

ECT

ECT - 63

27/10/20

61 61

COMPLEMENTAR
TEXTO 3

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

**DECADÊNCIA E
PRESCRIÇÃO NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

02:54
S CARVA: HO ADVOGADOS

**Max
Limonad**

dica. Portanto a formação de suas hipóteses há de respeitar a extensão conduta omissiva, desde o início do percurso do fato decadencial ou prescricional.

Sendo assim, em regra geral, são os dispositivos vigentes no momento, do *dies a quo* que determinam a formação das hipóteses normativas das regras de decadência e prescrição, definindo a extensão, interrupção e suspensão dos prazos. Uma eventual lei nova só é aplicável a marcos iniciais posteriores à sua vigência.

CAPÍTULO 8

Decadência do direito do Fisco

8.1. Critérios para composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco

Não há, como se pode pensar, apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência do direito do Fisco, mas várias. Cada qual com sua hipótese específica, descrevendo o transcurso de cinco anos contados do *dies a quo* definido pela legislação tributária. Esta hipótese normativa estará ligada pelo vínculo da imputação normativa a um conseqüente abstrato que pode apresentar por objeto a extinção do direito de lançar ou do próprio crédito tributário. Entrevê-se, logo, que são normas decadenciais diversas, com hipóteses distintas e efeitos díspares, como veremos adiante.

Repisemos a diferença entre norma jurídica em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo. Esta significa a manifestação jurídica objetiva — a lei, o artigo, o inciso, a alínea etc — e tem uso comum entre os actantes do direito. Confunde-se, desse modo, com aquilo que designamos plano da literalidade do direito, em que todas as unidades do ordenamento são normas jurídicas em sentido amplo.

Norma jurídica em sentido estrito são estruturas implícitas, construídas metodicamente pelo cientista e intuitivamente pelos operadores e aplicadores do direito a partir dos textos prescritivos, as quais apresentam, invariavelmente, ante-

cedente e conseqüente e que tem por fim articular as significações normativas, explicitando a dinâmica do direito sobre o domínio das condutas inter-humanas.

Com a lembrança de tais considerações propedêuticas, de superior importância para a compreensão dessa categoria fundamental para a existência e o próprio funcionamento do direito, convém insistir que o conceito de norma jurídica em sentido estrito, principal instrumento deste trabalho de análise e sistematização, será essencial para os raciocínios doravante desenvolvidos, em que identificaremos a estrutura de seis normas gerais e abstratas em sentido estrito.

Quanto ao conseqüente, identificamos a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do Art. 156. V do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.

8.1.1. Primeiro critério: previsão ou não previsão de pagamento antecipado

A atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade (caput do Art. 150 do CTN) consiste na previsão normativa que define o modo de formalização do crédito tributário. Cabe, assim, a cada legislação ordinária instituidora de tributo corro-

borar na formação da regra-padrão da decadência do direito do fisco, informando esse critério.

8.1.2. Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência do pagamento antecipado

A ocorrência ou não do pagamento antecipado (Art. 150 § 4º e caput do Art. 173, I, do CTN) corresponde ao plano da eficácia²³⁰ da regra abstrata que determina o dever instrumental de realizar o pagamento antecipado. Se não houver tal previsão, não há que se falar em pagamento antecipado.

Entendemos que o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem com o fim de extinguir liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige. A mera entrega de direito aos cofres públicos não constitui pagamento de tributo, tampouco processa a extinção do crédito tributário.

8.1.3. Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência de dolo, fraude ou simulação

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do evento jurídico tributário ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma objetiva na consequência distorcida dos deveres instrumentais, serve como base

230. Temos que aceitar a contingência de que, mesmo que a legislação determine o pagamento antecipado, esse pode não ocorrer, realizando-se as hipóteses do Art. 149.

factual para a edificação do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação, na esfera do direito tributário.

Como diz JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "Ao direito tributário não importa propriamente o dolo, a fraude, a simulação em si, mas seu resultado".²³¹ Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra de decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da *existência ou não de dolo, fraude ou simulação* (parte final do Art. 150, § 4º do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nesses dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (Art. 149, VII do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita (parte final do Art. 150, § 4º do CTN). Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não efetuou ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não são apurados no procedimento de fiscalização realizado de ofício não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado de decadência.

8.1.4. Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência da notificação de medida preparatória

A *ocorrência da notificação de qualquer medida preparatória* indispensável ao lançamento (Art. 173 parágrafo único do CTN) serve como critério para conformação de regra específica de decadência, que, além de disciplinar a antecipação do procedimento constitutivo do crédito nos casos de lançamento

231. *Lançamento tributário*, p. 408.

de ofício, determina o *dies a quo* da abertura do prazo decadencial para lançar de ofício, ante a circunstância de pagamento antecipado efetuado com dolo, fraude ou simulação. Neste caso específico, a constituição jurídica do dolo, fraude ou simulação há de figurar, ao mesmo tempo, como pressuposto da aplicação dessa regra e medida preparatória do ulterior lançamento.

Sobre a configuração dos ilícitos de dolo, fraude ou simulação, cumpre esclarecer que a conformação desses fatos jurídicos, segundo a orientação do Art. 150, § 4º do CTN, só se operará como exceção relevante na determinação do marco inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de efetivo pagamento antecipado (Art. 150, §§ 1º e 4º e 149, II do CTN).

8.1.5. Quinto critério: ocorrência da anulação de lançamento anterior

Por fim, a *ocorrência da anulação do lançamento anteriormente efetuado* (Art. 173, II do CTN) exige, como premissa de seu implemento, a ocorrência de lançamento de ofício anterior acoimado de vício formal. E vício formal aqui opõe-se a vício material, querendo, ao nosso ver, significar irregularidade no ato de aplicação do direito, que é ato-fato (v. 0), verificada quer judicialmente, quer administrativamente segundo os limites postos pelo Art. 145 do CTN.

8.2. Seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco

Para obter as cinco primeiras regras que regulam a decadência do direito do Fisco, combinamos os quatro primeiros critérios e, dessa combinação, resultaram as quatro primeiras regras; a quinta regra baseia-se no quinto critério. A sexta,

que trata da extinção do crédito, baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores.

Assim, as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do Fisco são: (i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito²³² e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.

Cuidaremos, nos itens subseqüentes, de individualizar cada uma dessas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e conseqüências normativas.

8.2.1. Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte²³³ àquele

232. Por ilícito aqui queremos nos referir à ocorrência de "dolo, fraude ou simulação" *ex vi* do Art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

233. Sobre o conceito de exercício seguinte, acreditamos não haver maior controvérsia que se trate do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, conforme prevê o Art. 34 da Lei n. 4.320/64.

em tenha ocorrido o evento tributário. (Art. 173, I do CTN). Anote-se, a determinação do *dies a quo* desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo *no fato*, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento.

O conseqüente normativo dessa regra ataca a competência administrativa de o Fisco produzir o ato-norma administrativo de lançamento tributário ou, o que é o mesmo, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

8.2.2. Regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Portanto, a única coisa que diferencia esta regra da anterior é a situação do quarto critério: enquanto na primeira regra não há notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, nesta se verifica a sua efetivação no interstício delimitado pelo acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subseqüente.

Conforme dispõe o Art. 173, parágrafo único do CTN, essa notificação serve como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos, antecipando, dessa forma, em relação à regra anterior, o termo inicial da contagem do prazo decadencial.²³⁴

234. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 720-1.

Da mesma maneira que a regra supracitada, o consequente normativo dessa regra extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

8.2.3. Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado

Em primeiro lugar, haveremos de consolidar o entendimento de que só poderá haver pagamento antecipado do crédito tributário nas circunstâncias em que o legislador tributário expressamente o determine. Sendo assim, a verificação de pagamento antecipado sem previsão legislativa para tanto quadra-se na hipótese de simples pagamento irregular, sem o condão de realizar a extinção do crédito tributário na conformidade do Art. 156, I do CTN.

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

O "fato gerador" dessa regra decadencial iniciará seu curso de cinco anos com a ocorrência do evento jurídico tributário, conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do Art. 150 do CTN.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.

8.2.4. Regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Essa notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável²³⁵ para justificar a

235. Entendemos que para configurar administrativamente o dolo, a fraude e a simulação, a notificação deverá conter uma norma individual e concreta que apresente no antecedente a tipificação do fato alegado e no consequente a qualificação jurídica dessa situação (dolo, fraude ou simulação). A construção administrativa dessa regra é essencial para que se possa...

realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial restará fixado pela regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o *dies a quo* do prazo decadencial, conforme verificamos na regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo *dies a quo*, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O conseqüente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

regra de decadência, com prazo diferenciado. Temos aqui a utilização dos tipos penais com efeitos administrativos. Sem prejuízo dos efeitos penais e da constituição desses fatos nas esferas do processo penal.

8.2.5. Regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior

Aspecto peculiar desta regra de decadência é tomar como hipótese a existência de decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação por vício formal de lançamento anterior. Desse modo, essa decisão que sob dada referência era efeito, passa à condição de suposto da aplicação desta regra decadencial, retratando a relatividade do conceito de fato jurídico a que faz alusão LOURIVAL VILANOVA.²³⁶

Assim, na hipótese desta regra temos a ocorrência de anulação por vício formal (Art. 173, II do CTN), cuja constituição jurídica depende de decisão judicial ou administrativa.²³⁷

236. "A sentença definitiva, que é ato jurídico processual que culmina a série de atos processuais no juízo de primeira ou única instância, insere-se na série de fatos e relações jurídicas antecedentes, como ato conseqüente (observe-se que o silogismo judicial é a esquematização final, a *mise en forme* de vários atos, das partes e do juiz, simplificado assim, nesse final, como estrutura de argumento dedutivo). Mas, se a sentença é a proposição concludente, é juízo normativo concreto é efeito jurídico. Mas só relativamente. É fato jurídico processual para continuar nas relações recursais, no processo de cognição; é, ainda, fato jurídico processual de que provém o título para a execução (no processo de execução)". E afinal conclui: "Ser causa e ser efeito na série pontuada — os segmentos do curso ou percurso processual das relações processuais, é uma questão tópica, ou um problema, diremos, tópico funcional". *Causalidade e relação no direito*, p. 146.

237. Como leciona ALIOMAR BALEEIRO, além do prazo do termo previsto no inciso I do Art. 173 do CTN, o prazo decadencial inicia, também, "do dia em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento, isto é, quando este não foi feito pela autoridade competente ou foi feito com preterição de formalidade essencial à sua eficácia, segundo a lei. (§) Tanto a decisão judicial pode anular o lançamento viciado formalmente, quanto a própria autoridade administrativa, — a que fez o procedimento ou a superior que o reviu, — pode e deve fazê-lo, já que aquele ato é de competência vinculada e adstrito à rígida legalidade (ver Art. 145)". *Direito tributário brasileiro*, p. 530. Não obstante na posição de crítico contundente do dispositivo, entende LUCIANO AMARO que "O Art. 173, II, cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser "anulado" (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva". *Direito tributário brasileiro*, p. 381.

que servirá como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos. Ressalte-se, entretanto, a competência de anular pressupõe a competência de lançar. Dessa forma, o prazo da anulação submete-se, também, ao prazo decadencial de cinco anos aplicável à espécie, e aos limites da anulação, postos pelo CTN nos Arts. 141, 145 e 149 *caput*.

No conseqüente desta norma, decorrente da realização do fato decadencial, temos a previsão abstrata da extinção da competência administrativa de o Fisco empreender o lançamento tributário.

8.2.6. Regra da decadência do direito de crédito do Fisco

Enquanto as cinco regras de decadência supradescritas mantiveram a extinção do *direito de lançar* como foco, esta regra dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de constituir* o crédito; esta extingue o crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular intempestivos, que gozarão de presunção de validade até que esta regra decadencial os retire do sistema jurídico.

Assim, a hipótese da *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* pressupõe crédito anterior, posto que só é possível extinguir crédito que haja sido constituído, conforme se aduz do Art. 156, V do CTN. Esse crédito é sujeito a extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo Fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial de uma das cinco regras anteriores, configurando aquilo que GIAN ANTONIO MICHELE,²³⁸ seguido por

238. Exemplo do fenômeno da sobreposição: o ICMS *incide sobre* a incidência de um contrato de compra e venda mercantil. *Concepção dinâmica do direito tributário*, p. 108.

GERALDO ATALIBA,²³⁹ chamou de *fenômeno da sobreposição no direito tributário*, e cujo suporte de formação PAULO AYRES BARRETO denominou de *fato complexo*.²⁴⁰

A conseqüência desta regra será a extinção do crédito tributário com a invalidação do lançamento ou do ato de formalização do particular que lhe servia de suporte.

Não obstante prescreva expressamente que a decadência extingue o crédito tributário, o Art. 156, inciso V do CTN é tratado pela doutrina, por vezes, como um equívoco do legislador. Conforme argumenta AMÉRICO MASSET LACOMBE, "Se o Art. 142 determina que 'compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento', se o Art. 173 diz que 'o direito de a fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos' fixando-se aí o prazo decadencial, temos que o termo final deste prazo ocorre antes da constituição do crédito (*obligatio*), e, assim, não poderá a decadência extinguir o que ainda não foi constituído".²⁴¹ E conclui que a decadência "não extingue, assim, a *obligatio*, e é um grave erro técnico do CTN relacioná-la como forma de extinção do crédito".²⁴²

Não é possível aceitar esse raciocínio quando identificamos, a partir do Arts. 173, I e 156, V do CTN, duas regras distintas: esta *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* e a *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado*. De fato, nesta última, não se fala ainda em crédito, apenas em *direito de lançar*, mas naquela pressupõe-se crédito constituído extemporaneamente. A raiz do problema está em confundir a decadência do direito ao crédito (Art. 156, V do CTN) e a decadência do direito de constituir o crédito

239. *Hipótese de incidência tributária*, p. 66.

240. Fato complexo como a plurivocidade de fatos simples. Cf. PAULO AYRES BARRETO, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 89.

241. *Obrigação tributária*, p. 92.

242. *Idem*, *ibidem*.

(Art. 173, I do CTN), quando, em verdade, partem de hipóteses diversas e produzem efeitos igualmente diversos.

8.3. Outros casos pertinentes à decadência do direito do Fisco

A prática é a parte da teoria que ainda não foi pensada, simplesmente porque acontece: independe do interesse, do gênio ou da ousadia e capacidade de articulação do jurista.

Sendo o direito positivo algo finito, em termos de disciplina da conduta, seria possível edificar uma teoria que aglutinasse e previsse todos os casos relevantes para o direito, de maneira que aquilo que não pertencesse a esse sistema simplesmente não seria jurídico. Todavia, teoria assim, tão rica e tão plena de possibilidades quanto a prática, seria tão complexa que se tornaria pragmaticamente inútil.

A doutrina elege os casos mais relevantes para constituir as principais normas jurídicas que disciplinam a conduta humana e, nos outros casos, fica a espera da ocorrência concreta desses eventos para construir a solução jurídica específica.

Elegemos, assim, alguns casos em que há controvérsia com relação à decadência do Fisco, propondo soluções baseadas nas seis regras acima descritas. São estes os casos: (i) "interrupção" da decadência, (ii) decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa, (iii) decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior, (iv) efeito da suspensão da exigibilidade sobre os prazos decadenciais e (v) tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco efetuar o lançamento no caso dos tributos sujeitos ao pagamento antecipado.

8.3.1. A "interrupção" da decadência

Muitos autores criticam o enunciado do Art. 173, II do CTN, simplesmente porque a doutrina não aceita essa interrup-

ção.²⁴³ Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o direito cria suas próprias realidades,²⁴⁴ como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado?²⁴⁵ É como se o geólogo, fazendo ciência, gritasse para o terremoto: "Você não pode acontecer, não está em meus cálculos".

Entendemos, pois, que o foco de resistência contra a interrupção da decadência se encontra instalado no argumento de autoridade importado acriticamente da teoria do direito privado: *magister dixit*, como faz alusão ROQUE CARRAZZA.²⁴⁶ Calha, por isso, perfeitamente o seguinte excerto de RICARDO GUIBOURG:

En 1610, Galileo veía por su telescopio los satélites de Júpiter. Sus colegas, los astrónomos de Pisa, no creían que tales satélites existieran, porque Aristóteles nada había dicho de ellos. Tan seguros estaban, que se negaron a mirar por el telescopio: "si ese tubo hace ver cosas que sabemos que no existen — razonaban — ha de ser un instrumento del demonio. Nosotros, los juristas, ¿miraríamos por el telescopio?"²⁴⁷

A interrupção da decadência do direito do Fisco nada mais é do que o reinício (termo preferível àquele) de um novo

243. Cf. LUCIANO AMARO, *Direito tributário brasileiro*, p. 381.

244. V. supra citação de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO.

245. Assim, segundo FÁBIO FANUCHI, a lei complementar erra: "o prazo de decadência é fatal e ininterrupto, tornando-se inoperante qualquer providência, formalmente inadequada, visando produzir efeitos de manifestação de vontade do titular do direito apenas potencialmente assegurado. Logo, nesse ponto, a lei complementar tributária erra, adotando critério de suspensão e interrupção do prazo decadencial, como se provará a seguir". (destacamos), *A decadência e a prescrição em direito tributário*, p. 89.

246. Citação feita sobre a autoridade de Aristóteles. *Notas taquigráficas de aula proferida no curso de especialização da PUC/SP*.

247. *El derecho y las ciencias exactas*, p. 2.

prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal. É o que estabelece a *regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior*, que não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido, ela simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal). Deveras, os prazos de formação relativos às diversas regras decadenciais são intercorrentes, conformando normativamente fatos jurídicos decadenciais distintos, cada qual com seu *termo inicial*.

A não aceitação da possibilidade da "interrupção" da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdos e objetivos distintos *ex vi*: da primeira parte do § 4º do Art. 150; da segunda parte do § 4º do 150; do Art. 173, I; do 173, II; do parágrafo único do Art. 173, e do Art. 156, V. Assim, no direito tributário, não há que se falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas hipóteses normativas concorrem na formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos.

DARDO SCAVINO, introduzindo o "giro lingüístico" — nova postura filosófica em que a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o eu e a realidade, e se converte num léxico capaz de criar tanto o eu como a realidade —, traz à colação exemplo que pode ser de utilidade para entender por que defendemos a existência de seis normas decadenciais no direito tributário positivo: o lingüista dinamarquês LOUIS HJEMSLEV verificou que os esquimós têm cinco substantivos diferentes, que não são sinônimos, para referir-se a "neve", enquanto, nas línguas européias, há apenas um.²⁴⁸ Assim, os cinco substantivos *re-presentam* para os esquimós cinco fatos

248. *La filosofia actual: pensar sin certezas*, p. 30.

diferentes; um europeu nativo, vivenciando a mesma experiência, presenciaria a repetição do *mesmo* fato cinco vezes.

Assim como os esquimós e os europeus se baseiam em sistemas de referência distintos para denominar a "neve", os juristas também podem basear-se em sistemas de referência distintos para identificar as normas decadenciais. Na visão sedimentada pela doutrina que não aceita a "interrupção" (em verdade o *reinício*) do prazo decadencial, há apenas uma regra de decadência; na perspectiva proposta por este trabalho, há seis normas de decadência.

Mas há também quem reconheça que não há qualquer embaraço jurídico que impeça o Código Tributário Nacional de disciplinar o *reinício* do prazo de decadência. Como diz PONTES DE MIRANDA, "se a técnica legislativa decide permitir a interrupção do prazo preclusivo, nada obsta a que o determine".²⁴⁹ Na mesma linha, reconhecem expressamente a possibilidade do Código Tributário Nacional tratar dessa hipótese de interrupção do prazo de decadência, entre outros ALCIDES JORGE COSTA,²⁵⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO²⁵¹ e RICARDO LOBO TORRES.²⁵²

249. *Tratado de direito privado*, vol. 6, p. 136. Advertimos PONTES DE MIRANDA, usa o termo "preclusão", em vez de "decadência", pois, conforme já esclarecemos, entende que o "direito cai, não decai". *Idem*, *ibidem*, p. 135.

250. "O inciso II do artigo 173 do CTN é infeliz, mas existe e o que dele decorre é que a decadência não se opera se o lançamento anulado for feito dentro do prazo. Parece-nos que exercido o direito de forma inadequada de molde a torná-lo anulável, abre-se novo prazo para que seja efetuado novo lançamento. A decadência é instituto cujos contornos estão fixados em lei, e a lei pode alterá-los". *Extinção das obrigações tributárias*, p. 251.

251. *Curso de direito tributário*, p. 313.

252. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 258.

