CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SUA CONSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO *

1. O direito de constituir o crédito tributário e a sua extinção pela inércia da Fazenda. 2. A prescrição do crédito tributário e suas formas de interrupção. 3. A suspensão da prescrição. 4. A repetição do indébito.

1. *O direito de constituir o crédito tributário e a sua extinção pela inércia da Fazenda*

1.1 A ocorrência do fato gerador faz nascer para a Fazenda Pública um direito de constituir determinado crédito tributário.

1.2 A constituição do crédito tributário se efetua através do procedimento administrativo denominado de lançamento, ato declaratório, por se reportar ao dia da ocorrência do fato gerador, para com base na legislação vigente nesta data determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN).

1.3 Pelo Código Tributário Nacional, Lei nº 5 172 de 25 de outubro de 1966, o direito de constituir o crédito tributário, através do lançamento, deverá ser exercido no prazo de cinco anos, sob pena de se extinguir.

1.4 Conforme for a modalidade de lançamento, variará o termo inicial da contagem desse prazo de cinco anos.

Assim, no lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, se prazo diverso não for estabe-

* Advogado no Rio de Janeiro.

lecido por lei ordinária, a contar da ocorrência do fato gerador para homologar ou não (hipótese em que o lançamento se transforma em *ex-officio*) o pagamento efetuado. Esgotado esse prazo, extingue-se o direito da Fazenda Pública de exigir complementação ao pagamento efetuado, salvo dolo, fraude ou simulação.

1.5 Logicamente, somente se iniciará a contagem do prazo de inércia da Fazenda Pública a partir da ocorrência do fato gerador, na modalidade de lançamento por homologação, se o pagamento for efetivado. Não ocorrendo o pagamento, ou se o mesmo for viciado com dolo, fraude ou simulação, a forma de contagem do prazo será a estabelecida pelo art. 173 do CTN.

1.6 Nos termos do inciso I do art. 173, inicia-se a contagem do prazo de inatividade da Fazenda Pública "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Exemplificando na linguagem do imposto de renda, temos a ocorrência do fato gerador no ano base de 1972. O lançamento será efetivado no exercício de 1973 com a correspondente entrega da declaração de rendimentos.

Nestas condições, o termo de início da contagem do prazo de inércia da Fazenda será a 1 de janeiro de 1974.

1.7 Portanto, quando o sujeito passivo da obrigação tributária entrega sua declaração no momento normalmente previsto nas fontes do direito tributário, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos, extintivo do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *poderia ter sido efetuado.*

1.8 Fundamentando tal interpretação pode ser apontado o "Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Souza, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional".

"Na fixação dos prazos, a Comissão manteve o de cinco anos, tanto para a caducidade do direito, como para o seu exercício, por ser o tradicional em nosso direito quanto aos créditos e obrigações da Fazenda Pública, mas, *atendendo às possibilidades de retardamento do seu termo inicial (art. 138, nos. I e II)* e de interrupção do seu decurso (art. 139, parágrafo único) fixou, no art. 138, § 3º, um prazo máximo igual ao de extinção das obrigações pessoais, como já previa o art. 216 do anteprojeto (Código Civil, art. 177).

Ficaram assim rejeitadas as sugestões de nos. 52, 178, 237, 252, 352, 527 e 761.

"Na fixação do termo inicial do prazo de caducidade do direito de constituir o crédito (art. 138 nos. I e II e seu § 1º) o projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente,

conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação. A doutrina moderna, tendo em vista que a extinção de direitos e ações pelo decurso do tempo não tem por fundamento beneficiar o devedor, nem, inversamente, prejudicar o credor, admite aquela extinção mesmo que a inércia do credor seja fruto do desconhecimento da situação do fato. Ao direito tributário, entretanto, essa conclusão não é rigorosamente aplicável, de vez que o fato gerador do direito prescribendo é pessoal ao devedor, tanto assim que a doutrina italiana sustenta que o direito do fisco ao tributo só começa a extinguir-se com o lançamento, isto é, a partir do momento em que aquele está em condições de exigir o cumprimento de sua obrigação caracterizada e liquidada."[1]

"Sem chegar a esse extremo o art. 138 nº I subordina o início do prazo de decadência à possibilidade de ser efetuado o lançamento, disposição que, combinada com as do art. 111, permitiu dispensar a casuística dos arts. 212, § 1º, 213 e 214 do Anteprojeto. Temperando a rigidez do dispositivo, os §§ 1º e 2º do art. 138 fixam limites à atividade fiscal que configura o exercício do direito à constituição do crédito, afastando ainda o seu efeito interruptivo, por se tratar de hipótese de decadência. Ficaram, assim, prejudicadas as sugestões de nºs 176, 177, 450, 526, 547, 970 e 971. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional p. 227 e 228."

