

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR INÉRCIA DO SUJEITO ATIVO. A PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA FISCAL.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Titular de Direito
Econômico da Faculdade
de Direito da Universidade
Mackenzie.

- I -

Em 6 de outubro de 1982, o Supremo Tribunal Federal (Sessão Plenária), no Recurso Extraordinário nº 94.462-1, examinando divergências exegéticas em relação à matéria prescricional no campo do direito tributário, houve por bem pacificar seu entendimento, em acórdão cuja ementa passou a ter a seguinte redação:

"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 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 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 art. 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".

Em dois acórdãos redigidos anteriormente (RE nº 94.462-1-SP, 1a. Turma e nº 89.765-SC, 2a. Turma), o primeiro relatado pelo Ministro Soares Munhoz e o segundo pelo Ministro Moreira Alves, a Máxima Corte decidira de forma diversa, estando ambos os julgamentos assim ementados:

"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";

"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 131, III, ambos do CTN, 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 art. 306 do Regimento Interno do STF e da súmula 291. Recurso extraordinário não conhecido".

Ruy Barbosa Nogueira, em brilhante e claro parecer, comentando ambas as decisões, acrescentou relevantes elementos de fato e de direito para a compreensão dos institutos da decadência e prescrição, alterando ligeiramente sua postura precedente ("Direito Tributário", 4 a. edição, Ed. Resenha Tributária) no objetivo nítido de conformar a jurisprudência que se assentava, no período, à realidade jurídico-científica dos textos legislativos, outorgando, portanto, aos institutos sólida base doutrinária. Seu reexame da polêmica questão (Ruy Barbosa Nogueira, "A decadência no Direito Tributário Brasileiro", Ed. Resenha Tributária, 1982) não foi, todavia, considerado, não obstante o apoio crescente dos tributaristas do país àquela formulação.

É interessante notar que se refere a decisão do Tribunal Pleno a um direito do contribuinte em impugnar ao lançamento, sem se referir a ser um direito limitado no tempo (30, 60, 90 dias no máximo). A este direito corresponde um dever inafastável do sujeito ativo da relação tributária julgar. Os prazos máximos do sujeito passivo para o exercício de seu direito de impugnar decorrem da lei ordinária. Para Alberto Xavier, os prazos máximos para julgamento pelo sujeito ativo decorrem dos tetos estabelecidos pela lei com

eficácia de complementar que é o CTN (art. 174), conforme expôs, na palestra inaugural do 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário, razão pela qual desnecessária a estipulação pelo veículo da lei ordinária (1).

A cômoda solução jurisprudencial que pretende criar entre os prazos punitivos da inércia (decadência e prescrição), prazo infinito, visando beneficiar seu condutor (o sujeito ativo da relação tributária) que, por se alongar na direção dos processos administrativos, beneficia-se, o mais das vezes, de juros, correção monetária incidente sobre imposto e multa, sobre não trazer a segurança necessária ao sistema tributário nacional, estimula a inércia e a irresponsabilidade das autoridades administrativas nos processos administrativos, pois quanto mais se prolongarem as discussões tanto mais serão beneficiados os sujeitos ativos da relação tributária, pelo sistema nacional de correção monetária calculada, em seus índices, de forma composta e não linear. Nem é correta, por outro lado, a afirmação do eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, no mencionado acórdão, de que tal hipótese aplicar-se-ia, no máximo, aos casos patológicos e raros. Fosse essa a realidade e, cer

(1) "Ademais, se se quisesse criar prazo extintivo para cobrir essa procrastinação, mister seria que a lei (que poderia, também, estabelecer que, após certo período de tempo, não fluíram juros e correção monetária em favor da Fazenda) se socorresse de outra modalidade de prazo que não o da decadência ou de prescrição, pois a natureza de ambos não se amolda a esse fim".
(trecho do acórdão nº 94.462-1).

tamente, o instituto não estaria sendo objeto de tantos estudos, nem haveria um número tão expressivo de casos, em que o Erário preferiu o caminho das relações "patológicas" e não normais, na melhor das hipóteses representando uma vocação fiscal às distorções (2).

