EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA*

ANTONIO AMARAL MENDES SOBRINHO**

1. Introdução — pressupostos essenciais da extinção da obrigação tributária; 2. Extinção do crédito tributário — modalidades de extinção — considerações preliminares; 3. Decadência e prescrição à luz da doutrina e da jurisprudência; 4. Conclusão

1. *Introdução — pressupostos essenciais da extinção da obrigação tributária*

O tema da decadência e prescrição tributária encontra-se indissoluvelmente ligado à temática mais abrangente da "(...) definidade do crédito tributário".[1]

Nosso Código Tributário (CTN) faz referência à constituição do crédito tributário, de forma definitiva, em vários pontos de seu alcance. A tal respeito devem ser examinados o art. 129, aplicável à responsabilidade dos sucessores e o art. 154, que cuida da concessão de moratória. No presente quadro, o que se nos afigura como o cerne da questão em exame está contido na letra do art. 174 do CTN, que assim dispõe:

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

Da leitura do dispositivo legal antes referido e transcrito, infere-se ser desaconselhável discorrer a respeito da decadência e da prescrição antes de dar respostas às seguintes indagações, de importância transcendental: Em que momento o crédito tributário conquista o seu caráter definitivo? Quando se torna válido e constituído?

Com o fito de responder às duas indagações formuladas e, objetivando dar "(...) uniformidade terminológica a este trabalho, pretendemos discernir, no plano conceitual, o lançamento do correspondente crédito tributário".[2]

Que é lançamento? Como tal, entendemos o ato jurídico acionado, em geral, pela administração, objetivando constituir o crédito tributário. São, a nosso ver, atos inconfundíveis, vejamos: "a) o procedimento constitutivo do lançamento; b) o procedimento constitutivo do crédito tributário".[3]

* Apresentado ao Curso de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Atividades Didáticas do INDIPO. Mereceu nota máxima e está sendo publicado por decisão do Conselho Editorial da *Revista de Ciência Política*.

** Advogado.

1 Denari, Zelmo. *Decadência e prescrição tributária*. Rio de Janeiro, Forense, 1984. p. 1.

2 ———. op. cit. p. 1

3 ———. op. cit. p. 1.

Em verdade, não devemos classificar o lançamento, na prática, como um ato isolado, da competência exclusiva da administração do contribuinte. Forma-se o lançamento a partir de atos sucessivos, tendo como fecho indispensável, nos procedimentos impositivos, a notificação do sujeito que se localiza no pólo passivo da relação jurídica tributária. Só depois de trilhado todo esse caminho é que se pode reputar o ato quase perfeito e acabado, podendo-se, então, aludir à inteireza, por assim dizer, do lançamento, isto é, o ato está completo, a fase constitutiva do crédito tributário completou-se. Como foi dito, a fase constitutiva está concluída, sendo, porém, preciso saber algo mais antes de passar para o terreno da exigibilidade do crédito tributário. É mister saber se está eficazmente constituído, pois só assim se poderá falar em definitividade da eficácia que, quando emoldura o lançamento na esfera administrativa, o crédito tributário adquire sua completitude, tornando-se, aí sim, perfeitamente exigível. Então, conquistada ou atingida a definitividade própria de sua natureza e existência jurídica, a administração está investida de título hábil que a autoriza exigir do sujeito passivo o pronto pagamento, com o fito de realizar o crédito tributário, isto é, só assim, estaremos diante do que chamamos, em direito civil, de título representativo de dívida líquida e certa, por isso mesmo, exigível.

De ressaltar que os especialistas em direito tributário têm desenvolvido os maiores esforços no sentido de situar no tempo o instante em que o crédito tributário pode mesmo ser considerado constituído em caráter definitivo, revestido de todas as suas características essenciais, inclusive e especialmente a eficácia que lhe infunde a força da exigibilidade. Porém, como bem acentuou Zelmo Denari, isso não tem sido fácil, ao dizer, *verbis*:

"Mas este propósito, particularmente no Brasil, esbarra em grande dificuldade. Tão arraigada, entre nós, a concepção declarativista do fenômeno tributário — diante das instruções contidas nos arts. 113, § 1º, e 114 do CTN, que relacionam o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador — que fica difícil discorrer o tema sem ferir preconceitos."[4]

Segundo entendemos, é de importância mais do que capital ter em mente, como autêntica norma de conduta ao pretender interpretar a norma jurídica tributária, a lúcida advertência de Allorio:

"Se, no processo de nascimento da relação tributária e para a aquisição do tributo, o jurista reconhece, como momento necessário e insuprimível, a prática de um ato impositivo a cargo da administração, é neste ato e não na situação-base, ou seja, no fato gerador, que o jurista deve identificar o fato constitutivo da obrigação tributária."[5]

Em verdade, crédito tributário e obrigação tributária, figurativamente falando, constituem, assim, "(...) as duas faces de uma mesma moeda (...)",[6] de modo que, qualquer alusão à chamada constituição definitiva do crédito tributário, a nosso juízo, significa discorrer a respeito da correspectiva obrigação tributária. Nessa linha de pensamento, podemos dizer que, "supondo-se uma relação jurídica em que A e B ocupam, respectivamente, o pólo ativo e passivo, só há, com rigor metodológico e científico, obrigação, quando a pessoa que ocupa o

[4] Denari, Zelmo. op. cit. p. 2.
[5] Allorio, Enrico. *Diritto processuale tributário*. 4. ed. Torino, p. 66 e 67. Apud Denari. Zelmo. op. cit. p. 3.
[6] Denari, Zelmo. op. cit. p. 3.

pólo ativo (credor) puder exigir da pessoa que ocupa o pólo passivo (devedor) o adimplemento da prestação".[7]

É proveitoso e de certo modo obrigatório dizer que só se pode falar de uma obrigação plenamente constituída, se considerarmos os dois elementos que integram a relação jurídica de caráter obrigacional, de frente para o viceiante campo do direito tributário, porque, "(...) a verdadeira obrigação decorre de um nexo orgânico entre a relação de dever (Schuld), que supõe a existência de um *debitum*, e a relação de sujeição (Haftung), que exprime a possibilidade de realização, por iniciativa do credor".[8] Do ponto de vista do direito tributário, é oportuno observar que, transmudando esses conhecimentos para sua órbita, é puro sofisma imaginar que o ente público credor da obrigação, apenas pelo estímulo do pressuposto de que é titular de um crédito, possa realizar seus objetivos. Ante esse pressuposto, o sujeito passivo encontra-se numa situação jurídica subjetiva correspondente à relação de débito, vez que tem apenas o dever jurídico de atender a determinada prestação de conteúdo econômico. Falta, porém, um elemento de grande magnitude, que é a relação de responsabilidade que será adicionada num momento posterior e oportuno. Só a partir desse instante em que ocorrer o somatório dos dois elementos, poder-se-á asseverar que a obrigação tributária e o equivalente crédito tributário encontram-se plenamente constituídos.

