

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO NO
RE 94.462-1, S.P., DO S.T.F.

Zelmo Denari
Procurador do Estado

O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, uniformizou a orientação de suas turmas a respeito dos prazos de prescrição e de decadência dos débitos tributários.

A decisão da Suprema Corte está sintetizada na recente ementa do RE nº 94.462-1, de São Paulo, nos seguintes termos:

"Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art.142 do CTN). 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 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 de 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."

1. Detida análise dessa importantíssima decisão da nossa mais alta Corte de Justiça - em um dos assuntos mais fascinantes e polêmicos da nossa disciplina - nos permite tecer algumas considerações críticas, que servirão para reavaliar o fecundo trabalho de elaboração doutrinária construído nesta sede, a partir do advento do Código Tributário

Nacional.

O primeiro aspecto a ser realçado - da maior relevância, pois dele derivam todas as demais consequências - versa sobre a conquista da definitividade do crédito tributário.

A lavratura do auto de infração induz definitividade do crédito tributário, para os efeitos previstos no art.174, do Código Tributário Nacional ?

A Suprema Corte respondeu negativamente, pois estando em causa um procedimento impositivo, fundado em lançamento ex-officio, a definitividade do crédito tributário decorrerá dos seguintes momentos:

- a) *não havendo impugnação do lançamento, com o exaurimento do prazo de impugnação;*
- b) *impugnado o lançamento, com a decisão final administrativa.*

Neste particular, a nosso aviso, o V. Acórdão não merece nenhum reparo crítico. Se a definitividade é a eficácia que torna indiscutível o lançamento na esfera

administrativa, a autuação fiscal só pode ser tida como ato inaugural do procedimento constitutivo do crédito tributário (cf. Definitividade do crédito tributário, Zelmo Denari, in Revista da PGE, vol.16, págs. 149/159).

2. Na doutrina tributarista pátria, essa tese sempre encontrou ardorosos defensores.

Edvaldo Brito assinala que o auto de infração é um dos atos de sequência que se integram ao procedimento, resultando, como consequência prática, a impossibilidade de o auto de infração representar constituição definitiva do crédito tributário:

"Seguindo, pois, na linguagem do Código, temos entendido que se constitui definitivamente o crédito tributário quando o lançamento torna-se inalterável pela preclusão resultante da revelia do contribuinte em impugná-lo; ou resultante da circunstância de, mesmo impugnado, ter sido confirmado por decisão transitada em julgado; ou resultante do prazo útil para a iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 do CTN."

"Neste ponto, conclui-se que há o crédito devidamente constituído e o crédito definitivamente constituído. O primeiro configura-se quando a autoridade administrativa percorre todo o iter legal descrito no artigo 142 do CTN. O segundo, quando se encerra o tempo útil para qualquer das três providências estipuladas no artigo 145. Logo, o crédito devidamente constituído nem sempre o está em definitivo, vêz que aquele traduz a regularidade da constituição e este, a inalterabilidade da constituição. Uma outra consequência prática resultante dessa caracterização procedimental do lançamento é a impossibilidade de o auto de infração representar constituição do crédito tributário" (cf. Edvaldo Brito - A Constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição, in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, 1976, São Paulo, págs.91 e 93).

Também para Bernardo Ribeiro de Moraes:

"O CTN estabelece o prazo de cinco anos para a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, "con-

tados da data da sua constituição de definitiva" (art. 174). Constituição definitiva, já vimos, é a constituição do crédito tributário que não permite mais dúvidas, o que se dá com a notificação do lançamento (abertura da fase oficiosa) sem que o sujeito passivo contrarie o ato administrativo, ou então, diante da contrariedade, a Fazenda Pública constitua afinal o crédito tributário" (cf. Bernardo Ribeiro de Moraes - A decadência e a prescrição diante do crédito tributário, *in* Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, 1976, São Paulo, pág. 51).

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho pontualiza que a definitividade do crédito tributário possui fundamentos diversos:

"O lançamento encontra final, tornando-se definitivo, com fundamento em três atos:

- a) preclusão passiva;
- b) preclusão ativa;
- c) esgotamento das instâncias.