8.3.2. A decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa

Se, como diz PAULO DE BARROS CARVALHO, “as relações jurídicas nascem com o advento de enunciados lingüísticos, individualizados pela presença da síntese deontica, usada e não simplesmente mencionada, instalando-se no lugar sintático de conseqüente da norma individual e concreta, expedida pelo Poder Público, não podemos deixar de convir em que suas eventuais modificações, bem como sua extinção, operarem-se-ão, também e necessariamente, por força de outro enunciado de linguagem como já referido”.²⁵³

Assim, se o crédito tributário nasce pela força das regras que regem o lançamento ou o ato de formalização do crédito realizado pelo contribuinte, a sua extinção nasce pela força da realização de uma das hipóteses do Art. 156 do CTN, dentre as quais a homologação expressa.

A homologação expressa consiste — conforme escólio de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁵⁴ — no exercício de uma função administrativa cujo efeito é, em sentido amplo, a aprovação do pagamento antecipado, exercido pelo sujeito passivo, *ex vi* do Art. 150 *caput* e seus parágrafos do CTN. Assim, o pagamento feito pelo sujeito passivo será o antecedente ou a motivação da norma individual e concreta da homologação expressa, conforme assinala LÚCIA VALLE FIGUEIREDO,²⁵⁵ e a determinação da extinção do crédito, seu conseqüente normativo.

Essa homologação servirá simultaneamente como *condictio juris* resolutória e veículo da norma que ratifica a extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, conforme prevê o Art. 156, VII do

253. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 188.

254. *Lançamento tributário*, p. 154.

255. *Curso de direito administrativo*, p. 137.

CTN, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado. Para efetuar a homologação expressa, o Fisco tem prazo de cinco anos contados da data do acontecimento do fato jurídico tributário, ao final do qual operar-se-á a homologação tácita.

No caso de pagamento antecipado irregular em relação à cláusula extintiva do Art. 156, VII do CTN, o parágrafo único desse preceptivo determina que sejam aplicados o Art. 149 do CTN, especialmente nos incisos V, VI, VII, VIII e no seu parágrafo único. Sendo assim, ainda que o crédito tenha sido expressamente homologado, a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento de ofício, desde que dentro do prazo de decadência da regra aplicável: (i) quando se comprove omissão ou inexecução, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o Art. 150; (ii) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; ou (iii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Além disso, o parágrafo único do Art. 156 do CTN remete ao Art. 144, I do CTN que a esse novo lançamento seja aplicada a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Dessa forma, quando há homologação expressa, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a homologação e outro para a realização do lançamento tendente a formalizar novo crédito tributário.

8.3.3. A decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior

Revisar é exercer o controle de legalidade sobre: (i) o lançamento de ofício, (ii) o ato administrativo da homologação

expressa ou (iii) a norma individual e concreta produzida pelo particular na conformidade do Art. 150. Ao fazer-se a revisão de qualquer uma dessas três normas, pratica-se ulterior ato de lançamento.

Preceitua o parágrafo único do Art. 149 que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, dentro do prazo de decadência da regra aplicável a cada uma das indigitadas hipóteses.

Dessa forma, também quando há revisão, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a revisão e outro para a realização do ato de produção da norma que se está revisando.

8.3.4. O efeito da suspensão da exigibilidade do crédito sobre os prazos decadenciais

As cláusulas previstas nos incisos do Art. 151 do CTN, que tratam da suspensão da exigibilidade do *crédito*, visam a inibir o direito de exigir o crédito, mas não necessariamente o direito de exercer o lançamento. Assim, suspender o crédito significa inibir o processo de positivação do direito tendente ao ato de inscrição da dívida ativa e do conseqüente processo executivo fiscal.

Sendo assim, não se cogita que a suspensão da exigibilidade do crédito possa impedir a prática do lançamento. Nesse caso, como diz o Min. ARI PARGENDLER,²⁵⁶ “a Fazenda pode constituir o crédito tributário, só não lhe sendo lícito exigilo”.²⁵⁷ Conseqüentemente, não há que se falar em suspensão do

256. Cf. Voto do relator no Recurso Especial 46.237 – Rio de Janeiro (94 8944-9) – DJ 17/02/1997.

257. No mesmo sentido, MARIA LEONOR LEITE VIEIRA: “O entendimento segundo o qual, com a suspensão da exigibilidade, está a Fazenda Pública impedida de efetuar o lançamento, por intermédio de auto de infração, assim, parece equivocado, pois que o lançamento *contido* na peça mencionada consubstancia

prazo decadencial do direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas, nesse caso, o que ocorre é a suspensão da *possibilidade* de lançar. Sendo cassada a medida, aplica-se a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado*, deslocando-se o início do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 173, I, do CTN.

Portanto, como já salientamos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta o prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário, salvo quando houver liminar impeditiva do exercício desse dever.

8.3.5. A tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco lançar

A ampliação do prazo de cinco para dez anos, proposta pelo STJ para o Fisco efetuar o lançamento no caso dos tributos sujeitos a pagamento antecipado, é objeto central desta tese. A proposição é nova, surgiu no meio da década de noventa: compulsando obras anteriores a 1995 não encontramos nem na doutrina²⁵⁸ nem na jurisprudência índices ou paralelo da arro-

um pretensão legítima do Fisco”. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 85.

258. Nada consta a respeito no 1º *Caderno de Pesquisas Tributárias* coordenado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que serviu de alicerce para o 1º Simpósio de Direito Tributário, realizado em 23 de outubro de 1976 e cujo foco temático foi justamente “Decadência e Prescrição”. Nele se encontram trabalhos de BERNARDO RIBEIRO DE MORAIS, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, EDVALDO BRITO, FÁBIO FANUCHI, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, LEONEL DE ANDRADE VELLOSO, NOÉ WINKLER, RAFAEL MORENO RODRIGUES, ROBERTO O. FREYTES, RUBENS APPROBATO MACHADO, SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA, YVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, PAULO DE BARROS CARVALHO e AIRES FERNANDINO BARRETO. Também em outro tomo, *Decadência e Prescrição*, publicado em 1976 pela Editora Resenha Tribu-

jada posição que vem orientando o STJ, que constituiu regra específica de decadência do direito de o Fisco lançar a partir da interpretação cumulativa dos prazos do Art. 150 § 4º e do Art. 173, I, do CTN.

Essa tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação surgiu quase como contrapartida da denominada tese dos dez anos de decadência do direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário, proposta também inovadora em relação aos padrões da época.

A inteligência dessa nova proposta é indiscutível, tanto que a doutrina registra debates e divergências com relação à sua interpretação.²⁵⁹ Por isso, pretendemos trazer à colação os

tária, não encontramos vestígios da abordagem hodiernamente proposta nos trabalhos apresentados por A. J. RÊLIO SEIXA PITANGA, FÁBIO FANUCCINI, FRANCISCO GONÇALVES CHAGAS, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, LUCIANO DA SILVA AMARO, MANOEL J. GOMES DOS SANTOS, RAFAEL MORENO RODRIGUES, RUY BARBOSA NOGUEIRA e SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA.

259. Assim, em desacordo com nosso entendimento conforme adscrevemos ao final da cita, MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA identifica problema terminológico na indigitada decisão: "pois aquilo que a doutrina denomina prescrição, neste acórdão foi denominado de decadência. Contudo, conceitualmente, a regra da decadência do direito de rever o lançamento (direito potestativo) foi mantida. E o mencionado período de cinco anos, cujo início deve ocorrer depois do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (de forma tácita ou expressa), o qual restou denominado também de decadência, quer significar em verdade o prazo para a ação de cobrança do crédito tributário que, na redação do Art. 174 do CTN, *prescreve* em cinco anos. E tanto é verdade que o segundo período de 5 anos se refere à cobrança do crédito tributário e não à sua constituição, que o recurso do INSS, no caso concreto do aresto, foi julgado procedente para que a *execução fiscal* (cobrança do crédito tributário) retomasse o seu curso". *A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial*, p. 90-1. Conforme adiantamos não podemos assentir com a proposta transcrita, a decisão sequer trata de prescrição nem é encontrável, no corpo do acórdão, qualquer menção ao Art. 174 do CTN (o que, admitimos, seria também desnecessário), tampouco o efeito reflexo do acórdão com relação à procedência da execução fiscal pode ser usado como *condição suficiente* da conclusão aduzida. Entenda-se: houve efeito no prazo prescricional, mas não porque o segundo

argumentos que fundamentaram essa decisão de modo claro e inteligível, evitando qualquer espécie de abordagem de conteúdo crítico que possa distorcer a inteligência do aresto.

8.3.5.1. O Acórdão e os argumentos do STJ

Apresentamos inicialmente a ementa do Acórdão do STJ que propôs a tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos dos tributos sujeitos a pagamento antecipado:

RECURSO ESPECIAL N. 58.918-5/RJ (95/0001216-2)
RELATOR: MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS
EMENTA:

TRIBUTÁRIO — CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA
— CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO —
DECADÊNCIA — PRAZO (ART. 173, I, DO CTN).

I - O Art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos,

período "se refere à cobrança do crédito"; não, trata-se de prazo decadencial do direito de lançar, ocorre, entretanto, que a dilação do prazo decadencial implica prolongamento do prescricional, o qual, por sua vez, tem como termo inicial, justamente, a constituição do crédito. Em suma, o alongamento do prazo de prescrição decorreu da distensão do prazo decadencial, reitere-se: não do fato da tese versar sobre prescrição, o que não é o caso.

Em sentido semelhante, mas sob supedâneo distinto, ESTEVÃO HORVATH em conferência proferida no XII Congresso brasileiro de direito tributário do Instituto GERALDO ATALIBA - IDEPE, transcrita na RDT 75, também parece entender que o segundo lapso referido pelo STJ é prescricional, quando afirma: "A partir disso se pode dizer, no máximo, que começa a correr prazo de prescrição. Não há mais que se falar em decadência. Ou seja, o prazo decadencial coincide com o prazo para lançar, ao contrário do que diz, infelizmente, acho eu, o STJ". *Mesa de debates "A decadência e prescrição"*, p. 23.

contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever o lançamento (Art. 150, § 4º).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.

DJU 19/06/95.

Transcrevemos o voto do relator, Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, com citação de dispositivos e destaques efetuados pelo próprio autor, essenciais para a apreensão da seqüência do raciocínio aduzido no referido acórdão:

A recorrente intentou a cobrança judicial de contribuições previdenciárias relativas aos meses contidos no período iniciado em outubro de 1974 e terminado em dezembro de 1975.

É oportuno registrar, desde logo, que se cuida de fatos geradores ocorridos antes da Emenda Constitucional n. 8/77.

O V. Acórdão recorrido declarou extinta a execução, porque, verbis:

“Assim, correspondendo o último alegado débito ao mês de dezembro de 1975, o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 1976 e se extinguiu em 1º de janeiro de 1981. Quando inscrita assim, em 17 de maio de 1983, data da inscrição da dívida, a decadência já se consumara”.(fl. 36).

Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual, seria possível consumir-se o lançamento;

b) de outra parte, a Autarquia afirma que o prazo decadencial inicia-se quando escoar o prazo deferido ao credor, para consumir o lançamento. Vale dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O Art. 173 do CTN expressa-se nessas palavras:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **poderia** ter sido efetuado;”

E prossegue o Ministro, em sucinta análise:

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo “**poderia**”, permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º do CTN:

O Art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O Parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

a) depois de expressamente homologado;

b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o *lançamento poderia ter sido efetuado* durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das conribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois “de primeiro dia seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso.

O voto merec transcrição não só pela qualidade de sua tessitura, objetiva e precisa, mas também pela força mobilizadora com que foi recebido pela comunidade jurídica: trata-se de decisão histórica que modificou radicalmente o entendimento de matéria de decadência, em função da interpretação do vocábulo *poderia* inscrito no Art. 173, I do CTN, que era praticamente pacífica desde a edição do CTN.

Decisão assim subverte a ordem das coisas: no reverso do que diz RECASÈNS SICHES.²⁶⁰ Ora, somos agora nós interpretes que intuimos não ser essa a melhor solução. Entrementes, como encontrar o caminho para o desenlaçar esta proposta exegética?

260. “O mejor dicho, en términos de mayor sinceridad, lo que hacía primero era buscar esa solución, la mas justa entre todas las posibles; y después se preocupada de ver cuál entre aquellos cuatro métodos podía servir para justificar esa decisión que ya de antemano había tomado *in mente*”. *Filosofía del derecho*, p. 631.

8.3.5.2. Primeira refutação da tese de dez anos: a impossibilidade de tratar o verbo modalizador *poder* como objeto de conduta

Segundo a argumentação do relator, o vocábulo *poderia* no Art. 173 do CTN permite a seguinte interpretação do Inciso I: “o lançamento não foi efetuado dentro do exercício do fato gerador, mas pode ser ainda efetuado no prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte”. Combinando esse dispositivo com o Art. 150 do CTN, o relator dá uma outra interpretação para o Inciso I: “o lançamento não foi efetuado no prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador, configurando, no último exercício do poder de lançar, a perda desse poder, a partir da qual contam-se mais cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte”.

Esta última foi a utilizada na nova interpretação proposta pelo STJ; aquela é a que tradicionalmente orienta a compreensão do dispositivo. Uma e outra designam momentos fácticos diversos: a primeira aponta (em linhas gerais) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *poderia ter sido efetuado*, i.é, para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato jurídico tributário; a segunda, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *deixou de poder ser efetuado*, i.é, na objetiva redação da ementa do julgado, para o primeiro dia do ano posterior àquele “em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150 § 4º)”.

Damos, aqui, um exemplo da consequência desse julgado na contagem do prazo decadencial. Suponha-se que o fato gerador de tributo sujeito a “pagamento antecipado” tenha ocorrido no dia 01/06/2000, sem que houvesse pagamento. Segundo a primeira interpretação, o prazo de cinco anos começa a partir de 01/01/2001. A aplicação da segunda interpretação tomaria, como inicial, o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que se expirou o poder de lançar (direito potestativo), que

contado do fato jurídico tributário, conforme determinação do Art. 150 § 4º, seria 01/01/2006. Assim, nesse caso específico, o prazo de decadência seria, ao todo, de dez anos e seis meses: cinco anos entre o fato gerador (01/01/2000) e a extinção do “direito potestativo de lançar” (31/05/2005), seis meses entre a extinção desse direito e a data do primeiro dia do exercício subsequente (01/01/2006), e mais cinco a contar desse primeiro dia do exercício seguinte ao termo desse direito. A decadência, assim, operar-se-ia em 01/01/2011.

Defende o indigitado aresto que *poderia*, numa interpretação sistemática, exige o cotejo do “Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º do CTN”. Baseado apenas no Art. 173, o acórdão outorga a *poderia* o sentido de “seria lícito” e, portanto, o sentido de que *o lançamento não foi efetuado*. Baseado nos dois dispositivos juntos, o acórdão outorga a *poderia* o sentido de que “já não é mais lícita a prática do lançamento” e, portanto, o sentido de que *o lançamento não pode mais ser efetuado*. Ou seja, propõe uma situação de “poder que não pode mais”. Reside aí o primeiro problema dessa decisão. No direito, “poder” não é conduta, é *modalizador*²⁶¹ de conduta: *poderia fazer, poderia comprar, poderia vender, poderia negociar, poderia lançar*; nunca *poderia poder*. O *poder* é modalizador da conduta; o *lançar*, a própria conduta (verbo modalizado). Em suma, *poderia*, seja no “condicional”, ou futuro do pretérito,²⁶² seja em qualquer outro tempo ou modo

261. Cf. DIANA LUZ PES SOA DE BARROS, *Teoria semiótica do texto*, p. 43.

262. NAPOLIEÃO MENDES DE ALMEIDA no prefácio da *Gramática metódica da Língua Portuguesa* crítica, inconformado, a Portaria n. 36, de 11/05/1959 (DOU) que prescreveu a terminologia de “futuro do pretérito” ao condicional, cujo surgimento — segundo registra no *Dicionário de questões vernáculas*, p. 220 — é de autoria de um professor espanhol de Dom Pedro II. Está o direito outra vez criando suas próprias realidades e ressalte-se, agora, em relação à própria Língua. Isso sugere que o direito tem poder sobre a Língua, e o tem, mas não se pode olvidar: a Língua é o código que constitui a linguagem do direito e sem linguagem não há direito. É o direito se autoconstituindo em evidente realização da Teoria da Autopoiesis, trazida a nós por PAULO DE BARROS

verbal, é qualificador da conduta de lançar, não é a própria conduta. Portanto, o *poderia* como o *poder-que-não-pode-mais* é imprestável na função demarcadora de prazo decadencial, dislate que submeteria o direito ao indesejável fenômeno da *recursividade*, como veremos adiante.

Na Lógica Jurídica, segundo LOURIVAL VILANOVA,²⁶³ o esquema da norma jurídica é: *se H, então C*, em que *H* é hipótese e *C* consequência. Na consequência, modaliza-se a conduta como sendo obrigatória (Op), permitida (Pp) ou proibida (Vp). Modalizadores — *sincategoremas* ou *functors*, na *Lógica Clássica* — são invariáveis operacionais que qualificam a conduta, articulando internamente o enunciado proposicional. São termos incompletos, que, por si só, não podem produzir sentido: prescrever “é obrigatório” sem designar a conduta objeto dessa modalização, é não dizer juridicamente nada.²⁶⁴ Conforme adverte PAULO DE BARROS CARVALHO, o direito incide sobre o ser da conduta, não isoladamente sobre seu modalizador. O direito regula condutas humanas, não *functors*.

Assim, os modais criam novas modalidades sobre a conduta de lançar: *é proibido* lançar,²⁶⁵ *é permitido* lançar e *é obrigatório* lançar. A conduta modalizada, veja-se, é ainda conduta (a proibição de lançar, a permissão de lançar e a obrigação de lançar). Não o é, entretanto, o modalizador desvinculado da conduta, porque modalizador não é comportamento. Sendo

CARVALHO, presente na cosmovisão de LOURIVAL VILANOVA, intuída por HANS Kelsen, descoberta por Maturana e Varela, sistematizada por Niklas Luhmann e sustentada admiravelmente por Marcelo Neves e Celso Fernandes Campilongo.

263. *Causalidade e relação no direito*, p. 55 e ss.

264. Note-se que, em *É proibido proibir*, de Caetano Veloso, o segundo *proibir* é conduta, o “comportamento de proibir”, sendo o primeiro o modalizador, este sim invariável, constante, como sincategorema qualificador do segundo.

265. Cf. LOURIVAL VILANOVA, *Estrutura lógicas e sistema do direito positivo*, p. 9-10.

assim, a norma que tem como conseqüência a decadência toma, como hipótese, o descumprimento da conduta de lançar, nunca a extinção do poder (permissão), que modaliza a conduta de lançar.

Eis o vício insuável em que incorreu o acórdão. O relator deixou de tomar como hipótese a conduta de lançar modalizada pelo poder para eleger o poder extinto, qual fosse conduta, como referencial inicial da contagem do prazo para instaurar uma nova conduta de lançar modalizada por um novo poder. Com isso, deslocou a incidência da regra decadencial da *conduta omissiva* de lançar para o *estado jurídico* da perda do poder.

8.3.5.3. Segunda refutação da tese de dez anos: a recursividade gerada pelo uso indevido do verbo modalizador *poder* como objeto de conduta

Recursividade, segundo JEAN DUBOIS, é “a propriedade do que pode ser repetido de modo infinito”.²⁶⁶ Imagine-se — o exemplo é de CHARLES SANDERS PEIRCE — um mapa de tal forma minucioso que a cada ponto do país corresponde um ponto no mapa. Ora, “uma vez que todas as coisas da superfície do país estão representadas no mapa, e que o mapa ele próprio se encontra nessa superfície, ele também será retratado no mapa, e neste mapa do mapa todas as coisas na superfície do país são discerníveis, incluindo o próprio mapa com o mapa do mapa dentro de sua fronteira. Assim existirá, dentro do mapa, um mapa do mapa, e dentro deste, um mapa do mapa do mapa, e assim por diante, *ad infinitum*”.²⁶⁷ Outro exemplo, “realmente” doméstico de “recursividade”, citável aqui no

266. No mesmo sentido, A. J. GREIMAS & J. COURTES, *Dicionário de semiótica*, p. 374.

267. *Conferências sobre pragmatismo*, p. 27.

Brasil como em Portugal, é o da lata de azeite da marca Maria. Nela, na lata, há o desenho de uma mulher, a qual suponhamos chamar-se Maria, que segura uma outra lata de azeite Maria, esta Maria, menorzinha, segura outra lata na qual figura a imagem dessa mesma Maria, segurando, por sua vez, outra lata e assim se seguem, sucessivamente, Marias e latas, *ad infinitum*. Tal qual espelho frente outro espelho, tão ao gosto de BORGES, e que, indo ao Rio, podemos vislumbrar na tradicional confeitaria Colombo.