Segundo os seguidores da corrente constitutivista, esse momento tem lugar nos tributos designados com imposição, com a prática do ato de lançamento.

Trata-se de tese respeitável, digna, portanto, que meditemos profundamente sobre seu conteúdo, porém é preciso ir além de seus estreitos limites para, com praticidade e realismo, localizarmos no *procedimento*, noção extremamente mais abrangente e por isso mesmo mais atingente do que a de *ato impositivo* — o momento em que o crédito e a conseqüente obrigação tributária alcançam a desejável marca da definitividade.

Fixada a noção da constituição definitiva e eficaz do crédito tributário, jungindo o sujeito passivo ao ativo até o instante de sua extinção por qualquer das formas admitidas pelo direito tributário, parece ter chegado o momento de tratarmos das diferentes modalidades de extinção do crédito tributário, inclusive a prescrição e a decadência, o que faremos com a brevidade e singeleza aconselháveis pela natureza e objetivo que presidem a realização deste artigo.

2. *Extinção do crédito tributário — modalidades de extinção — considerações preliminares*

A forma mais usual de satisfação da obrigação tributária é o pagamento, que importa na extinção do crédito tributário, isto é, na sua terminação. Etimologicamente, o vocábulo *extinção*, que é uma derivação latina de *extinction, extinguire*, traduz-se como terminação ou desaparecimento do crédito tributário, desde que realizado de modo adequado e completo. A extinção é matéria que, por sua relevância, foi inserida no CTN, fazendo parte do elenco daquelas compreendidas no princípio da reserva legal e é assim pela boa e relevante

[7] Id. ibid.
[8] Id. ibid. p. 3.

razão de que somente a lei pode estabelecer as diversas hipóteses de extinção do crédito tributário, bem assim as de dispensa ou de redução de penalidades aplicáveis.

Em obediência ao salutar princípio da reserva legal, as diversas modalidades de extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN. Assim, pois, de conformidade com a legislação em vigor, são causas de extinção do crédito tributário, as que a seguir se enumeram:

1. o pagamento;

2. a compensação;

3. a transação;

4. a remissão;

5. a prescrição e a decadência;

6. a conversão de depósito em renda;

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

8. a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

9. a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definida na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

10. a decisão judicial passada em julgado.

1. *Pagamento.* Embora outras considerações doutrinárias possam ser feitas a respeito da extinção do crédito tributário, podemos dizer que toda obrigação, ao nascer, vem com o estigma de um dia se extinguir. O pagamento é a entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário.

A cominação de qualquer penalidade independe e não ilide o pagamento integral do *quantum* correspondente ao crédito tributário. Os efeitos do pagamento de determinado crédito, constituído regularmente, são interpretados de modo restritivo, eis que tal ato não gera qualquer presunção de pagamento: a) quando parcial, das prestações que integram o total parcelado; b) quando total, de outros créditos referentes a tributo de mesma natureza, ou não.

Pagamento *Portable.* A legislação cível distingue os pagamentos em *portable* e *querable.* Os primeiros são efetuados pelo devedor no domicílio do credor. Os outros, inversamente, são efetuados pelo devedor no seu próprio domicílio. Na hipótese da legislação tributária não explicitar o local do pagamento, este deverá ser efetuado na repartição competente situada no domicílio do sujeito passivo. Aliás, o Decreto nº 64.163, de 5 de março de 1969, faculta o recolhimento de tributos federais, através de via postal, por contribuintes domiciliados em municípios não-servidos por estabelecimentos bancários autorizados ou órgão fazendário arrecadador.

Vencimento do crédito tributário. Disposição de cunho acautelatório. O art. 160 do CTN prevê que, nos casos em que a legislação tributária não fixar o tempo exato do pagamento, o vencimento do crédito respectivo ocorre 30 dias após a data em que se considera o sujeito passivo notificado do respectivo lan-

çamento. Não obstante seja outra a praxe, já que, em regra, a lei prevê os prazos de recolhimento dos tributos por ela regulados, tal disposição visa tão-somente a resguardar os interesses do fisco. Embora não seja usual, é permitido o desconto pela antecipação do pagamento, nas condições estabelecidas em lei.

Inadimplência. Os motivos ensejadores da inadimplência não têm relevância para os efeitos fiscais, de modo que o crédito tributário não integralmente quitado no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da aplicação das demais penalidades cabíveis e de quaisquer outras medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária, isto é, a caução real ou fideijussória.

No tocante aos juros, salvo dispositivo legal em contrário, o CTN afasta-se do Código Civil, pois os juros moratórios são calculados à taxa de 1% ao mês. Entretanto, não se aplica tal disposição na pendência de consulta formulada pelo devedor, no prazo legal para solver o crédito.

Formas de pagamento. O pagamento pode ser efetuado em moeda corrente nacional, cheque ou vale postal. Ainda, nos casos previstos em lei, por meio de estampilha (em desuso), papel selado, bem como por processo mecânico. É facultado ao legislador determinar as garantias exigidas para o pagamento efetuado através de cheque ou vale postal, desde que não o torne desta forma impossível ou mais gravoso que o simples pagamento *in pecunia*. O CTN dispõe, também, que o crédito pago através de cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado. Essa disposição pode parecer, à primeira vista, desnecessária, porém podem ocorrer casos em que o devedor necessite com urgência de determinado documento, dando-lhe quitação e o seu cheque, por exemplo, somente é pagável em praça diversa da repartição arrecadadora. Deste modo, resguarda-se o fisco de qualquer interpretação futura que não aquela expressamente prevista em lei.

