PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

1. Intróito. 2. Prescrição e decadência no CTN. 3. Decadência no CTN. 4. Revisão do lançamento. 5. Prescrição no CTN. 6. Decadência e prescrição na restituição de tributos. 7. Restituição e ação anulatória.

1. *Intróito*

A matéria da nossa exposição, a distinção entre os institutos da prescrição e da decadência, tem sido motivo de dúvidas em todos os ramos do direito e especialmente no nosso direito tributário, pelo fato de o Código Tributário Nacional (CTN) ter integrado em seu contexto o instituto da decadência, quando, antes da sua promulgação, nunca se cogitara desse instituto jurídico no campo desse direito.

Além disso, ao disciplinar a matéria, admitiu a possibilidade de interrupção do citado prazo, contrariando a doutrina e a jurisprudência, o que tem gerado perplexidade nos intérpretes do CTN.[1]

No entanto, não se trata de uma exceção dentro do nosso sistema jurídico, essa perplexidade.

Também no direito privado e em outros ramos do direito, as mesmas dúvidas são encontradas.

Qual a razão de ser dessa dificuldade no enquadramento doutrinário desses institutos?

A rigor, a dificuldade maior existe na caracterização da decadência, sendo mais ou menos pacífica, no nosso direito, a tese de que a prescrição extingue somente o direito de ação.

[1] Ver Carvalho, Paulo de Barros. *Decadência e prescrição*. São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 1. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 1.)

Em contrapartida, afirma-se que a decadência extinguiria o próprio direito.

Assim sendo, este é o ponto focal da distinção que a intuição jurídica construiu, embora sem baseá-la em critérios científicos.

Como bem observa Amorim Filho, em seu estudo sobre a matéria,[2] não se pode utilizar, como instrumento de aplicação prática dos referidos institutos jurídicos, uma distinção apoiada nos efeitos que cada um deles produz, pois, para se chegar a saber qual a conseqüência do decurso de determinado prazo é necessário antes identificar a causa que pode originar, ou melhor, determinar tal conseqüência.

Mas, como se poderá, partindo daquela intuição quanto aos efeitos dos referidos institutos, chegar a uma focalização dos fundamentos desses efeitos?

Sabemos muito bem que os prazos, em geral, não têm conteúdo jurídico autônomo.

A sua natureza é determinada pela natureza dos direitos aos quais se acham ligados.

O Código Civil, por exemplo, classifica os prazos (termos) como modalidades dos atos jurídicos, o que significa dizer que são elementos acidentais, modais, isto é, "relativos aos *modos* da substância".[3]

Temos, pois, de procurar identificar as substâncias jurídicas que, por sua natureza, exigem as modalidades de efeitos diferentes denominadas prescrição e decadência.

Partindo da intuição jurídica dominante, convém, desde logo, salientar que a prescrição e a decadência não só extinguem direitos pelo decurso de um prazo, mas também pelo fato de o titular dos direitos que se extinguem ter ficado inerte durante aquele prazo.

Essas são as características que os assemelham.

No entanto, aí pára a semelhança, pois a doutrina e a jurisprudência lhes atribuem efeitos diversos: a prescrição extinguiria o direito da ação deixando incólume o direito subjetivo, ao passo que a decadência extinguiria o próprio direito

Mas, se à prescrição se atribui o efeito de extinguir o direito de ação, e não o próprio direito, cuja arma judicial é a ação, que espécie de direito subsistiria?

Vejamos o que acontece no nosso direito privado.

Nos direitos obrigacionais (meramente pessoais), como, por exemplo, o direito de crédito, se este é pago, mesmo depois de prescrito o direito de ação, é considerado válido o pagamento, não sendo cabível a repetição da impor-

[2] Amorim Filho, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência. *Revista Forense*, v. 193, p. 31.

[3] Verbete "modal". In: Buarque de Holanda, Aurélio. *Pequeno dicionário da língua portuguesa*. 9. ed. rev. Rio de Janeiro, Civilização Brasileira.

tância paga, o que significa dizer que não se trata de um pagamento indevido (indébito), sem causa jurídica.

O mesmo ocorre no caso dos direitos reais.