Quando coordenamos o 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (1976), dedicado exclusivamente ao tema ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1", Ed. Resenha Tributária, 1976, agora em 2a. tiragem), sentimos a dificuldade de encontrar veredas comuns (3) e escrevemos, em decorrência, com o saudoso amigo Fábio Fanucchi, síntese dos debates, em que demonstramos a existência de pelo menos quatro grandes correntes de pensamento sobre a matéria (Revista Forense 256, pg. 442).

(2) "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 do contribuinte, e não da administração, e é direito daquele e não imposição desta". (trecho do acórdão nº 94.462-1).

(3) O "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1" coletaneou os trabalhos dos seguintes autores sobre a matéria: Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães (Ed. Resenha Tributária, 1976).

Temos sobre a matéria opinião definida, e hoje apoiada por Hamilton Dias de Souza e Alberto Xavier, que se vai tornando para nós tanto mais nítida quanto mais criticada, eis que o estudo pormenorizado das objeções permite respostas, que nos parecem harmonizar a interpretação que adotamos, com a clara intenção legislativa sobre os controvertidos institutos (4). O interessante é que esta posição fôra a adotada por Ruy Barbosa Nogueira na quarta edição de seu já clássico "Direito Tributário", não discrepando as nossas posições, embora elaboradas, no mesmo período, sem que um conhecesse o trabalho de pesquisa e elaboração científica do outro.

Alguns problemas, que, aparentemente, fazem conflitantes os textos legislativos com a doutrina comparada e nacional, assim como a interligação exegetica dos artigos codificados, que cuidam especificamente dos dois institutos, com outros, tais quais os da definição do fato gerador, da constituição definitiva do crédito tributário, do lançamento, da suspensão de sua exigibilidade, etc., tornam a questão enfocável sob variados ângulos, com soluções as mais desconcertantes e originais (5).

(4) "A prescrição no Direito Tributário Brasileiro" in "Direito Tributário 4", Ed. Bushatsky, 1975 e "Interrupção da Prescrição e Suspensão da Exigibilidade dos Créditos Tributários", Jornal do Advogado nº 14/75, SP.

(5) Em 1976, a Editora Resenha Tributária publicou livro com o título "Decadência e Prescrição", incluindo trabalhos de Aurélio Pitanga Seixas Filho, Fábio Fanucchi, Francisco Gonçalves Chagas, Ives Gandra da Silva Martins, Luciano da

É evidente, para os que a conhecem, que nossa conclusão, já definida em outros trabalhos, parte fundamentalmente dos textos legislativos mais que das lições doutrinárias, as quais, por vezes, interpretam a lei, não pelo que está escrito, mas pelo que os doutos julgariam dever estar escrito (6).

Embora entendamos meritório o esforço científico, que representa a inteligência mencionada, parece-nos sempre que, em matéria jurídica, a fonte primacial da vontade legislativa é a lei, e esta, pelos seus comandos próprios, independência de formalização e capacidade inovadora, nem sempre está jungida às mais clássicas soluções técnicas para cada hipótese regulada (7).

Silva Amaro, Manuel J. Gomes dos Santos, Rafael Moreno Rodrigues, Ruy Barbosa Nogueira, Sebastião de Oliveira Lima, onde se percebem acentuadas divergências exegeticas.

(6) A obra pioneira e admirável de Fábio Fanucchi sobre o assunto ("Decadência e Prescrição", Ed. Resenha Tributária, 1970) foi a deflagradora de estudos mais aprofundados sobre a matéria. Na mesma época, Rubens Approbato Machado publicou trabalho (Ed. Particular), pouco conhecido dos especialistas, mas de excelente nível, com idéias muito semelhantes àsquelas de Fábio Fanucchi, tendo sido examinado por Ruy Barbosa Nogueira, ao apresentá-lo para conclusão do curso de especialização em Direito Tributário da FDUSP (1970).

(7) Há algum tempo, conversando com Bernardo Ribeiro de Moraes, em curso que ministramos no Centro de Estudos de Extensão Universitária, chegamos à conclusão do óbvio, ou seja, de que o direito tributário de cada país deve ser examinado de acordo com as peculiaridades desse país, de sua experiência social, econômica e política e sem as correntes e grilhões que nascem das experiências alheias, a não ser do que se faz necessário à sua informação.