O crédito pagável através de estampilha, se ainda em voga, considera-se extinto com a sua inutilização regular, ressalvado o disposto no art. 150 do CTN. O pagamento efetuado por este meio não enseja a restituição se perdida ou destruída a estampilha, bem como se houve erro, exceto nos casos expressamente previstos na legislação tributária ou, ainda, naqueles em que o erro seja imputável à autoridade administrativa. Do mesmo modo, dispõe o CTN que o pagamento realizado através de papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Na hipótese de haver mais de um débito vencido de responsabilidade do mesmo sujeito passivo, em favor da mesma pessoa jurídica de direito público, correspondente ao mesmo ou a diversos tributos, como também, originários de penalidade pecuniária ou juros de mora, determinará a autoridade administrativa competente, para receber o pagamento, a respectiva imputação, em função do grau de responsabilidade, obedecidas as seguintes regras legais e na ordem em que a seguir serão enumeradas:

a) em primeiro plano, aos débitos gerados por obrigação pessoal e, em segundo, aos originados por responsabilidade tributária (ver arts. 134 e 135 do CTN);

b) no que se refere à natureza dos tributos, em primeiro plano, às contribuições de melhorias, a seguir às taxas e, finalmente, aos impostos;

c) no que se refere aos prazos de prescrição, na ordem crescente respectiva;

d) no que diz respeito ao *quantum*, na ordem decrescente dos mesmos.

De ressaltar que cada pagamento efetuado abrange somente o crédito a que o mesmo se refere, isto quer dizer que o pagamento de uma das prestações não faz presumir a extinção do crédito sobre as demais, assim como o pagamento de um débito não pressupõe a extinção de outros referentes ao mesmo ou a outros tributos, conforme preceitua o CTN em seu art. 158.

De fato, o crédito tributário não integralmente pago no respectivo vencimento acarreta conseqüências para o sujeito passivo da obrigação, isto é, gera outros encargos, tais como juros e multa, além de outros acréscimos legais, salvo quando pendente consulta previamente formulada à autoridade fiscal competente, como estatui o art. 161 do CTN, fato que constitui em relação a estes mais uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito, conforme já o dissemos.

É oportuno pôr em relevo que o sujeito passivo, independente de prévio protesto, tem direito à restituição, também chamada de repetição (pedido de volta, total ou parcial), do tributo pago a maior ou indevidamente, em decorrência de:

— erro de lançamento ou de revisão;

— reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória.

A restituição de tributos, que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido o citado encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (CTN, art. 166).

2. *Compensação.* A compensação de crédito, como no direito civil, é possível no direito tributário. Se o contribuinte é credor da Fazenda Pública e vice-versa, pode-se compensar tais créditos. Compete, porém, ao legislador, obedecidas as condições e sob as garantias que a lei exigir, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários regularmente constituídos com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Como exemplo, vale citar o crédito decorrente da restituição do imposto de renda retido na fonte pagadora, entre outros.

Na hipótese do crédito do sujeito passivo ser vincendo, a lei determinará a apuração do seu *quantum*, não sendo possível, porém, impor redução maior do que a correspondente aos juros de 1% ao mês, pelo tempo a fluir entre a data da compensação e a do vencimento.

O Código Civil Brasileiro dispõe o seguinte sobre a matéria:

"Art. 1.009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem."

"Art. 1.010. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis."

"Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos estados e dos municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda."

O Código Comercial, em seu art. 439, reza que:

"Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia em dinheiro ou efeitos e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concordarem."

O instituto da compensação está contemplado, também, no direito processual civil. No direito romano havia casos em que o juiz deixava de condenar nas custas, e isto era o que se entendia como compensação, cada litigante arcando com as despesas que havia realizado. Era um estímulo a que as partes se compusessem antes da sentença. Mas, modernamente, o sentido é outro, bem diferente: condenação recíproca nas custas em virtude de sucumbência recíproca ou sucumbência de uma parte e conduta culposa da outra.

3. *Transação.* A transação é a forma pela qual os interessados previnem ou terminam o litígio através de concessões mútuas. Entretanto, a faculdade de transigir não importa no poder de firmar compromissos, ver a respeito os arts. 1.025 e 1.295, ambos do Código Civil: "Desde que por autorização legal, nas condições estabelecidas, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária podem celebrar transação que, mediante concessões mútuas, resulte em término de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário." A autoridade tributária competente para deferir a transação em cada caso é indicada através de lei.

Da perspectiva do direito civil, transação, já o dissemos, é o meio de os interessados prevenirem ou terminarem litígios, mediante concessões mútuas. Aqui, no campo civilista, a transação deve ser interpretada restritivamente, servindo apenas para declarar ou reconhecer direitos, não para transmiti-los. Nula uma de suas cláusulas, nula será toda ela. Produz entre as partes o efeito de coisa julgada e só se rescinde por dolo, violência ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa. Não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervieram, ainda que diga respeito a coisa indivisível. Se concluída entre o credor e o devedor principal, desobrigará o fiador. Se entre um dos credores solidários e o devedor, extingue a obrigação deste para com os outros credores. Se entre um dos devedores solidários e o seu credor, extingue a dívida em relação aos co-devedores. Quando versar sobre direitos contestados e não prevalecer em relação a um, fica, não obstante, válida relativamente aos outros. Só é permitida quanto a direitos patrimoniais de caráter privado. Não permite a ação penal pública nas obrigações resultantes do delito. Não tem nenhum efeito quando versa sobre litígio decidido por sentença passada em julgado se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por títulos ulteriormente descobertos, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação. É admissível na transação a pena convencional. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos. Se um dos transigentes adquirir posteriormente novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.

4. *Remissão.* A remissão, como a conceitua o direito civil, é o perdão da dívida pelo credor, valendo sublinhar que a entrega ao devedor do título da obrigação o desonera de qualquer responsabilidade. Extingue a dívida.

