a interposiçã do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha va_lido o contribuinte, não mais corre prazo para decadēncia, e ainda não se iniciou a fluēncia de prazo para prescriçã; decorrido o prazo pa_ra interposiçã do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, hã

a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco".

A crítica que se tem feito a essa orientação, pela circunstância de que a própria Administração poderia, já que não sujeita a qualquer espécie de prazo extintivo durante a tramitação do recurso administrativo, procrastinar sua decisão final não procede, pois, além de argumentar com o patológico e não com o normal, desconhece a circunstância de que o recurso existe em favor contribuinte, e não da Administração, e é direito daquele e não imposição desta. Ademais, se se quisesse criar prazo extintivo para coibir essa procrastinação, mister seria que a lei (que poderia, também, estabelecer que, após certo período de tempo, não fluiriam juros e correção monetária em favor da Fazenda) se socorresse de outra modalidade de prazo que não o de decadência ou de prescrição, pois a natureza de ambos não se amolda a esse fim.

3. Em face do exposto, conheço dos presentes embargos, e os recebo para, com base na atual jurisprudência de ambas as Turmas desta Corte, restabelecer o acórdão prolatado pelo Tribunal Federal de Recursos, em apelação.

V O T O

O SENHOR MINISTRO ALDIR PASSARINHO: Sr. Presidente, estou inteiramente de acordo com o eminente Relator, até porque nesse sentido já decidi, por mais de uma vez, no Tribunal Federal de Recursos, como, por exemplo, na Remessa Ex Officio n. 45.241 e na Apelação Cível nº 39.936.

Na verdade, o Código Tributário Nacional nem sempre oferece clareza suficiente em vários de seus textos, e os que tratam da decadência e da prescrição nestes se incluem, dando margem a dúvidas que chegaram ao Supremo Tribunal Federal. Mas, creio que o aprofundado exame das disposições pertinentes leva à conclusão a que chegou o ilustre Relator. Resulta do art.151 do Código Tributário Nacional, causa impeditiva à exigibilidade do crédito tributário, pois ali está dito que fica ela suspensa, entre outros motivos, conforme seu inciso III, quando há reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária surge o direito de a Fazenda efetuar o lançamento, que pode ser mediante a notificação ao contribuinte para efetuar o pagamento ou

mediante lavratura de auto de infração. Desde o momento da exigibilidade desse crédito, no prazo fixado pela legislação tributária para o recolhimento do tributo, inicia-se o prazo decadencial. Se há recurso da parte, incide a hipótese do art.151, e então, durante o período de tramitação administrativa dos recursos e reclamações do contribuinte fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Concluído o processo administrativo, surge pelo princípio da actio nata, o início do prazo prescricional. E se durante o prazo de cinco anos, após a constituição definitiva do crédito, isto é, com a decisão definitiva do processo fiscal, a Fazenda não inicia judicialmente a cobrança do débito, decorre o prazo prescricional.

Esse entendimento que resumi, e do qual participo, brilhantemente exposto no voto do eminente Ministro Moreira Alves, é o que tem predominado no Tribunal Federal de Recursos, e se encontra em harmonia com o acórdão da Colenda Segunda Turma desta Corte. Assim, acompanho o eminente Relator, para que prevaleça a tese do acórdão divergente da Segunda Turma deste Tribunal.

Recebo os embargos.

* * * * *

V O T O

O SENHOR MINISTRO SOARES MUÑOZ:

Sr. Presidente, o acórdão embargado foi por mim relatado.

O eminente Relator referiu o voto que eu proferi no precedente que citou, relatado pelo eminente Ministro Nêri da Silveira. E, mais recentemente, relatei dois casos no mesmo sentido, perfilhando a orientação do acórdão-paradigma.

Assim, conheço dos embargos e os recebo, de acordo com o voto do eminente Ministro Relator.

EXTRATO DE ATA

ERE 94.462-1-SP - Rel. Min. Moreira Alves. Embte.: União Federal (Adv. Mauro Leite Soares). Embda.: Fibratam S/A Usina de Tambores de Fibra (Advs. Aguinaldo de Mello Junqueira Filho e outro).

Decisão: Conhecidos e recebidos os embargos, unanimemente. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Cordeiro Guerra, Vice-Presidente, no exercício da Presidência. Presidiu ao julgamento o Sr. Ministro Djaci Falcão. Plenário, 6.10.82.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Cordeiro Guerra, Vice-Presidente no exercício da Presidência. Presentes à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Soares Muñoz, Rafael Mayer, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid, Oscar Corrêa e Aldir Passarinho.

Ausente, licenciado, o Sr. Ministro Xavier de Albuquerque (Presidente) e, justificadamente, o Sr. Ministro Décio Miranda.

Procurador-Geral da República, Professor Inocêncio Mártires Coelho.

Secretário, Alberto Veronese Aguiar

* * * * *