1.9 Apesar da autoridade desta interpretação autêntica, não seria exagero trazer o reforço de dois renomados tributaristas. Assim:

"71 — Transcurso del plazo de prescripción —

El principio estabelecido por el art. 2935 del Código Civil, según el cual "la prescripción comienza a correr desde el dia en que pudo hacerse valer el derecho" al excluir la posibilidad de que comience a correr con anterioridad, responde a una exigencia lógica, derivada de la misma naturaleza de la prescripción y, como tal, debería ser aplicable a todos los casos. Si el fundamento de la prescripción está en la inercia del titular del derecho, es evidente que mientras no haya inercia, mientras no pueda hacerse valer el derecho, la prescripción no puede comenzar a correr; es este un principio de carácter absoluto que debería tener excepciones, pero que, sin embargo, no siempre encontra aplicación en el campo de los impuestos indirectos."[2]

1.10 "Análogo fundamento pero diferente solución se presenta en el derecho tributario provincial, con el propósito de proteger el fisco y a su derecho creditorio de la imposibilidad práctica de hacer valer su derecho frente a contri-

1 Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*. p. 314; Tesoro. Principii di diritto tributário. p. 504; Pugliese. Istituzioni di diritto finanziario. p. 394.

2 Berliri, Antonio. *Principios de derecho tributario*. v. 2, p. 486.

buyentes o a casos de impuestos no facilmente identificables. En efecto, el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires desde su primera edición de 1948 estableció el principio según el cual no corre la prescripción contra el fisco mientras los hechos no imponibles no hayan podido ser conocidos por la autoridad administrativa por algún acto o hecho que exteriorice en la provincia."

Esta norma tiene como antecedente una disposición anterior de la legislación provincial de aplicación en materia de impuestos a la transmisión gratuita de bienes, en virtud de la cual la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago del impuesto empezaba a correr desde la fecha de la exteriorización de la sucesión ante la autoridad provincial.

El Código Fiscal generalizó la norma para todos los impuestos, con el fin de posibilitar la acción del acreedor en los casos en que la falta de actos exteriorizantes de un hecho imponible en la provincia hiciera imposible el ejercicio de dicha acción. El principio adoptado no es sino una aplicación a la materia tributaria del principio del derecho privado de origen romano que se expresa con el aforisma:

"Contra non valentem agere non currit praescriptio."[8]

1.11 Dentro desta linha de raciocínio é que se encontra o art. 173, inciso I do CTN.

Assim, quando o lançamento pode ser normalmente efetivado, na modalidade prevista no art. 147 do CTN, porque o sujeito passivo apresenta oportunamente os elementos informativos que está obrigado a prestar em sua declaração tributária, o prazo de extinção do direito de constituir o crédito tributário, ou de revisá-lo após constituído, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido ordinariamente efetuado.

1.12 Quando, porém, o sujeito passivo não cumpre sua obrigação de fornecer os elementos informativos da ocorrência do fato gerador, hipótese em que a Fazenda Pública fica impossibilitada de efetuar ordinariamente o lançamento, o termo inicial para a contagem do prazo extintivo é aquele previsto no parágrafo único do art. 173 do CTN, isto é, "notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

1.13 Assim, utilizando-se de seus cadastros de contribuintes pode a Fazenda Pública descobrir quais foram os que se omitiram no cumprimento das suas obrigações tributárias, principais e/ou acessórias, e notificá-los devidamente, para que prestem os esclarecimentos cabíveis, quando, então, será iniciada a contagem do prazo extintivo.

[8] Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario.* p. 252 e 253.

1.14 Não reproduzindo o Código Tributário Nacional o prazo máximo de extinção da obrigação tributária, como estava previsto no art. 138, par. 3º, do "projeto", parece-me ocorrer grave lacuna quando houver total sonegação por parte do contribuinte das informações que deve prestar à Fazenda Pública, incluindo-se nesta hipótese a omissão de cadastramento.

1.15 Também onde a ausência de um dispositivo limitador para o tempo máximo em que é permitido à Fazenda Pública constituir o crédito tributário se faz sentir com alguma gravidade diz respeito à aplicação do inciso II do art. 173.

1.16 Determina este dispositivo de lei complementar que novo período de cinco anos será concedido à Fazenda Pública para constituir um crédito tributário, a partir da data em que houver sido anulado o crédito tributário que, originariamente, tenha sido constituído com vício formal.

1.17 O termo inicial da nova contagem poderá ser uma decisão administrativa ou judicial, desde que definitiva.

A reconstituição do crédito tributário conforme prevista no inciso II do art. 173 nada tem de extraordinário ou de extravagante, sendo, meramente, mais uma hipótese de revisão do lançamento, além daquelas expressamente autorizadas no art. 149, quando o ato administrativo da Fazenda estiver eivado de erro ou vício.

1.18 É indubitável, porém, que esta decisão definitiva que anula por vício formal o lançamento, servindo de termo inicial para nova contagem de prazo para que a Fazenda exercite o seu direito de lançar, tem o efeito de anular completamente o prazo anteriormente decorrido, o que significa que tem um efeito interruptivo.