- a) ocorre preclusão passiva quando o contribuinte notificado do aviso de lançamento intimando-o a pagar ou apresentar defesa, não reclama contra a exigência fiscal, perdendo os prazos fixados em lei para tanto. Em não havendo recurso "ex officio" a aprovação da notificação torna definitivo o lançamento. Havendo, quando for denegado, eis que a decisão igualmente o torna definitivo.
- b) ocorre a preclusão ativa quando o sujeito ativo possuindo prazo para homologar o procedimento "quase de lançamento" do contribuinte, não o faz. Neste caso, o silêncio da administração, salvo fraude do contribuinte, torna o lançamento definitivo (não é mais passível de modificação).
- c) ocorre o esgotamento das instâncias administrativas, quando o contribuinte insurgindo-se contra o aviso de lançamento, percorre todas as instâncias possíveis, não logrando modificá-lo. Neste caso, a decisão última e irreformável

na esfera administrativa torna o lançamento definitivo (o processo tributário administrativo é, via de regra, um processo de discussão do lançamento" (cf. Sacha Calmon Navarro Coelho - Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública, *in* Decadência e prescrição, vol. 2º, 1976, São Paulo, ed. Resenha Tributária, págs. 20 e 21).

Finalmente, o pensamento crítico de Ruy Barbosa Nogueira, incorporado às razões de decidir do V. Acórdão comentado:

"O lançamento só se considera definitivamente constituído para os efeitos do art. 148 do CTN 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, pág. 70).

3. Mas os defensores dessa corrente doutrinária experimentam uma grande vissicitude.

Se é certo que, ofertada impugnação, o crédito tributário somente conquistará definitivamente quando, na esfera administrativa, for proferida decisão irrecorrida (contra a qual não houve recurso) ou irrecorrível (contra a qual não caiba recurso), e se não é menos certo que todo lançamento ex-officio é passível de impugnação, resta saber que efeitos devem ser atribuídos ao lapso de tempo que se estende da impugnação até a decisão final administrativa, ato supostamente constitutivo do crédito tributário.

Poucos seguidores da corrente doutrinária descrita no ítem anterior enfrentaram essa indagação. Fê-lo, com ineditismo, Sacha Calmon Navarro, chegando à conclusão, que acaba de ser acolhida pela Suprema Corte, ainda que sem remissão àquele autor:

"Cabe agora indagar o que ocorre entre o lançamento inicial (provisório) e o momento em que se torna definitivo (in discutível e irreformável) na esfera administrativa. Ocorrerá decadência ?

Vimos de ver que os dois traços básicos e comuns da decadência e da prescrição são:

I - o decurso do tempo.

II - a inação do titular do direito.

Ora, em Direito Tributário o direito, que a decadência vulnera, é o da pretensão de constituir o crédito tributário através do lançamento. Isto posto, se o titular do direito de lançar, providencia o início do seu aviso (ainda que inicial) mas com todas as características do art. 142, fato é que inerte não ficou dentro do prazo que lhe foi assinalado por lei. Se o contribuinte reclamar cabe ao sujeito ativo discutir até o fim o "processo de acertamento", ficando, em consequência, legalmente impedido de exigir o crédito tributário. Logo não há falar em DECADÊNCIA porquanto o direito de lançar foi exercido. Tão pouco poder-se-á cogitar de prescrição, pois o exercício do direito de ação, ainda não é possível."

.....

"As deduções a tirar são:

- a) efetivado o lançamento inicial, ainda que provisório, por isso que passível de discussão e de reforma parcial ou total, cessa de correr o prazo de decadência;

- b) *ultimado com definitividade o lançamento começa a correr o prazo de prescrição;*
- c) *entre os dois momentos não corre nem o prazo da decadência (que já acabou) nem o da prescrição (que ainda não se iniciou) o que corre são os consectários do crédito, os juros e a correção monetária (o que mantém as partes em posição de equivalência patrimonial, a qualquer tempo), salvo depósito do "quantum" em discussão, em das circunstâncias, o que dá na mesma, em termos de justiça" (cf. Sacha Calmon Navarro Coelho - Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública cit., págs. 21 e 22).*

4. Deve-se desejar todo mal possível a essa orientação doutrinária e jurisprudencial, pois, acriticamente, cria um hiato perverso que distende ao infinito a fase intermédia de constituição do crédito tributário.