No campo do direito tributário, o instituto da remissão é visto de uma ótica um pouco diferenciada. Aqui, a autoridade administrativa, por autorização que lhe for deferida em lei, pode conceder, através de despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, tendo em vista os seguintes dispositivos legais:

a) situação econômica do sujeito passivo; b) erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, no que se refere à matéria de fato; c) pequena importância do crédito tributário; d) considerações de eqüidade, e confronto com as características pessoais ou materiais de cada caso em particular; e) condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

O despacho concessório de tal favor fiscal não gera direito adquirido, aplicando-se, quanto possível, o disposto no art. 155 do CTN. Veja-se, também, a tal respeito, os arts. 1.053 e 1.055, ambos do Código Civil.

5. *Prescrição e decadência.* Seguindo a ordem do CTN, trataríamos aqui dos citados institutos, porém, visando atender à disposição do tema do presente artigo, deles nos ocuparemos no final.

6. *Conversão de depósito em renda.* O depósito do montante integral do crédito tributário é causa de suspensão de sua exigibilidade, *ex-vi* do disposto no art. 151, inciso 2º do CTN. Vencido o sujeito passivo no litígio, a sentença determinará a conversão do depósito em renda, com o que ficará extinto o crédito tributário. Em síntese, podemos dizer que o depósito de importâncias em litígio é uma das modalidades de suspensão do crédito tributário, cuja exigibilidade está sendo examinada na esfera administrativa ou judicial. Há que ser dito que sobre as importâncias depositadas não incidem juros ou quaisquer outros acréscimos, vez que estes são obtidos com os depósitos feitos. Julgado o dissídio, definitiva a sentença e transitada em julgado, em sendo favorável ao Fisco, o depósito acrescido dos juros e demais cominações acessórias, são convertidos em receita e, por via de conseqüência, extinto o crédito tributário que originou a demanda.

7. *Pagamento antecipado e a homologação do lançamento.* Nesta modalidade de extinção do crédito tributário, quando se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo da obrigação tributária faz o pagamento respectivo tomando como base a apuração por ele próprio feita. Considera-se, portanto, que o pagamento foi antecipado, porque feito antes do lançamento.

Nessa modalidade, a extinção do crédito tributário não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. Cronologicamente, a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, porquanto ocorre posteriormente ao instante em que o pagamento é efetuado. Vê-se, pois, que o pagamento por homologação, também chamado impropriamente de

autolançamento só extingue o débito depois de homologado pelo sujeito ativo, o que pode ser feito de modo expresso ou tácito. Considera-se tacitamente homologado o lançamento depois de decorridos cinco anos, contados da data em que se efetuou o lançamento.

8. *Consignação em pagamento.* Do ponto de vista do direito civil, define-se a consignação em pagamento como uma forma de pagamento que consiste no depósito judicial da coisa ou da importância devida, sempre que o credor se recusar a receber, existindo outros casos de consignação em pagamento previstos em lei.

À luz do direito tributário que, *in casu*, é o objeto de nossas preocupações, o tema deve ser examinado mais detidamente e de forma especializada. Desse ângulo, podemos afirmar que pagar não é apenas um dever, mas também um direito. Por isto existe uma ação apropriada para proteger o direito que tem o sujeito passivo de pagar o tributo. Nos termos do art. 164 do CTN, a ação de consignação em pagamento pode ser proposta nos casos de:

a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

c) exigência por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

É proveitoso fixar que a ação de consignação em pagamento não se presta para disputa de questões outras, dentro do direito tributário, somente podendo versar sobre o crédito tributário que o consignante pretende pagar (CTN, art. 164, § 1º).

Julgada procedente a ação e transitada em julgado, a importância depositada é convertida em renda e o pagamento reputa-se efetuado e, por via de conseqüência, extinta a obrigação tributária respectiva.

Julgada improcedente a ação, isto é, vitorioso o Fisco (sujeito ativo), o crédito tributário será cobrado, acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (CTN, art. 164, § 2º). Não se quer dizer com isso que sejam cabíveis penalidades pelo fato de que o sujeito passivo foi vencido na ação judicial. Não, as penalidades que a hipótese comporta são as defluentes, naturalmente, do não-pagamento.

9. *Decisão administrativa irreformável.* O crédito tributário pode ser extinto mesmo quando ainda se encontra vivendo a fase de constituição. A decisão administrativa que gera esse efeito é a proferida em decorrência da impugnação ou recurso do sujeito passivo e que, reconhecendo ser indevida a exigência, isto é, reconhecendo inexistir a obrigação tributária respectiva, dá por encerrado o procedimento administrativo de lançamento.

Pode-se dizer, a rigor, nesta hipótese jamais existiu crédito tributário, salvo formalmente. Tal como o lançamento, a decisão que o desfez tem efeito meramente declaratório em relação à substância do direito. O lançamento tem efeito

declaratório positivo, ao passo que a decisão que o desfaz tem efeito declaratório negativo relativamente à obrigação tributária.

Na hipótese, há de ser irreformável a decisão, devendo-se, como tal, entender a que for definitiva na esfera administrativa, isto é, aquela que não possa ser reexaminada pela administração, e que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Há quem entenda, inclusive Hugo de Brito Machado, que "a referência feita pelo art. 156, item IX, do CTN, à ação anulatória reflete o pensamento dos que entendem poder a Fazenda Pública ingressar em Juízo pleiteando o anulamento de seus próprios atos".

10. *Decisão judicial passada em julgado.* A decisão judicial, julgando a invalidade do lançamento, como é natural, extingue o crédito tributário, desde que transite em julgado. Considera-se que uma decisão judicial passou em julgado ou transitou em julgado, quando contra a mesma não cabe mais qualquer recurso.

É imperioso dizer que, em verdade, a decisão judicial, a exemplo da administrativa, tem como conseqüência básica a anulação do lançamento, já feito ou em elaboração pelo sujeito ativo (a administração). É de notável importância a diferença entre a extinção de um crédito tributário validamente constituído e o desfazimento do procedimento de constituição de um crédito tributário sem efetivo suporte legal. No primeiro caso, há extinção da respectiva obrigação tributária, no segundo, extingue-se apenas o crédito, como realidade formal. Deve ser realçado que a obrigação respectiva não existia. Mas, admitindo-se que existia e o anulamento do lançamento ocorreu em face de vício formal, a obrigação sobrevive, ensejando a feitura de novo lançamento para substituir o invalidado.