1.19 Ora, o direito de lançar como ensina o Professor Fábio Fanuchi está submetido a prazo de decadência.[4]

1.20 No trecho anteriormente reproduzido neste trabalho do Relatório ao projeto de Código Tributário Nacional pode-se ver que o Professor Rubens Gomes de Souza qualificava como de decadência ou caducidade o prazo de extinção do direito de a Fazenda efetuar lançamento, que no CTN veio a ser disciplinado no art. 173.

1.21 Esta interrupção do direito de lançar, porém, não é a única falha na sistemática do que poderia ser chamado de "decadência do direito de lançar"

1.22 "Unicamente podríamos preguntarnos si es correcta la calificación de "plazo de prescripción" que la Ley General Tributaria aplica a todos los supuestos contemplados en este artículo. La pregunta tiene importancia con re-

[4] Fanuchi, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário.* Editora Resenha Tributária, 1970.

lación, especialmente, al prazo de cinco o diez años a que se somete la posibilidad de liquidar un tributo (Artículo 64 apartado *a*). ¿Estamos ante un plazo de prescripción o a pesar de la expresión utilizada por la Ley, ante un plazo de caducidad de la facultad de liquidar que la administración tiene, porque es titular del derecho de crédito que ha nacido por la realización del hecho imponible?

La duda, sin embargo, no parece que tenga mucha consistencia. La mayoría de la doctrina admite que la caducidad hace referencia a un *acto determinado* de ejercicio de un derecho que sólo de esta forma puede hacerse valer. No hay otra forma de defenderlo, y de aqui que no se admita la posibilidad de otros actos que interrumpam la pérdida del derecho por el transcurso del plazo fijado.

Pues bien: nada de esto ocurre en el plazo a que nos estamos refiriendo.

La ley habla del "derecho de la administración" a liquidar, no del acto de liquidación, Este derecho se puede ejercitar no solo con el acto de liquidación *strictu sensu,* sino también mediante las oportunas diligencias tendentes al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, etc."

Esta lição sobre decadência especificamente ligada ao direito tributário é encontrada no seminário dirigido por Fernando Sainz de Bujanda.[5]

1.23 Reforçando ainda mais os argumentos convencedores de que o prazo de extinção do direito de constituir o crédito tributário é de prescrição e não de decadência, encontra-se a tese de que somente os direitos potestativos estão sujeitos a prazo de decadência, tese magistralmente desenvolvida por Agnelo Amorim Filho.[6]

1.24 Do trabalho citado serão reproduzidos dois trechos, respectivamente de folhas 38 e 40:

"Deste modo, fixada a noção de que a violação do direito e o início do prazo prescricional são fatos correlatos, que se correspondem como causa e efeito, e articulando-se tal noção com aquela classificação dos direitos formulada por Chiovenda, concluir-se-á, fácil e irretorquivelmente, que só os direitos da primeira categoria (isto é, 'os direitos a uma prestação') conduzem à prescrição, pois somente eles são suscetíveis de lesão ou de violação, conforme ficou amplamente demonstrado.

Por outro lado, os da segunda categoria, isto é, os direitos potestativos (que são, por definição, 'direitos sem pretensão', ou 'direitos sem prestação', e que

[5] *Notas de derecho financiero.* t. 1, v. 3, p. 839.

[6] Critério científico para distinguir-se a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista Forense,* nº 193.

se caracterizam, exatamente, pelo fato de serem insuscetíveis de lesão ou violação) não podem jamais, por isso mesmo, dar origem a um prazo prescricional.

. . . . . .

Por conseguinte, também se impõe, necessariamente, a conclusão de que só na classe dos potestativos é possível cogitar-se da extinção de um direito em virtude do seu não-exercício. Daí se infere que os potestativos são os únicos direitos que podem estar subordinados a prazos de decadência, uma vez que o objetivo e efeito desta é, precisamente, a extinção dos direitos não exercitados dentro dos prazos fixados."

1.25 Ora, de forma alguma pode se classificar o direito que tem a Fazenda de lançar como um direito potestativo, não só porque é um direito com pretensão a uma prestação, vide definição de tributo art. 3º do CTN, como também "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e *obrigatória* sob pena de responsabilidade funcional", conforme parágrafo único do art. 142.

1.26 Assim, sintetizando os argumentos que conduzem ao convencimento de que não é prazo de decadência o estabelecido pelo art. 173 do CTN:

a) o direito que a Fazenda possui de lançar não é um direito potestativo, que é o único direito sujeito a prazo de decadência;

b) no prazo de decadência ou o direito se exerce, uma única vez, ou não se exerce, caducando por conseqüência, não havendo, por isso mesmo, hipótese de suspensão ou interrupção de prazos. Ora, no prazo do art. 173 do CTN, a Fazenda pode efetuar tantos lançamentos quantos necessários para fazer valer devidamente seu direito à prestação tributária. Conforme bem exposto no trecho do livro *Notas de derecho financiero,* o prazo é determinado para a Fazenda lançar, e não para efetuar um específico lançamento;

c) já foi devidamente demonstrado que a hipótese legal prevista no inciso II do art. 173 do CTN interrompe o prazo que a Fazenda possui para efetuar lançamento, logicamente, o que é inadmissível tratando-se de decadência.