A mesma recursividade do mapa, dos espelhos contrapostos e da lata de azeite Maria se verifica na interpretação que HUMBERTO GOMES DE BARROS deu ao vocábulo *poderia*. Ao deslocar a incidência da regra decadencial da *conduta omissiva* de lançar para o *estado jurídico* da perda desse poder, a Administração toma o reconhecimento da perda de seu poder como hipótese para o surgimento de novo poder, em prazo subsequente, de modo que, ao cabo dessa “nova” competência, se dá, novamente, outro *poderia*, que, outra vez, faz iniciar prazo para lançar, ao término do qual outra ocorrência do malsinado *poderia* inauguraria outro prazo, e outro, e outro, *ad infinitum*: poder gerando poder em insana circularidade.

Imagens assim, infinitas, são auto-suficientes. Servem bem aos sonhos e aos poetas, que tanto gostam de espelhos, mas não ao direito. Direito que tanto não quer ser infinito, eterno, que ele mesmo cuida de se extinguir, por exemplo, mediante a decadência e a prescrição. O direito não compadece o infinito.²⁶⁸

Esta *recursividade* não escapou à percepção de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR²⁶⁹ nem ao espírito

268. Ressalte-se, a alegada “imprescritibilidade” dos direitos da personalidade também é finita: extinguem-se com a morte.

269. “(...) contar o prazo daquela outra modalidade a partir do exercício seguinte àquele em que se consumou o prazo para realização do lançamento por homologação seria incorrer numa espécie de petição de princípio: se o prazo de uma modalidade (“A”) principiasse após o esgotamento do prazo da outra (“B”), nada

analítico de LUCIANO DA SILVA AMARO:²⁷⁰ “Aliás, se é assim, se são cinco anos a partir do último ano em que o Fisco poderia lançar, por que não quinze? Porque no último dos dez anos ele também pode lançar. Ora, se ele pode no último dos dez, que tal dar mais cinco, e aí vamos a quinze? E se dermos mais cinco, no último dos quinze ele também poderá lançar. Ora, meu Deus, é o ‘poderá’ primeiro que acontecer no tempo e não o último ‘poderá’”.

Ocorre, como assinala A. J. GREIMAS, a “recursividade é teoricamente infinita no campo da competência”.²⁷¹ No programa narrativo relativo a essa forma de interpretação do Art. 173, I do CTN, o destinador-manipulador (Administração) condiciona a ocorrência de outro programa narrativo, o reconhecimento do fim de sua competência para lançar, como pressuposto para atribuição de nova competência modal ao sujeito destinatário do lançar (a própria Administração). *Poder*, assinala FRANCISCO DA SILVA BORBA²⁷² indica estado, e se o poder é estatal, é estado conferido pelo próprio Estado, estado prescrito pelo Estado. Como pode o Estado tomar o estado que ele próprio se lhe atribui qual conduta hipotética de regra que lhe confere, a ele próprio, novo estado de poder: poder implicando poder.

obstará a que, esgotado o prazo da primeira (“A”), também principiasse o prazo de um novo lançamento (“C”) e assim ao infinito. Ou seja: o prazo decadencial só principiará após o prazo decadencial!”. *Sobre a decadência do crédito tributário*, p. 81-2.

270. E assim prossegue sua conferência sobre o tema, no XII Congresso brasileiro de direito tributário do IBET, conforme texto transcrito na revista RDT 75: “E mais: só é o primeiro poderá que desencadeia a regra do artigo 173, inciso I, quando for o caso da regra, e se é o caso da exceção, não é o caso da regra, e se é o caso da exceção tenho de contar o prazo do dia do fato gerador, nem de 1º de janeiro do ano seguinte e nem, muito menos, de 1º de janeiro do sexto ano, que é o seguinte ao cabo dos cinco, dentro do qual o Fisco deve lançar e não começar a olhar o relógio para saber que dia vai começar o prazo para ele exercer o direito de lançar”. *Mesa de debates “A”: decadência e prescrição*, p.

271. *Dicionário de semiótica*, p. 374.

272. *Verbetes poder, Dicionário gramatical de verbos*.

Sob outra óptica, seguindo a intuição jurídica de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES,²⁷³ vislumbramos a conexão dos aludidos programas narrativos e de performance, estudados na Teoria Semiótica do Texto, com a proposta de NORBERTO BOBBIO²⁷⁴ que classifica o direito em normas de estrutura e normas de conduta. Só há norma de estrutura onde houver transitividade de competência, ou seja quando o sujeito destinador-manipulador (Administração) transferir ao sujeito-destinatário (autoridade administrativa) a conjunção (\cap) com o poder jurídico de fazer. De outra parte, percebemos que o dever jurídico de lançar do agente administrativo em face da Administração não é disciplinado por norma de estrutura, mas norma de conduta, tanto que a sanção é a tipificação de crime de responsabilidade (*ex vi* do parágrafo único do Art. 142 do CTN). Portanto, a decadência decorre da omissão da conduta de o Fisco produzir o ato de lançamento num determinado lapso temporal, determinando a disjunção (\cup) da autoridade com o direito de efetuar o lançamento, ou seja, a decadência é norma que se propõe, no nexo de causalidade jurídica, à norma de estrutura de competência administrativa. Essa visão concilia a proposta de BOBBIO com a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO,²⁷⁵ para quem o problema dessa classificação reside na circunstância de que o direito sempre se ocupa com o ser da conduta (comportamento). A norma é de comportamento ou estrutura, não em razão de descrever ou não conduta, mas em função da possibilidade de inovar o ordenamento, produzindo novas regras. Daqui também é observável que o STJ pretendeu

273. Em conferência proferida no Curso de especialização em direito tributário do IBET/IBDT.

274. “Em todo ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe outro tipo de normas, que costumamos chamar de *norma de estrutura ou de competência*. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 33.

275. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 37.

tomar a regra extintiva do direito de lançar como nova regra de competência, atribuindo ao não exercício da regra de estrutura outra regra de estrutura, e outra, e outra, enclausurando-se nessa seqüência.

Além do inexorável problema lógico de pretender tomar o modalizador *poder* como conduta, além de desvirtuar a finalidade do dispositivo, que é extinguir o direito de lançar, e não eternizá-lo, tal interpretação esbarra num problema prático: como a prescrição inicia, ordinariamente, com o termo da decadência, o preceptivo do Art. 195, parágrafo único do CTN obrigaria o contribuinte a guardar para sempre todos os documentos. Reiteramos: o direito não compadece a eternidade.

8.3.5.4. Terceira refutação da tese de dez anos: a inaplicabilidade do Art. 150 § 4º

O juízo do intérprete interpõe-se entre a lei e a decisão, que se manifesta necessariamente numa estrutura condicional: se o fundamento, então o dispositivo; se o fato, então a obrigação; se a hipótese, então o consequente; se o descritor, então o prescriptor. Há lógica no direito, é certo, mas — sentencia LOURIVAL VILANOVA — “a Lógica não é suficientemente potente para ir à concreção material da experiência jurídica. Da experiência integral, isola, como temático, o formal, o sintático das estruturas propocionais das normas. Tão-só”.²⁷⁶ Como adverte, desde o início, na introdução do *Estruturas lógicas e sistema do Direito Positivo*, “O reducionismo, da norma ao fato (sociologismo), da norma positiva à norma ideal (jusnaturalismo), dos valores e normas às estruturas lógicas (logicismo) é sempre um desconhecimento da experiência integral do Direito. (...) Há um *quantum* de lógica no Direito positivo, mas o

276. *Estruturas lógicas e sistema do direito positivo*, p. 248.

Direito é mais que lógica”.²⁷⁷ Por isso, recorda: “quando os juristas da escola da exegese pensavam que somente com a Lógica o juiz podia decidir os casos controvertidos da vida cotidiana, não procediam como Mr. Jourdan, que fazia prosa sem o saber: acreditavam fazer Lógica, mas faziam outra coisa sem o saber. Faziam interpretação e aplicação do Direito positivo, que se não consomem no formal do silogismo, sem valorações e sem referências à realidade social subjacente”.²⁷⁸

E o inverso também é verdadeiro. O juiz — no esforço do ato de decidir, valorando e cotejando direito e realidade, para dali proferir a sentença, quer queira quer não, e mesmo sem o saber, — faz lógica. O sentido é escravo da lógica. E o contrário, também. E o que não tem lógica? Ora, se conseguíssemos dizê-lo, já teria!²⁷⁹

A estrutura lógica das normas dispostas no indigitado acórdão do STJ é reveladora. O relator edifica, a partir de dois dispositivos do Código Tributário Nacional, duas normas jurídicas encadeadas sucessivamente. Na primeira, a hipótese congrega os seguintes aspectos: (i) o tributo sujeito ao pagamento antecipado, (ii) o pagamento não efetuado e (iii) o fluxo temporal de cinco anos, contados da ocorrência do fato tributário; o consequente é a extinção do “direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150 § 4º)”.²⁸⁰ Na

277. *Estruturas lógicas e sistema do direito positivo*, p. XXII.

278. *Estruturas lógicas e sistema do direito positivo*, p. 248.

279. O racional é a diferença específica que nos destaca do reino animal. Afinal o homem, ainda que negue, é *animal racional*. Calha aqui o exemplo colacionado por HUGO DE BRITO MACHADO, segundo o qual havia dois amigos: um médico-cirurgião, outro médico-psiquiatra. O primeiro provocava o segundo dizendo que ele sim era médico e o outro mero psicólogo, pois mexia com idéias, com a cabeça, com devaneios e sonhos... isso lá é medicina! Ao que o segundo, prontamente retrucou: — Dê graças, meu amigo, à Psiquiatria, pois, é o único ramo da Medicina que a diferencia da Veterinária. *Notas taquigráficas de conferência proferida em Curso sobre os problemas do salário educação, organizado pela Dialética*.

280. Cf. item III da ementa do julgado.

segunda norma, a hipótese é, justamente, o efeito da primeira regra, quer dizer, (i) o *fato da extinção do direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento* e (ii) o fluxo temporal de cinco anos, contados, agora, do primeiro dia do exercício subsequente ao da extinção; o conseqüente, aqui, é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, mediante o lançamento de ofício (*caput* do Art. 173 do CTN).

Pode-se reduzir a cois os problemas fundamentais na estrutura dessas duas normas, postas pelo aludido aresto. O primeiro deles é o fato de que a segunda regra de decadência tem como hipótese o conseqüente da primeira regra de decadência, supondo que essas duas regras de decadência se apresentem em relação de causalidade: decadência implicando decadência. Ocorre que não se pode aplicar duas regras de extinção cumulativamente. O segundo problema é a incoerência entre parte da hipótese da primeira regra (não se efetuou nenhum pagamento) e seu conseqüente (a revisão e a homologação do lançamento): se não houve pagamento antecipado, não há o que rever ou homologar. O ato de rever supõe algo a ser visto por uma segunda vez: se o sujeito passivo nada fez, não há o que rever. E, ainda que houvesse, *rever* aqui significaria "fazer o lançamento de ofício", recaindo naquela recursividade que aludimos no item anterior: cinco anos para lançar, mais cinco anos para lançar, mais cinco e cinco. O ato de homologar, conforme dicção do Art. 150 § 4º do CTN, pressupõe o efetivo pagamento antecipado, e o chamado "lançamento por homologação", sem pagamento, fica sem objeto.²⁸¹

281. Neste sentido, diz PAULO DE BARROS CARVALHO, "(...) homologação é certidão de óbito". *Curso de direito tributário*, p. 283. Também LUCIANO AMARO: "Sem que haja antecipação de pagamento, não pode haver lançamento por homologação". *Lançamento por homologação e decadência*, p. 30. E LÚCIA VALLE FIGUEIREDO: "no chamado autolancamento, que, na verdade, não é lançamento, o sujeito passivo paga o tributo para, posteriormente, o sujeito ativo declarar ou não a extinção da obrigação tributária". *Curso de direito administrativo*, p. 137. E, ainda, RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 242.

Diante da falta de pagamento antecipado, apenas duas regras seriam aplicáveis: a que denominamos (i) *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado* [Item 8.2.1] e (ii) a *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação* [Item 8.2.2]. Entretanto, como não há notícia, no suporte do Acórdão, de qualquer notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, então somente a primeira regra é aplicável ao caso.

Relembramos que essa regra apresenta como hipótese a circunstância em que a legislação não prevê o pagamento antecipado (Art. 149, I do CTN) ou, ainda que o determine (*caput* do Art. 150 do CTN), supõe que este não seja empreendido no prazo previsto e que não haja notificação (parágrafo único do Art. 173 do CTN), de tal forma que o *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em tenha ocorrido o evento tributário. Seu conseqüente é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

Tomemos o caso concreto julgado. O fato jurídico tributário da mais antiga das contribuições ocorreu em outubro de 1974. Como não houve pagamento antecipado nem notificação, o *dies a quo* do prazo decadencial foi 1º de janeiro de 1975 e o termo final do direito de lançar deu-se em 31 de dezembro de 1979. Sendo assim, ocorrido após esse termo, o lançamento que ensejou a inscrição da dívida seria extemporâneo.

8.4. Formas jurídicas de constituição do crédito tributário refratárias às regras de decadência do direito do Fisco

O lançamento tributário, no Sistema Tributário Brasileiro, não é a única forma de constituição do crédito tributário. O crédito poderá ser constituído, ainda, segundo o CTN, pelo ato de formalização do sujeito passivo naqueles tributos cuja legislação atribua ao particular o dever de antecipar o paga-

mento, sem prévio exame da autoridade administrativa. É, embora em casos muito específicos, também pela via judicial, mediante decisão de mérito que expressamente constitua o crédito tributário.

8.4.1. Crédito constituído pelo particular

Do mesmo modo que a autoridade administrativa se vê obrigada a efetuar o lançamento tributário, a legislação tributária prescreve ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito para efeito de realizar o pagamento antecipado e viabilizar, ao Fisco, o exercício de sua atividade controladora. Não basta, nesta hipótese, que o particular pague, é essencial que se constitua o crédito, identificando-se o sujeito ativo, o sujeito passivo e o fato jurídico que lhe serve de fundamento. Sem esses dados, objetivados documentalmente — mediante os suportes eleitos pelas regras que disciplinam sua formalização (livros de controle, guias de arrecadação etc)²⁸² — o crédito tributário, juridicamente, não existe. É, pois, por intermédio desse ato do particular que se formaliza em linguagem prescritiva o “crédito tributário” nos chamados “lançamentos por homologação”.²⁸³ Ora, se o sujeito passivo aplica as normas que prescrevem os deveres instrumentais, enunciando a ocorrência e a data do fato tributário, o dever de pagar um determinado valor a título de tributo, o sujeito ativo titular desse direito e o sujeito passivo;

282. Também para ESTEVÃO HORVATH a *autoliquidación* só produz efeitos jurídicos quando materializada em um ato ou documento concreto. *La autoliquidación tributaria*, p. 14.

283. Sobre a preferência técnica do “autolancamento” na aplicação da lei tributária, v. ESTEVÃO HORVATH, *Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro*, p. 31.

então, concluímos: o produto deste ato constitui crédito tributário.²⁸⁴

Entre as seis regras de decadência que construímos a partir dos critérios positivados no Código Tributário Nacional, cinco delas têm por objeto o direito de o Fisco lançar; a sexta, o direito de crédito do próprio Fisco. Nenhuma delas cuida do crédito formalizado pelo particular, que, se não houver sido extinto, poderá ser normalmente cobrado no processo executivo fiscal.

8.4.2. Crédito constituído pela via judicial

Discutimos aqui a possibilidade de o Poder Judiciário, exercendo a tutela jurisdicional, constituir o crédito tributário, descartando a necessidade de ato administrativo específico da Fazenda Pública, com base no seguinte voto de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LEI N. 7.799/89. ALEGAÇÃO POSTERIOR DE OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA ENQUANTO PERCORRIA O PROCESSO *INTER JUDICIAL*. IMPROVIMENTO.

I - Prejudicial de decadência refutada em face de ter sido ajuizada ação declaratória com cautelar incidental

284. Inteligência diversa é a de ALBERTO XAVIER, para quem a “elaboração dos referidos documentos, de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação deles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle de legalidade dos pagamentos efetuados”. *Do lançamento tributário*, p. 74.

de depósito. Ademais, o objeto da declaratória é a certeza jurídica da relação controvertida.

II - O depósito suspensivo da execução distingue-se do depósito para suspensão da exigibilidade da obrigação tributária. Somente àquele veda-se o levantamento antes do trânsito em julgado da sentença, já que imposto por lei.

III - Desnecessidade de o Fisco praticar o ato administrativo de *lançamento* ou outro equivalente, se a relação jurídica está sendo discutida em juízo. Inutilidade do lançamento para possibilitar a defesa do contribuinte que, judicialmente, está a discutir todos os aspectos da relação jurídica e, além disso, deposita, mensal e discriminadamente, as importâncias discutidas.

IV - Se é verdade que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito não inibe a atuação do Fisco, na hipótese *in loco* seria desnecessário o lançamento. Inocorrência de preclusão administrativa.

V - Refutada a decadência, examina-se a tese de mérito e esta não socorre o contribuinte.

VI - A conversão em BTN fiscal do valor do IPI não constitui majoração do tributo, mas, sim, mera atualização.

VII - Na verdade, o contribuinte de direito apropria-se do direito do contribuinte de fato em data anterior àquela em que se deve pagar o IPI. Confirmam-se os arestos de ns. AMS 91.02.004945/RJ; AMS 90.05.001885/PE; AMS 92.03.076345/SP; EDAMS 90.02.23139/RJ; AMS 95.03.027998-7).

VIII - Apelação improvida.

Apelação cível n. 3315522 — REG. N. 96.03.060402-0
RELATORA: JUÍZA LÚCIA FIGUEIREDO

Norma primária — regra-matriz tributária — e norma secundária — oriunda de norma de direito processual objetivo — compõem, dentro de modelo simplificado, a bimembridade

da norma jurídica completa. Esta e aquela são interdependentes, diz LOURIVAL VILANOVA: “a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”.²⁸⁵ Entre uma e outra, não obstante, se interpõe norma que disciplina o direito ao contencioso administrativo e que também é primária. Assim, elo pós elo, entrelaçam-se tais regras, formando o fluxo da causalidade jurídica, tendente, mas só tendente, ao mundo das condutas intersubjetivas.

Para valer-se da coação, o sujeito do direito “reveste-se de capacidade processual, que advém *como efeito da incidência de norma processual*; do mesmo modo, o sujeito passivo investe-se de capacidade processual para se opor. Ao direito de ação contrapõe-se o direito de defesa. No exercício de um ou de outro, os sujeitos dirigem-se ao Estado-juiz, com este, constituindo relação: o exercício do direito de ação provoca no órgão julgador o dever jurisdicional de acolher o pedido, o dever de praticar o ato processual — despachar e mandar citar o sujeito passivo”.²⁸⁶ Objeto comum de ambos, sujeito ativo e passivo, é a prestação jurisdicional do Estado demarcada no pedido da ação proposta.

8.4.2.1. A decisão declaratória como artificialidade do direito para produzir certeza a partir da incerteza

Nas sentenças cuja eficácia é meramente declaratória de existência ou de inexistência de relação jurídica, a declaração, sublinha LOURIVAL VILANOVA, “não lhe suprime o caráter de ato de império estatal, como vontade jurisdicional, nem confere à sentença a forma lógica de enunciado descritivo. É enunciado prescritivo, representa *preceito* (como advertem

285. Cf. *Causalidade e relação no direito*, p. 124.

286. *Idem*, *ibidem*, p. 124-5.

LIEBMAN e PONTES DE MIRANDA)”.²⁸⁷ Antes da sentença declaratória, está o que ainda não é jurídico, a incerteza. No momento em que a sentença se efetiva, constitui-se o direito e, portanto, a certeza. A declaratividade na sentença é artificialidade inventada pelo direito para produzir certeza a partir da incerteza. O direito não reconhece ou declara direitos, cria-os no presente da decisão, induzindo à crença de que há um direito já constituído no passado e à ilusão de que a decisão judicial é unívoca, predeterminada e certa: como disse RAFFAELLE DE GIORGI, “Direito e Estado resistem ao tempo porque mediante o controle do presente, controlam o futuro”.²⁸⁸

Como notou CELSO FERNANDES CAMPILONGO,²⁸⁹ há contrasenso na própria expressão “decisão declaratória”: se realmente é declaratória, não cabe decisão, só mera revelação; agora, se realmente é decisão, e o horizonte do decidir exige outra ação diferente da ação ou fato passado, objeto da declaração que se pleiteia, então, aqui, não se há de cogitar em “declaração”, mas de formação orientada por uma nova vontade. A ação de decidir implica a *constituição* de uma decisão, síntese do ato e do produto de decidir.