Algumas outras formas de extinção da obrigação, próprias do direito privado, não raro são utilizadas para extinguir créditos tributários, embora tais formas não sejam contempladas pelo CTN. Tais formas são, entre outras, a confusão que ocorre quando se confundem numa só pessoa as figuras do credor e do devedor. Verifica-se quando, por exemplo, uma pessoa jurídica de direito público credora de contribuinte venha ser deste legatária de bens ou direitos. Outra é a novação que vem a ser a criação de uma nova dívida que extingue a anterior. Diz-se objetiva, quando credor e devedor continuam os mesmos, e subjetiva, sempre que muda o credor ou o devedor, isto só para dizer o mínimo que possa definir os antes referidos institutos.

3. *Decadência e prescrição à luz da doutrina e da jurisprudência*

3.1 Decadência

Decadência, aos olhos do direito civil, é a perda de um direito por inércia de seu titular. O direito já nasce com prazo certo para ser exercido, o que não se dá com a prescrição, que passa a correr do momento em que nasce a ação. Rios de tinta já foram usados para diferenciar a prescrição da decadência, sendo certo que o resultado obtido não corresponde aos esforços realizados em tal direção. O que de mais positivo se pode afirmar é que a prescrição não ex-

tingue o direito a ser alegado por via de exceção, ao passo que o direito decadente não pode ser alegado, nem mesmo por via de exceção. Quando o indivíduo tem um direito que não pode ser demandado por via de ação, mas só por meio de exceção, não prescreve esse direito de opor a exceção porque ninguém pode adivinhar quando é que seremos acionados por alguém. Já no caso de decadência, a situação é diferente, porque o titular do direito tinha a obrigação de agir no prazo que a lei lhe assegurou. Se ficou inerte, perdeu, também, o direito e não somente a ação que o protegia. A decadência chama-se também caducidade.

Do ponto de vista do direito civil, a decadência pode ser vista sobre diversos outros ângulos, porém o que nos move de modo particular nesta nossa tarefa é contemplá-la da ótica do direito tributário e é exatamente o que procuraremos fazer.

O direito à constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, nos termos legais, extingue-se em cinco anos, contados da seguinte forma:

a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

b) da data em que se tornar definitiva a decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento inicialmente efetuado (ver a tal respeito o art. 153, § 4º, da Constituição federal, sobre a apreciação pelo Poder Judiciário de qualquer lesão ao direito individual). Devendo ser dito que o direito referido extingue-se, em definitivo, com a fluência do prazo citado, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito respectivo pela notificação regular feita ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

3.2 Prescrição

A prescrição de que nos devemos ocupar no presente artigo é a extintiva do crédito tributário, porém, para melhor compreensão do assunto, pensamos que devemos iniciar nossa caminhada pelo direito civil, que a define como o meio pelo qual, com o decurso do tempo, alguém adquire um direito ou se libera de uma obrigação. De uma só vez, estão aí previstas as duas espécies de prescrição: a aquisitiva (usucapião) e a extintiva. Esta velha definição de prescrição nos parece boa, clara e elucidativa, suficiente para nos dar o perfil desse instituto tão controvertido quanto rico de particularidades que o tornam, cada vez mais, o centro das atenções de seus cultores. Sucede, porém, que esse entendimento não é o da maioria dos autores nacionais, que define a prescrição como a perda da ação atribuída a um direito, porque evita discussões para saber se o que prescrever é o direito ou a ação. No direito civil, a prescrição inicia-se nas ações pessoais, do momento em que a dívida tornou-se exigível; nas ações de natureza real, do momento em que foi violado o direito real.

De passagem pelo direito penal, podemos dizer que, antes de transitar em julgado a sentença condenatória, só existe a prescrição da ação. Depois a prescrição é da condenação. A prescrição, também, aqui, extingue o direito do Estado de punir.

Do ponto de vista do direito fiscal (tributário), antes do advento do CTN, discutia-se à saciedade para saber quando prescrevia o direito do Estado à co-

brança de dívida fiscal. Durante a vigência da legislação anterior ao Código Civil Brasileiro (1917), admitia-se que os bens públicos prescrevessem em 40 anos, e, por analogia, aplicava-se o mesmo princípio às dívidas fiscais. Posteriormente, passou-se a aplicar os prazos prescricionais fixados pelo Código Civil para as ações de natureza pessoal (30 anos, depois reduzidos para 20). Alguns impostos determinam o prazo de prescrição, como, por exemplo, o imposto de renda (cinco anos a partir do final do exercício em que o imposto era devido, ou seja, seis anos). Segundo o CTN, a ação para cobrança do crédito fiscal prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. Como se vê, trata-se de prescrição da ação e não de decadência para a constituição do crédito tributário, regulada pelo art. 173 do mesmo diploma legal, e que, também, ocorre em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior por vício formal ou da data em que o sujeito passivo for notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Nesta última hipótese, qualquer notificação, posterior à primeira, não interrompe o prazo, porque ele é de decadência e não de prescrição, e decadência não se suspende, nem se interrompe. Essa não há dúvida, foi uma excelente medida adotada pelo CTN a favor do contribuinte, que, antigamente, ficava dependente anos e anos do Fisco, que interrompia períodos enormes já decorridos, mediante sucessivas notificações.

Do exposto, conclui-se que o Fisco tem o prazo mais do que dilatado, de 10 anos, para cobrar o crédito tributário, qual seja, cinco para constituí-lo e mais cinco para exercitar tal direito. Entretanto, várias são as causas interruptivas da prescrição:

a) a citação, em processo judicial, pessoalmente feita mesmo que o ato citatório não seja considerado válido, pois, em virtude de disposição legal, posterior ao CTN, basta que a diligência citatória se dê na pessoa do sujeito passivo da obrigação. O ser válida não é mais um requisito essencial;

b) o protesto judicial;

c) qualquer ato judicial que objetive constituir em mora o devedor;

d) qualquer ato inequívoco, mesmo que extrajudicial, reconhecendo o débito, como, por exemplo, solicitando parcelamento do débito e não cumprindo.