1.27 Com a aceitação desses argumentos, principalmente da tese de que somente os direitos potestativos estão submetidos a prazos decadenciais, fica prejudicada a opinião exposta por Giuliani Fonrouge,[7] no sentido de que a caducidade do direito de lançar seria uma decorrência do efeito de constituir o crédito tributário dado ao lançamento pelo Código Tributário Brasileiro.

1.28 Com a devida vênia, parece-me que o fato de a Lei nº 5 172/66 especificar que o lançamento "constitui" o crédito tributário, não se deve depreender daí que o lançamento tenha efeitos constitutivos, pois tais efeitos pertencem ao fato gerador na conformidade do art. 144:

[7] *Derecho financiero.* t. 1, p. 566 e *Conceitos de direito tributário.* p. 197.

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

1.29 Ora, se o valor do débito, o sujeito passivo, a matéria tributável, o vencimento da obrigação dependem do fato gerador, não será por mera construção semântica que o lançamento se impregnará de efeitos constitutivos.

1.30 Sem desejar aprofundar o assunto, pois é evidente que a matéria, pela sua importância e implicações merece um estudo mais detido e prolongado, pode-se ver no exame do Código Tributário Nacional que o lançamento não pode modificar, alterar ou substituir direitos ou deveres conseqüentes da ocorrência do fato gerador, sendo que até mesmo o vencimento do débito, na grande maioria das leis específicas, antecede o lançamento.

2. *A prescrição do crédito tributário e suas formas de interrupção.*

2.1 Após notificado o sujeito passivo do lançamento, está constituído o crédito tributário, que, se não tiver sua exigibilidade suspensa pelas formas previstas no art. 151 do CTN, deverá ser cobrado no prazo de cinco anos, sob pena de prescrição conforme determina o art. 174.

2.2 A citação pessoal feita ao devedor interrompe a contagem do prazo prescricional, hipótese prevista no inciso I do parágrafo único do referido art. 174.

2.3 Não possuindo a Fazenda Pública a prerrogativa da cobrança executiva (ressalvada a hipótese de mercadorias apreendidas, condenadas, à pena de perda, e, conseqüentemente, leiloadas conforme legislação específica), esgotado o prazo da cobrança amigável, deve ser o crédito tributário encaminhado para a execução judicial, já revestido da forma de "dívida ativa" (arts. 201 a 204 do CTN).

2.4 A citação judicial para, validamente, interromper a prescrição, está regulada no art. 219 do Código de Processo Civil.

2.5 Estando constituído definitivamente o crédito tributário, não há razão lógica ou processual para serem efetuadas, na esfera administrativa, notificações ou intimações, motivo pelo qual os referidos procedimentos não necessitam ter, como não têm, o efeito de interromper a prescrição do prazo de cobrança.

2.6 Também são regidos pelo Código de Processo Civil os incisos II e III do parágrafo único do art. 174.

2.7 Quanto ao inciso IV, reconhecimento do débito fiscal pelo devedor, através de qualquer ato "não equívoco", ainda que extrajudicial, deve ser ressaltado que pela colocação da matéria no art. 174, o reconhecimento do débito

para ter efeito interruptivo deve ocorrer após a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

2.8 Não estando constituído o crédito tributário, a confissão do débito por parte do contribuinte não tem efeito interruptivo, devendo ser constituído o crédito tributário nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, quando o contribuinte for cadastrado, ou nos termos do parágrafo único do art. 173 quando não o for.

3. *A suspensão da prescrição*

3.1 Prevê o Código Tributário Nacional no seu capítulo III quatro modalidades de se suspender a exigibilidade do crédito tributário:

I) moratória;
II) o depósito do seu montante integral;
III) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV) o concessão de medida liminar e mandado de segurança.

3.1.1 Se a Fazenda, por compulsão legal, está obrigada a não exigir o pagamento do crédito tributário por um determinado período de tempo, é óbvio que, durante o tempo em que sua ação se paralisa, por imperativo legal, paralisada deve ficar também a contagem do prazo de sua inércia para fins prescricionais.

3.1.2 Porém, parece que não é este o entendimento que se pode depreender do parágrafo único do art. 155 do CTN, com referência à moratória:

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

3.2 Como normalmente o procedimento da moratória tem início com uma confissão do débito por parte do sujeito passivo, a partir desta data começa-se a contar novo prazo prescricional (art. 174, inciso IV). Pelo dispositivo legal transcrito, somente quando a moratória for revogada nos casos de dolo ou simulação é que ocorre suspensão do prazo prescricional entre a concessão do favor e sua revogação.

3.2.1 Assim, no transcurso normal da moratória, o prazo prescricional irá sendo normalmente contado, determinando o final do parágrafo único que a Fazenda não pode revogar o favor legal após prescrito o direito de cobrança.