Diremos mesmo que a inovação e a criatividade jurídico-legislativas, na medida em que rompem barreiras tradicionais, representam o mais belo fruto de flexibilidade e evolução da Ciência do Direito.

No caso específico, muito embora doutrinariamente pudesse haver posições contrárias àquelas que encontramos nos textos legais, estamos convencidos de que há uma intenção para que as coisas assim se desenvolvessem e de que o renovador texto legal preenche uma finalidade definida, no contexto tributário brasileiro, como passaremos a expor.

ARTIGOS 173 e 174 DO CTN

Rezam os referidos dispositivos o seguinte:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados: I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento";

"Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva.

§ único. A prescrição se interrompe:

- I. pela citação pessoal feita ao devedor;
- 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",

cuidando o primeiro do instituto da decadência e o segundo do da prescrição (8).

(8) O ante-projeto de Rubens Gomes de Souza sobre a matéria tinha a seguinte redação:

"O direito da Fazenda Pública exercer a atividade prevista na legislação tributária para a constituição do crédito tributário e para a imposição de penalidades, prescreve no prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que surgiu a obrigação tributária principal, nos termos do disposto no art. 140, ressalvada a restituição desse prazo nas hipóteses expressamente prevista neste código. § 1º. Quanto aos tributos a que se refere o art. 175, o prazo fixado neste art. começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, tenha exercido a atividade referida no mesmo artigo, ou, em caso de omissão ou inexatidão, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha sido feita, pela autoridade administrativa competente, a primeira verificação, de que pudessem resultar o lançamento de ofício, previsto no § único do mesmo artigo. § 2º. A lei tributária competente poderá fixar expressamente prazo menor que o previsto neste artigo, observadas as demais disposições dele constantes. Art. 213. A prescrição não começa a correr enquanto a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a prática da infração não cheguem ao conhecimento da autoridade administrativa competente, por qualquer das seguintes razões: I. Dolo, fraude, simulação ou ocultação por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele; II. Omissão do cumprimento da obrigação tributária acessória, ainda que sem dolo ou fraude, por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele. Art. 214. A prescrição suspende-se pela notificação regular, ao contribuinte ou seu representante, do lançamento efetuado de ofício pela autoridade administrativa, ou de qualquer medida preparatória do lançamento, determinadas pela mesma autoridade, ainda que o referido lançamento ou medida preparatória sejam posteriormente anulados ou

Como se percebe, fala a lei num direito à constituição do crédito tributário, cuja extinção se dá em 5 anos a partir da ocorrência de determinadas situações jurídicas, e em um direito à ação para cobrança do mesmo, cuja extinção também se dá após cinco anos, dessa vez contados de sua constituição definitiva.

A colocação legislativa se refere, claramente, à constituição do crédito tributário, cuidando de um interregno de 5 anos para que nasça e de mais cinco anos para que, nascido, possa ser cobrado, judicialmente.

Por outro lado, o próprio legislador define o que seja crédito tributário (artigo 139):

revogados por decisão administrativa ou judicial. § único. A prescrição suspensa recomeça a correr: I. à data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tiver anulado ou revogado o lançamento ou a medida preparatória referidos neste artigo; II. à data do último ato praticado e, processo administrativo ou judicial e não seguido de outro no prazo de 30 dias, salvo quando aquele ato seja um despacho cujo cumprimento incumba ao contribuinte ou a terceiro, determine a ... (B) realização de diligência ou esteja sujeito a reclamação ou recurso voluntário; III. à data do cumprimento ou da realização da diligência, a que se refere a alínea II; IV. à data da expiração do prazo legal de interposição da reclamação ou recurso, referidos na alínea II, quando não interpostos. Art. 215. Não se aplicam à prescrição dos créditos tributários as causas que, de acordo com o direito privado, suspendem ou interrompem a prescrição. Art. 216. Em nenhum caso a prescrição poderá exceder de 30 anos, contados na forma do disposto no art. 212 e seu § 1º".

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta";

o que seja obrigação principal (art. 113):

"Art. 113. A obrigação 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária";

o que seja fato gerador (art. 114):

"Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência"

e, finalmente, de que forma se constitui o crédito tributário (art. 142):

"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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

§ único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional",

ofertando todos os elementos necessários para se compreender os institutos da decadência e prescrição.