Para justificar a exis-

tência de um período de tempo que não se sujeita aos rigores da decadência e nem aos efeitos da prescrição, sustenta o V. Acórdão que, com a ocorrência do fato gerador, "surge para o Fisco o direito potestativo de efetuar o lançamento e direito potestativo a ser exercido dentro do prazo determinado que, por ser prazo de exercício de direito potestativo, é prazo de decadência".

Prosseguindo nesta linha expositiva, conclui o V. Acórdão que efetivado o lançamento se exaure o direito potestativo do Fisco. Assim sendo, durante a fase procedimental, de tramitação do recurso administrativo, "não flui, evidentemente, prazo de decadência, pois não há mais direito potestativo a ser exercido. E não flui, também, prazo de prescrição, pois esta 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".

Em sua declaração de voto, o Min. Relator Moreira Alves considera, ainda, que o lançamento não desvela um poder-dever - como tem sido iterativamente sustentado pela

doutrina tributarista mais atualizada - por isso que o elemento dever daquele binômio não diz respeito e nem vincula o Estado, pois está a cargo dos funcionários encarregados do lançamento.

5. Com a devida vênia, é fácil demonstrar a inconsistência desses argumentos.

Quando se afirma que o poder impositivo não é só poder mas poder-dever, considera-se que se trata de um ato vinculado à lei - como expressamente prevê o parágrafo único, do art. 142, do CTN - com restrita margem de discricionariedade da administração pública. Além do que, trata-se de singular manifestação de poder, pois, como assinala Gian Antonio Micheli, não comporta disponibilidade e tampouco renúncia do ente público. Os princípios da indisponibilidade e da irrenunciabilidade do poder impositivo, associados ao princípio da vinculação legal, é que explicam a deverosidade do poder impositivo (cf. Corso di diritto tributario, Torino, ed. 1974, pág. 106 e segs.).

De todo modo, Federico

Maffezzoni parece ser o crítico mais severo da tese acolhida pela Suprema Corte. Após considerar que os direitos potestativos correspondem, na teoria geral do direito, a uma situação jurídica subjetiva passiva de dever suportar o poder do titular do direito potestativo, equivalendo a um status subjectionis, Maffezzoni nega, veementemente, que o sujeito passivo tributário se encontre numa situação de mera sujeição.

O sujeito passivo comparece perante a fiscalização em situação diversa, ou seja, gravado de deveres tributários (obblighi tributari) e, assim sendo, em condições de determinar o conteúdo da atuação fiscal, através do adimplemento ou inadimplemento daqueles deveres. Ora, um direito potestativo que muda continuamente de conteúdo, ao sabor do comportamento do sujeito passivo, deixa de ser um verdadeiro direito potestativo. (cf. II procedimento di imposizione nell' imposta generale sull' entrata, ed. Morano, 1a.ed., pág. 219 e segs.).

6. Tudo isso converge para a configuração de que o ato de lançamento, ou mais precisamente, o procedimento impositivo

- assim entendido o complexo de atos preordenados à consecução de um efeito unitário, que é a constituição do crédito tributário, - longe de ser um puro e simples direito potestativo, tem o significado de um ônus para a administração.

Estudos tributários mais recentes revelam que o sujeito ativo ou passivo de uma relação jurídica pode se encontrar em determinada situação jurídica subjetiva diversa da relação obrigacional. Os ônus se alinham entre as situações jurídicas diversas da obrigação tributária, pois desempenham uma função meramente instrumental relativamente ao nascimento desta.

Embora guardem certa similitude com os direitos potestativos, não há confundi-los. Em lapidar lição, Massimo Severo Giannini preleciona que o ônus "é uma situação subjetiva compósita, na qual a um poder se conecta um dever instrumental concernente ao próprio exercício do poder" (cf. Lezioni di diritto amministrativo, Milano, ed. 1950, pág. 279).