3.2.2 Acautelem-se, pois, as "Fazendas Públicas" que concedem moratória por prazo superior a cinco anos, porquanto dependerá da boa vontade do su-

jeito passivo o cumprimento do pactuado, após a prescrição do crédito tributário.

3.2.3 É até possível que neste fato esteja a origem da exigência de notas promissórias juntamente com a moratória.

3.3 O exame da modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário através do depósito do seu montante integral não deixa margem a dúvidas de que a suspensão do prazo prescricional é uma decorrência da suspensão da exigibilidade.

3.3.1 Propondo o contribuinte a conseqüente ação ordinária anulatória, nos prazos legais (art. 1º do Decreto-lei nº 42, de 6 de dezembro de 1937 e art. 806 do Código de Processo Civil, ambos de 30 dias), a eficácia suspensiva do depósito perdurará, enquanto a ação judicial tiver esse mesmo efeito.

3.3.2 Decorrido esse tempo, que não é difícil de ultrapassar cinco anos, e sendo mantido o crédito tributário, logicamente sua exigibilidade se restaurará, extinguindo-se, então, com a conversão do depósito em renda (art. 156, inciso VI).

3.3.3 Não me parece cabível, nem lógico, que o prazo prescricional seja contado enquanto o crédito tributário, definitivamente constituído, esteja paralisado, à espera da solução da ação ordinária anulatória do lançamento.

3.3.4 Extinguindo qualquer possibilidade de dúvida o art. 807 do Código de Processo Civil determina:

"As medidas cautelares conservam a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e *na pendência* do processo principal, mas podem, a qualquer tempo, ser revogadas ou modificadas.

Parágrafo único. Salvo decisão judicial em contrário, a medida cautelar conservará a eficácia durante o período de suspensão do processo."

3.4 Abrindo-se um parêntese, mas ainda enfocando o problema da prescrição, qual deveria ser o procedimento da Fazenda Pública quando o sujeito passivo intentar uma ação de consignação em pagamento, pois se julgada improcedente, todo o crédito tributário deverá ser cobrado, acrescido de juros de mora e sem prejuízo das penalidades cabíveis?

3.4.1 Ora, não suspendendo a exigibilidade do crédito tributário a consignação em pagamento, se considerada improcedente, a Fazenda somente poderá agir se não houver ocorrido a prescrição.

3.4.2 Nestas condições, para prevenir a prescrição, bem como em obediência ao § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 147/67, deve a Fazenda iniciar a cobrança executiva, que deverá ser distribuída por dependência da consignação em pagamento proposta; ficando, assim, devidamente resguardada.

3.5 As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, na forma do inciso III do art. 151 do CTN suspendem a exigibilidade do crédito tributário, suspendendo, conseqüentemente, a contagem dos prazos prescricionais.

3.5.1 Fazendo-se uma abordagem no direito comparado, Giuliani Fonrouge expõe:

"Na ordenação nacional argentina, a Lei nº 11 683 consigna um só motivo de suspensão do direito ao lançamento do imposto e exigência do seu pagamento: corresponde ao caso de lançamento de ofício e da obrigação — seja com base certa ou com base presumida — e dura um ano a contar da intimação administrativa para o pagamento, *porém, que se prolonga até 60 dias depois da sentença do Tribunal Fiscal, se foi interposta apelação ante este.*

(75) Consideram-se causas de suspensão da prescrição do imposto sucessório, a existência de um crédito litigioso (La Ley 9-637) e uma condenação por simulação (La Ley, 13-147).[8]

3.5.2 Ao comentar o mesmo dispositivo da lei argentina, Dino Jarach afirma:[9]

"Esta disposición es, a mi juicio, una anomalía, ya que si el procedimiento iniciado por el fisco para ejercer su derecho creditorio empienza com el procedimiento de determinación, esta debería constituir una causa de interrupción de la prescripción y no simplemente de suspensión. No se entiende, además, por qué la demanda administrativa de repetición por el contribuyente interrumpe la prescripción de la acción de rembolso, mientras que el acto de determinación cumplido por la administración no interrumpe la prescripción de la acción del fisco. Me parece más coherente el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que considera la determinación y la intimación administrativa correspondiente como acto interruptivo."

3.5.3 Com respeito à dúvida de Jarach sobre o efeito suspensivo do recurso apresentado pelo contribuinte, Berliri apresenta a seguinte opinião:[10]

"Algunos (Uckmar) han intentado demonstrar que la interrupción de la prescripción únicamente se produce mediante la oposición del contribuyente, ... Sin embargo, semejante razonamiento no convence: en primer lugar, ...; em segundo lugar aun em el caso de la oposición a la exigencia de pago de un impuesto suplementario, el precepto de qué no tendría demasiada importancia, ya que la prescripción de la acción del Fisco había quedado interrumpida por la exigencia a la que se opone al contribuyente; em tal caso, lo único que interesaba establecer *era el efecto suspensivo de la oposición del contribuyente*

8 Op. cit. p. 199.
9 *Curso superior de derecho tributario.* p. 258.
10 *Principios de derecho tributario.* v. 2, p. 495 e 496.

y no la interrupción propiamente dicha. A lo dicho debe anadirse que, praticamente la tesis de Uckmar viene después a coincidir com la de aquellos que sostienen que la demanda del contribuyente interrumpe la prescripción de todos los derechos nacidos a favor de la Hacienda por el registro del acto" (Clementini, Gori).