Deles, evidentemente, o mais importante é o artigo 142, que define o que seja lançamento, isto é, o ato tributário constitutivo do crédito fiscal, compreendendo cinco elementos conclusivos (procedimento administrativo, verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo, identificação do sujeito passivo) e um indicativo (proposição de aplicação da penalidade) (9).

Não obstante, a abundante doutrina sobre o lançamento, acobertando ou não uma natureza dualista (constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação principal), parece-nos que, para efeitos desse trabalho, devemos compreendê-lo, nos exatos termos em que está escrito, ou seja, que é lançamento aquele ato que preencha os requisitos do art. 142 do CTN, forma pela qual se constitui o crédito tributário.

Em termos de "lege lata", a indagação que se propõe, de imediato, é saber o que seria procedimento administrativo para estes efeitos. Um processo administrativo, que se inicia com um auto de infração, seria lançamento, quando da lavratura do auto de infração ou da decisão administrativa que o apreciaria?

(9) Três obras sobre a matéria merecem especial destaque, a saber: Ruy Barbosa Nogueira ("Teoria do Lançamento Tributário", Ed. Resenha Tributária, 1974), Américo Masset Lacombe ("Nascimento da Obrigação Tributária in "Noções de Direito Tributário", coordenação nossa e do próprio autor, Ed. LTR, 1975) e Alberto Pinheiro Xavier ("Conceito e natureza do Lançamento Tributário, Ed. Juriscredi Ltda., 1974).

A resposta parece-nos, cristalinamente, exposta na própria legislação. O procedimento administrativo é aquele tendente a preencher os requisitos constantes da própria lei, sendo que os cinco componentes conclusivos e aquele indicativo (proposição da penalidade aplicável) aparecem no auto de infração e não aparecem na decisão final, em que a proposição da penalidade cabível é substituída, nos casos de confirmação do auto, por imposição da penalidade proposta.

Acresce-se o fato de que o art. 145 fala, inequivocamente, em auto de infração - notificação:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I. impugnação do sujeito passivo;
- II. recurso de ofício;
- III. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149",

e o art. 151 do CTN, item III, em suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

....

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

o que vale dizer, de crédito tributário já constituído pelo lançamento.

É evidente que, se houver uma decisão final em processo administrativo alterando o lançamento inicial, um novo lançamento terá nascido, desta vez, sem a necessidade de pro-

posição da penalidade, pois estará incorporada no próprio lançamento, em havendo, eis que a decisão final já aplica a penalidade e não a propõe.

Haveria, nesse caso, uma contradição com a definição de lançamento? Entendemos que não. É o art. 142 que diz claramente:

"... e, sendo o caso, propor a aplicação"

o que admite "a contrário sensu" que, não sendo o caso, não se propõe, seja pela inexistência de penalidade, seja pela integração desta no conceito de obrigação principal (art. 113 do CTN) ou ainda porque, nos casos de alterações do crédito tributário por decisão final, enquadra-se no campo da

"determinação da matéria tributável",
que compõe o conceito de lançamento (10).

A hipótese, aliás, é prevista especialmente no art. 141 do CTN:

"Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias",

(10) Interessante parecer de Alberto Nogueira ratificado por Cid Heráclito de Queiroz, procuradores da Fazenda Nacional, foi publicado na Revista de Direito Administrativo nº 122/287, Processo nº 51.337/73, com variadas considerações sobre a vinculação do conceito de Lançamento aos institutos da decadência e prescrição.

que prevê, portanto, "lançamento - auto de infração" e "lançamento - decisão final", apenas nesse caso se modificativo. Isto vale dizer, que sem modificação, a confirmação de um auto de infração, em última instância, não é lançamento, mas sim a peça confirmada.

Alguns autores entendem que, neste caso, houve uma constituição definitiva na confirmação, tese que defendem pela existência da expressão "constituição definitiva" no art. 174.

"Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data de sua constituição definitiva".

Em nossa opinião, a tese não é correta. Entendemos que qualquer constituição do crédito tributário é definitiva, se preencher os requisitos do art. 142, não obstante possa ser modificada por novos lançamentos com novas constituições definitivas, não apenas no âmbito de um "contencioso administrativo", como também no campo das decisões judiciais.