Aliás, a contradição estende-se aos efeitos da decisão declaratória: de um lado, sustenta-se como declarativa, na medida em que, apesar de reconhecer a inexistência da relação jurídica tributária, admite que o crédito que constituído por ato de lançamento anterior à sentença, subsiste e é eficaz enquanto não for expurgado pelos meios processuais adequados;²⁹⁰ de outro, impõe-se como constitutiva, na medida em que o lançamento praticado posteriormente à sentença declaratória, relativo aos mesmos fatos abrangidos pela sentença, padece de “ilegali-

287. Idem, ibidem. p. 127.

288. *Direito, democracia e risco: vínculos com o futuro*, p. 67.

289. *A posição dos tribunais no centro e na periferia do sistema mundial*, p. 5.

290. Cf. ALBERTO XAVIER, *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 365.

dade originária, por descumprimento da sentença, que tem força de caso julgado entre as partes”.²⁹¹

Ora, se lançamento anterior não pode ser desfeito porque o efeito da sentença é meramente “declaratório”, pelo mesmo motivo, não se pode imprecisar de “ilegalidade originária” lançamento posterior; tampouco se excogitar em “descumprimento” da sentença, descumpre-se lei, descumpre-se obrigação, descumpre-se dever; descumpre-se preceito; não declaração.²⁹² Há sincretismo de critérios aqui: efeito declaratório para o lançamento *anterior*; efeito constitutivo, para o *posterior*.

8.4.2.2. A sub-rogação da competência para aplicar o direito tributário material

O órgão jurisdicional é titular do poder de aplicar o direito ao fato alegado, que advém das normas processuais e constitucionais que lhe demarcam a competência. Em relação à Administração Pública, o juízo só é instado a decidir porque é provocado. Assim, satisfeitos os pressupostos e as condições do direito de agir, investe-se o órgão jurisdicional de competência para decidir a contenda, aplicando o direito material ao fato.²⁹³

Obtida a decisão, opera-se a eficácia processual por via oblíqua: impede-se a relação material de percorrer, outra vez, o caminho

291. Idem, ibidem. p. 362.

292. Cf. verbetes *cumprir e descumprir*, CAUDAS AULETE, *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*.

293. Nesse diapasão, entende PASQUALE RUSSO que o “juiz se debruça sobre o mérito, fixando diretamente o montante do imposto, através de sentença que se substitui ao ato de lançamento, o qual funcionará não como objeto, mas como mero pressuposto do processo”. *Diritto e processo*, p. 368-9, apud ALBERTO XAVIER, *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 354.

da cognição jurisdicional, pois sobre ela já se pronunciou o órgão julgador.²⁹⁴

Se se permitisse novo lançamento sobre o mesmo direito material, a eventual impugnação judicial desse ato esbarcaria na preclusão, pois é um sem sentido-jurídico inserir cumulativamente, num único ordenamento, o produto da aplicação da mesma norma ao mesmo fato duas vezes. Por isso, como ensina ALBERTO XAVIER, veda-se o “exercício cumulativo dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação (...)”. O princípio da não cumulatividade opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina *ex lege* a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.²⁹⁵ Logicamente, como a norma processual, que é secundária, pospõe-se à norma primária do processo administrativo, o sentido da causalidade jurídica flui desta para aquela, admitindo-se assim que sobre o mesmo direito, sequencialmente, se manifeste primeiro a via administrativa e depois a judicial, esta sobrepondo-se àquela, mas não o inverso. A coisa julgada no processo judicial não pode ser objeto do procedimento administrativo.²⁹⁶

Ora, quando o próprio sujeito passivo prefere a via judicial à administrativa e, antecipando-se a qualquer procedimento fiscal, ajuíza ação declaratória objetivando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica a fim de obter a “declaração” do direito, ele fica obrigado a sujeitar-se à prestação jurisdicional, independentemente do percurso do prazo decadencial. Incon-

formada, LÚCIA VALLE FIGUEIREDO²⁹⁷ afirma que o fato de chegar, “ao fim e ao cabo da outorga da prestação judicial, à conclusão que se operou a decadência, seria, a meu entender desprezar-se todo o contexto sistemático sobre o qual deve incidir a interpretação, chegar-se à negação da necessidade e da utilidade da prestação jurisdicional. Demais disso, seria entender-se possível interpretar o ordenamento jurídico com apenas u’a norma, a do Art. 173 do Código Tributário Nacional”. Colaciona, em seguida, acórdão da lavra do Ministro ARI PARGENDLER:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. DISCUSSÃO A RESPEITO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, ANTES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A antecipação da controvérsia, pelo contribuinte, a propósito da obrigação tributária, exclui a hipótese de que, no decurso do processo judicial, em razão da demora no respectivo julgamento, a Fazenda Pública decaia do direito de constituir o crédito tributário.

Recurso especial não-conhecido. (Resp n. 46.237-RJ, 2ª T., v.u.j. 13.12.96).

E conclui: “Em face de todos esses motivos expostos, por não reconhecer a prejudicial de decadência, passo ao exame da tese jurídica, tal seja, a discussão acerca da Lei 7.799/89, arts. 67, 68 e 69, e não a destaque por ser a decadência também matéria de mérito”.

Na ação declaratória de negativa de existência de relação jurídica tributária com a efetivação de depósito, a decisão denegatória que “declarar” a existência da relação jurídica tributária, identificando o sujeito ativo, sujeito passivo, a base de cálculo e alíquota, não só constitui o crédito tributário, dispensando, por conseguinte, a prática do lançamento tributário, como também extingue o crédito tributário, mediante a conver-

294. Cf. LOURIVAL VILANOVA, *Causalidade e relação no direito*, p. 139.

295. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 285.

296. Pois o revestimento formal da decisão desse novo procedimento daria ensejo a outro processo jurisdicional, caracterizando infinita circularidade

297. Voto da relatora no processo suso citado.

são do depósito *ex vi* do inciso VI, do Art. 156, do CTN. Como são vários os objetos possíveis de uma ação declaratória,²⁹⁸ é preciso deixar claro que apenas quando todos os elementos integrativos do crédito tributário forem identificados na decisão é que a ação declaratória terá o condão de constituir o crédito sem necessidade de lançamento, não havendo, portanto, decadência.²⁹⁹

8.4.2.3. A decadência do direito de o Fisco lançar não alcança o crédito formado judicialmente

A conformação da norma jurídica em sentido estrito será sempre a síntese, positiva e negativa, do direito como um todo. O contrário significa a fragmentação do sentido, induzindo outro sentido. O fenótipo da norma é determinado pelo genótipo do ordenamento jurídico. Da norma chega-se ao ordenamento, do ordenamento chega-se à norma.³⁰⁰ Por isso, se é

298. O caso examinado tem como objeto o reconhecimento da relação jurídica, mas outras ações declaratórias podem tratar apenas da existência de fato, ou de dispositivo relativo ao sujeito ativo, passivo, base de cálculo ou alíquota. É bom notar, contudo, que PONTES DE MIRANDA já decretou que a "espécie única de ação declaratória com respeito a fato (= acontecimento do mundo fático) é a concernente, e.g., à declaração da falsidade ou autenticidade de documento". *Tratado das ações*, vol. 1, p. 133.

299. Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO afirma: "O lançamento, existindo o depósito, além de desnecessário para evitar a decadência do direito de lançar, é desnecessário como instrumento destinado a viabilizar a cobrança porque encerrado o processo com decisão favorável à Fazenda Pública o depósito é convertido em renda, e por esta forma extinto o respectivo crédito tributário, nos termos do Art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional", *Lançamento para evitar a decadência*, p. 67.

300. Foi pela mão de LUHMANN, lembra JOSÉ ENGRÁCIA ANTENUS, em prefácio ao livro de GUNTHER TEUBNER, que a transposição e aplicação da Teoria da Autopoiesis, desenvolvida por MATURANA e VARELA no âmbito da Biologia, alcançou o domínio das ciências jurídicas e sociais. "Graças a este pensador, tal teoria deixou de ser concebida unicamente como teoria do conhecimento para se tornar um modelo teórico geral aplicável ao fenômenos sociais:

verdade que com apenas um dispositivo não se pode interpretar o ordenamento jurídico, como observa LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, é também verdade que a partir de um único dispositivo, desde que contextualizado com os demais, pode-se construir mais de uma regra.

Foi assim que obtivemos, a partir do Art. 173 do CTN contextualizado com os outros dispositivos que tratam de decadência do direito do Fisco, as seis regras de decadência que tentaremos aplicar a um caso hipotético, em que o sujeito passivo ajuizou ação declaratória com depósito judicial pleiteando o reconhecimento da inexistência da relação jurídica tributária e, tendo obtido decisão denegatória, quis lançar mão do expediente da decadência como hipótese extintiva do crédito formado na via judicial.

A única das seis regras mencionadas que trata da extinção do crédito é a *regra da decadência do direito de crédito do Fisco*, que não é aplicável a esse caso porque tem por suposto lançamento extemporâneo. As outras cinco fazem ver que, em qualquer outra circunstância, a decadência do direito de constituir o crédito não extingue o próprio crédito, mas apenas duas delas são aplicáveis, porque prevêm a falta de pagamento antecipado: a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado* e a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*. Ambas podem ser aplicadas pelo juízo, extinguindo expressamente o direito de o Fisco lançar, sem com isso afetar o crédito regularmente formado no exercício da jurisdição, pois atingem o *direito administrativo de o Fisco lançar*, não o *crédito tributário*.

para LUHMANN, auto-referência e circularidade constituem o *princípio vital (Gestalt Prinzip)*, não apenas de células, sistemas nervosos, ou organismos biológicos vegetais ou animais em geral, mas igualmente dos próprios sistemas sociais. Deste modo, a autopoiesis deixa de ser concebida simplesmente como condição necessária e suficiente da vida para assumir o estatuto de modelo explicativo de base de todo e qualquer sistema, desde os sistemas biológicos até aos próprios sistemas sociais", *O direito como sistema autopoietico*, p. 10.

Assim, a decadência pode ser reconhecida, pode transitar em julgado, sem com isso comprometer a juridicidade do crédito. O objeto da decadência é outro: o direito de lançar. Simplório demais, até suspeito, é alegar a decadência como algo mágico e inexorável. Verdade da decadência: a decadência extingue, mas nem tudo; a decadência resolve, mas nem sempre.

8.5. Quadro sinóptico da decadência do direito do Fisco

Regras de decadência do direito do Fisco

Item	1. Atribuição legal de competência	2. Efetivo pagamento antecipado Art. 150 § 4º	3. Dolo, fraude ou simulação Art. 150 § 4º	4. Notificação prévia de medida preparatória Art. 173 par. único	5. Ocorrência de anulação do lançamento anterior Art. 173, II	Regra aplicável	Fundamento legal
821	X	N	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	Art. 173, I
822	X	N	N	S	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação	Art. 173, I e par. único
823	S	S	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	Art. 150, § 4º
824	S	S	S	S	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	Art. 150 §§ 4º e 173 par. único
825	X	X	X	X	S	Regra de decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior	Art. 173, II
826	X	X	X	X	X	Regra de decadência do direito de crédito do Fisco	Art. 156, V

CAPÍTULO 9

Prescrição do direito do Fisco

9.1. O fluxo da causalidade jurídica

Do exercício da competência impositiva do estado até a execução do crédito, existe um cordão jurídico de normas: a regra-matriz de incidência, as normas correspondentes aos deveres instrumentais, as normas que impõem multas, a norma de competência administrativa que regula o exercício do lançamento tributário, a norma individual e concreta do lançamento, a norma que determina sua exigibilidade, a norma individual e concreta da decisão administrativa, a norma administrativa que regula a inscrição na dívida ativa, a norma individual e concreta em que consiste o título extrajudicial da dívida ativa e, por fim, a norma processual que disciplina a execução do crédito.

Esse fluxo de causalidade é descrito pelos adeptos da chamada visão procedimentalista da relação jurídica tributária, como NAWIASKY, ALLORIO e MICHELE,³⁰¹ que entendiam que, nos tributos sujeitos a lançamento, o direito formativo (ou potestativo) do crédito nascia com o fato jurídico tributário e que o crédito tributário só surgia com a prática do ato administrativo de lançamento. Embora BRANDÃO MACHADO, refe-

301. Conforme estudo minucioso de BRANDÃO MACHADO, *Decadência e prescrição no direito tributário: notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal*, p. 1316-21. Cf. também, RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 236

rindo-se à doutrina alemã, noticie que essa teoria da eficácia constitutiva do lançamento foi “definitivamente abandonada na década de vinte”,³⁰² entendemos que ela retrata perfeitamente o processo de positivação e que no fundo a oposição entre a teoria procedimentalista e a teoria da eficácia declaratória do lançamento revela apenas que uma e outra laboram sob a perspectiva de modelos teóricos distintos, que não são necessariamente excludentes no que diz respeito ao direito positivo.

ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁰³ e PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰⁴ ofereceram outra versão desse fluxo de causalidade jurídica, apoiados na obra de PONTES DE MIRANDA: identificaram que a relação jurídica tributária, quanto ao seu conteúdo, termos de sua compostura e irradiação de efeitos, apresenta eficácia mínima, média e máxima. A relação jurídica de eficácia mínima reúne direito subjetivo e correlato dever; na eficácia média, direito subjetivo, pretensão, dever jurídico e necessidade de satisfação, e na eficácia máxima direito subjetivo, pretensão e ação. Semelhantemente, entende MARCELO NEVES que há relação jurídica obrigacional com conteúdo mínimo (crédito e correlativo débito) ante a ocorrência do fato jurídico tributário; “com a realização do lançamento, ela torna-se atendível; no momento em que se verifica o vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, ela torna-se exigível transformando-se em uma relação de conteúdo médio (surge a pretensão); com a inscrição da dívida ativa (Art. 202 do CTN), (...) torna-se acionável, transmutando-se em uma relação jurídica de conteúdo máximo”.³⁰⁵ Essa pers-

302. *Decadência e prescrição no direito tributário: notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal*, p. 1316.

303. *Teoria geral do direito tributário*, p. 350.

304. *Decadência e prescrição*, p. 490.

305. *Função do ato de lançamento tributário em relação ao crédito tributário*, p. 201-2. ALFREDO AUGUSTO BECKER aplica em sentido semelhante os graus de eficácia máximo, médio e mínimo à relação jurídica tributária (*Teoria geral do direito tributário*, p. 323). PAULO DE BARROS CARVALHO, sob

pectiva também está presente no pensamento de ALBERTO XAVIER, que professa a dinâmica compositiva do conteúdo da obrigação tributária, passando pelas fases de nascimento, atendibilidade, exigibilidade, realizabilidade e executoriedade: “momentos distintos de uma única e só situação jurídica”.³⁰⁶

RICARDO LOBO TORRES³⁰⁷ chama de *processo de concreção do crédito tributário* esse fluxo de causalidade que vai do exercício da competência impositiva do estado até a execução do crédito. Como vimos, trata-se de um cordão de normas, pospostas uma a uma, que será por nós denominado *processo de positivação*.

9.2. Constituição definitiva do crédito tributário

O léxico *definitividade*, que é substantivo que exprime a qualidade do que é definitivo, “tal qual deve ficar”,³⁰⁸ não deve ser interpretado em termos absolutos, pois contrasta com a abertura dinâmica do sistema normativo: nem normas tributárias, nem Código Tributário Nacional, nem Código Civil, nem

influência ponteana, em 1976, desenvolveu e implementou essa teoria em artigo publicado sob a epígrafe “Decadência e Prescrição”, no *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*; entretanto, este trabalho, que se tornou marco de referência para os autores que posteriormente enfrentaram o tema, encontra-se hoje superado pela doutrina do próprio autor.

306. *Do lançamento tributário*, p. 350.

307. “Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretude na medida em que seja objeto do lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição na dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente o crédito executível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza”. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 233.

308. CAUDAS AULETE, *Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*, vol. II, p. 1071.

Código de Processo Civil e nem a própria Constituição Federal são definitivos. É conceito relacional, posto que em direito toda norma jurídica é definitiva enquanto pertencer ao ordenamento.

ALBERTO XAVIER³⁰⁹ entende que a expressão *lançamento definitivo* “nos termos do Art. 174 do CTN, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente notificado”.³¹⁰ No mesma linha, afirma CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que todo o crédito tributário desde sua constituição é sempre “definitivo”: “Se até decisões dos Tribunais passadas em julgado podem ser anuladas (ação rescisória) sem deixarem de ser consideradas definitivas antes dessa anulação, com mais razão se deve considerar o lançamento como definitivo logo que formalizado pela autoridade competente, eis que é ato unilateral, dependendo a sua qualidade de definitivo da própria decisão do agente público que o declare como tal”.³¹¹

De idêntico modo, ALCIDES JORGE COSTA leciona que “o lançamento constitui o crédito definitivamente. Os procedimentos de segundo grau podem desconstituir o crédito, mas não lhe atribuem definitividade, que resulta do próprio lançamento. O crédito pode ser desconstituído por sentença judicial e, deste modo, se crédito definitivamente constituído fosse apenas o que não pode de forma alguma ser impugnado, só seria definitivo o crédito assim caracterizado em sentença passada em julgado”. E arremata “A posição aqui defendida é

309. Cf. *Do lançamento Tributário*, p. 93.

310. Essa posição mantém-se no último trabalho editado por ALBERTO XAVIER, no qual afirma que a “noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se torna “definitivo”, pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado”. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 307.

311. *Crédito tributário e prescrição*, p. 73.

consentânea com o Art. 151, III, segundo o qual reclamações e recursos no processo administrativo suspendem a exigibilidade do crédito. Se crédito resultante do auto de infração (ou de uma decisão administrativa posterior ao auto, como no caso paulista) pode ter a exigibilidade suspensa é por já ser exigível”.³¹²

Não cabe, portanto, interpretar *constituição definitiva* em oposição a *constituição provisória*. Sistemáticamente, parece-nos que a preocupação do legislador do Código Tributário Nacional foi contrapor a noção dinâmica de procedimento, prevista no Art. 142, ao produto final desse processo: o crédito tributário,³¹³ formalizado pelo lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Definitividade, assim, deve ser interpretado como a qualidade do que foi produzido, tal qual ficou.

Não aceitamos, portanto, a tese de que o crédito tributário se torna definitivo constituído apenas quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, como defende HUGO DE BRITO MACHADO³¹⁴ e, de modo extraordinariamente aprofundado, MARIA LEONOR

312. *Da extinção das obrigações tributárias*, p. 247-8.

313. Como aponta ALBERTO XAVIER, a “definitividade a que alude o Código não se identifica com a imutabilidade, contrapondo-se à provisoriedade dos efeitos dos atos suscetíveis de impugnação. Contrapõe-se, isso sim, à natureza preparatória dos atos do procedimento de lançamento, que antecedem e preparam a prática deste e que o Código, no seu Art. 173, denomina por ‘medidas preparatórias’. Esta noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, se encerra, se finaliza, se torna ‘definitivo’, pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado”. *Do lançamento tributário*, p. 93.

314. Em sentido diverso HUGO DE BRITO MACHADO, apoiando-se no entendimento tanto do Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, doutrina que o crédito tributário considera-se definitivamente constituído quando não couber mais a interposição de defesa ou recurso na esfera administrativa, i.é., quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. *Curso de direito tributário*, p. 148.

LEITE VIEIRA.³¹⁵ Nem, tampouco, a tese segundo a qual a constituição definitiva se dá somente com a final inscrição da dívida,³¹⁶ condignamente refutada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO.³¹⁷

315. "(...) pode-se afirmar que o crédito tributário apontado pelo lançamento torna-se definitivo: a) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a fazenda pública investida de seu direito de ação; b) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação; b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito tributário ainda não encontra sua definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior; b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior conforme designação da lei federal, estadual ou municipal; b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular do sujeito passivo; c) se a decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e, aí, se: c.1) o julgamento for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação do válida, se dela não couber mais recurso à instância superior; c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo". *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 79.

316. Neste sentido. "O prazo prescricional do crédito tributário se conta da data de sua constituição e não de sua inscrição" (Ap 221.275. 1^o TACivSp, 5^o C. RT 489/136). "O ato de inscrição em dívida ativa não tem qualquer influência na contagem do prazo prescricional, pois sua finalidade é criar para o fisco um título de crédito, com efeito de prova pré-constituída, em virtude da presunção de liquidez e certeza. As causas interruptivas da prescrição estão arroladas no Art. 174 do CTN, e dentre elas não se inclui aquela formalidade". (AC 91.01.09082-8/DF.TRF, 1^o R, 3^o T, rel. Juiz Fernando Gonçalves. DJU 08.06.92).

