

DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA **
RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 94.462 - 1 (E) - SÃO PAULO

EMBARGANTE: UNIÃO FEDERAL
EMBARGANTE: FIBRATAM S.A. USINA DE TAMBORES DE FIBRA

EMENTA: — Prescrição e decadência. 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 interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for deci-

* Acórdão publicado no B. Cent. Estud., São Paulo, 7(3): 157-61, mar. 1983.

COMENTÁRIO

ZELMO DENARI
Procurador do Estado

O Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, uniformizou a orientação de suas turmas a respeito dos prazos de prescrição e de decadência dos débitos tributários. A decisão da Suprema Corte está sintetizada na recente ementa do RE n. 94.426-1, de São Paulo, nos seguintes termos:

“Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e

dido o recurso dessa natureza, de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição de recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

— É esse o entendimento atual de ambas as Turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos”.

ACÓRDÃO

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

Brasília-DF, 6 de outubro de 1982

DJACI FALCÃO, Presidente

MOREIRA ALVES, Relator

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Moreira Alves — É este o teor do voto do relator do acórdão embargado, Ministro Soares Muñoz (f. 227-35):

ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição de recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir daí o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

— É esse o entendimento atual de ambas as Turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos”.

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

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

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

“VOTO

O Sr. Ministro Soares Muñoz (Relator): — O auto de infração e notificação fiscal foi lavrado no dia 28.10.69, por ter a ora recorrente, nos exercícios de 1967 e 1968, escriturado as verbas discriminadas no referido auto, sem que elas correspondessem às despesas efetivamente realizadas.

Contra essa atuação, a ora recorrente apresentou reclamação e, depois, recurso para o Primeiro Conselho de Contribuintes, que foi afinal julgado a 23.4.75, sendo intimada a reclamante no início de dezembro, e no mesmo mês impetrou o presente mandado de segurança.

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

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

A regra do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, consoante o qual “suspendem a exigibilidade do crédito tributá-

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

a) não havendo impugnação do lançamento, com o esgotamento do prazo de impugnação;

b) impugnado o lançamento, com a decisão final administrativa.

Neste particular, a nosso aviso, o V. Acórdão não merece nenhum reparo crítico. Se a definitividade é a eficácia que torna indiscutível o lançamento na esfera administrativa, a atuação fiscal só pode ser tida como ato inaugural do procedimento constitutivo do crédito tributário (cf. DENARI, Zelmo. *Definitividade do crédito tributário*. R. Proc. Geral Est. São Paulo, São Paulo, (16):149-59, jun. 1980).

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

Edvaldo Brito assinala que o auto de infração é um dos atos de seqüência que se inte-

rio ... III — as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”, significa apenas reiteração do princípio doutrinário de que a decadência não é susceptível de suspensão, nem de interrupção.

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

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

“Crédito Tributário. Extinção.

— O acórdão recorrido, por haver afirmado que, entre a notificação fiscal e a decisão do recurso administrativo, se operou a decadência, porque nesse período fluía prazo dessa natureza e não prazo de prescrição, não negou vigência ao artigo 174, nem ao artigo 151, III, ambos do C.T.M., uma vez que, realmente, antes de o recurso administrativo estar decidido em última instância administrativa, a exigibilidade do crédito está suspensa, não podendo fluir prazo de prescrição, o que somente pode ocorrer se o direito de crédito já exigível tiver sido violado.

— Dissídio de jurisprudência não comprovado por falta de observância da exigência da parte final do artigo 305 do Regimen-

gram ao procedimento, resultando, como consequência prática, a impossibilidade de o auto de infração representar constituição definitiva do crédito tributário:

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

.....
“Nesse ponto, conclui-se que há o crédito devidamente constituído e o crédito definitivamente constituído. O primeiro configura-se quando a autoridade administrativa percorre todo o iter legal descrito no artigo 142 do CTN. O segundo, quando se encerra o tempo útil para qualquer das três providências estipuladas no artigo 145. Lo-

to Interno do S.T.F. e da Súmula n. 291. Recurso extraordinário não conhecido”. (R.T.J. 92/346).

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

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

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 174;

— “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva”. O termo inicial da prescrição é a data da constituição definitiva do crédito fiscal e o período anterior a esta definitividade, segundo o magistério autorizado do suíço Ernts Blumenstein, é de simples decadência que faz precluir o direito de imposição fiscal, não podendo ocorrer nenhum hiato entre o prazo prescricional e o de decadência (Sistema di Diritto delle Imposte, ed. 1954, p. 284 e seguintes, citado por Fábio Fanucchi, Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 1).