Depois dessas breves considerações a respeito da decadência e da prescrição, parece ter chegado o instante de robustecer nossas pálidas incursões sobre o tema com a alentada doutrina sobre a matéria, que mais e melhor dirá no escopo de bem fixar a verdadeira noção acerca daqueles institutos.

O sempre festejado e saudoso Aliomar Baleeiro, comentando o art. 168 do CTN (decadência da repetição), ensina:

"O prazo de cinco anos do art. 157 é de decadência e, portanto, não pode ser interrompido. Vencedor, o sujeito passivo tem de pleitear a restituição dentro dessa dilatação, contada da extinção do crédito, por qualquer meio admitido no CTN, nos casos dos incisos 1º e 2º do art. 165. E a data em que se tornar definitiva, isto é, irrecorrível a decisão administrativa ou judicial que anulou, reformou ou rescindiu a decisão condenatória, no caso do inciso 3º.

Neste último dispositivo, pressupõe-se uma decisão administrativa definitiva, ou judicial, favorável ao sujeito passivo. É o oposto do art. seguinte."[9]

Discorrendo a respeito de decadência e prescrição, Carlos Valder do Nascimento, de forma objetiva e didática, doutrina:

"Enquanto a decadência atinge o direito, a prescrição recai sobre a ação. Face a isto a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva (...)."[10]

O direito tributário, embora seja um ramo do direito público codificado há relativamente pouco tempo (1966), já conta com farta e orgulhante doutrina e jurisprudência. Na doutrina, o júbilo dos cultores do direito é sobejante, porquanto contamos com uma plêiade de juristas de fazer inveja até a países da mais antiga tradição no campo das letras jurídicas e, do mesmo modo, outro tanto pode ser dito acerca da jurisprudência de nossos pretórios, tocantemente ao noviço direito tributário. Por isso mesmo, ou seja, de tanto orgulho, saímos do tema para render esta justa e consciente homenagem aos nossos mestres do ensino do direito, em particular do tributário.

Voltando à terra, por assim dizer, falando da decadência e da prescrição à luz da doutrina e da jurisprudência, ocorre-nos a lembrança da ação anulatória e, a esse respeito, preferimos discorrer sobre o tema com as apropriadas e sábias palavras do mestre Baleeiro, ao dizer:

"Prescrição da ação anulatória. "Se a decisão administrativa foi contrária ao sujeito passivo, denegando-lhe a restituição pleiteada, ele poderá intentar ação judicial de anulação desse ato administrativo.

Mas deverá fazê-lo dentro de dois anos da publicação desse ato. O prazo é de prescrição e não de decadência. Em conseqüência, interrompe-se pela propositura da ação, mas a prescrição voltará a correr pela metade do prazo a partir da intimação, aliás citação, do representante judicial do sujeito ativo.

Não prevalece, em matéria tributária, a legislação anterior que dispuser de modo diferente sobre a prescrição, em geral, contra a Fazenda."[11]

Em consonância com o entendimento esposado pelo grande Aliomar Baleeiro, orienta-se a jurisprudência dominante, como a seguir se demonstra: "É de decadência o prazo para realizar-se o lançamento (RE nº 72.623, Trigueiro, 1972. *RTJ, 62*/174). Não vale a interrupção da prescrição para o lançamento, segundo o direito anterior, se a lei nova converteu o prazo em decadência, como aconteceu com a Lei nº 2.354/54 (RE nº 68.885, Xavier, 3.4.73, confirmado ERE Trigueiro, 5.9.73)."

Parece-nos oportuno fazer uma breve análise das duas principais construções doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da decadência e prescrição tributária, edificação nascida com o advento do CTN (1966). Nesse escopo, vale apenas, portanto, como diz Zelmo Denari, "neste estudo e em breve escorço, realçar esse trabalho, trazendo a cotejo as mais destacadas contribuições colhidas, aqui e ali, em cada uma dessas áreas do conhecimento jurídico, propiciando, assim, através de amplo debate, uma tomada de posição em tema tão eriçado de dificuldades".

[9] Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1986. p. 570.
[10] Nascimento, Carlos Valder do. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1986. p. 32.
[11] Baleeiro, Aliomar. op. cit. p. 570-1.

Basicamente, duas correntes doutrinárias e jurisprudenciais, em posições adversas, buscam explicar a definitividade do crédito tributário, nos procedimentos impositivos.

A. Primeira corrente

A primeira corrente parte do suposto de que o ato de lançamento, formalmente correto — isto é, praticado com observância dos requisitos previstos no art. 142 do CTN — constitui definitivamente o crédito tributário, instaurando-se, a partir desse evento, o termo inicial de prescrição. Alguns integrantes dessa corrente não dispensam, *in casu*, regular notificação do contribuinte.

Doutrina. O saudoso e pranteado Fábio Fanucchi — precursor dos estudos tributários desenvolvidos nesta sede — foi, inegavelmente, o grande artífice dessa corrente doutrinária: "Consideramos constituído, definitivamente, o crédito tributário, em face do direito tributário brasileiro, quando realizado por agente capaz (por quem esteja autorizado a tanto), o ato de lançamento, ou seja, do instante em que, documentalmente, sejam: mencionado o fato gerador de obrigação tributária; determinada a matéria tributável; calculado o montante do tributo devido; identificado o sujeito passivo, e, sendo o caso, proposta a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).

Desde que dele constem os elementos mínimos citados, o auto de infração é ato eficiente para constituir o crédito tributário."[12]

Dentro, ainda, da mesma corrente doutrinária, vamos encontrar as calorosas opiniões de Ives Gandra da Silva Martins, que assim expressa suas idéias: "Entendemos que qualquer constituição do crédito tributário é definitiva, se preencher os requisitos do art. 142, não obstante possa ser modificada por novos lançamentos com novas constituições definitivas, não apenas no âmbito de um 'contencioso administrativo', como também no campo das decisões judiciais.