317. "Imagine-se (...), que, depois que efetuado o lançamento e formalizado o crédito para administração, esta postergue sua inscrição, delongando, assim, a fixação do *dies a quo* do prazo prescricional. A inscrição da dívida ativa poderia ser utilizada maleficamente". *A decadência e a prescrição em matéria tributária*, p. 21.

Portanto, no *caput* do Art. 174 do CTN, há de se entender constituição definitiva do crédito como o momento da constituição do ato-norma, seja aquele administrativo efetuado pelo agente público competente, seja o ato-norma editado pelo particular. Assim, em conformidade com o direito positivo, a constituição do ato-norma, que coincide com a constituição definitiva do crédito, será o marco inicial para contagem do prazo prescricional.

9.3. O fato jurídico da prescrição e seu termo inicial

Assim como ocorreu com a decadência, a prescrição do direito de ação do Fisco será tratada, aqui, como norma jurídica, pois ambas incidem sobre o processo de positivação do direito. No direito tributário, a diferença essencial entre uma e outra não está na forma de contagem do prazo, ou em contingências relativas ao efeito que irradiam, mas na fase do processo de positivação em que cada qual opera. A decadência opera na fase da constituição administrativa do crédito; a prescrição, no momento do exercício do direito de ação.

No plano geral e abstrato, estudaremos as normas de prescrição que apresentam, em sua hipótese, o decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco no exercício do direito de ação, e em seu conseqüente, a previsão abstrata da extinção do direito de ação ou do crédito. Essas normas são precedidas, em nexo de causalidade jurídica, pelas normas que constituem o crédito e pelas normas que determinam o exercício do direito da ação executiva fiscal.

No plano individual e concreto, trataremos das normas que, introduzidas por ato de aplicação, veiculam em seu antecedente o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do Fisco, e no seu conseqüente, a objetiva relação jurídica extintiva do direito de ação ou do crédito. Observe-se que, na hipótese da regra de prescrição, a conduta não é o tempo,

que, aliás, nunca pode ser conduta; quando muito, pode demarcar a não-conduta; a conduta é a omissão do agente administrativo no exercício do direito de ação.

Assim, na hipótese da regra de prescrição do direito do Fisco, o fator tempo figura em conjunção com a conduta omissiva da Fazenda Pública. E só há omissão, se houver a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito: não basta que o crédito esteja instalado no sistema com notificação regular, líquido e certo, requer-se também que seja exigível. Sem exigibilidade não há omissão, tão-somente fluxo de tempo. Em contrapartida, sem fluxo de tempo, também não se configura a omissão, ainda que haja exigibilidade do crédito.

O crédito só é exigível passado o período previsto para a efetivação do pagamento, e esse período não tem um limite fixo. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do prazo para pagamento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, *ex vi* do Art. 160 do CTN. Não havendo uniformidade na fixação desses prazos e sendo necessário objetivar um termo inicial para a prescrição, o Código Tributário Nacional determinou o *dies a quo* como sendo a data da constituição definitiva do crédito, incluindo o período previsto para efetivação do pagamento no decurso de tempo prescricional, em face da exigüidade de um prazo fixado em cerca de um mês em relação ao prazo de prescrição, fixado em cinco anos.

Assim, o Código Tributário Nacional concilia o princípio da *actio nata* com o primado da segurança jurídica, estipulando *dies a quo* facilmente determinável e independente da legislação ordinária, sem qualquer prejuízo para o Fisco ou para o contribuinte.³¹⁸ Como doutrina LUCIANO AMARO, 'O

318. O mesmo acontece com o prazo decadencial: nos tributos sujeitos ao pagamento antecipado, o Fisco só pode efetuar as diligências destinadas à homologação expressa ou ao eventual lançamento de ofício após o prazo de que o contribuinte dispõe para efetuar o pagamento, embora o prazo decadencial nesses

exame sistemático da matéria no Código Tributário Nacional mostra que o legislador não se ateve a formulações matematicamente precisas ao regram os institutos da decadência e da prescrição, levando em conta a exigüidade dos prazos para pagamento, impugnações e recursos (geralmente não superiores a 30 dias), quando comparados com a latitude dos prazos decadenciais e prescricionais (5 anos)".³¹⁹

Demarcar o fato prescricional, portanto, supõe a exigibilidade do crédito tributário, a determinação legal do prazo e de seu termo inicial e o conhecimento de eventuais circunstâncias jurídicas que, inibindo a exigibilidade do crédito, corroboram no delineamento desse nexo temporal qualificado pela omissão do Fisco. Note-se, efetivamente, o fato prescricional só se consolidará quando completada a extensão temporal de suporte fático previsto na regra.³²⁰ Em verdade, o fato da regra de prescrição só pode ser considerada como fato jurídico no termo final do prazo juridicamente qualificado, antes disso não há fato jurídico, mas tão-apesas fluxo de tempo e conduta.

Só se há de falar de fato prescricional se houver a exigibilidade do crédito no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da

tributos também se inicie com a ocorrência do fato gerador, circunstância que segundo aquele raciocínio seria inviável, pois no período que corre do fato jurídico até o pagamento antecipado, o Fisco ainda não detém o direito potestativo de lançar.

319. *Direito tributário brasileiro*, p. 387.

320. Essa discussão é semelhante à questão dos fatos jurídicos pendentes, instantâneos e complexos, em que se cogita sobre o momento da formação do fato complexo.

constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade.

Aliás, assim já decidiu o STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 94.462-1 (E.) — São Paulo.

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 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.

9.4. Critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco

Considerando norma jurídica como aquela estrutura condicional que vincula uma hipótese normativa à uma consequência, e verificando que não há no direito tributário uma só hipótese fática de prescrição do direito do Fisco, mas várias, cada qual ligada a uma norma geral e abstrata específica, entenderemos neste capítulo a tarefa de construir essas regras, identificando as respectivas hipóteses e conseqüentes normativos orientados para a extinção do direito de ação do Fisco (Art. 174) ou do próprio crédito tributário (Art. 156, V).

Como no caso da decadência, a extinção do crédito tributário é disciplinada por uma única regra, construída a partir do Art. 156, V do CTN. A extinção do direito de ação do Fisco, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, (ii) ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento, (iii) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, (iv) ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de reinício do prazo de prescrição (despacho do juiz ordenando a citação, protesto judicial, ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento do débito pelo devedor).

9.4.1. Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado

A ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado (Arts. 150 e 174 do CTN) aplica-se à situação em que o contribuinte constituiu o crédito tributário, apurou o *quantum* devido sem qualquer interferência do Fisco (ICMS, IR, IPI, PIS, Finsocial etc), mas não realizou o pagamento. Com a entrega ao Fisco da declaração (DCTF, GIA etc), realiza-se a *constituição definitiva do crédito tributário*, independentemente de contingências relativas ao prazo para pagamento.

9.4.2. Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito mediante lançamento

A ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo lançamento (Arts. 142, 173 e 174 do CTN) aplica-

se às situações em que o crédito tributário foi constituído mediante lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo *ex vi* do *caput* do Art. 145 do CTN. É no momento da notificação que se realiza a *constituição definitiva do crédito tributário*, independentemente de contingências relativas ao prazo para pagamento.

9.4.3. Terceiro critério: ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário

A *ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário* (Arts. 151, 160 e 174 do CTN) aplica-se às situações em que ocorre uma das quatro hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do prazo de vencimento para pagamento. Essa circunstância inibe a ação fiscal e interfere na configuração jurídica do início do fato prescricional, deslocando-o para a data da supressão da causa suspensiva da exigibilidade.

9.4.4. Quarto critério: ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição

A *ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição anterior* aplica-se a qualquer uma das chamadas hipóteses "interruptivas", ou seja, às situações em que se interrompe o curso de um prazo anterior de prescrição para o mesmo direito: (i) despacho do juiz ordenando a citação, (ii) protesto judicial, (iii) ato judicial que constitua em mora o devedor ou (iv) reconhecimento do débito pelo devedor.

O *despacho do juiz ordenando a citação* (Art. 8º § 2º da Lei 6.830/80, que substituiu o Art. 174, parágrafo único, Inciso

I do CTN) pressupõe que o prazo prescricional, regulado por outra regra, esteja em curso e que o direito de ação que motivou o ato da autoridade judiciária, nos termos do Arts. 215 e 219 do CPC, tenha sido exercido. Convém anotar que o dispositivo do CTN determinava que só se reabria novo prazo de prescrição com a citação pessoal feita ao devedor, mas o indigitado dispositivo da Lei n. 6.830/80 atribuiu esse mesmo efeito ao mero despacho do juiz ordenando a citação.³²¹ Suscitou polêmica a circunstância desse novo dispositivo apresentar-se veiculado por lei ordinária, quando a Constituição anterior já exigia lei complementar para a disciplina das normas gerais de direito tributário. Entretanto, conforme sustentamos em capítulo anterior, a questão se encontra superada em face do advento da Constituição Federal de 1988, que recepcionou a Lei n. 6.830/80.³²²

Ambos, o *protesto judicial* e o *ato judicial que constitua em mora o devedor* (respectivamente, Art. 174, II e III do CTN), supõem fato prescricional em curso, mas, enquanto o primeiro exige procedimento especial e cautelar, requerido ao juiz e ordenado por este, com a final notificação ao contribuinte,³²³ o segundo requer ato judicial inespecífico que simplesmente constitua em mora o devedor, seja intimação, notificação, intimação judicial, ou mesmo ação ordinária.

321. V. RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 259.

322. Ocorre que os problemas de forma apresentados pela Lei n. 6.830/80 só poderiam ser apreciados durante a vigência daquela constituição. Como afirma CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, "o direito brasileiro não admite ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo anterior à Constituição, em confronto com esta". *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*, p. 219. Conforme entendimento do STF na emenda do julgado da ADIN n. 2, DJU 12/02/1992: "O vício de inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado e face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura".

323. Cf. MARIA HELENA DINIZ, *Dicionário jurídico*, vol. 3, p. 833.

Por fim, o *reconhecimento do débito pelo devedor*, que também supõe fato prescricional em curso, é uma declaração escrita de débito ou petição de parcelamento do crédito, com reconhecimento expresso e inequívoco do direito do sujeito ativo, por parte do sujeito passivo. Esse ato do devedor provoca a abertura de novo prazo prescricional.³²⁴

9.5. Seis regras que disciplinam a prescrição do direito do Fisco

Para obter as quatro primeiras regras que regulam a prescrição do direito do Fisco, combinamos os quatro critérios; a quinta regra baseia-se apenas no quarto critério. A sexta, que trata da prescrição do direito do Fisco ao crédito, baseia-se no decurso prescricional de todas as regras anteriores.

Assim, as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco são: (i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade, (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento, (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, (v) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.

Cuidaremos, nos itens subseqüentes, de individualizar cada uma dessas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e conseqüentes normativos.

324. Cf. JOSÉ JAYME MACÊDO DE OLIVEIRA, *Código tributário nacional*, p. 516.

9.5.1. Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte

Essa regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *não ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *não ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos, contados da data da entrega do documento de formalização do crédito pelo próprio contribuinte, descontados desses cinco anos os intervalos em que a exigibilidade do crédito se encontrava suspensa.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.2. Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *não ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que for suprimida a condição que, antes de o crédito constituído

pelo contribuinte tornar-se exigível, suspendeu sua exigibilidade.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.3. Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *não ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *não ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário realizado pela autoridade administrativa *ex vi* dos Arts. 145 e 174 do CTN.

O conseqüente normativo desta regra, conforme prevê o Art. 174 do CTN, extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

9.5.4. Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro critérios: *não ocorrência* da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado, *ocorrência* da constituição do crédito pelo lançamento, *ocorrência* da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para

pagamento do crédito tributário, e *não ocorrência* de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco.

O fato prescricional supõe o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do Fisco, contados da data em que for suprimida a condição que, antes de o crédito constituído pelo lançamento tornar-se exigível, suspendeu sua exigibilidade.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário, conforme prevê o Art. 174 do CTN.

9.5.5. Regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco

Aspecto peculiar desta regra de prescrição é tomar como suposto a realização do quinto critério, ou seja, a *ocorrência* de qualquer uma das hipóteses de reinício do prazo de prescrição anterior, consolidando o que a doutrina chama de "interrupção" do prazo e que preferimos designar como "reinício" de novo prazo de prescrição.

Assim, na hipótese desta regra temos a configuração jurídica de despacho do juiz ordenando a citação, ou protesto judicial, ou ato judicial que constitua em mora o devedor, ou reconhecimento do débito pelo devedor. A data em que ocorrer qualquer uma dessas hipóteses servirá como *dies a quo* do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação.

No conseqüente desta norma, temos a previsão abstrata da extinção do direito de o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário constituído pelo lançamento ou por ato de formalização do contribuinte.

9.5.6. Regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito

Enquanto as cinco regras de prescrição supradescritas mantiveram a extinção do *direito de ação* como foco, esta regra

dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de ação* de cobrança do crédito; esta extingue o próprio crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular.

A hipótese desta regra é o transcurso do prazo prescricional previsto em todas as regras anteriores, configurando a impossibilidade jurídica de o Fisco exercer seu direito de ação,³²⁵ conforme pressupõe o Art. 156, V do CTN.

A consequência desta regra será a extinção do crédito tributário, constituído pelo lançamento ou por ato de formalização do particular.

9.6. Outros casos pertinentes à prescrição do direito do Fisco

Elegemos, nesse tópico, alguns casos que se situam na fronteira entre a ciência e a experiência; casos em que há controvérsia com relação à prescrição do direito do Fisco, para os quais propomos soluções baseadas nas seis regras acima descritas: (i) efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito após o vencimento do prazo para pagamento, (ii) *dies ad quem* e o *dies ad quo* do prazo de prescrição do direito do Fisco e o § 2º do Art. 8º da LEF, (iii) hipótese de suspensão do prazo prescricional do Art. 2º, § 3º da LEF, (iv) suspensão da execução fiscal e o Art. 40 da LEF, (v) prescrição intercorrente no direito positivo, (vi) direito ao débito do Fisco no caso de pagamento de crédito prescrito, (vii) prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável, e (viii) execução fiscal dos créditos constituídos pelo contribuinte.

325. Deveras, a hipótese dessa regra é a ocorrência da prescrição. Como diz PONTES DE MIRANDA: "Ninguém perde direito por prescrição, se bem que se possa perder o direito em virtude de fato jurídico em cujo suporte fático esteja o fato prescricional (e.g. art. 739, VI). *Tratado de direito privado*, vol. 6, p. 104.

9.6.1. Efeitos da suspensão da exigibilidade e prescrição após o vencimento do prazo para pagamento

Na *regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade* e na *regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade*, a suspensão da exigibilidade se dá em momento anterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito e, por isso, desloca o *dies a quo* dos prazos prescricionais para o momento da supressão da causa suspensiva.

Com relação aos casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras: a *regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte* e a *regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento*. Essa suspensão da exigibilidade será configurada (i) pela moratória, que recebeu disciplina expressa a esse respeito *ex vi* do parágrafo único do Art. 155 do CTN, (ii) pelo depósito do montante integral do crédito tributário ou (iii) pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, nos termos do Art. 151 do CTN.

Assim, estando o prazo prescricional já em curso, a realização de qualquer das aludidas hipóteses suspensivas tornará o crédito inexigível, de tal forma que não se poderá qualificar a conduta do Fisco como omissiva até que desapareça a cláusula suspensiva. Conseqüentemente, também a contagem do prazo de prescrição restará suspensa³²⁶ durante o período em que se suceder a suspensão da exigibilidade do crédito, sendo retomada com a supressão da causa suspensiva.

326. Cf. RICARDO LOBO TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 259.

9.6.2. O *dies ad quem* e o *dies ad quo* do prazo de prescrição do direito do Fisco e o § 2º do Art. 8º da LEF

Devemos a ALFREDO AUGUSTO BECKER a lição sobre o perigo da contaminação que constitui a atitude mental jurídica, induzindo o jurista (sem que disso se aperceba) a raciocínio pseudojurídico que produz a "conclusão invertida e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbitrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a *incerteza* e a *contradição* para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem todos ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero".³²⁷

E continua esse autor, agora com supedâneo em NORBERTO BOBBIO: "O rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para se construir qualquer Ciência. (...) Toda e qualquer Ciência inicia-se com a formação de sua própria linguagem científica, isto é, com aquela linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo (a minha percepção) um conhecimento de máximo grau inter-subjetivo (a percepção pelos outros)".³²⁸

Exemplo contundente dessa inestimável lição pode ser encontrado no artigo em que SÉRGIO MARTINS RSTOU³²⁹ trata da prescrição intercorrente no processo civil brasileiro:

A prescrição intercorrente é um assunto muito pouco tratado pelos doutrinadores patrícos, embora possa causar a extinção do processo com o julgamento do mérito, liberando o devedor do encargo. Essa prescrição tem

327. *Teoria geral do direito tributário*, p. 40.

328. *Idem, ibidem*, p. 40-1.

329. *A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro*, p. 4.

com o requisitos a inércia da parte interessada em desenvolver o processo e o lapso temporal.

No dizer de Antônio Luís da Câmara Leal, "interrompida a prescrição, a ação permanece e só se extinguirá por um novo percurso prescricional, cujo início e duração é fixado pelo momento em que cessa a causa interruptiva". (Da prescrição e da decadência, p. 216, ed. Forense, 1982). A citação válida e regular interrompe a prescrição (Art. 219, "caput" do Código de Processo Civil Brasileiro).

O autor só pôde interpretar que ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL aceita a prescrição intercorrente porque entendeu o termo *ação*³³⁰ como se fosse *processo*.³³¹ Se contextualizarmos a aludida citação com o parágrafo seguinte do original, veremos que o autor citado falava de ação, como direito subjetivo público de pleitear ao Estado-juiz decisão sobre dada pretensão, e não de processo:

Interrompida a prescrição, a ação permanece e só se extinguirá por um novo percurso prescricional, cujo o início e duração é fixado pelo momento em que cessa a causa interruptiva.

Mas, se a interrupção se dá pelo exercício da ação, ou pelo ajuizamento do direito, submetido à decisão do juiz, por meio de defesa oferecida na ação intentada pelo precribente, a ação perde a possibilidade de reviver, extinguindo-se pela sentença que decidir o direito, salvo se o processo vier a finalizar-se sem essa sen-

330. Identifica bem essa ambigüidade do termo *ação* PAULO CONRADO, quando diferencia o *direito de ação* (direito, decantado, de acessar a jurisdição) de *ação* no sentido de lide, de demanda. "Introdução à teoria geral do processo", p. 70.

331. Cf. PAULO CONRADO: "O processo constitui uma categoria relacional, especificamente denominada de relação jurídica processual, ou, simplesmente, relação processual". *Introdução à teoria geral do processo*, p. 98

tença, ou por absolvição ou perempção de instância, ou por perempção, desistência ou anulação da ação.

(destacamos)

Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a "possibilidade de reviver", pois não há sentido *a priori* em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

(...)

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu *termo consumativo*.³³² Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um *termo temporal* da prescrição.

Ao interpretar o § 2º do Art. 8 da Lei nº 6.830/80, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o *interrompe a prescrição* como "faz cessar definitivamente" ou "faz

332. É inevitável a aproximação dessas idéias com a preclusão temporal, lógica e consumativa, dispostas no direito processual civil.

cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente". Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o *dies ad quem*, ou termo final, da regra da prescrição, que é a propositura da ação, bem como o *dies a quo*, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática e logicamente do exercício dessa ação.

CARVALHO SANTOS, explicando os casos convencionais de interrupção da prescrição, aduz que "Quando a interrupção é operada pela citação inicial da demanda, o mesmo [encerramento do prazo inicial e fixação de novo prazo] não se sucede. Porque o prazo da prescrição anteriormente decorrido é inutilizado com a citação, mas deste momento da citação não começa a correr novo prazo. Verifica-se um interregno, dentro do qual o novo prazo não começa a correr. Somente com o último termo da demanda ou quando esta tiver fim é que começa a correr prazo para a prescrição".³³³

Assim, o despacho do juiz ordenando a citação tem a finalidade de reconhecer juridicamente que, com a propositura da ação, se operou o *termo consumativo* da prescrição, interrompendo-se o seu curso. Ao mesmo tempo, esse ato incide e realiza a hipótese da *regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco*, estipulando o final do processo como novo prazo para o eventual exercício do direito de ação, e.g., no caso de suceder a coisa julgada formal.