Portanto, é decisivo responder a esta pergunta: o que é constituição definitiva de crédito tributário? O Código Tributário Nacional nos artigos 174 e 154 emprega as expressões “Constituição definitiva” e crédito definitivamente “constituído”. Ora, é de boa hermenêutica que a lei não contém palavras supérfluas, todas elas aptas ao esclarecimento do diploma legal. Assim, a idéia que dá a lei tributária — é o raciocínio lógico que se impõe — é da existência de créditos fiscais não definitivamente

go, o crédito devidamente constituído nem sempre o está em definitivo, vez que aquele traduz a regularidade da constituição e este, a inalterabilidade da constituição. Uma outra consequência prática resultante dessa caracterização procedimental do lançamento é a impossibilidade de o auto de infração representar constituição do crédito tributário” (Cf. BRITO, Edvaldo. A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, (1):91-3, 1976).

Também para Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O CTN estabelece o prazo de cinco anos para a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, “contados da data de sua constituição definitiva” (art. 174). Constituição definitiva, já vimos, é a constituição do crédito tributário que não permite mais dúvidas, o que se dá com a notificação do lançamento (abertura da fase oficiosa) sem que o sujeito passivo contrarie o ato administrativo, ou então, diante da contrariedade, a Fazenda Pública constitua afinal o crédito tributário” (Cf. MO-

constituídos. E como decorre da própria expressão utilizada pelo legislador, créditos definitivamente constituídos só podem ser aqueles atingidos pela preclusão, isto é, não impugnados pelo sujeito passivo na fase administrativa ou após a decisão proferida no procedimento fiscal administrativo, quando impugnados tempestivamente. É este o sentido que ao termo emprestam estudiosos do direito tributário, a começar pelo maior doutrinador, que foi o saudoso Rubens Gomes de Souza: "Se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica em suspenso até a decisão final do processo" e essa decisão é que constituirá a final o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado (se o contribuinte perder o processo) ou poderá modificá-lo (se o contribuinte ganhar parcialmente o processo) ou ainda anulá-lo (se o contribuinte ganhar totalmente) (Cadernos de Pesquisas Tributárias, v. 1, p. 153 citado por Francisco de Assis Praxedes). No mesmo caderno, v. 2, p. 117 e seguintes, encontram-se no mesmo diapasão, respeitáveis opiniões: constituição definitiva do crédito tributário. "É o aparecimento do crédito tributário sem quaisquer dúvidas, o que se dá com a notificação do lançamento sem que o sujeito passivo impugne ou com a final manifestação do Poder Público" (Bernardo Ribeiro de Moraes). "Por constituição definitiva deve entender-se a situação do crédito que não está mais sujeita a impugnação na esfera administrativa, seja por decurso do prazo ou confirmação" (Rafael Moreno Rodrigues). A jurisprudência pátria dos colégios judiciais e administrativos segue

RAES, Bernardo Ribeiro de A. *decadência e a prescrição diante do crédito tributário*. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, (1): 51, 1976).
Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho pontualiza que a definitividade do crédito tributário possui fundamentos diversos:
"O lançamento encontra final, tornando-se definitivo, com fundamento em três atos:
a) preclusão passiva;
b) preclusão ativa;
c) esgotamento das instâncias.
a) ocorre preclusão passiva quando o contribuinte notificado do aviso de lançamento intimando-o a pagar ou apresentar defesa, não reclama contra a exigência fiscal, perdendo os prazos fixados em lei para tanto. Em não havendo recurso *ex officio*, a aprovação da notificação torna definitivo o lançamento. Havendo, quando for denegado, eis que a decisão igualmente o torna definitivo.

a mesma esteira. (T.R. R.G.S., Rev. de Jurisp. do T.J. R.G.S. n. 46/212 e 54/238, T.J.S.C., Boletim Adcoas, 1976, n. 39.869, Colegiados Administrativos Estaduais, Boletim Adcoas, ano 1975, Suplementos n. 16 e 48)". (RTJ 92/348-349).