Se alguém se apossa de um imóvel durante período insuficiente para usucapi-lo, e se o proprietário do bem perde o direito de ação contra o possuidor, por ser o prazo de prescrição menor do que o de usucapião, é evidente que o usucapiente pode tranqüilamente continuar na posse do bem até completar o prazo para se tornar seu proprietário.

No entanto, se o possuidor, antes de decorrido esse prazo, abandona o imóvel e um terceiro vem a ocupá-lo, revigora-se o direito de ação do proprietário, que nada mais é do que uma extensão do direito de propriedade, que estava paralisado em virtude do surgimento do direito daquele que se apossara do bem.

Cessado esse obstáculo, o direito de ação, como uma mola reprimida, volta a ter eficácia plena contra qualquer outra pessoa que venha a se apossar do imóvel.

A antiga lesão ao direito de propriedade desapareceu; a segunda ocupação do bem é lesão nova, legitimando-se, mais uma vez, o direito de ação do proprietário.

Vemos, pois, que, tanto no caso do direito pessoal como no direito real, estamos em face de direitos que subsistem mesmo após o decurso do prazo de prescrição, de direitos que continuam válidos (vivos), mesmo sem a agressividade do direito de ação.

Constatamos ainda que, nos dois casos, trata-se de direitos já constituídos quer contra determinadas pessoas (direito pessoal) quer contra qualquer pessoa indeterminadamente (direito real).

Em ambos os casos, o termo inicial do decurso do prazo de prescrição é a lesão sofrida pelo titular do direito: falta de adimplemento da obrigação pessoal pelo obrigado ou infringência do direito de propriedade do seu titular pela ocupação do imóvel com ânimo patente de possuí-lo como seu.

Ora, se a inércia do titular do direito, durante um certo prazo, não ocasiona a extinção desse direito, é evidente que aquela inércia, durante o mesmo ou outro prazo, não poderia, sem uma razão específica, levar à extinção do próprio direito.

Que razão seria essa?

Com essa pergunta voltamos ao ponto de partida e à já enunciada afirmação de que, pelos efeitos diferentes não se pode aferir a origem dessa diferença.

Além disso, não só seria uma incongruência a existência de prazos com efeitos diferentes para uma única espécie de direitos, como também o problema continuaria insolúvel, dado que não seria esclarecido por que razão, em certos casos, se aplicaria um prazo e, em outros, um prazo com efeitos diferentes.

Por isso, a grande maioria dos juristas está convicta, intuitivamente, de que existem direitos aos quais se aplicam prazos de prescrição e outros aos quais se aplicam prazos de decadência.

Tanto é assim que, embora o Código Civil denomine todos os prazos de prescricionais, a doutrina e a jurisprudência conseguem, em geral, embora intuitivamente, identificar quais os prazos de decadência e quais os de prescrição.

Assim, somos levados a concluir que se a prescrição é aplicável a direitos já constituídos, a decadência deve ser aplicada a direitos *não-constituídos.*

Tal conclusão parece subverter o conceito de direito subjetivo, isto é, investido em um sujeito, o que pressupõe um direito já existente.

No entanto, essa perplexidade deriva de uma assimilação dos conceitos de direito constituído e de direito já existente, os quais na realidade não têm sentido unívoco e não se confundem.

Com efeito, podem existir, e existem, direitos subjetivos que não sejam direitos já constituídos; são os chamados direitos potestativos, os quais, investidos em um sujeito de direito, simplesmente atribuem a este um direito de constituir, extinguir ou modificar substancialmente uma stuação jurídica anterior, na qual a outra parte não tem direito algum, nem qualquer obrigação, de caráter definitivo; encontra-se, isso sim, em um estado de sujeição jurídica em relação ao titular do direito potestativo.[4]

Esses direitos, em geral, têm duração limitada, ainda que possam não tê-la quando, embora sendo direitos pessoais, sejam investidos no seu titular com caráter de permanência, por se inserirem na área estrutural do sistema jurídico de cada povo.

Quando têm duração limitada, extinguem-se se não exercitados em determinado lapso de tempo (decadência).

Estabelecidas essas premissas dogmáticas, cabe, agora, examinar se a construção dessa parte do nosso direito tributário pode nelas enquadrar-se ou se vai de encontro a esses princípios.