3.5.4 O Código Tributário Nacional guarda conformidade com esta opinião de Berliri, considerando-se que, com a notificação do lançamento, isto é, com a notificação da constituição do crédito tributário, fica a Fazenda com o prazo de cinco anos para cobrá-lo, o que equivale ou se identifica com a interrupção do prazo prescricional.

3.5.5 Ora, não havendo oposição por parte do sujeito passivo, nem confissão da dívida, não há por que se efetuar novas intimações administrativas, motivo pelo qual somente haverá interrupção da prescrição com o início da cobrança judicial.

3.5.6 Nestas condições, é perfeitamente lógica a eficácia suspensiva da prescrição que a oposição do contribuinte concede, no Código Tributário Nacional, marcando, por sua vez, as notificações das decisões administrativas subseqüentes, o encerramento de tal efeito suspensivo, devendo ser contada, a partir de 30 dias da referida notificação, novamente, a inércia fazendária.

3.5.7 Com respeito ao final da transcrição de Berliri, sobre a tese de Uckmar, antes de comentar comparativamente ao direito tributário brasileiro, torna-se necessário complementar com outro trecho:[11]

"Finalmente, según otros, el recurso administrativo del contribuyente someteria integramente a debate el tratamiento tributário del acto, de suerte que la Hacienda pública podría no sólo oponerse a la demanda de rembolso, sino también modificar la propia exigencia del suplemento de impuesto, afirmando que sobre el acto em cuestión, pesa un gravamen diverso tnato por su cuantía como por el título sobre el que recae. (nota 39).

Em nuestra opinión, es esta última interpretación la que debe prevalecer, ya sea porque no introduce ninguna limitación que no cosnte en la ley, ya porque es l amás conforme com la única justificación posible ante un procepto tan particular. ¿Que consideraciones son las que habrán llevado al legislador a atribuir una eficacia tan excepcional al recurso en via administrativa respecto a la interrupción de la prescripción, hasta el punto de sobrepasar la conferida a la demanda judicial? La respuesta debe buscarse en la diferencia esencial de la actividad provocada en uno y otro caso; administrativa en uno, judicial en otro.

[11] Op. cit. p. 497.

El juez, órgano al que va dirigida la demanda judicial, debe averiguar si existe e no la lesión del derecho que pretende el actor, en tanto que el superior, órgano al que se dirige el recurso jerárquico, debe examinar lo realizado por la oficina financiera, y si lo considera ilegítimo, aun por motivos distintos de los declarados, debe sustituir dicho acto por otro legítimo; por tanto, resulta comprensible, al menos hasta un cierto punto, que el legislador haya establecido que el superior, al conocer de un recurso jerárquico, pueda actuar con la misma libertad de movimientos con que pudo y debió hacerlo el inferior, y que no se vea constrenido, por una prescripción, a hacer surgir un acto que también sea contrario a la ley.

Nota 39 — Conforme Rastello, Il tributo di registro, 1955, p. 994, Según Ingrosso, Diritto Finanziario, Jovene, 1956, p. 569, el artículo 141, interpretado en la forma indicada, sería aplicable no sólo al impuesto de registro, sino a todos los impuestos, y no sólo respecto al recurso administrativo, sino también respecto a la demanda judicial."

3.5.8 Pela sistemática do processo administrativo fiscal federal brasileiro, que a seguir será desenvolvida, os recursos do contribuinte não comportam uma eficácia de reabrir integralmente o conhecimento da obrigação tributária, salvo quando ainda na primeira instância não estiver esgotado o prazo da Fazenda para efetuar novo lançamento, hipótese, então, que permite o exame total da ocorrência do fato gerador, e de suas circunstâncias materiais pela autoridade julgadora e que é, ao mesmo tempo, autoridade competente para lançar. Estando extinto o prazo de revisão de lançamento, esta autoridade somente poderá apreciar, então, a oposição do contribuinte, para deferi-la, total ou parcialmente, ou indeferi-la, mantendo-se o crédito tributário, conforme lançado pelo auto de infração e notificação fiscal.

3.5.9 Não possuindo os Conselhos de Contribuintes competência para lançar, o que no meu entender é uma das fundamentais falhas do processo administrativo fiscal federal, estão, portanto, limitados a apreciar os recursos dos contribuintes, sem poder inovar, e os *de ofício* encaminhados pelas autoridades julgadoras de primeira instância.

3.5.10 Provido o recurso de ofício pelo Conselho competente, e após a devida notificação ao sujeito passivo, fica restaurado o lançamento originário, isto é, fica reconstituído o crédito tributário que havia sido concelado.