Admitamos que um auto de infração seja modificado administrativamente, por decisão superior (Tribunal Administrativo) e ainda judicialmente, por acórdão de Tribunal Superior, e estaremos perante 3 situações, todas elas representando lançamento e constituição definitiva do crédito tributário, no momento em que vierem à luz, muito embora apenas a decisão judicial, que obrigue a autoridade administra-

tiva a rever seu lançamento, tenha o condão de constituir o jurídico crédito tributário irrecorrível.

A instabilidade, decorrente em aguardar lapso de tempo tão longo, obrigou o legislador, sabiamente, a adotar as constituições definitivas do crédito tributário, sempre que ocorresse o lançamento, com o que estabilizou o direito para seus efeitos de fluidez e dinamismo.

O entendimento de que só a alteração, a confirmação de um auto de infração, no tribunal administrativo, acarretaria a constituição definitiva peca pelo próprio raciocínio, por ser ainda a constituição definitiva provisória, na hipótese, pois sujeita a alteração judicial.

Parece-nos que a "intentio legis" foi distinguir os créditos constituídos daqueles em fase de constituição.

Estão os arts. 173 § único e 150 do CTN assim redigidos:

"Art. 173. ...

§ único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento";

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

assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o § anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

Com efeito, o primeiro artigo fala em um procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário, com notificação preparatória ao sujeito passivo. Alguns dos elementos constitutivos do lançamento já aparecem (sujeito passivo, procedimento administrativo, eventualmente matéria tributável e outros), mas o ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito ainda é inexistente. E, se não surgir no prazo de cinco anos, estará definitivamente extinto o direito da Fazenda. Percebe-se que a Fazenda perde, definitivamente, o seu direito de constituir o crédito tributário, que, pleonasticamente, chamaríamos de definitivo. Tanto o advérbio como o adjetivo aplicados no mesmo sentido. Se não definitivamente constituído o crédito, nos termos do art. 142 do CTN, definitivamente extinto o seu direito à constituição, já provisoriamente iniciada, nos termos do pró-

prio art. 142. Um termo de fiscalização, o encerramento de um levantamento fiscal, sem conseqüente notificação, são típicos atos enquadráveis num processo de constituição, que apenas se completa com o auto de infração e respectiva notificação ao sujeito passivo.

A outra hipótese fala em sujeito passivo antecipando pagamento de tributo devido, mas não lançado, o que vale dizer, do crédito tributário em fase de constituição, MAS NÃO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO, o que se dá apenas quando da homologação. Na hipótese, a homologação consolida, como crédito tributário definitivamente constituído, o pagamento, que no exato momento em que se transforma em crédito tributário, está automaticamente extinto pela ocorrência da hipótese do artigo 156 item I do CTN.

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

.....

I. o pagamento,

.....".

Não vemos, portanto, como aceitar a objeção levantada sobre a constituição definitiva. Toda a constituição é sempre definitiva e, sempre que alterada, a nova constituição é também definitiva, pela impossibilidade de existir uma constituição provisória.

Colocadas as premissas anteriores e já antecipando o exame do § único do art. 173, enfrentamos a dificuldade do item II do referido artigo, eis que, não prevendo a hipótese da de-

cadência, interrupção, (até porque uma vez constituído o crédito tributário é este definitivo e já não há que se falar de decadência) permite aparentemente uma alternativa interruptiva (11).

Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção.

A lei previu hipótese mais dilatada para a constituição do crédito tributário, pois com prazo suplementar a partir da última decisão que tiver anulado, por vício formal, o lançamento anterior, ou seja, o crédito tributário constituído.

Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tri-

(11) Aliomar Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro", 1a. ed., pg. 515:

"III. Extinção definitiva: Por isso que se trata de prazo de decadência, o § único do art. 173 estatui que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso dos 5 anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qual quer medida preparatória do procedimento dos artigos 142 e seguintes.

Reputa-se que prazo de decadência não se interrompe: o procedimento para constituição do crédito precede à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: marca-lhe o ponto inicial no tempo".

butários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo-se novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, mas tendendo a preservar para a hipótese um direito já previamente quantificado, mas inexecuível pelo vício formal detectado.