9.6.3. A hipótese de suspensão do prazo prescricional do Art. 2º, § 3º da LEF

Além das hipóteses que delinham a formação do fato prescricional mediante a suspensão da exigibilidade do crédito

333. *Código civil interpretado*, vol. III, p. 436.

em momento posterior ao vencimento do prazo para o pagamento (moratória, depósito judicial e liminar em mandado de segurança), previstas no Art. 151 do CTN, a Constituição Federal de 1988 recepcionou outra condicionante que corrobora na composição do suporte factual das cinco primeiras regras de prescrição.

Segundo o Art. 2º § 3º da Lei n. 6.830/80, a inscrição do crédito tributário nos livros da dívida ativa suspende a composição do prazo de prescrição por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.³³⁴ Trata-se de dispositivo que, diferentemente das três hipóteses do item anterior, altera objetivamente a contagem do tempo, uma vez que fixa um limite máximo de 180 dias para a suspensão, e não desqualifica a conduta do agente, pois admite a distribuição da execução fiscal como termo consumativo³³⁵ do prazo de prescrição. Ora, se já foi distribuída a ação de execução fiscal, não há por que se continuar contando prazo de prescrição, pois a conduta de exercitar a ação interrompe o fluxo da prescrição e conseqüentemente, como neste caso, o fluxo da suspensão da exigibilidade.

9.6.4. A suspensão da execução fiscal e o Art. 40 da LEF

Consoante o Art. 40 da Lei n. 6.830/80, o ato de o juiz suspender o curso da execução fiscal enquanto não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens sobre os quais

334. *Idem, ibidem.*

335. Esse "termo consumativo" foi utilizado em alusão à aplicação que o vocábulo "consumativo" recebe no Direito Processual Civil, quando se constrói a oposição entre *preclusão consumativa*, *preclusão lógica* e *preclusão temporal*. Em que a primeira designa a perda do exercício de um ato processual em razão da prática de outro ato processual incompatível com o exercício do primeiro. Assim, o ato da distribuição da ação é incompatível com a continuidade da contagem do prazo de prescrição que supõe o não exercício do direito de ação.

possa receber a penhora, suspende também a contagem do prazo prescricional.

Sobre a interpretação desse dispositivo, pairam algumas afirmações que podem ser encontradas em vários julgados do STJ e estão concentradas na Ementa do REsp 35540-96/SP.

A primeira alega tratar-se de dispositivo que impõe a *indefinição da prescrição*:

"1. O Art. 40, da Lei num. 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo Art. 174 do Código Tributário Nacional. 2. Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida"

A segunda sustenta que a prescrição impõe *segurança jurídica* aos litigantes:

"3. Há de, após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, se estabilizar o conflito, pela via da prescrição impondo segurança jurídica aos litigantes".

A terceira trata de *prescritibilidade das obrigações*:

"O Art. 40 da LEF estabelece uma injustificável exceção ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações"

A quarta diz respeito ao problema das *normas gerais de direito tributário*:

"4. Os casos de interrupção da prescrição estão previstos no Art. 174 do CTN, nele não incluídos os do Art. 40 da Lei 6.830/80. 5. Há de ser sempre lembrado que o Art. 174 do CTN tem natureza de lei complementar".³³⁶

336. Cf. MANOEL ÁLVARES: "o Art. 40 da LEF é inaplicável porque estabelece caso de suspensão da prescrição por lei ordinária, em matéria tributária, contrariando a regra da Lei Maior no Art. 146, III, b", *Código Tributário Nacional comentado*, p. 672.

9.6.4.1. O Art. 40 da LEF não pode tratar de prescrição

Entendida a prescrição como a perda do direito de ação, não cabe cogitar-se de prescrição no curso do processo, pois, se há processo, é porque a ação já foi exercida.

Não se trata, portanto, de "*prescrição indefinida*", mas de duração indefinida do processo, matéria que refoge ao tema da prescrição. Nem se pode pretender oferecer pela via da prescrição "*segurança jurídica aos litigantes*"; a segurança jurídica dos litigantes no processo está na certeza da prestação jurisdicional, segundo os princípios constitucionais informadores do processo, não no problema da duração do processo. Tampouco, quadra pensar numa "*injustificável exceção ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações*", pois a prescrição incide sobre o direito de ação, e não sobre obrigações nem sobre o processo que se instaura em decorrência do exercício desse direito e da realização da citação. É disso que trata o Art. 156, V do CTN, ou seja, da extinção do direito de ação, que tem como consequência a extinção do crédito.

9.6.4.2. O Art. 40 da LEF é preceito de direito processual civil

O Art. 40 da Lei n. 6.830/80 não trata de prescrição, nem pode, pois refere-se à suspensão do processo de execução, que somente se constituiu porque *não houve a prescrição*. Assim, não há que se falar neste caso em prescrição, que é matéria de direito tributário, e sim em suspensão da execução, matéria nitidamente de direito processual civil. Aliás, calha cotejar o Art. 40 da LEF com os Arts. 791, 794 e 795 do CPC:

Art. 40 - O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

Art. 791 - Suspense-se a execução:

I - no todo ou em parte quando recebidos os embargos do devedor (Art. 739, § 2º);

II - nas hipóteses previstas no Art. 265, I a III;

III - quando o devedor não possuir bens penhoráveis.

Art. 794 - Extingue-se a execução quando:

I - o devedor satisfaz a obrigação;

II - o devedor obtém, por transação ou por qualquer outro meio, a remissão total da dívida;

III - o credor renunciar ao crédito.

Art. 795 - A extinção só produz efeito quando declarada por sentença.

O Art. 40 da LEF, simplesmente, reproduz no campo das execuções fiscais a matéria da suspensão da execução, tratada genericamente pelo Art. 791 do CPC. Como extingue o direito de ação, a prescrição não tem o condão de extinguir o processo de execução e, prova disso, é que não consta entre as hipóteses de extinção previstas no Art. 794 do CFC.

Poder-se-ia alegar que o Art. 40 da LEF se dirige não ao devedor executado, mas ao sócio responsável tributário pelo débito fiscal. Entretanto, como o aludido responsável só entra no processo por ocasião do redirecionamento da execução fiscal, não faz sentido opor-lhe nesse momento suspensão do prazo de prescrição. O prazo de prescrição por ariza credor e Estado-juiz, na consecução do direito de ação; não há espaço nessa relação jurídica linear para as figuras do devedor ou responsável. Em suma, a prescrição corre entre Fisco e Estado-juiz, e só pode ocorrer antes do processo de execução fiscal: nem durante nem depois.

Sendo assim, também não se sustenta a *quarta proposição*. Como o Art. 40 da Lei n. 6.830/80 não trata de matéria de prescrição tributária, mas de suspensão do processo de execução fiscal, é tema de direito processual civil e não de normas gerais de direito tributário, que exigem lei complementar.

9.6.5. Prescrição intercorrente no direito positivo

Fala-se em *prescrição intercorrente*³³⁷ tanto no *procedimento administrativo* — quando há decurso de determinado tempo sem julgamento de impugnação ou recurso administrativo depois de iniciado o processo — quanto no *processo de execução fiscal* — quando há decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada depois de iniciado o processo.³³⁸

Representa bem a primeira proposta ÂNGELO VEROSPI.³³⁹

Interposta uma impugnação ou recurso, e não julgados pela autoridade competente dentro do prazo, estaria fluindo a contagem da prescrição. Teríamos, assim, o que se chama de “prescrição intercorrente”, pois ocorre durante o procedimento administrativo.

Representa bem a segunda proposta o Min. JOSÉ DELGADO,³⁴⁰ conforme extrato de ementa do REsp 208345/PR do STJ, em que foi relator:

Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes.

337. Cf. EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, *Dicionário jurídico tributário*, p. 129.

338. Segundo HUMBERTO TEODORO JÚNIOR, “Hoje, pode-se dizer tranqüilo o entendimento jurisprudencial de que a Fazenda Pública não pode abandonar a execução fiscal pendente sem correr o risco da prescrição intercorrente, desde é claro que a paralisação dure mais do que o quinquênio legal”. *Lei de execução fiscal*, p. 121.

339. *Os direitos do contribuinte e a prescrição intercorrente*, p. 41.

340. Cf. <http://www.stj.gov.br>.

9.6.5.1. Inexistência da prescrição intercorrente no processo administrativo

Consideramos que não pode haver *prescrição intercorrente no processo administrativo* porque, quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.

MARCO AURÉLIO GRECO³⁴¹ interpreta o prazo do parágrafo único do Art. 173 do CTN como prazo de preempção, e não de prescrição ou decadência. Assim, prefere o termo *preempção* à expressão *prescrição intercorrente no processo administrativo*. Para tanto, diferencia o “direito de lançar” do “direito de constituir o crédito” e entende lançamento como procedimento administrativo, regido pela preempção, prazo fatal estabelecido para a Administração concluir o procedimento de lançamento, sob pena de extinção do direito de fazê-lo.

Também não aderimos a essa tese, primeiro porque entendemos que não é admissível a distinção entre “direito de lançar” e “direito de constituir o crédito” e, segundo, porque tanto o parágrafo único quanto o *caput* do Art. 173 do CTN fazem referência à *decadência* do direito de o Fisco lançar. Além disso, o fato de o parágrafo único determinar um termo inicial (a notificação, ao sujeito passivo, de medida preparatória indispensável ao lançamento) diferente dos termos iniciais do inciso I (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e do inciso II (a data que tornar definitiva a decisão que anular o lançamento por vício formal) não é suficiente para caracterizar uma outra modalidade de extinção.³⁴²

341. *Preempção no lançamento tributário*, p. 508.

342. Não acreditamos que exista qualquer embaraço para que o legislador complementar institua a aludida preempção, mas, diante do direito posto, não encontramos base empírica para construção da preempção.

9.6.5.2. Inexistência da prescrição intercorrente no processo executivo

O objeto da prescrição é a relação jurídica linear que se estabelece entre Fisco e Estado-Juiz, nada tem a ver com a relação angular formada na composição do processo. Portanto, a prescrição extingue o direito de ação, e não o processo executivo fiscal, que é decorrente do exercício do direito de ação.

A noção da *prescrição intercorrente* decorre da idéia de que a "citação pessoal feita ao devedor" conforme dispõe o Art. 172, I do CC (Art. 174 parágrafo único, Inciso I do CTN) tem o condão de *reiniciar* novo prazo prescricional, agora, no decorrer do processo. Tal visão defluiu da confusão criada pela noção de *interrupção* (Item 7.5) sempre associada a *reinício*, quando a nosso ver, essa hipótese simplesmente corta a contagem do prazo de prescrição, interrompendo seu fluxo pelo simples fato de reconhecer como pressuposto da citação o efetivo exercício do direito de ação. Para que continuar o curso de prazo extintivo do direito de ação se esta já foi exercida!?

Entende ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL que "Enquanto corre a demanda judicial, o direito está em atividade pleiteando o seu reconhecimento pela sentença; a ação está sendo exercitada para fazer valer o direito por ela protegido; o titular vigilante e ativo, põe em movimento os meios judiciais de defesa de seu direito; como, pois, durante essa atividade afirmativa do direito, correr contra ele a prescrição, se essa tem como causa eficiente a inércia e supõe a negligência do titular como uma de suas condições elementares?". E segue sentenciando: "Uma vez, pois, que a interrupção da prescrição se dá pela citação para a demanda judicial, ou pela alegação do direito em juízo, subordinando-o ao pronunciamento da sentença, a prescrição se torna impossível, durante o processo, porque não mais se poderá atribuir ao titular a inércia e a negligência, suas causas eficientes, e, por isso, enquanto dura a demanda, não se inicia um novo prazo prescricional. A perpe-

tuação da lide, no sentido de não correr a prescrição da ação enquanto essa se processa, é uma consequência necessária do conceito e fundamento jurídicos da prescrição, e, portanto, independentemente de preceito expresso, ela existe, como parte integrante da teoria prescricional. Os que discutem e lhe negam existência em nosso direito positivo olvidam os princípios basilares do instituto da prescrição e estudam o direito, em um terreno movediço, fora dos alicerces fundamentais em que se assenta a sua construção doutrinária".³⁴³

Quadra, ainda, consignar que também descabe qualquer aproximação desarticulada entre o esboço da prescrição no direito tributário e a prescrição no direito penal, com o fito de suscitar fundamentação jurídica à prescrição intercorrente, porque uma é completamente diferente da outra.

Em direito penal, segundo DAMÁSIO E. DE JESUS, prescrição é "a perda do poder-dever de punir do Estado pelo não-exercício da pretensão punitiva ou da pretensão executória durante certo tempo".³⁴⁴ Vê-se, portanto, que no direito penal a prescrição incide durante o processo, pois não é a perda do direito de ação, mas do poder-dever de o Estado aplicar a pena em razão da demora no decurso do processo enquanto, no direito tributário, a prescrição só é possível quando de seu sucesso antes do processo.

9.6.6. Direito ao débito do Fisco no caso de pagamento de crédito prescrito

A doutrina entende que o pagamento de crédito tributário após o prazo decadencial faz surgir o direito de repetição do indébito, pois, como a decadência extingue o direito, o Fisco não detém titularidade jurídica para reter essa quantia paga

343. *Da prescrição e da decadência*, p. 210.

344. *Prescrição penal*, p. 17.

extemporaneamente. Diversamente, se o contribuinte extingue crédito tributário prescrito, não tem direito a pleitear a restituição do montante pago, pois a prescrição extingue a ação, mas não o direito, que remanesce em estado latente. Em síntese, em caso de pagamento de dívida objeto da decadência, cabe o direito de restituição; em caso de pagamento de dívida prescrita, não cabe direito de restituição.

O direito positivo tributário superou essa questão, com a redação do Art. 156 V do CTN, segundo a qual “extinguem o crédito tributário” a prescrição e decadência.

Operando-se a decadência, fica extinto o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento ou por ato do contribuinte. E, se ainda assim for constituído por ato de autoridade ou do contribuinte, aplica-se a *regra da decadência do direito de crédito do Fisco*, que determina a extinção do crédito tributário constituído intempestivamente.

Operando-se a prescrição, fica extinto o direito de ação de o Fisco cobrar o crédito tributário. E se, ainda assim, o contribuinte espontaneamente pagar esse crédito prescrito, aplica-se a *regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito*, que determina que a ocorrência da prescrição extingue o crédito tributário.

Em suma, o pagamento de crédito tributário decaído ou prescrito, em razão das aludidas normas que cuidam da extinção do crédito tributário, faz surgir para o contribuinte o direito ao débito do Fisco.

9.6.7. Prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável

HERBERT HART,³⁴⁵ analisando a definitividade e a infalibilidade das decisões dos tribunais superiores, faz uma

345. *O conceito de direito*, p. 155-6

instigante analogia com os jogos em que, num primeiro momento, não há a figura do juiz, que, quando instituído, funcionará como *marcador oficial* dos pontos e cujas diretivas serão definitivas. Explica que nesse tipo de sistema passa a ocorrer um novo tipo de interação entre os actantes do jogo, que deixam de opinar sobre a pontuação ou sobre as regras do jogo, porque as determinações do *marcador* são indisputáveis e definitivas. E continua:

Neste sentido, é verdade que, para fins do jogo, “o resultado é aquilo que o marcador diz que é”. Mas é importante ver que a regra da pontuação continua a ser o que era antes e é dever do marcador aplicá-la o melhor que puder. A afirmação “O resultado é aquilo que o marcador diz que é” seria falsa se tivesse o significado de que não havia regra para pontuar, salvo a que o marcador escolhesse discricionariamente aplicar. Podia fazer de facto um jogo com tal regra e poder-se-ia encontrar algum divertimento ao jogá-lo, se a discricionariedade do marcador fosse exercida com alguma regularidade; mas seria um jogo diferente. Podemos chamar a tal jogo o jogo da “discricionariedade do marcador”.

Não é diferente dessa situação o que ocorre nos julgados do STJ (“marcador oficial”) com relação às regras de prescrição da execução fiscal em relação ao sócio responsável.

Há reiterada jurisprudência do STJ entendendo que o redirecionamento da execução fiscal, requerendo a citação de um dos sócios coobrigados, após decorridos cinco anos desde a ordem de citação da pessoa jurídica, autoriza a declaração da ocorrência da prescrição. Diante desses casos, o STJ firma a posição de que o Art. 40 da Lei n. 6.830/80 é inaplicável, posto que diz respeito ao devedor, não ao responsável.

As duas ementas abaixo transcritas retratam bem o entendimento do STJ³⁴⁶ nessa matéria:

Tributário. Prescrição. Redirecionamento da execução fiscal. Prazo. A ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio quando se lhe imputa a responsabilidade solidaria pelo débito (CTN, Art. 125, III); o redirecionamento da execução fiscal, nesse caso, deve se dar no prazo de cinco anos, inaplicável o Art. 40 da Lei 6.830, de 1980, que diz respeito ao devedor, não ao responsável. Recurso especial conhecido e provido.

(STJ, 2ª Turma, REsp 142397-97/SP, rel. Min. Ari Pargendler, j. 16.09.1997, DJU 06.10.1997; P. 49.955).

Tributário. Prescrição. Sócio. Art. 125, III, CTN.

1. De acordo com o Art. 125, III, do CTN, em combinação com o Art. 8º, Parágrafo 2º, da Lei n. 6.830, de 1980, a ordem de Citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio responsável tributário pelo débito fiscal.

2. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa Jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica. 3. Recurso provido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 146629-97/RS, rel. Min. José Delgado, j. 09.12.1997, DJU 16.03.1998, p. 30).

A relação jurídica processual em face do sócio decorre do processo de execução original, iniciado com o respectivo exercício do direito de ação, no momento da propositura da

346. No mesmo sentido: REsp 138847/RS, REsp 139930/MG, AERESP 45636/SP, REsp 142397/SP, REsp 45636/SP, REsp 34461/SP, REsp 3096/RS.

demanda, e no bojo do qual o despacho que ordenou a citação reconheceu o *termo consumativo da prescrição* que até então corria. Entendemos, portanto, que após o exercício da ação que instaurou o processo, descabe falar-se em prescrição.

Os Arts. 156, V do CTN, que cuida da extinção do crédito tributário em decorrência da prescrição, e 174 do CTN, que trata da extinção do direito de ação, não têm o condão de extinguir processo executivo, conforme vimos nos itens anteriores, nem tampouco podem servir de fundamento jurídico para impedir a citação do sócio responsável e a conseqüente formação da relação jurídica subsidiária. Não há fundamento jurídico que justifique esse impedimento, pois a ação foi exercida, não havendo mais, portanto, que se falar em prescrição.³⁴⁷

Além disso, descabe a dissensão sobre a aplicabilidade do prazo prescricional ao devedor ou ao responsável: a nosso ver, em relação a nenhum dos dois cabe cogitar de prazo prescricional, pois a prescrição dirige-se ao credor: a prescrição extingue o direito de ação que se estabelece entre sujeito-credor e Estado-juiz. O devedor e os sócios encontram-se em relação de direito material com o sujeito-credor, relação esta que não é objeto da prescrição.

Sendo assim, pressupondo-se que consiste da certidão da dívida ativa o nome do devedor e dos co-responsáveis *ex vi* do Art. 202, I do CTN,³⁴⁸ dívida esta que regularmente inscrita

347. Referimo-nos aqui à argumentação desenvolvida em despacho, transcrito no relatório do Min. JOSÉ DELGADO, relativo à ementa do STJ acima citada: "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FALTA DE CITAÇÃO DO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. A citação do sócio-gerente após cinco (5) anos do lançamento do débito fiscal, ainda que a empresa tenha sido citada, não tem o condão de interromper a prescrição prevista no art. 156, inc. V, conjugado com o art. 174, ambos do Código Tributário Nacional. Dívida prescrita é inexigível. Recurso improvido. (fl.93.)."

348. Cf. HUMBERTO TEODORO JÚNIOR: "Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra

goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, conforme dicção do Art. 204 do CTN, não há como admitir que, exercida a ação, alegue-se ainda prescrição.

No direito tributário, onde a matéria da prescrição é colocada de forma expressa e objetiva, afigura-se renitente absurdo aceitar a prescrição como modalidade extintiva do processo executivo, pretendendo implementar “a paz entre os litigantes” ou “estabilizar a relação jurídica entre as partes interessadas, afastando o conflito”. Aliás, nessa matéria, a alusão à impossibilidade de aderir à “corrente que defende ação imprescritível”³⁴⁹ denota mais uma vez a confusão entre *ação* e *processo*, conforme apontamos em item anterior, fato que parece fomentar essa vitanda idéia de que a prescrição deve extinguir o processo: a prescrição em direito tributário não tem esse fim e consuma-se no exercício do direito de ação.