Admitamos que um auto de infração seja modificado administrativamente, por decisão superior (tribunal administrativo) e ainda judicialmente, por acórdão de tribunal superior, e estaremos perante três situações, todas elas representando lançamento e constituição definitiva do crédito tributário, no momento em que vierem à luz, muito embora apenas a decisão judicial, que obrigue a autoridade administrativa a rever seu lançamento, tenha o condão de constituir o jurídico crédito tributário irrecorrível".[13]

Em síntese, a opinião de Ives Gandra da Silva Martins, é a de que, uma vez constituído o crédito tributário, começa a correr um prazo fatal de cinco anos para que prescreva o direito à ação, salvo se for interrompido por qualquer das quatro hipóteses relacionadas no parágrafo único do art. 174 do CTN.

Rubens Approbata Machado filia-se também a essa corrente doutrinária, entendendo, em resumo, que, "(...) o lançamento tem, portanto, em si mesmo, o seu alicerce na legalidade. Estará ele definitivamente efetivado, no momento em que tiverem sido praticados todos os atos previstos em lei. O lançamento é

[12] Fanucchi, Fábio. Apud Denari, Zelmo. op. cit. p. 9 e 10.
[13] Martins, Ives Gandra da Silva. *Caderno de pesquisas tributárias.* Apud: Denari, Zelmo. op. cit. p. 10.

um procedimento complexo, que se consuma com a prática de vários atos, como emana dos termos de sua conceituação legal (art. 142 do CTN) (...)".[14]

Inúmeros outros doutrinadores se filiam a essa primeira corrente, porém, pelas limitações dos objetivos deste artigo, deixamos de opinar sobre as mesmas, não que padeçam de falta de importância, não, muito ao revés.

Jurisprudência. Em continuação, buscamos agora o amparo da jurisprudência que acolhe os postulados fundamentais dessa corrente doutrinária e, como exemplo, se nos afigura proveitoso referir aos seguintes julgados de nossos pretórios. Vejamos:

"O recorrente trouxe a confronto acórdão do egrégio Tribunal Federal de Recursos, que traz a seguinte ementa:

'Crédito tributário. Momento de sua constituição. A lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal não é apenas início de constituição da obrigação tributária, mas com ele se consuma o lançamento definido no art. 142 do CTN, o qual, uma vez regularmente notificado ao contribuinte, só pode ser alterado nas hipóteses previstas no art. 145, do mesmo diploma legal, tendo os recursos acaso manifestados na órbita administrativa o só efeito de suspender-lhe a exigibilidade. Após tal procedimento administrativo, portanto, não há mais que cogitar-se de decadência. (fls. 141-2.)

De fato, com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN), sendo que os recursos opostos pelo contribuinte na área administrativa têm apenas o efeito de suspender-lhe a exigibilidade. Em conseqüência, após o procedimento administrativo, descabe a invocação de decadência.' (RE nº 88.967, da 2ª Turma do STF, relator Min. Djaci Falcão, in *RTJ 90/*275).

'A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.'

Esta 'constituição definitiva' é, em nosso direito positivo, função do lançamento, consoante se depreende do art. 142, do estatuto citado: 'Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)'

Cabe, pois, no presente caso deduzir que o crédito em que se funda a cobrança executiva, existente por simples efeito da escrituração das vendas, resultou constituído pela verificação oficial descrita no auto de infração e notificação do devedor, fato este ocorrido a 6 de agosto de 1965 (...)."

Há numerosos outros arestos de nossas Cortes caminhando na mesma direção dessa primeira corrente doutrinária, porém, salvo juízo mais bem medido, entendemos que os que transcrevemos bastam para apontar o rumo de parte expressiva de nossa jurisprudência, que, como já o dissemos, está de mãos entrelaçadas com a antes referida primeira corrente.

B. Segunda corrente

A segunda corrente doutrinária e jurisprudencial defende a tese de que, nos procedimentos impositivos, o crédito tributário somente se considera definitivamente constituído:

[14] Machado, Rubens Approbata. Apud: Denari, Zelmo. op. cit. p. 11.

a) havendo impugnação do lançamento, com a exaustão da instância;

b) com o decurso do prazo para impugnação, *in albis*.

Doutrina. Como no caso anterior, essa corrente tem inúmeros e valiosos seguidores. Dentre eles, Edvaldo Brito, que assinala ser o auto de infração "(...) É um dos atos de seqüência que se integram ao procedimento, resultando, como conseqüência prática, a impossibilidade de o auto de infração representar constituição definitiva do crédito tributário.

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

Neste ponto, conclui-se que há o crédito devidamente constituído. O primeiro configura-se quando a autoridade administrativa percorre todo o *iter* legal descrito no art. 142 do CTN. O segundo, quando se encerra o tempo útil para qualquer das três providências estipuladas no art. 145. Logo, 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 conseqüência prática resultante dessa caracterização procedimental do lançamento é a impossibilidade de o auto de infração representar constituição do crédito tributário."[15]

Outro doutrinador pátrio que se filia a esta segunda corrente é Bernardo Ribeiro de Moraes que, em defesa de suas idéias, afirma: "(...) 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."[16]

De seu turno, Sacha Calmon Navarro Coelho pontualiza que a definitividade do crédito tributário tem em seu bojo fundamentos vários, ao afirmar: "O lançamento encontra final, tornando-se definitivo, com fundamento em três atos: a) preclusão passiva; b) preclusão ativa; c) esgotamento das instâncias (...)".[17]

Jurisprudência. Frente ao nosso juízo, a doutrina, desacompanhada da boa jurisprudência, enfraquece-se e, de certa maneira, seu poder de convencimento se apequena. Robustecida por ela, agiganta-se, pois, de mãos entrelaçadas, formam larga via por onde transita o direito em sua expressão mais viva e dinâmica, por isso, traremos agora à colação, alguns dos mais lúcidos e oportunos julgados de nossos tribunais.