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

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

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

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento para

b) ocorre a preclusão ativa quando o sujeito ativo possuindo prazo para homologar o procedimento "quase de lançamento" do contribuinte, não o faz. Neste caso, o silêncio da administração, salvo fraude do contribuinte, torna o lançamento definitivo (não é mais passível de modificação).
c) ocorre o esgotamento das instâncias administrativas, quando o contribuinte insurgindo-se contra o aviso de lançamento, percorre todas as instâncias possíveis, não logrando modificá-lo. Neste caso, a decisão última e irreformável na esfera administrativa torna o lançamento definitivo (o processo tributário administrativo é, via de regra, um processo de discussão do lançamento" (Cf. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública, Decadência e prescrição*. São Paulo, *Resenha Tributária*, 1976. v. 2, p. 20-1).
Finalmente, o pensamento crítico de Ruy Barbosa Nogueira, incorporado às razões de decidir do V. Acórdão comentado:

deferir o mandado de segurança, invertidos os ônus da sucumbência”.

Ficou vencido o Sr. Ministro Cunha Peixoto.

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

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

A esse aresto foram opostos embargos de divergência, em que se alega que “assim decidindo, o V. Acórdão entrou em divergência com os paradigmas da Egrégia Segunda Turma proferidos nos RREE 85.587, Relator Djaci Falcão, RTJ 90/272; 91.019, Relator Ministro Moreira Alves, RTJ 94/912, os quais nos permitimos anexar na íntegra”. (f. 240).

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

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves (RELATOR)

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

“O lançamento só se considera definitivamente constituído para os efeitos do art. 148 do CTN quando se torna irreversível na esfera administrativa, seja por preclusão do poder de impugnação, seja pelo julgamento do processo por decisão de que não caiba recurso” (Teoria do lançamento tributário, p. 70).

3 Mas os defensores dessa corrente doutrinária experimentam uma grande viscosidade: Se é certo que, ofertada impugnação, o crédito tributário somente conquistará definitividade quando, na esfera administrativa, for proferida decisão irrecorrida (contra a qual não houve recurso) ou irrecorrível (contra a qual não caiba recurso), e se não é menos certo que todo lançamento *ex officio* é passível de impugnação, resta saber que efeitos devem ser atribuídos ao lapso de tempo que se estende da impugnação até a decisão final administrativa, ato supostamente constitutivo do crédito tributário.

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

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

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

“I.P.I. Lançamento. Decadência. Prescrição. C.T.N., artigos 173, parágrafo único, 174 e 151, III. Ao teor do artigo 151, III, do C.T.N., as reclamações e os recursos, no âmbito administrativo, são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pressupondo, assim, lançamento já efetuado. Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (C.T.N., art. 142). A decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura. Depois, entre a lavratura do auto de infração e a decisão do recurso administrativo de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência e ainda não iniciou a fluência do prazo de prescrição, em fa-

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

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

I — o decurso do tempo

II — a inação do titular do direito

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

ce do disposto no artigo 151, III, do C.T.N. Decorrido o prazo para o recurso administrativo, sem que haja ocorrido sua interposição, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174 do C.T.N., começando a fluir o prazo de prescrição da pretensão do Fisco, da data da ciência de decisão definitiva ao contribuinte. Recurso extraordinário conhecido pelo fundamento da letra d do permissivo constitucional, mas desprovido”.

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

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

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

Daí, acentuar no voto que então proferi:

“Na espécie sob julgamento, o acórdão recorrido por haver afirmado que, entre a notificação fiscal e a decisão do recurso ad-

.....
“As deduções a tirar são:

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

b) ultimado com definitividade o lançamento começa a correr o prazo de prescrição;

c) entre os dois momentos não corre nem o prazo da decadência (que já acabou) nem o da prescrição (que ainda não se iniciou) o que corre são os consectários do crédito, os juros e a correção monetária (o que mantém as partes em posição de equivalência patrimonial, a qualquer tempo), salvo depósito do quantum em discussão, em dadas circunstâncias, o que dá na mesma, em termos de justiça” (Cf. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, *Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública*, cit., p. 21-2).

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

Para justificar a existência de um período de tempo que não se sujeita aos rigores da

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

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

Essa posição, aliás, é a única sustentável em face da natureza da decadência e da prescrição, natureza essa que não é alterada pelo C.T.N. Com efeito, na realidade, a relação obrigacional tributária nasce, como não poderia deixar de ser por sua própria natureza, com a ocorrência do fato gerador. E, a partir desse momento, surge, também, para o Fisco o direito potestativo de efetuar o lançamento, e direito potestativo a ser exercido dentro de prazo determinado que, por ser prazo de exercício de direito potestativo, é prazo de decadência. As objeções que eminentes tributaristas nacionais e estrangeiros — assim, entre nós, BARROS CARVALHO, *Decadência e Prescrição*, p. 69/70, São Paulo, 1976 — fazem à tese de que o poder de lançar é direito potestativo se me afiguram improcedentes. Alega-se que não há direito potestativo, porque o funcionário a quem incumbe efetuar o lançamento tem o poder-dever de lançar, uma vez que, se não o exercer, será responsabiliza-

decadência e nem aos efeitos da prescrição, sustenta o V. Acórdão que, com a ocorrência do fato gerador, “surge para o Fisco o direito potestativo de efetuar o lançamento e direito potestativo a ser exercido dentro do prazo determinado que, por ser prazo de exercício de direito potestativo, é prazo de decadência”.