2. *Prescrição e decadência no CTN*

2.1 Obrigação e crédito tributários

Para que os dispositivos do CTN, que estabelecem prazo de decadência para a obrigação tributária e de prescrição para o crédito tributário, pudessem ser considerados como adequados à natureza dos direitos e obrigações que regulam seria necessário que estes fossem direitos potestativos e direitos constituídos.

Vejamos se é o que acontece, examinando os dispositivos do CTN que tratam da obrigação tributária e do crédito tributário.

[4] Para maior aprofundamento do estudo, reportamo-nos ao nosso trabalho Prescrição e decadência, onde, além da doutrina, citamos decisões judiciais nesse sentido.

Constatamos que o código estabelece distinção entre obrigação tributária (art. 113) e crédito tributário (art. 139), sujeitando aquela à extinção (decadência) se não exercido o direito de constituição do crédito tributário no prazo legal (art. 173), ao passo que o crédito, uma vez constituído, prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174).

Qual o fundamento de tal distinção?

2.2 A tese de Jèze

Filiou-se o CTN, nesse ponto, à tese de Jèze, segundo a qual "o ato administrativo que cria o crédito fiscal faz nascer contra o contribuinte uma *situação jurídica individual,* a de devedor de uma prestação de dinheiro bem determinada".[5]

Essa afirmação se deve a que, para Jèze, o fato gerador do imposto "não cria dívida alguma, a cargo de quem quer que seja..."[6]

Assim, acrescenta Jèze: "A *manifestação de vontade* pela qual o agente administrativo competente decide (...) que tal indivíduo (...) é considerado devedor ao fisco (...) a título de tal imposto, é o *ato criador da dívida de imposto*".[7]

Como é sabido, a tese de Jèze se apóia na teoria de Duguit, o qual examinando o problema das funções jurisdicionais, divide-as em subjetiva e objetiva.

Cada uma delas se caracterizaria pela natureza das questões submetidas ao julgador, questões estas referentes a situações subjetivas e a situações objetivas.

No exame daquelas, a decisão seria declaratória, por se originarem de um ato de vontade.

No exame destas, que se originariam de meros fatos ou de atos ilícitos, a decisão seria constitutiva, dado que "d'un fait contraire au droit, d'un acte qui n'est pas fait dans l'intention de creer un effet de droit, n'a pu naitre une situation subjetive au profit de l'individu victime du prejudice".[8]

Partindo dessa base, Jèze aplicou a teoria ao direito tributário, considerando que sendo a obrigação tributária uma obrigação *ex-lege,* estabelecer-se-ia, com a ocorrência do fato gerador, uma situação objetiva, a qual, só com o lançamento, se converteria em situação subjetiva.

[5] Jèze, Gaston. Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. *Revista de Direito Administrativo,* 3(64).

[6] Jèze, Gaston. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo,* 2(1):51-2.

[7] Jèze, Gaston. O fato gerador ... op. cit. p. 52, n. 5.

[8] Para exame mais detalhado do problema, reportamo-nos a nosso trabalho A norma e a sentença. *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros,* v. 42, p. 8 e segs.

Roubier, criticando a teoria de Duguit, mostrou a inanidade e irrealidade dogmática dessa construção, desfalcando assim a base dogmática da tese de Jèze.[9]

Por outro lado, se o ato de lançamento é que *criasse* o direito subjetivo do fisco e, portanto, a relação jurídico-tributária, teria ele necessariamente de ser um direito potestativo.

Se assim fosse, o direito do fisco não se originaria da conjunção lei-fato gerador, mas da *vontade* da autoridade lançadora, em relação à qual o contribuinte ficaria em estado de sujeição, não se podendo falar, como o fazia Jèze, de um direito adquirido do contribuinte a que o lançamento fosse feito de acordo com a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, e levando em conta as características concretas desse fato também na data em que teve lugar.

É evidente que onde há direito adquirido, não pode existir, ao mesmo tempo, um direito potestativo de outrem, com a possibilidade de criar direito novo.[10]

Fica assim claro que a tese de Jèze não pode fornecer suporte dogmático aos dispositivos do CTN que tratam da obrigação tributária e do crédito tributário.

2.3 Teoria dualista da obrigação

Foi também invocada, para justificar doutrinariamente a formulação adotada pelo CTN, a teoria dualista da obrigação, já examinada entre nós em princípios de 1950 pelo ilustre jurista Alcino Pinto Falcão[11] e desenvolvida por Fabio Konder Comparato,[12] segundo a qual existiria uma dupla função na obrigação: representar um crédito e estabelecer uma responsabilidade de alguém pelo seu pagamento, não sendo o devedor do crédito necessariamente o responsável por ele.