Pergunta-se se não haveria uma exceção perigosa ao princípio do art. 173 item I que diz:

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

Entendemos que não, eis que, bem ou mal, o legislador assim dispôs. Aumentou o prazo decadencial para a hipótese do item II como reduziu o prazo para a hipótese do § único. Tal parágrafo, sendo explicativo, diminuiu para 5 anos corridos a decadência, se as medidas preparatórias, a que se refere, forem iniciadas antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A mesma hipótese redutora ocorreu quando da enunciação do § 4º do artigo 150, assim redigido:

"§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"

onde, salvo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação para os quais prevalece o prazo do item I do art. 173, a decadência é de 5 anos ocorridos a partir da ocorrência do fato gerador.

Entendemos, pois, que o legislador tanto poderia aumentar ou diminuir o prazo decadencial, como o fez e o faz de acordo com as características próprias de cada tipo de lançamento, mesmo quando de forma paternal com os erros fiscais, no caso do item II do art. 173. A regra básica é o primeiro dia do exercício seguinte, podendo ser menor (expressamente art. 150 § 4º ou único do art. 173 do CTN, ou quando a lei ordinária o determinar) ou maior (única hipótese, a do item II do art. 173).

Acrescentamos que, na hipótese do art. 150 § 4º, permite a lei complementar que a lei ordinária ultrapasse o prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

É aliás, este artigo repleto de outras aparentes incongruências, como por exemplo a do seu § 1º.

"Art. 150

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento ;

....."

eis que não se pode falar na extinção de um crédito ainda não constituído, mas apenas de uma extinção imediata após a constituição, com o que o lançamento se justifica. Evidentemente o que o dispositivo quer dizer, ao falar em crédito tributário extinto sob condição resolutória, é que o pagamento se transforma em crédito tributário apenas quando do lançamento e neste momento se extingue. É aliás, o sentido do item VII do art. 156 do CTN, ao rezar:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário :

...
VII. o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;
...."

valendo como fórmula de encerramento, em ocorrendo, concomitantemente, o pagamento e a homologação.

Poder-se-ia levantar a objeção de que o CTN cuida de uma decadência extintiva do crédito tributário (item V do art. 156), o que poderia parecer um absurdo. Entendemos, todavia, que a decadência a que se refere o inciso V, com efeitos extintivos do crédito tributário é aquela do item II do artigo 173, eis que o mesmo foi constituído e anulado o lançamento, por vício formal.

Reconhece-se, todavia, a deficiente redação legislativa, que se completa com a interpretação atrás exposta.

Compostas as aparentes divergências do texto complementar e compreendidos os seus dispositivos como um todo harmô-

nico, onde temos uma constituição definitiva do crédito tributário com o lançamento, nos termos definidos no artigo 142 do CTN assim como um prazo decadencial para constituí-lo, mais ou menos elástico, conforme a modalidade do lançamento mas nunca inferior a 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador, a não ser que a lei ordinária disponha em contrário, passemos ao exame daquele que nos parece o problema crucial da questão, qual seja, o de saber se em relação ao crédito tributário, definitivamente constituído, somente pode haver interrupção da prescrição ou esta também pode ser suspensa.

Neste particular, apesar de reconhecer a não aceitação pela doutrina da posição que assumimos, confessamos que não nos convencemos dos argumentos que nos foram opostos. Passemos a examiná-los.

A nossa posição é de que, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr um prazo fatal de 5 anos para prescrever o direito à ação, a não ser que seja interrompido por uma das 4 hipóteses mencionadas no § único do art. 174.

"Art. 174 ...

§ único. A prescrição se interrompe:

I. pela citação pessoal feita ao devedor;

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".

Entendemos, por outro lado, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com efeitos apenas administrativos, não tem o condão de paralisar a fluência do prazo prescricional, para tanto devendo a Fazenda, se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, utilizar-se do protesto judicial, como forma interruptiva da prescrição.

Entendemos que somente neste contexto tem sentido a medida proposta pelo legislador no item II, eis que, se não suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda não tem que protestar o seu direito, mas executá-lo, sendo inócua, nessa hipótese, a enunciação legislativa do protesto.