Prosseguimento nesta linha expositiva, conclui o V. Acórdão que efetivado o lançamento se exaure o direito potestativo do Fisco. Assim sendo, durante a fase procedimental, de tramitação do recurso administrativo, “não flui, evidentemente, prazo de decadência, pois não há mais direito potestativo a ser exercido. E não flui, também, prazo de prescrição, pois esta só começa a correr quando se viola o direito subjetivo de crédito do Fisco, o que só pode ocorrer a partir do momento em que, sendo ele exigível, não é satisfeito pelo sujeito passivo”.

Em sua declaração de voto, o Ministro Relator Moreira Alves considera, ainda, que o lançamento não desvela um poder-dever — como tem sido iterativamente sustentado pela doutrina tributarista mais atualizada — por isso que o elemento dever daquele binômio não diz respeito e nem vincula o Estado, pois está a cargo dos funcionários encarregados do lançamento.

do. Essa objeção não tem valia, pois o direito potestativo existente tem como titular o Estado (e não seu funcionário) e se contrapõe ao contribuinte que a ele está sujeito; já o poder-dever do funcionário enquanto poder, se dirige — por exercê-lo em nome do Estado — contra o contribuinte, mas, enquanto dever, o é em face do Estado, e não do contribuinte. É, aliás, o que ocorre com qualquer direito potestativo de que seja titular, mesmo no terreno do direito privado, uma pessoa jurídica, que pode responsabilizar seu servidor por deixar de exercer o direito potestativo a ela pertencente, e nem pelo fato de esse servidor ter esse dever para com a pessoa jurídica de direito privado deixa o direito potestativo desta de ser direito potestativo para caracterizar-se como poder-dever. Poder-dever existe, propriamente, quando o titular dele exerce o poder sobre alguém para cumprir um dever para com esse mesmo alguém, como sucede com o tutor, que tem poderes sobre o tutelado para cumprir os deveres para com o próprio tutelado. Não se apresenta, porém, a figura do poder-dever, quando o poder, decorrente de uma relação jurídica, se dirige contra uma pessoa para que se cumpra o dever para com outra resultante de relação jurídica diversa, como ocorre com o funcionário que tem o poder de efetuar o lançamento contra o contribuinte, para cumprir o dever que ele, lançador, tem para com o Estado, sob pena de responsabilidade. Pretende-se, ainda, que o lançamento não se configura exercício de direito potestativo, porque — e a objeção é de GIANNINI (Instituzioni di Diritto Tributário, 9a. ed. — ristampa —, n. 53, p. 184, Milano, 1974) — do lançamento não decorreria qualquer modificação jurídica, e os direitos potestativos ou criam, ou modificam, ou extinguem direitos subjetivos ou situações jurídicas. Também

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

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

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

essa objeção se me afigura falha. O lançamento, em última análise, torna a obrigação tributária, que até então é líquida, obrigação líquida, o que implica dizer que há modificação em situação jurídica preexistente, e os direitos potestativos — como observa MESSINA (Diritti Potestativi, in Suitti Giuridici, V. pag. 41, Milano, 1948) — são “poteri, in virtù dei quali il lovo titolare può influire su situazioni giuridiche preesistenti mutandole, estinguendole o creandole move mediante um’attività propria unilaterale”. Trata-se, pois, à semelhança do poder de opção nas obrigações alternativas (um dos exemplos de “Andermugsacite” dados por SECKEL — Die gestaltungrente des Burgerlichen Rechuto, in Festgabe em homenagem a RICHARD KOCH, p. 212, note 2, Berlim, 1903 —, ainda hoje o maior teórico dessa categoria de direitos), de um direito potestativo modificativo.

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

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

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

6 Tudo isso converge para a configuração de que o ato de lançamento, ou mais precisamente, o procedimento impositivo — assim entendido o complexo de atos preordenados à consecução de um efeito unitário, que é a constituição do crédito tributário, — longe de ser um puro e simples direito potestativo, tem o significado de um ônus para a administração.