Na expressão de Zelmo Denari, "iterativa jurisprudência de nossos tribunais (...) e mais recentemente da Suprema Corte, localiza na exaustão do procedimento, via decisão final administrativa ou decurso do prazo de impugnação, a definitividade do crédito tributário. Partilham desse entendimento os seguintes julgados":[18]

[15] Denari, Zelmo. op. cit. p. 15-6.
[16] Moraes, Bernardo Ribeiro de. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. São Paulo, (1):51, 1976.
[17] Coelho, Sacha Calmon Navarro. Apud: Denari, Zelmo. op. cit. p. 16.
[18] Denari, Zelmo. op. cit. p. 16.

"Execução fiscal. Inexistência de decisão *extra petita*, de vez que decadência e prescrição constituem institutos afins. Acolhimento da prescrição pela decisão recorrida, em desarmonia com a jurisprudência do STF. Após a lavratura do auto de infração e até que flua o prazo para o recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso competente de que haja se valido o contribuinte, não pode ser exigida a satisfação do crédito tributário. Somente a partir da constituição definitiva do referido crédito é que ele se torna exigível, começando então a correr o prazo prescricional de cinco anos (art. 174 do CTN). Outrossim, na espécie também não se configurou a decadência, somente admissível no período que antecede ao da lavratura do auto de infração, com o qual se consuma o lançamento do crédito tributário. Recurso extraordinário provido." (Ementa do RE nº 93.109-1, da Segunda Turma do STF, in *DJ* 8.5.81. No mesmo sentido, RE nº 93.338-7, da Segunda Turma do STF, in *DJ*, 13.2.81, e RE nº 93.568, sessão de 3.2.71, da Primeira Turma do STF.)

"Por outro lado, a decisão recorrida, afirmativa de que no prazo da suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem curso o prazo de prescrição da ação de cobrança do mesmo crédito, embora não divirja dos acórdãos trazidos à colação pelo Estado recorrente, os quais tratam da prescrição de créditos passivos da Fazenda Pública (Decreto nº 20.910, de 1933), é certo que tem contra si a jurisprudência do STF no sentido de que o prazo de decadência somente se conta antes da lavratura do auto de infração (art. 142, c/c art. 173), e, após este, o prazo de prescrição começa a fluir a partir da decisão do recurso administrativo do contribuinte (art. 174). (RE nº 92.623 da Segunda Turma do STF, e relator Min. Décio Miranda, in *RTJ*, 95/918. No mesmo sentido, RE nº 91.019, Segunda Turma, 22.5.79, *DJ*, 18.6.79, e RE nº 91.812, Primeira Turma, 11.12.79, *DJ*, 8.2.80)."

"Assentou o acórdão que a constituição definitiva do crédito tributário se verifica pelo lançamento, não pela inscrição. Assiste-lhe razão parcial, pois, em verdade, não é com a inscrição, mas com o lançamento que o crédito se constitui definitivamente. Não basta, entretanto, o lançamento, pois sendo ele suscetível de impugnação por parte do sujeito passivo, tal como se depreende do item 1, do art. 145, do CTN, não é definitivo o crédito antes de julgada a impugnação, se esta tiver sido oferecida no prazo legal. Deixando isso de lado, firmou o aresto impugnado, em termos largos, o princípio de que o lançamento como tal opera a constituição definitiva do crédito tributário. Adotando essa regra, nas condições em que o fez, isto é, com abstração dos efeitos da impugnabilidade do lançamento, o acórdão aplicou o art. 174 do CTN onde se dispõe quanto ao início do prazo prescricional, de modo a negar-lhe vigência." (Voto do ministro Leitão de Abreu, no RE nº 85.587, da Segunda Turma do STF in *RTJ 89*/941.)[19]

4. *Conclusão*

Ao finalizarmos estas considerações, onde procuramos, com breves e leves traços, fixar as várias modalidades de extinção da obrigação tributária, com

[19] Toda a jurisprudência retro foi aurida em Denari, Zelmo. *Decadência e prescrição tributária*. Rio de Janeiro, Forense, 1984.

realce para a decadência e a prescrição, vistas da ótica abrangente da doutrina e da jurisprudência, importa refletir profundamente a respeito do que fizemos, para, então, concluirmos que infinitamente mais poderia ser dito e feito, com mais e melhores argumentos. Se isso é verdade, não é mesmo certo que, ao longo desta caminhada, restou-nos a certeza confortante de que, se não tivermos conseguido transmitir o desejado, ao menos ficou a convicção de ser impossível falar em extinção da obrigação tributária, sem antes fixar com a mais fiel nitidez a verdadeira noção do lançamento em seu verdadeiro e amplo sentido e quando fazemos referência ao lançamento, queremos aludir àquele juridicamente perfeito e acabado, portanto, intangível por qualquer meio, seja administrativo, seja judicial.

Bibliografia

Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
Barbosa Nogueira, Ruy. *Estudos tributários*. São Paulo, Resenha Tributária, 1974.
De Brito Machado, Hugo. *Curso de direito tributário*, 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1985.
Denari, Zelmo. *Decadência e prescrição tributária*. Rio de Janeiro, Forense, 1984.
Gomes de Souza, Rubens; Ataliba, Geraldo & Barros de Carvalho, Paulo. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*. 2. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.
Hugon, Paul. *O imposto — teoria moderna e principais sistemas — o sistema tributário brasileiro*. 2. ed. rev. e aument.
Malta Torres, Júnior. *Imposto e taxa*. Ed. Lima/LTR, 1972.
Mattar de Oliveira, Jamil. *Legislação constitucional brasileira*. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
Valder do Nascimento, Carlos. *Crédito tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1986.

Os Porquês nas Relações Sociais



Com esta obra, o Prof. Dela Coleta, Doutor em Psicologia e psicólogo do ISOP — Instituto Superior de Estudos e Pesquisas Psicossociais, da FGV, fornece um acervo organizado de conhecimentos sobre o processo de atribuição de causalidade, tema palpitante da Psicologia Social atual, de grande interesse para estudiosos no assunto, sobretudo psicólogos de diversas áreas e estudantes de pós-graduação em psicologia.
Compreende 10 abordagens teóricas da atribuição de casualidade. Um livro para facilitar e incrementar os estudos e pesquisas nesta área no meio brasileiro.

Atribuição de Causalidade, teoria e pesquisa
José Augusto Dela Coleta
154 p.

Nas Livrarias da FGV ***ou pelo Reembolso Postal***