Conforme ensina ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL: “Seria uma aberração da lei, se ela permitisse a prescrição da ação, como fundamento na inércia de seu titular, quando essa ação se acha em movimento e, por ela, o titular se põe e conserva em atividade”.³⁵⁰

Como reza o Art. 262 do CPC, “O processo civil começa por iniciativa da parte, mas se desenvolve por impulso oficial”. O impulso ao processo é responsabilidade do Estado-juiz, não do credor, ainda que o autor seja o Estado-administração. A prestação jurisdicional é dever do Estado-juiz. A *não-ação* (inação) no processo é outra ação irrelevante para a pres-

quem não se formou o título executivo, que é a Certidão da Dívida Ativa”. *Lei de execução fiscal*, p. 24.

349. Cf. voto do Min. JOSÉ DELGADO: “O fenômeno da prescrição em nosso direito segue a tendência contemporânea de que através do decurso do tempo aliado à inércia da parte interessada, quer pessoa jurídica, quer pessoa privada, *estabilizar a relação jurídica entre as partes, afastando o conflito*. Firme nessa construção doutrinária e jurisprudencial, inspirada na missão do direito *estabelecer a paz entre os litigantes, não consigo me filiar a corrente que defende ação imprescritível*”. REsp n. 146629, Voto, p. 3 (destacamos).

350. *Da prescrição e da decadência*, p. 210.

crição, é outra conduta, não é *direito de ação*,³⁵¹ por isso não pode e não deve ser objeto da prescrição.

É certo que a autoridade e a definitividade das decisões do STJ são inquestionáveis. Contudo, como ensina HERBERT HART:³⁵² “O resultado é que o marcador diz que é” não é uma regra de marcação: é uma regra que atribui autoridade e definitividade à aplicação por ele em casos concretos da regra de pontuação”. Remanesce assim, o seguinte problema, como diz o legendário regente da Cadeira de Jurisprudência da Universidade de Oxford:

o fato de as decisões oficiais em descompasso com a regra de pontuação serem aceitas não significa que o jogo de críquete ou de basebol já não esteja a jogar-se; por outro lado, se estas distorções forem frequentes ou se o *marcador* repudiar a regra de pontuação positivada, há que chegar um ponto em que, ou os jogadores não aceitam já as determinações destoantes do marcador ou, se o fazem, o jogo vem a alterar-se; já não é críquete ou basebol que se joga, mas “discrecionabilidade do marcador”.³⁵³

Desse modo, segundo as premissas deste trabalho, a partir do direito positivo, entendemos que não corre prescrição no processo de execução, não havendo, portanto, qualquer restrição dessa natureza que impeça o redirecionamento da execução fiscal em relação à pessoa do sócio.

351. Sobre a confusão provocada pelo vocábulo “ação”, ver o estudo de PAULO CONRADO, *Introdução à teoria geral do processo*, p. 70.

352. *O conceito de direito*, p. 156-9.

353. Tradução livre do original: *The concept of law*, Oxford university Press, 1961.

9.6.8. Execução fiscal dos créditos constituídos pelo contribuinte

A Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, do Estado de São Paulo, que dispõe sobre ICMS, estabelece no seu Art. 57 que "o imposto a recolher, declarado em guia de informação, é exigível independentemente da lavratura do auto de infração ou de notificação" e o Art. 62 acrescenta que "o imposto devido, declarado e não pago, deve ser inscrito na Dívida Ativa, após 30 (trinta) dias contados do vencimento".

Conforme Art. 150 do CTN, remanesce o crédito tributário constituído pelo próprio contribuinte, que apura o *quantum* devido sem qualquer interferência do Fisco (ICMS, IR, IPI, PIS, Finsocial etc), mas não realiza o pagamento. É a entrega da declaração que perfaz juridicamente a constituição do crédito formalizado pelo contribuinte, operando a intersubjetividade exigida pelo direito para introduzir no ordenamento jurídico essa norma jurídica individual e concreta.³⁵⁴

Nesse caso, conforme vimos em capítulo anterior, aplica-se a *regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte*, cuja hipótese supõe o fluxo de cinco anos, contados da data da entrega do documento de formalização do crédito ao Fisco (DCTF, GIA etc), sem pagamento antecipado, *ex vi* dos Arts. 150 e 174, do CTN, e cujo conseqüente cuida da extinção do direito de ação do Fisco

354. Como diz DANIEL MENDONÇA, a comunicação não se produz até que o receptor tenha decifrado a mensagem. Por isso, é imperativo, no processo interpretativo do direito, investigar não só a capacidade codificadora do legislador, mas, também, a capacidade decodificadora do cidadão e as dificuldades que o destinatário universal dos mandamentos jurídicos pode enfrentar. Com efeito, os problemas do receptor, na interpretação da lei, situam-se em dois planos cronológica e espacialmente diversos: o primeiro está no ato enunciativo da mensagem, empreendido pelo legislador no momento da produção normativa; o segundo instala-se no produto desse ato, que é o próprio enunciado legal, em decorrência de certos defeitos inerentes ao código lingüístico. *Interpretación e aplicación del derecho*, p. 18.

cobrar judicialmente o crédito tributário, com base na imediata inscrição da dívida ativa a partir da entrega desse documento.

Há diversas manifestações na doutrina, acoimando esse dispositivo como sendo inconstitucional. Alega-se, basicamente, que: (i) o Fisco não pode atribuir às declarações do contribuinte a natureza de confissão,³⁵⁵ (ii) a inscrição da dívida ativa é ato de controle de legalidade que pressupõe o lançamento,³⁵⁶ (iii) a ausência de notificação ao contribuinte fere o princípio do contraditório³⁵⁷ e da igualdade entre o contribuinte que declarou e não pagou em relação ao contribuinte que não pagou e nem sequer declarou.³⁵⁸

Não podemos aceitar essas quatro alegações de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO e ALBERTO XAVIER, como razões de inconstitucionalidade da Lei n. 6.374/89, pelas razões que expomos agora. O ato formalizador do contribuinte não tem qualidade de confissão, mas de constituição do crédito, posto que decorre da consecução dos deveres instrumentais exigidos em lei que se encontram a cargo do contribuinte. A inscrição da dívida ativa é ato de controle de legalidade que pressupõe seja o lançamento, seja o ato de formalização do particular, formas determinadas pelo direito para constituição do crédito.

O princípio do contraditório só se aplica diante da efetiva divergência com relação aos fatos, circunstância que não se dá no caso em tela, posto que o contribuinte declara e o Fisco concorda com o crédito constituído promovendo a aludida inscrição na dívida ativa. Exigir o contraditório independen-

355. ALBERTO XAVIER, *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*, p. 10.

356. LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*, p. 85.

357. LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*, p. 87.

358. ALBERTO XAVIER, *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*, p. 13, e LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, *A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento*, p. 85.

temente de qualquer divergência torna o contraditório, como o disse PAULO CONRADO,³⁵⁹ um “sem-sentido, dando azo a uma invisível inversão de valores, na medida em que se transforma o indigitado princípio (do contraditório) em uma técnica de índole puramente formal”. Fosse assim o pagamento imediatamente feito após o lançamento, também feriria o princípio do contraditório, posto que o contribuinte simplesmente concordou com o crédito estipulado pelo Fisco.

Com relação ao princípio da igualdade, notamos que tanto o contribuinte que declarou e não pagou quanto o contribuinte que não pagou e nem sequer declarou tiveram em princípio a oportunidade de declarar e de pagar. Não receberam o mesmo tratamento porque tiveram condutas diferentes diante das mesmas regras impostas pelo Fisco. Embora não tenha cumprido com o dever de pagar, o primeiro cumpriu com o dever de declarar; por isso, apesar de não ser notificado (abrindo mão do direito ao contraditório), pagará tributo e multa apenas pelo não pagamento. O segundo não cumpriu nem com o dever de declarar nem com o dever de pagar; por isso, será notificado e pagará, além do tributo e da multa pelo não pagamento, multa adicional pela falta de declaração.

Ora, se o próprio contribuinte é que se coloca nesta ou naquela situação, como alegar desigualdade entre condutas que se encontram na esfera do agir do contribuinte? Declarar e não pagar, submetendo-se à inscrição da dívida ativa ou, simplesmente, não declarar e nem pagar, aguardando o ulterior lançamento e auto de infração, são opções do contribuinte perante a lei.

359. *O problema do contraditório nos casos de lançamento por homologação*, p. 116.

9.7. Quadro sinóptico da prescrição do direito do Fisco

Item	1. Constituição do crédito pelo contribuinte	2. Constituição do crédito via lançamento (Art. 142)	3. Suspensão da exigibilidade antes do prazo de pagamento (Art. 151)	4. Reinício do prazo = interrupção (Art. 174 par. único)	Regra aplicável	Fundamento legal
951	S	N	N	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte	Art. 174, 150 §§ 1º e 4º
952	S	N	S	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade	Art. 174 e 150 e 151
953	N	S	N	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento	Art. 174 e 142 e 145

Item	1. Constituição do crédito pelo contribuinte	2. Constituição do crédito via lançamento (Art. 142)	3. Suspensão da exigibilidade antes do prazo de pagamento (Art. 151)	4. Reinício de prazo = interrupção (Art. 174 par. único)	Regra aplicável	Fundamento legal
954	N	S	S	N	Regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade	Art. 174 e 151
955	X	X	X	S	Regra do reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco	Art. 174, parágrafo único
956	X	X	X	X	Regra da prescrição do direito do Fisco ao crédito	Art. 156, V

CAPÍTULO 10

Decadência e prescrição do direito do contribuinte

10.1. Decadência e prescrição como formas extintivas do direito do contribuinte

Utilizaremos a expressão *decadência do direito do contribuinte* (Item 4.3), para a extinção do direito de pleitear o débito do Fisco pela via administrativa, e *prescrição do direito do contribuinte*, para a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial. As normas gerais e abstratas que regem a decadência e a prescrição do direito do contribuinte produzem regras individuais e concretas que veiculam, em seu antecedente, o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do contribuinte e, em seu conseqüente, a extinção, respectivamente, do direito de pleitear administrativamente o débito e do direito à ação judicial de cobrança do débito do Fisco.

Convém salientar que as normas gerais e abstratas da decadência e a prescrição do direito do contribuinte são construídas, basicamente, a partir dos mesmos dispositivos do CTN, coisa que pode parecer estranha ao intérprete mais apegado ao plano da literalidade. Ocorre que o plano da literalidade não está em correspondência biunívoca com o plano das normas

jurídicas, como se fosse possível ligar por um fio uma norma a um artigo e vice-versa.³⁶⁰

10.2. A data da extinção do crédito tributário

A data da extinção do crédito tributário, *ex vi* do Art. 168, I do CTN, para os tributos sujeitos a lançamento e a ato de formalização do contribuinte é a data efetiva do pagamento, que haverá de funcionar como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte.

A partir do início da década de 90, como veremos em item subsequente, no caso dos tributos sujeitos a ato de formalização do contribuinte, o *dies a quo* foi alterado para a data da homologação expressa ou tácita do pagamento, em função da reinterpretação das expressões *extinção do crédito tributário* (Art. 168, I do CTN) e *pagamento antecipado* (Art. 150, § 1º).

De acordo com essa nova interpretação, o *pagamento antecipado* passou a ser visto pelo STJ como um dever de pagar futuro que a legislação tributária antecipou e, conseqüentemente, neste caso, a *extinção do crédito tributário* passou a operar-se com a homologação.

Em verdade, sabemos que *pagamento antecipado* não corresponde a pagamento provisório à espera de seus efeitos extintivos, mas de pagamento que ocorre *antes* do prévio exame da autoridade administrativa.³⁶¹ Em suma, o pagamento é ante-

360. A "interpretação literal", em rigor, anota PAULO DE BARROS CARVALHO, sequer pode ser tratada como método de interpretação, pois aprisiona o exegeta no significado básico dos signos. *Curso de direito tributário*, p. 105.

361. Neste sentido, escreve LUCIANO AMARO: "Fala-se, ainda, do dever de *antecipar* o pagamento. Ora, "antecipar" seria pagar antes do momento em que o pagamento seria devido. Mas o pagamento, no caso, é devido na data que a lei determinar, e, portanto, não é "antecipado" (salvo se o devedor quiser quitá-lo antes da data). O legislador, obviamente, tinha na cabeça o preconhecimento do efeito constitutivo do lançamento; por isso, averbou "antecipação" do pagamento, pois achou que este estivesse sendo feito *antes de o crédito ter sido constituído*. Na

cipado porque efetuado pelo contribuinte antes do lançamento, conforme determina a lei.

Por essa razão, sendo o pagamento antecipado ou não, consideraremos para a construção das regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte que o *dies a quo* determinado pela extinção do crédito ocorre na data do pagamento, independentemente de homologação ulterior.

10.3. Critérios para composição das regras da decadência e prescrição do direito do contribuinte

Considerando norma jurídica, não como o artigo ou dispositivo expresso no plano da literalidade, mas como aquela estrutura condicional, construída no plano das significações do direito, que vincula uma hipótese normativa a uma conseqüência, verificamos que há várias hipóteses normativas para decadência e para prescrição do direito do contribuinte, cada qual advinda de uma norma geral e abstrata específica. Neste capítulo, a partir do direito tributário positivo, cuidaremos de construir essas regras, identificando as hipóteses e os conseqüentes normativos que, imbricados, orientam a extinção do direito do contribuinte.

Para compor essas regras, identificamos dois critérios baseados no direito positivo: (i) ocorrência ou não ocorrência de desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento e (ii) ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição.

prática, o 'dever de antecipar o pagamento' significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que qualquer autoridade precise tomar qualquer providência". *Direito tributário brasileiro*, p. 342.

10.3.1. Primeiro critério: ocorrência ou não ocorrência de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento

A ocorrência ou não ocorrência de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento (Art. 165, III e 168, II do CTN) refere-se à circunstância em que o contribuinte, antes de efetuar o pagamento, questiona o crédito tributário e obtém decisão condenatória judicial ou administrativa determinando que efetue o pagamento; realiza, então, o pagamento, mas ocorre posteriormente o desfazimento da decisão, por reforma, anulação, revogação ou rescisão.³⁶²

O motivo alegado pelo contribuinte pode ser o mesmo da alegação anterior, a qual motivou a decisão condenatória, mas podem ser outros, também chamados supervenientes, como por exemplo: a ulterior edição de lei interpretativa favorável ao contribuinte,³⁶³ a declaração de invalidade ou ineficácia de negócio jurídico, a declaração judicial de inconstitucionalidade da lei tributária e a remissão por equidade.

Mas, advirta-se, a simples ocorrência do motivo, seja ele qual for, não é condição suficiente para a aplicação deste

362. A respeito do Art. 165, III do CTN leciona HUGO DE BRITO MACHADO: "Já a terceira hipótese diz respeito aos casos em que o sujeito passivo pagou em face de decisão condenatória. Questionou e perdeu. Diante da decisão que o condenou ao pagamento, pagou. Mas continuou questionando e finalmente conseguiu o desfazimento daquela decisão. O CTN refere-se a reforma, anulação, revogação e rescisão de decisão condenatória. Para efeitos práticos não importa a distinção entre esses diversos modos de desfazimento da decisão, pois conduzem todos ao mesmo resultado que é o de ensejarem a restituição do indébito. Não custa, porém, esclarecer o sentido de cada uma dessas expressões. Há reforma quando o desfazimento se dá por decisão de órgão superior, com exame de mérito; anulação, quando apenas por vício formal; revogação, quando o próprio órgão prolator da decisão modifica, em face de recurso que admita retratação; e finalmente, há rescisão quando a decisão já havia transitado em julgado e é desfeita mediante ação rescisória". *Curso de direito tributário*, p. 138.

363. MARCELO FORTES, *Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro*, p. 325.

critério, fazendo-se sempre necessário o ulterior ato de desfazimento da decisão.³⁶⁴

10.3.2. Segundo critério: ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegar a restituição

A ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegar a restituição (Art. 169 do CTN) refere-se à circunstância em que o contribuinte efetua o pagamento, depois requer o adimplemento do débito do Fisco pela via administrativa e obtém decisão desfavorável ao seu pedido.

10.4. Duas regras que regulam a decadência do direito do contribuinte

Para obter as duas regras que regulam a decadência do direito do contribuinte, importa apenas a ocorrência ou não do primeiro critério.

Assim, há duas regras gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do contribuinte: (i) a regra geral da decadência do direito do contribuinte e (ii) a regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.

Nos itens subseqüentes individualizaremos essas duas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e conseqüências normativas.

364. O fato da publicação do acórdão relativo à ação direta de inconstitucionalidade da lei tributária, caracterizando o pagamento do tributo como indevido, sozinho, não tem o condão de configurar este critério, posto que segundo esse dispositivo essa medida só produzira o efeito enquanto motivo superveniente da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

10.4.1. Regra geral da decadência do direito do contribuinte

Esta regra apresenta em sua hipótese a *não ocorrência* de desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da extinção do crédito tributário pelo efetivo ato de pagamento do contribuinte.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de o contribuinte pleitear na via administrativa a satisfação de seu direito ao débito do Fisco. Note-se que essa norma extintiva não é suficiente, ainda, para extinguir o próprio *débito do Fisco*.

10.4.2. Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

Esta regra apresenta em sua hipótese a *ocorrência* de desfazimento, no curso do prazo da regra de decadência anterior, de decisão anterior que tenha motivado o pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento.³⁶⁵

O conseqüente normativo dessa regra extingue o direito de o contribuinte pleitear na via administrativa a satisfação de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que o desfazimento da decisão anterior há de ocorrer antes do termo final do prazo de decadência estipulado pela *regra geral da decadência do direito do contribuinte*.

365. A funcionalidade desta regra de decadência por suas características assemelha-se muito a regra da decadência do direito do Fisco que construímos a partir do Art. 173, II do CTN (v. Item 8.2.5).

10.5. Três regras de prescrição do direito do contribuinte

Para obter as três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte combinamos os dois aludidos critérios e, dessa combinação, resultaram as seguintes regras de prescrição do direito do contribuinte: (i) regra geral da prescrição do direito do contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão e (iii) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.

Nos itens subseqüentes, individualizaremos cada uma dessas três regras gerais e abstratas de prescrição, identificando as respectivas hipóteses e conseqüências normativas.

10.5.1. Regra geral da prescrição do direito do contribuinte

Esta regra supõe a seguinte combinação dos critérios: *não ocorrência* de desfazimento da decisão anterior ao pagamento e *não ocorrência* de decisão administrativa que denegue a restituição, além do fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da extinção do crédito tributário.

O conseqüente normativo desta regra extingue o direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

O prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da *regra geral da decadência do direito do contribuinte*, de maneira que, se não ocorrer fato impeditivo de curso específico de um desses prazos, ao final do lapso de cinco anos contados da extinção do crédito, as duas regras são aplicáveis,³⁶⁶ operando-se simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

366. Neste sentido, MARCELO PAULO FORTES DE CERQUEIRA, *Repetição do indébito no sistema tributário brasileiro*, p. 320.

10.5.2. Regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição

Esta regra supõe a *ocorrência* de decisão administrativa que denegue a restituição e o fluxo de dois anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da *data da decisão administrativa que denegou a restituição ex vi* do Art. 169 do CTN, desde que o *dies ad quem* desta regra seja coincidente ou posterior ao *dies ad quem* da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*.

O conseqüente normativo desta regra prescreve a extinção do direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que a aplicação desta regra garante o acesso à via judicial, sem prejuízo da via administrativa. O Art. 169, portanto, há que ser encarado como benéfico ao contribuinte na medida em que pode estender o curso do exercício do direito de ação por mais um período de até dois anos.

10.5.3. Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão

Esta regra supõe a *ocorrência* de desfazimento da decisão ao pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da *data da reforma, anulação, revogação ou rescisão* da decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento *ex vi* dos Arts. 165, III e 168, II e do CTN.

O conseqüente normativo desta regra prescreve a extinção do direito de ação de o contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

Note-se que o desfazimento da decisão anterior há de ocorrer antes do termo final do prazo de decadência estipulado pela *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*.

O prazo prescricional desta regra coincide com o prazo decadencial da *regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão*, de maneira que, se não ocorrer fato impeditivo do curso específico de um desses prazos, ao final do lapso de cinco anos contados da extinção do crédito, as duas regras são aplicáveis, operando-se simultaneamente a decadência e a prescrição do direito do contribuinte.

10.6. Outros casos pertinentes à prescrição e à decadência do direito do contribuinte

Selecionamos, neste tópico, alguns casos controvertidos com relação à decadência e à prescrição do direito do contribuinte, para os quais propomos soluções baseadas nas cinco regras acima descritas. São estes os casos: (i) suspensão e interrupção dos prazos de decadência e de prescrição, do direito do contribuinte, (ii) a interrupção prevista no Parágrafo único do Art. 169 do CTN, (iii) a tese dos dez anos do direito de o contribuinte efetuar a restituição do indébito tributário e (iv) a hipótese de ADIN.