No entanto, não nos parece que essa teoria, que vem do direito germânico — expressa na distinção entre *Schuld und Haftung,* em que Schuld é a dívida e Haftung a responsabilidade — ofereça suporte doutrinário à formulação adotada pelo CTN, dado que, no direito alemão, a dívida e a responsabilidade, em geral, coexistem ou, caso contrário, a responsabilidade decorre da existência da dívida.

No CTN, o que acontece é o contrário: nasceria primeiro a responsabilidade (obrigação) para depois, fundado nesta, ser constituído o crédito.

[9] Roubier, Paul. *Les conflits de lois dans le temps*. Paris, Sirey, 1929. p. 350; ver também Guimarães, Carlos da Rocha. Dívida fiscal — crédito fiscal: In: *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro,* 18:127, 1954.

[10] Ver a respeito Guimarães, Carlos da Rocha. Dívida fiscal — crédito fiscal. op. cit. p. 125.

[11] Conceito de obrigação. *Revista Forense,* n. 128, p. 2 e segs.

[12] *Essai d'analyse dualista de l'obligation en droit privé*. Paris, Dalloz, 1964.

Vemos, assim, que o disposto no CTN não se ajusta à teoria dualista da obrigação, o que é corroborado pelo relatório que acompanhou o projeto do código, de 1953, quando diz: "a obrigação surge desde o momento em que se verifique a situação prevista em lei, a qual não mais poderá ser afetada pelas circunstâncias posteriores em que se desenvolva a atividade administrativa tendente a efetivar a arrecadação do tributo".[13]

Assim, para a comissão elaboradora do projeto, a situação subjetiva nasce desde logo, sendo o lançamento "meramente declaratório", e, em conseqüência, a constituição do crédito é feita "através da liquidação do montante a ser pago e da identificação do devedor".[14]

2.4 Conclusão

Vemos, pois, que a comissão, embora invoque a tese de Jèze, a ela não aderiu integralmente, pois considera o lançamento ato *declaratório,* querendo a expressão "constituir", empregada no art. 142 do CTN, simplesmente significar uma liquidação da obrigação, que assim se transformaria em crédito.

Por esse motivo, tivemos ocasião de dizer em trabalho anterior, ao examinar os arts. 142 e seguintes do CTN:

"Por essas disposições legais, vê-se que, embora se fale em *constituição* do crédito, na realidade, o ato chamado de constituição (o lançamento) não tem efeitos constitutivos pois simplesmente 'verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo e identifica o sujeito passivo' (art. 142), tudo isso reportado à data do fato gerador e à lei vigente (art. 144), pois *'o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'* " (art. 139).

Nem poderia ser de outro modo, pois, embora o CTN fale em obrigação tributária, distinguindo-a do crédito tributário, é evidente que não se trata de relações jurídicas diversas em sua essência, pois se a ocorrência do fato gerador faz nascer a obrigação tributária (art. 114 do CTN) e se o crédito é vinculado à obrigação, tendo a mesma natureza desta, as duas representam simplesmente momentos de uma mesma relação jurídica, nos seus dois aspectos: nascimento real (aspecto substantivo da relação jurídica) e lançamento (aspecto de apuração do *quantum* devido e na sua formalização).

Assim sendo, a obrigação tributária, ao nascer, já é um crédito, ainda que dependendo, em muitos casos, de ser liquidado, isto é, tornado certo, quanto à sua existência, e determinado, quanto ao seu objeto (ver art. 1 533 do Código Civil).

[13] *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Ministério da Fazenda, 1954. p. 189.
[14] Id. p. 203.

Nem poderia ser de outro modo, pois, se a obrigação tributária já não fosse, ao nascer, um crédito tributário, que espécie de obrigação seria? Abstrata?

Evidentemente não, pois já nasce de um fato gerador que a especifica, que lhe dá a natureza de obrigação causal, e, o que o CTN chama de constituição do crédito é a sua liquidação, a sua apuração baseada nas características do fato gerador (art. 142)."[15]

Assim sendo, forçoso é concluir que a obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113 do CTN) é, desde logo, uma relação jurídica creditória, isto é, um crédito tributário.