Perfilhando a mesma doutrina, Alcides Jorge Costa também sustenta que

o ônus associa o poder a um dever instrumental, relacionado com o exercício do mesmo poder, de tal sorte que "o ônus confunde-se e funde-se com o ato do exercício do poder, ao qual é inerente" (cf. Lançamento, in Direito Tributário, ed. Centro de Estudos da PGE, 1977, São Paulo, pág. 15).

O ônus, portanto, tem como pressuposto o exercício de um direito que se atribui ao próprio onerado, que corresponde, na área tributária, ao direito de constituição do crédito tributário.

Se a observância do ônus estimula e satisfaz um interesse do próprio onerado - relacionado com um direito subjetivo de crédito - sua inobservância implica decadência do direito.

Mas - e isto é ponto pacífico na teoria geral do direito - tanto se perde o direito na hipótese de não cumprimento do ônus (p.g. ausência de lançamento) como na hipótese de tardio cumprimento, rectius, de in tempestiva observância do procedimento impositivo.

Analisando os traços distintivos entre a prescrição e a decadência, Messineo assinala que a decadência significa um ônus pois vincula seu titular a cumprir um ato ou exercitar um direito, de tal sorte que o onerado perde o direito tanto na hipótese de não cumprimento como no caso de cumprimento tardio, ou seja, além dos termos estabelecidos para seu exercício.

E assim conclui: "a observância dos prazos de cumprimento ao ato tem a mesma importância do seu cumprimento; não cumprir o ato, ou cumpri-lo tardiamente se equivalem. A exigência da lei é o cumprimento tempestivo do ato." (cf. Manuale di dirittocivile, Milano, ed. 1957, vol. I, pág. 193).

7. De todo exposto, parece inafastável que a decadência não está relacionada somente com o não exercício de um direito - ou seja, em termos estritamente tributários, com a ausência de ato inaugural de constituição do crédito tributário (auto de infração) - mas, sobretudo, com o procedimento inconcluso, ou seja, com o tardio cumprimento de todos os atos fiscais preordenados à conquista definitiva do crédito tributário.

Por isso, em anterior trabalho, chegamos à conclusão de que

"Não é equivocado, portanto, à luz da praxis inspirada na doutrina procedimentalista, visualizar no sistema impositivo pátrio dois termos decadenciais bastantes nítidos e inconfundíveis.

Refiro-me, como primeiro aceno, à de cadência do direito de iniciar a constituição do crédito tributário, isto é, do direito de atuar a norma jurídica tributária, acionando o ato introdutório do procedimento fiscal. A lavratura do auto de infração é a forma mais frequente de iniciar essa constituição, mas, como veremos, os mesmos efeitos produzem a notificação de qualquer ato preparatório, bem como a lavratura do chamado termo de início de fiscalização.

O segundo termo decadencial relaciona-se com o direito de constituir definitivamente o crédito tributário, isto é, o direito de concluir o procedimento fiscal já iniciado, dimensionando a obrigação tributária e criando para a administração um direito

subjetivo de cobrança" (cf. Zelmo Denari - Prescrição e decadência tributária, in Revista da PGE, vol. 7, 1975, pág. 164 e Solidariedade e sucessão tributária, São Paulo, 1977, págs. 37/40).

Em simples trabalho de adaptação terminológica, podemos aludir, nesta oportunidade, à decadência in abstracto e decadência in concreto.

Ocorre a decadência in abstracto quando tratando-se de tributos apurados por iniciativa da fiscalização, esta deixa de acionar o procedimento impositivo, no prazo legal de cinco anos. E ocorre a decadência in concreto quando, acionado o procedimento impositivo, escoar-se o prazo legal de cinco anos, sem definitiva constituição do crédito tributário.

No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira, em recente parecer, mas designando ut universi a decadência do direito de lançar e ut singuli, a decadência superveniente à lavratura do auto de infração (cf. A Decadência no direito tributário brasileiro, São Paulo, 1982).