Entendemos que se, na legislação processual e civil, a falta de exigibilidade torna o direito líquido e certo inexecutável, o legislador tributário, nesta hipótese, inovou, eis que exigiu apenas a constituição do crédito tributário como passo primeiro da fluência prescricional e remediou a falta de exigibilidade pela outorga do direito ao protesto.

O certo é que, assim agindo, limpou, definitivamente, o campo da arbitrariedade, que incluiria entre a decadência e a prescrição um terceiro estágio (suspensão de exigibilidade do crédito tributário), este sem termo definido, multiplicando ao infinito o prazo entre a ocorrência do fato gerador e a propositura da ação de execução fiscal.

Temos sido contestados, pois entende a grande maioria dos tributaristas que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paraliza a fluência prescricional, embora alguns deles pretendam exista a superveniência de uma prescrição intercorrente, se determinados prazos não forem cumpridos, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não entendemos como a hipótese possa ocorrer como premissa menor, se negaram a premissa maior, ou seja, fluência do prazo prescricional paralizado pela superveniência da suspensão da exigibilidade (12).

Consideramos que a resposta ao problema colocado, encontra-se no próprio artigo 151 do CTN.

Reza o mesmo que:

"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

(12) Fábio Fanucchi em artigo sob o título "Aberrações Jurídico-Fiscais e Perspectivas" (O Estado de São Paulo, 18/4/76, pg. 30) diz o seguinte:

"O segundo gume da faca, pendente sobre os interesses fazendários, e o de que: se a reclamação e o recurso temporários (que por determinação da própria legislação federal reguladora do processo tributário administrativo - Decreto 70.235/72) não suspendem a exigibilidade do crédito, conforme dita que suspende o art. 151 do CTN, justificando-se, por aquilo, a pretensão fiscal de cobrar juros moratórios, então é mais do que certo que a Fazenda também corre os riscos da prescrição, que continuará a correr, enquanto pende de julgamento o processo administrativo ..."

reguladoras do processo tributário administrativo;
IV. a concessão de medida liminar em mandado de segurança".

Dra, a respeito da moratória reza o art. 155 o seguinte:

"Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora.

I. com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II. sem imposição de penalidade, nos demais casos"

dispondo o seu § único:

"§ único. No caso do inciso I deste art., o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito".

O parágrafo ~~cria~~ ~~de duas~~ hipóteses. Uma delas criando uma quinta forma interruptiva da prescrição para os casos de dolo, fraude ou simulação (o tempo entre a concessão da moratória e a sua revogação) e uma segunda explicitando que a prescrição corre entre a concessão e a revogação da moratória, se não tiver havido dolo, fraude ou má-fé nos casos mencionados.

Grande parte dos autores entende que a referência à prescrição para a moratória decorreria de uma expressa exce-

ção ao princípio da não fluência do referido prazo nas demais hipóteses, chegando alguns deles a afirmar que, sendo a moratória uma confissão de débito, automaticamente o seu pedido representaria uma forma de interrupção.

Parecem improcedentes as duas objeções. Em relação à primeira, porque entendemos que a única expressa exceção está na hipótese do inciso I do art. 155, pois seu § único reza:

"§ único. No caso do inciso I, deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito" (grifo nosso).

Isto vale dizer que o princípio geral para a fluência do prazo prescricional não é atingido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, salvo em uma única hipótese expressamente definida em lei.

É interessante notar a redação:

"para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito",

o que significa reconhecer o legislador a suspensão da exigibilidade, sem que se paralize a prescrição do direito à cobrança, a não ser nessa hipótese. Nas demais a suspensão, não representando uma interrupção, não elide o curso prescricional, só elidível pela utilização do protesto judicial.

É evidente que a abertura de uma exceção para uma hipótese de moratória poderia trazer confusões exegéticas em relação a outras hipóteses, razão pela qual houve por bem o legislador reafirmar o princípio de que o prazo prescricional corre, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Na eventualidade de revogação da moratória, após a ocorrência da prescrição, automaticamente o crédito tributário estaria destituído de seus efeitos executórios.