3.5.11 Com respeito ao prazo prescricional, parece-me que se a decisão favorável não for notificada ao contribuinte, o efeito suspensivo da "oposição" permanece até a apreciação da matéria pelo Conselho e posterior notificação. No caso da decisão favorável haver sido notificada ao sujeito passivo entendo que o efeito suspensivo da "oposição" aí termina.

3.5.12 Porém, a partir desta data, volta a ser contado o prazo de prescrição previsto no art. 173 do CTN, que, neste caso especial, ficou em suspenso com a constituição do crédito tributário.

Dentro da lógica parece ser esta a melhor solução.

3.5.13 Presentemente, o processo administrativo fiscal, quanto aos tributos federais, é regido pelo Decreto nº 70 235, de 6 de março de 1972 que unificou e sistematizou, com fundamento no art. 2º do Decreto-lei nº 822, de 5.9.69, todo o procedimento litigioso e de consulta entre o contribuinte e o fisco federal, anteriormente disperso em dezenas de dispositivos legais e regulamentares.

3.5.14 Assim, os recursos que possuem efeito suspensivo, no processo administrativo fiscal, são somente os previstos no Decreto nº 70 235/72, e que serão examinados em seguida.

3.5.15 Em ordem processual, o primeiro é a impugnação (reclamação) prevista no art. 15, contra o auto de infração e notificação fiscal.

O auto de infração e notificação fiscal, preenchidos os requisitos estabelecidos nos arts. 10 e 11 do referido decreto, constitui o crédito tributário, sendo, portanto, um lançamento tributário, porquanto guarda conformidade perfeita com o art. 142 do Código Tributário Nacional, que define o que é lançamento.

3.5.16 Anteriormente, dúvidas existiam sobre a caracterização do auto de infração como ato de lançamento, considerando-se o auto de infração que somente preencha os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70 235/72, que corresponderia, na sistemática antiga, ao auto de infração a que se reporta o art. 408, parágrafo 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58 400/66, isto é, aquele ato do agente fiscalizador que intima o contribuinte a prestar informações, ou cumprir exigências.

3.5.17 Realmente, este tipo de auto de infração não pode ser considerado como "lançamento", porém, aquele que obedeça, cumulativamente, aos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70 235, onde além de se qualificar o su-

jeito passivo, há o enquadramento do fato, adequadamente descrito, no dispositivo legal aplicável, e se determina o valor do tributo a ser pago com os respectivos acréscimos, atualizadores, penais e moratórios, é, caracteristicamente, lançamento, tornando-se exigível o crédito tributário a partir da notificação, feita na forma dos arts. 11 ou 23 do Decreto nº 70 235/72.

3.5.18 Desde o Decreto-lei nº 427, de 22 de janeiro de 1969, art. 3º, são lavrados "autos de infração e notificação fiscal", que preenchem os requisitos para serem considerados lançamentos tributáveis, na forma do artigo 142 do CTN. uniformizando-se, assim, o procedimento na área federal.

3.5.19 Portanto, o Decreto nº 70 235/72, no que respeita ao "auto de infração e notificação fiscal" veio confirmar práticas já adotadas pelos agentes fiscais de tributos federais.

3.5.20 Quanto ao caráter de lançamento do auto de infração, torna-se interessante reproduzir opinião do Professor Rubens Gomes de Souza:[12]

"Isto quanto ao lançamento. Idênticos princípios, entretanto, parece-nos que podem ser aplicados, quer ao autor de infração, que é um ato da mesma natureza do lançamento, porquanto constata um fato, na hipótese delituoso, e lhe aplica um ordenamento jurídico preexistente, quer a decisão proferida por autoridade administrativa singular, por provocação do contribuinte, em grau de reclamação ou de recurso hierárquico, porquanto tal decisão, quando confirma o lançamento, confunde-se praticamente com ele; quando o modifica equivale a um lançamento inteiramente novo, e quando o revoga é um exercício do direito de controle que já examinamos."

3.5.21 Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e por conseqüência, a contagem do prazo prescricional com a impugnação contra o auto de infração e notificação fiscal, cessará este efeito suspensivo quando o sujeito passivo, contribuinte, for intimado a pagar, em trinta dias, o crédito tributário que tenha sido mantido pela autoridade julgadora de primeira instância.

3.5.22 Pelo art. 33 do decreto citado:

"Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, *com efeito suspensivo,* dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão."

12 A coisa julgada no direito tributário. *Estudos de direito tributário.* 1950. p. 43.

3.5.23 E, finalmente, "caberá pedido de reconsideração, *com efeito suspensivo,* no prazo de trinta dias, contados da ciência:

I — De decisão que der provimento a recurso de ofício;

II — De decisão que negar provimento, total ou parcialmente, a recurso voluntário" (§ 3º do art. 37).

3.5.24 A exigibilidade do crédito tributário se renovará quando o sujeito passivo tiver ciência da decisão definitiva, com a respectiva intimação para recolhimento.