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

o que só pode ocorrer a partir do momento em que, sendo ele exigível, não é satisfeito pelo sujeito passivo. E isso só se dá quando termina o prazo para pagamento, sem que o débito seja solvido, ou quando há a inexecução da decisão final denegatória da impugnação. Nesse momento, dá-se a violação do direito subjetivo de crédito do Fisco, nascendo-lhe — em conformidade com a orientação seguida pelo Projeto de Código Civil ora em tramitação no Congresso (artigo 187: “Violado o direito subjetivo, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue pela prescrição...”) — a pretensão, que se extingue no término do prazo de prescrição, sem que se intente a ação judicial cabível.

Foi que procurei sintetizar na ementa do RE n. 91.019, ao dizer:

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

A crítica que se tem feito a essa orientação, pela circunstância

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

Perfilhando a mesma doutrina, Alcides Jorge Costa também sustenta que o ônus associa o poder a um dever instrumental, relacionado com o exercício do mesmo poder, de tal sorte que “o ônus confunde-se e funde-se com o ato do exercício do poder, ao qual é inerente” (cf. Lançamento. In: SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Fiscal. Direito Tributário. São Paulo, Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, 1977. p. 15).

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

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

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

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

VOTO

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

Na verdade, o Código Tributário Nacional nem sempre oferece clareza suficiente em vários de seus textos, e os que tratam da decadência e da prescrição nestes se incluem, dando margem a dúvidas que chegaram ao Supremo Tribunal Federal. Mas, creio que o aprofundado exa-

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

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

E assim conclui: “a observância dos prazos de cumprimento do ato tem a mesma importância do seu cumprimento; não cumprir o ato, ou cumpri-lo tardiamente se equivalem. A exigência da lei é o cumprimento tempestivo do ato”. (cf. Manuale di diritto civile, Milano, 1957, v. 1, p. 193).

7 De todo exposto, parece inafastável que a decadência não está relacionada somente com o não exercício de um direito — ou seja, em termos estritamente tributários, com a ausên-

me das disposições pertinentes leva à conclusão a que chegou o ilustre Relator. Resulta do artigo 151 do Código Tributário Nacional, causa impeditiva à exigibilidade do crédito tributário, pois ali está dito que fica ela suspensa, entre outros motivos, conforme seu inciso III, quando há reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária surge o direito de a Fazenda efetuar o lançamento, que pode ser mediante a notificação ao contribuinte para efetuar o pagamento ou mediante lavratura de auto de infração. Desde o momento da exigibilidade desse crédito, no prazo fixado pela legislação tributária para o reconhecimento do tributo, inicia-se o prazo decadencial. Se há recurso da parte, incide a hipótese do artigo 151, e então, durante o período de tramitação administrativa dos recursos e reclamações do contribuinte fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Concluído o processo administrativo, surge pelo princípio da *actio nata* o início do prazo prescricional. E se durante o prazo de cinco anos, após a constituição definitiva do crédito, isto é, com a decisão definitiva do processo fiscal, a Fazenda não inicia judicialmente a cobrança do débito, decorre o prazo prescricional.

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

Recebo os embargos.

cia de ato inaugural de constituição do crédito tributário (auto de infração) — mas, sobretudo, com o procedimento inconcluso, ou seja, com o tardio cumprimento de todos os atos fiscais preordenados à conquista definitiva do crédito tributário.

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

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

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

O segundo termo decadencial relaciona-se com o direito de constituir definitiva-

VOTO

O Sr. Ministro Soares Muñoz: Sr. Presidente, o acórdão embargado foi por mim relatado.

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

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

EXTRATO DA ATA

ERE 94.462-1 — SP — Rel., Min. Moreira Alves. Embte.: União Federal. Embda.: Fibratam S.A. — Usina de Tambores de Fibra.

mente o crédito tributário, isto é, o direito de concluir o procedimento fiscal já iniciado, dimensionando a obrigação tributária e criando para a administração um direito subjetivo de cobrança” (cf. DENARI Zelmo. Prescrição e decadência tributária. R. Proc. Geral Est. São Paulo, São Paulo, (7): 164, dez. 1975 e Solidariedade e sucessão tributária, São Paulo, Saraiva, 1977, p. 37-40).

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

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

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

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

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

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

Procurador Geral da República, Professor Inocêncio Mártires Coelho.

Secretário, Alberto Verenese Aguiar.

* *Matéria reproduzida da Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, n. 21, dez. 83, ps. 239-258.*

4 - PRONUNCIAMENTOS