Trata-se de explicação para evitar interpretações dúbias e justificar a única hipótese expressa de concomitância entre a interrupção da prescrição e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nos demais, desnecessária a explicação, eis que a exigibilidade não é elemento componente da constituição de crédito tributário, mas apenas a presunção de liquidez e certeza, e estes dois elementos são os únicos necessários para que seja deflagrada a contagem do prazo prescricional.

Sobre a segunda observação de que a moratória é uma confissão de débito e por isto forma expressa prevista como interrupção, o argumento é rebatido pela própria determinação dos prazos em que a paralização da contagem se dá, ou seja, da confissão na hipótese do item IV do § único do art. 174 e da concessão da moratória no caso do § único do art. 155, mostrando que são situações distintas com prazos interrompidos em momentos diversos.

Pelo exposto, percebe-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, exceção feita à hipótese primeira do § único do art. 155 do CTN, não paraliza a fluência do prazo prescricional, somente paralizável, para estes efeitos, com o protesto judicial.

Fábio Fanucchi contesta a exegese acima, dizendo que, processualmente, o protesto judicial somente é utilizável para efeitos de conhecimento de terceiros e se fosse a intenção do legislador utilizar-se da interpretação por nós pretendida, deveria utilizar-se da interpelação judicial (13).

Entendemos, formalmente, correta a objeção do saudoso tributarista, mas não para o caso específico, onde a intenção legislativa foi efetivamente de dar ao protesto efeitos de interpelação. Até porque, por outro lado, isto é, se pretendesse o legislador, com a forma interruptiva criada, apenas dar conhecimento a terceiros, não só perderia sua função, como forma interruptiva de prescrição (a interrupção somente se pode dar numa relação direta entre sujeito ativo e passivo de relação tributária), como teria impedida a sua própria divulgação pelo art. 198, do CTN assim redigido:

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos

(13) Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, págs. 101 a 136.

ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

..."

É evidente que o que quiz o legislador dizer ao criar a segunda forma interruptiva, foi que, suspensa a exigibilidade do crédito tributário e não interrompida a prescrição, o recurso para proteção ao crédito fazendário é o protesto judicial, com o que se ganha novo prazo para o direito à ação.

Isto posto, podemos concluir com cinco afirmações a respeito daquela que consideramos a correta interpretação no direito fiscal dos institutos de decadência e prescrição, a saber :

1. a constituição definitiva do crédito tributário está definida no art. 142 do CTN, podendo ser inclusive um auto de infração, por preencher este os requisitos definicionais do texto complementar;

2. não existe uma constituição provisória do crédito tributário, mas apenas procedimento tendente a constituí-lo, como são as hipóteses do § único do art. 173 e "caput" do art. 150 do CTN;

3. a exigibilidade do crédito tributário não é elemento fundamental na sua constituição, podendo este continuar constituído, apesar de suspensa aquela, sem que a sua natureza seja alterada;

4. apenas a interrupção tem o poder de paralizar a prescrição do direito à ação de cobrança do crédito tributário, entendendo-se entre as formas interruptivas, aquela mencionada no § Único parte inicial do art. 155 do CTN;

5. o protesto judicial deve ser utilizado, quando, suspenso a exigibilidade do crédito tributário, estiver para prescrever o direito à cobrança do mesmo.

Como se percebe aquilo que entendemos ser a essência dos institutos da prescrição e decadência no direito tributário brasileiro, na verdade, representa uma nítida colocação da intenção do legislador para dar maior agilidade às relações entre a Fazenda e os pagadores de tributos, numa economia jovem e em desenvolvimento. Onde a preservação dos direitos da Fazenda é grande, mas não tão grande que sua inoperância, na ação, não mantenha em permanente pesadelo os sujeitos passivos da relação tributária. E o Brasil de que precisa é de rapidez e confiança, na luta comum que os dois polos da vida tributária travam para um futuro à altura de suas legítimas aspirações (14).

A decisão do S.T.F. merece, pois, ser reexaminada, à luz de um efetivo ideal de justiça e de adequado espírito científico.

(14) Sobre o assunto leia-se o excelente trabalho de Fernando Jorge Schneider ("Prescrição Fiscal e Responsabilidade do Estado", Revista do Instituto dos Advogados do RGS, 1983).