3.5.25 Nos casos em que o procurador representante recorrer ao Ministro da Fazenda, a notificação da decisão definitiva somente será efetuada após a decisão ministerial, não cancelando, pois, o efeito suspensivo, a intimação para que o sujeito passivo apresente suas contra-razões ao recurso hierárquico.

3.5.26 Por estranhos à sistemática do processo administrativo fiscal imposta pelo Decreto nº 70 235/72, os eventuais recursos extremos dirigidos pelos contribuintes às mais altas autoridades do País, não têm o poder de suspender a cobrança do crédito tributário, não possuindo, então, efeito suspensivo, sendo, portanto, impertinentes.

3.5.27 Com referência ao processo de consulta regulado no art. 46 e seg. do decreto que está sendo comentado, quando formulada, a consulta, por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada, não produzirá o efeito de obstar, suspender o andamento do referido procedimento fiscal (art. 52).

3.5.28 Em contrapartida, porém, o efeito suspensivo da consulta impede à Fazenda de constituir um crédito tributário com referência à matéria consultada.

3.5.29 Quer me parecer, então, que o prazo extintivo de lançar, que, segundo demonstração já feita, é de prescrição, não deverá ser computado no período suspensivo da consulta.

3.5.30 Assim, o prazo de inércia compulsória da Fazenda para constituir o crédito tributário, por motivo da consulta validamente feita, ser-lhe-á posteriormente devolvido, funcionando, então, a consulta, recurso administrativo com efeito suspensivo, com a eficácia de suspender a contagem do prazo prescricional referente ao direito de lançar da Fazenda.

3.6 No inciso IV do art. 151 do CTN está prevista como hipótese suspensiva da exigibilidade do crédito tributário a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

3.6.1 Em mandado de segurança contra a Fazenda Nacional cessam os efeitos da medida liminar, no prazo de 60 dias, contados da data da petição inicial ou quando determinada a sua suspensão por tribunal imediatamente superior, segundo o art. 51 da Lei nº 4 862, de 29 de novembro de 1965.

3.6.2 A eventual prorrogação do prazo da medida liminar é matéria interpretativa, variando de acordo com o critério da autoridade julgadora ao examinar a causa em discussão.

3.6.3 Evidentemente, já não mais ocorrem fatos como os que eram comuns há alguns anos, de a eficácia da medida liminar perdurar meses ou anos, até a sentença ser proferida, entre outros motivos, porque as autoridades julgadoras normalmente condicionam a concessão da medida liminar à prestação de uma "garantia de instância" conveniente, geralmente, depósito da quantia em litígio, em dinheiro ou títulos, excepcionalmente, fiança bancária.

3.6.4 Assim, deslocado o efeito suspensivo para o inciso II do art. 151 do CTN, a matéria pode prosseguir *sub-judice* sem prejuízos para a Fazenda Pública.

4. *A repetição do indébito*

4.1 O direito de pleitear a restituição de tributo pago a mais pelo contribuinte extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário quando houver:

I — cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II — erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento (arts. 165 e 168).

4.2 Também a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, a partir da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial, abrem direito ao pedido de restituição no prazo de cinco anos.

4.3 Pela tradição do processo administrativo fiscal federal, dificilmente a decisão condenatória daria possibilidade a pedido de restituição, tendo em vista a regra da "garantia de instância" que eficazmente substituia o *solve et repete.*

4.4 Para a decisão condenatória de 1ª instância, salvo particularidades do imposto de importação, nunca houve obrigatoriedade de prévia garantia, necessária somente para habilitar o recurso para os Conselhos de Contribuintes.

4.5 Nestas condições, os contribuintes não se sentiam atraídos a pagar o tributo antecipadamente, principalmente, também, porque os Conselhos não apreciariam o recurso, por não conhecerem matéria de restituição.

4.6 Atualmente, com a supressão da garantia de instância pelo Decreto-lei nº 822/69, raríssimos casos de prévio pagamento ocorrem, tendo em mira elidir os encargos legais decorrentes de inadimplemento, parecendo-me válido o pagamento acompanhando recurso voluntário aos Conselhos, desde que obedecida a sistemática do Decreto nº 70 235 de 1972.

4.7 O direito de restituição poderá ser postulado diretamente no Judiciário no prazo de cinco anos, desde que não haja sido pedido na esfera administativa ou, tendo sido atendido, pretenda complementação ao que já tenha sido concedido pela administração.

4.8 O prazo para se intentar ação anulatória da decisão administativa denegatória, total ou parcial, da restituição, é de somente 2 anos.

4.9 Neste caso, então, o início do procedimento administrativo tem um efeito interruptivo do prazo prescricional, do art. 168, que somente voltará a ser contado, pelo art. 169, a partir da decisão denegatória.

4.10 Iniciada a ação judicial, interrompe-se novamente a prescrição, na data da intimação válida feita ao representante judicial da Fazenda Pública, recomeçando seu curso pela metade do tempo previsto no art. 169, isto é, um ano.