10.6.1. Suspensão e interrupção dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte

Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em *suspensão fática*, quando houver impedimento do exercício do direito³⁶⁷ ou exercício efetivo desse direito³⁶⁸ que

367. Exemplo: a suspensão do prazo decadencial em razão da liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento.

desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em *suspensão legal*, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito.³⁶⁹

Assim, a composição desses prazos de decadência e prescrição haverá sempre de respeitar a *suspensão fática*, ou seja, não corre prazo decadencial ou prescricional sem que se qualifique como omissiva a conduta do titular do direito.

Diversamente da suspensão fática, que é intrínseca às hipóteses das regras de decadência e prescrição, as hipóteses de *suspensão legal e interrupção* exigem expressa previsão legal.

Por isso, não há coincidência das hipóteses de interrupção e suspensão legal das *regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco* com as das *regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte*.³⁷⁰ Trata-se de regras totalmente diversas, com fins e objetivos díspares: as primeiras cuidam da constituição e cobrança de obrigações tributárias; as segundas, da constituição e cobrança de débitos do Fisco. Além disso, uma e outra percorrem processos de positivação absolutamente diversos, fato que impossibilita ao aplicador do direito utilizar as previsões de interrupção e suspensão legal destinadas às *regras de decadência ou prescrição do direito do Fisco* para compor e informar as *regras de decadência e prescrição do direito do contribuinte*, e vice-versa.

368. Exemplo: durante o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco ficam suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição.

369. Exemplo: a suspensão do prazo de prescrição por 180 dias por ocasião da inscrição da dívida ativa.

370. Cf. PONTES DE MIRANDA: "As regras jurídicas sobre prescrição não de ser interpretadas estritamente, repelindo-se a própria interpretação analógica". (...) "Os casos de não correr, de suspensão e de interrupção da prescrição são taxativos". *Tratado de direito privado*, vol. 6, p. 126.

Qual seria para o contribuinte o correspondente da suspensão do prazo por 180 dias no caso de inscrição da dívida ativa, que está previsto legalmente para o direito do Fisco? Seria impossível fixar qualquer suspensão porque o contribuinte não inscreve dívida ativa, nem realiza qualquer outro ato que seja equivalente a este.

Imagine-se, ainda, o que poderia ocorrer se o agente público aplicasse para o Fisco a interrupção prevista no Art. 165, III do CTN, que dilata o prazo para o contribuinte exercer o direito ao indébito. Diante do desfazimento de decisão condenatória desfavorável ao Fisco, seria reaberto o prazo de prescrição de cinco anos para que o Fisco cobrasse, novamente, o crédito pela via executiva. Isto é claro se a igualdade pretendida valesse para ambos os lados, o que evidentemente seria necessário, caso se pretenda instaurar realmente a igualdade!³⁷¹

10.6.2. A interrupção prevista no parágrafo único do Art. 169 do CTN

Dois aspectos relativos ao Art. 169 do CTN são combatidos pela doutrina: primeiro o prazo mais exíguo de dois anos; segundo, a interrupção prevista no parágrafo único desse dispositivo que recomeça seu curso pela metade, a partir da "intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada".

Quanto ao primeiro aspecto, parece haver uma má interpretação dos efeitos desse prazo de dois anos. A partir da

371. Assim, se como pretende o STJ: "Em face do princípio da igualdade das partes, no processo (isonomia processual), idêntico tratamento deve ser dispensado ao contribuinte nas ações em que postula a repetição do indébito". Também, em face do mesmo princípio, idêntico tratamento deve ser dispensado ao Fisco nas ações que postula o crédito tributário! O que causaria, isto sim, um grande desvantagem para o contribuinte. (STJ, REsp 82553-95/DF, rel. Min. Celso de Figueiredo Pezalla, 1ª Turma, j. 29.04.1996, DJU 03.06.1996, p. 19.214).

extinção do crédito tributário, contam-se cinco anos para a formação do fato jurídico extintivo da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*. Suponhamos que o contribuinte, quatro anos e onze meses depois de ter feito o pagamento, uma decisão denegatória de pedido de restituição administrativa, conseguindo com isso mais dois anos de prazo, perfazendo um total de 6 anos e onze meses para o exercício de seu direito. Portanto, essa regra é a garantia de que o contribuinte pode esperar a decisão administrativa de seu pleito, posto que se denegada restará aberta a via judicial. Nos casos em que o contribuinte ficaria teoricamente prejudicado, porque os dois anos teriam o *dies ad quem* anterior ao *dies ad quem* do prazo de cinco anos, o problema se resolve adotando-se como termo final a data mais favorável ao contribuinte, ou seja, o *dies ad quem* do prazo de cinco anos.

Quanto ao segundo aspecto, afóra a atecnia no uso do termo *intimação*³⁷² no lugar de *citação*, como apontou HUGO DE BRITO MACHADO,³⁷³ a redução do prazo pela metade não deve causar espécie, nem cabe interpretá-la, como faz MANOEL ÁLVARES, como “prescrição intercorrente, somente reconhecida se o autor for responsável pela injustificada paralisação do processo”.³⁷⁴

Reiteramos que de *prescrição intercorrente* não se trata porque não corre prescrição durante o processo. Este aliás é o fundamento do Art. 173 do Código Civil:

A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo que a interromper.

Disse muito bem ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL, interpretando esse dispositivo que: “O ato interruptivo é,

372. ALCIDES JORGE COSTA entende que se trata de efetivo ato de intimação com o fito específico de interromper a prescrição, Notas taquigráficas de palestra proferida no Curso do IBET/IBDT.

373. Curso de direito tributário, p. 141.

374. Código tributário nacional, p. 635.

em regra, momentâneo, isto é, realizada a interrupção, a prescrição recomeça um novo curso imediatamente. Mas, se a interrupção se faz por meio de um processo judicial ela dura tanto tempo quanto o processo interruptivo, de modo que o novo curso prescricional só se inicia na data do último ato do processo” (desacamos). E trazendo à colação JOÃO MENDES JÚNIOR para explicar que o processo não é um só ato, mas uma seqüência de atos que seguem para diante até chegar ao seu último termo, volta à carga, afirmando peremptoriamente: “se a interrupção se der em virtude de demanda judicial, o novo prazo só correrá da data do último ato do processo. Não vemos razão para dúvidas sobre qual seja o último ato do processo”.³⁷⁵

É certo que o recurso de encurtar o prazo da prescrição foi beneficiar o Estado para não eternizar o direito de ação que ressurgue, como novo prazo, a cada interrupção. Ocorre que a idéia de interromper o prazo presente no parágrafo único do Art. 169 do CTN, e que adveio do Art. 9º do Decreto 20.910/32, considera a idéia acima exposta de que não corre prazo de prescrição durante o processo. Sendo assim, realizada a aludida interrupção, o prazo pela metade só começa a correr após o termo do processo desde que não haja julgamento do mérito. Trata-se, em verdade, de dispositivo que, prevendo a possibilidade da coisa julgada formal, garante ao contribuinte prazo superveniente para proposição da demanda. Em suma, a citação do representante judicial do Fisco demarca o *dies ad quem* da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte* enquanto o *dies a quo* desse novo prazo pela metade tem seu início, conforme a lição de CÂMARA LEAL, a partir do último ato desse processo.

375. Da prescrição e da decadência, p. 208.

10.6.3. A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco

Tudo começou com o reconhecimento da inconstitucionalidade do Art. 10, primeira parte, do Decreto-lei n. 2.288/86, que instituiu o controvertido empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis. Ante o enorme fluxo de ações propostas em meados dos anos noventa pleiteando a restituição do gravame — flagrantemente inconstitucional — depois de consumado o prazo para propositura dessas ações — i.é, cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário *ex vi* do Art. 168, I, do CTN —, encontrou-se o Poder Judiciário na contingência de fazer justiça. E foi assim que se iniciou a novel proposta exegética desse dispositivo de modo favorável à ampliação do prazo para o exercício do “direito à repetição do indébito”, liderada por HUGO DE BRITO MACHADO, então juiz do TRF da 5ª região.

Nessa interpretação, o termo inicial do prazo deixou de ser o “pagamento antecipado” e passou a ser o momento da homologação tácita ou expressa desse pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realiza com a ulterior homologação do pagamento, *ex vi* do Art. 156, VII do CTN. Firmou-se, assim, a denominada tese dos dez anos de decadência do “direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário”, conforme o seguinte acórdão do STJ:

RECURSO ESPECIAL N. 42.720-5/RS (94/0039612-0)

RELATOR: MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS

EMENTA:

TRIBUTÁRIO — EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO — CONSUMO DE COMBUSTÍVEL — DECADÊNCIA — PRESCRIÇÃO — INOCORRÊNCIA.

- O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal

homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

- A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.

Embargos de divergência em recurso especial n. 42.720-5/RS (94/0039612-0) — DJU 17/04/1995.

Essa preposta dilatadora do prazo do direito do contribuinte pleitear o débito do Fisco outorgou uma nova interpretação aos Arts. 163, I; 150, §§ 1º e 4º, e 156, VII do CTN:

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

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses do inciso I e II do Art. 165, da data da extinção do crédito tributário

Assim, entendeu-se que a *extinção do crédito tributário*, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, *ex vi* do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário *ex vi* do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento.

Segundo, porque se interpretou o "sob condição resolútoría da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA,³⁷⁶ para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar *condição resolútoría* como se fosse necessa-

376. *Da extinção das obrigações tributárias*, p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 699.

riamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.³⁷⁷

A condição resolútoría não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no âmbito do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento,³⁷⁸ a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos

377. LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolútoría: "Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolútoría, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva*, a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344

378. Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os Embargos de divergência em REsp n. 48.113-7/PR, averbou: "O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operante, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou". Também julgou, assim, SÉRGIO NOJIRI: "Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolútoría, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto peram-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido (cu a maior", (Sentença, Autos n. 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a *data da extinção do crédito tributário*, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, *a priori*, como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez.

10.7. A tese do início do prazo de prescrição com o trânsito em julgado da ADIN

O STJ têm defendido,³⁷⁹ com supedâneo nos julgados do então juiz do TRF da 5ª Região, HUGO DE BRITO MACHADO (AC n. 44.403-PE) e na doutrina de RICARDO LOBO TORRES,³⁸⁰ que o reconhecimento da ADIN pelo STF tem o condão de reabrir o prazo de prescrição para o contribuinte:

Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 43.995-5/RS

Relator: Min. Cesar Asfor Rocha

EMENTA: Tributário — Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de combustíveis — Decreto-Lei n. 2.288/86 — Restituição — Decadência — Prescrição — Inocorrência.

Consoante entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisi-

ção de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame”.

Erige-se, assim, a data da publicação do acórdão da ADIN como *dies a quo* de novo prazo prescricional (e decadencial), invalidando todos os efeitos advindos da aplicação da lei julgada inconstitucional aos casos concretos anteriores a esse *dies a quo*, como se aquela lei tivesse nascido morta, como se “toda lei, adversa à Constituição, é absolutamente nula; não simplesmente anulável”.³⁸¹ Mas sabemos que a conhecida idéia de ALFREDO BUZOID decorre da concepção de que o direito funciona independentemente de ato de aplicação humana, o que não é absolutamente verdade: a lei é constitucional até que um ato de aplicação de agente competente diga que é inconstitucional.

10.7.1. Os limites do controle de constitucionalidade

A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as

379. Por exemplo, o voto do Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, no REsp n. 48.113-7-PR, DJU 29.05.95, p. 3.

380. “Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF”, *Restituição de tributos*, 169.

381. *Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro*, p. 128.

leis, o limite da *irretroatividade da lei*; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da *decadência* e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da *prescrição*. A segurança jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar de assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.

Como ensina GERALDO ATALIBA,³⁸² os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada não sujeita a recurso ou ação rescisória;³⁸³ o direito adquirido³⁸⁴ e o

382. "Como expressão da segurança jurídica, o princípio da legalidade, inscrito no § 2º, com todo o risco a amplo conteúdo que peculiariza, no contexto de nossas instituições. Mas, também, o princípio assegurador da estabilidade das relações jurídicas — consagrado no § 3º — que garante, até mesmo contra a obra do legislador, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". *República e constituição*, p. 154.

383. Sobre a propositura de ação rescisória extemporânea v. JAMES MARINS: "Não cremos, ademais, que possam os outros critérios declinados pela doutrina infirmar o que estamos sustentando. Ao contrário, pensamos que a solução adotada robustece o sistema e os princípios invocados pela autorizada doutrina acima citada. Veja-se, por exemplo, a hipótese do escoamento do prazo decadencial de 2 anos para a propositura da ação rescisória (contado a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva) nos casos em que o controle concentrado somente venha a ser exercido após ultrapassado este lapso temporal. Naturalmente terá caducado o direito de a parte lançar mão do juízo rescisório e nem por isso há afronta a qualquer princípio, seja da isonomia, ou do devido processo legal. Esta é uma insuplantável vicissitude do sistema que prestigia a segurança jurídica através da evitação da perpetuação das lides. Assiste, contudo, ao contribuinte ou ao Fisco, o direito de tempestivamente interpor todos os recursos à disposição no sistema (*due process of law*), evitando o trânsito em julgado até que a questão constitucional reste definitivamente cristalizada, seja pelo advento de decisão individual definitiva no STF, seja através de decisão com efeitos *erga omnes* em ADIn ou ADC, seja ainda por obra de suspensão pelo Senado Federal. A isonomia, inistase no mesmo compasso, resta igualmente prestigiada pois somente receberão soluções diferentes os contribuintes que se encontrem em desigualdade de posições jurídicas". *Ação rescisória em matéria tributária diante da decisão sobre constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*, p. 9.

384. Cf. MARIA HELENA DINIZ, direito adquirido "é o que já se incorporou definitivamente ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de modo que nem a lei nem um fato posterior pode alterar tal situação jurídica, pois há direito con-

ato jurídico perfeito.³⁸⁵ Assim também entende RICARDO LOBO TORRES, quando diz que: "a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ou, o que é a mesma coisa, opera *ex tunc* relativamente a certos atos como, por exemplo, a sentença penal; no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)".³⁸⁶

Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente.³⁸⁷ Daí surgem os

creto, ou seja, subjetivo, e não direito potencial ou abstrato. Consiste, portanto, na possibilidade de se extraírem efeitos de um ato contrário aos previstos pela lei atualmente vigente, ou seja, é aquele que continua a gozar dos efeitos de uma norma pretérita mesmo depois de já ter sido ela revogada". (verbete) *Dicionário jurídico*.

385. Cf. MARIA HELENA DINIZ, *ato jurídico perfeito*: "É o consumado segundo a norma vigente ao tempo em que se efetuou, produzindo seus efeitos jurídicos, uma vez que o direito gerado foi exercido. A segurança do ato jurídico perfeito é um modo de garantir o direito adquirido pela proteção que se concede ao seu elemento gerador, pois, se a novel norma considerasse como inexistente ato já consumado sob o amparo da precedente, o direito adquirido, fundado em lei, dela decorrente desapareceria por falta de fundamento". (verbete) *Dicionário jurídico*.

386. *A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos* p. 99. Entende o Titular da UERJ que, também, "as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte" não são atingidas pela declaração de inconstitucionalidade, circunstância que a nosso ver somente é aceitável na medida em que essas situações receberem os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

387. A lei é lei porque o legislador diz que é lei, o ato administrativo é ato administrativo porque a autoridade administrativa diz que é ato administrativo a sentença é sentença porque o juiz diz que é sentença. O direito institui constituintes, legisladores, agentes públicos e juízes para serem os sujeitos enunciativos do direito, os sujeitos competentes para produzir e alterar as normas jurídicas que o compõem. A validade do veículo introdutor é estabelecida pelo próprio direito mediante a articulação lingüística de atos de aplicação baseados em regras de produção normativa. Independentemente da possibilidade de virem a ser questões

prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido. Romper o dique do passado com inexorável sede de justiça e de legalidade pode gerar novas injustiças, pois as pistas do passado são parcial ou completamente encobertas pelo tempo (no caso dos empréstimos compulsórios sobre combustíveis, as provas já se foram) e o agente aplicador do direito, sedento de justiça, pode acabar ferindo a própria constitucionalidade: o Supremo, julgando a lei passada, pode determinar não só que a "lei inconstitucional" é inconstitucional, mas também que a "lei inconstitucional" é constitucional e, o que é pior, pode também decretar que a "lei constitucional" é inconstitucional.

A finalidade do STF é retirar a norma em desconformidade com o direito, mas ninguém pode impedi-lo de, por exemplo, declarar como inconstitucional norma que a comunidade jurídica entenda ser constitucional e vice-versa, e.g.: o STF poderia determinar em ação direta que a Lei n. 3.071, de 01 de janeiro de 1916, o Código Civil, é inconstitucional!

Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc*³⁸⁸ retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada,

nados no plano dos fatos (a lei não foi votada) ou no plano das normas (ausência de previsão constitucional para produção da lei), esses veículos introdutórios ganham força normativa com o ato que os constituiu.

388. A Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispoñdo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação direta de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe novas perspectivas para essa questão ao proclamar em seu Art. 27 que "Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.³⁸⁹

10.7.2. Os limites da imprescritibilidade da ADIN

Como a ADIN é imprescritível,³⁹⁰ todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdesse o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

389. Entendemos que o direito adquirido decorre do ato jurídico perfeito. Ambos, entretanto, sujeitam-se à alteração enquanto houver a possibilidade de controle da legalidade, restando consolidados somente após o fluxo dos prazos de decadência e de prescrição. Em suma, a decadência e a prescrição consolidam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

390. Cf. CLÊMERTON MERLIN CLÈVE: "a inconstitucionalidade decorre de vício, em princípio insanável e, ademais, imune a prescrição, *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*, p. 250. No mesmo sentido v. súmula 360 do Supremo Tribunal Federal. Segundo o Min. CELSO DE MELLO: "O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito à observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo", (AdinMca 1247-PA, j. 17.08.1995, DJU 08.09.1995).

10.7.3. A impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido,³⁹¹ proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.³⁹²

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*.³⁹³ Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.³⁹⁴

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem

391. Em instigante artigo sobre o tema, MÁRCIO SEVERO MARQUES defende nesses casos a aplicabilidade do Decreto n.º 20.910/32, reabrindo os prazos de repetição do indébito a contar da data da decisão do STF em ADIN *Prescrição e decadência em matéria tributária. Breves reflexões*, p. 26.

392. Na hipótese de rescisão da decisão condenatória *ex vi* do Art. 165 do CTN, teria o condão de reabrir esses prazos mediante a aplicação da *regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão*, desde que não se tenha operado a realização da *regra geral da prescrição do direito do contribuinte*.

393. Segundo ANTÔNIO LUÍS DA CÂMARA LEAL, *actio nata* significa "existência de uma ação exercitável", *Da prescrição e da decadência*, p. 11.

394. Entendemos, com RICARDO LOBO TORRES, que "o procedimento de restituição não desfaz, ele mesmo, o anterior recolhimento, senão que necessita de um outro procedimento intermediário, de natureza instrumental". *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 251.

regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.

10.8. Quadro sinóptico da decadência e da prescrição do direito do contribuinte

Regras de decadência do direito do contribuinte:

Item	I. Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento	Regra aplicável	Fundamento legal
1041	N	Regra geral da decadência do direito do contribuinte	168, I do CTN
1042	S	Regra da decadência do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	Art. 165, III e 168, II

Regras de prescrição do direito do contribuinte

Item	I. Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento (Art. 165, III e 168, II)	2. Decisão administrativa que denegou a restituição (Art. 169)	Regra aplicável	Fundamento legal
1051	N	N	Regra geral da prescrição do direito do contribuinte	

Item	1. Desfazimento de decisão anterior que tenha motivado o pagamento (Art. 165, III e 168, II)	2. Decisão administrativa que denegou a restituição (Art. 169)	Regra aplicável	Fundamento legal
1052	N	S	Regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição	Art. 169
1053	S	X	Regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão	165, III e 168, II

Conclusões

1. Tempo e direito

1.1. O processo de positivação do direito está diretamente ligado à questão do tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, que ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece, e as normas individuais e concretas retêm o passado.

1.2. O direito não volta ao passado, constrói o passado no presente, enunciando-o e instalando seus efeitos para o vir a ser deste presente. Essa é a principal função do fato-evento (fato jurídico tributário) na estrutura da norma individual e concreta do lançamento: trazer o passado para o presente, dimensionando e fundamentando juridicamente o fato-conduta (relação jurídica tributária).

1.3. A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

2. Processo de positivação do direito

2.1. Os processos de positivação do direito pertencem à ordem do acontecimento, sucedem-se no tempo-histórico e no espaço-social, e a priori consomem-se no tempo e espaço de sua reali-