Em conclusão, o lançamento simplesmente declara o montante do crédito tributário, consubstancia um título formal de liquidez (certeza de sua existência e determinação de seu objeto) do crédito tributário, embora com eficácia *juris tantum.*

Assim sendo, a chamada constituição do crédito tributário, pelo ato de lançamento, é simplesmente uma constituição formal e não substancial.

Nem poderia ser de outro modo dado que o ato da autoridade tributária não é uma manifestação de vontade, mas um ato administrativo de aplicação da lei.

Evidentemente, não se quer dizer que a aplicação da lei seja mero ato mecânico; como toda hermenêutica, não constitui ela mera exegese, simples processo mental de raciocínio, mas é um ato de inteligência, de *inteligere,* isto é, de ler dentro, de apreender o sentido profundo da norma, e, sob esse aspecto, de recriar esse sentido, não criá-lo livremente, como coisa nova, mas criá-lo dentro de si mesmo vivendo a lei em cada ato de sua aplicação (Cossio).

Esse ato, em conseqüência, não é constitutivo no sentido de constituir algo, mas de repensar um conceito jurídico para melhor adequar o caso em exame ao exato sentido do referido conceito.

Nem seria mesmo concebível que o funcionário fiscal pudesse ter funções constitutivas num sistema em que a reserva de lei é princípio constitucional.

De todo o exposto resulta que o lançamento, não tendo qualquer eficácia constitutiva substancial, é ato meramente declaratório, não podendo, em conseqüência, ser o seu exercício considerado como uma emissão de vontade de caráter potestativo.

Ora, como vimos na parte inicial desta exposição, só tem cabimento falar em decadência, isto é, extinção de direito em relação a direitos potestativos.

Assim sendo, na realidade, temos de considerar que o uso da expressão *decadência,* pelo CTN, é inadequado, devendo ter eficácia diversa daquela que, geralmente, se lhe atribui, que seria a de extinguir um direito, e, se aceita a tese à qual aderimos, a de extinguir um direito potestativo.

[15] Ver Guimarães, Carols da Rocha. Crédito tributário e prescrição. *Decadência e prescrição.* São Paulo, Resenha Tributária, 1976. p. 69-70. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 1.)

Assim, poder-se-ia considerar que o chamado prazo de decadência do CTN só pode ser um prazo de prescrição do direito de ação.

Foi levantada a possibilidade de se tratar de um prazo de perempção.

No entanto, tais prazos não extinguem direitos.

São prazos de caráter processual que simplesmente impedem o andamento do processo como processo, sem atingir diretamente o direito substancial (nele incluído o chamado direito de ação).

Não há dúvida, pois, que os prazos chamados de decadência, no CTN, são, na realidade, prazos de prescrição.

Dir-se-á que os prazos de prescrição são passíveis de interrupção por mera manifestação de vontade do titular do direito, ao passo que os de decadência são peremptórios, ou pelo menos não-passíveis de interrupção por iniciativa do titular do direito.

Com efeito, em geral, assim é.

No entanto, nada impede que um prazo de prescrição possa ser, por lei, declarado ininterruptível.

Seria um desvio da natureza comum do prazo de prescrição, mas não suficiente para descaracterizar a sua natureza fundamental, a qual é, segundo vimos, fazer perimir simplesmente o direito de ação.

Além disso, o chamado prazo de decadência, instituído pelo CTN, é interruptível por iniciativa do fisco, titular do direito.

Procedamos, pois, a uma análise dos dispositivos do CTN, à luz dessa tese, para comprovar se tal caracterização do prazo, que medeia entre a ocorrência do fato gerador e o lançamento, melhor se coaduna com aqueles dispositivos.

3. *Decadência no CTN*

3.1 Art. 173

Vejamos, para começar, o art. 173 do CTN.

Nesse dispositivo estabelece-se que "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

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

II — da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."

Deixando de lado o item I, que tanto pode se aplicar a casos de decadência como aos de prescrição, passemos ao item II.

Nesse item, como bem salientou Fábio Fannuchi, o CTN "erra, adotando critério de interrupção de prazo decadencial".[16]

A crítica de Fannuchi é procedente face à posição assumida na elaboração do CTN e por ele aceita.

No entanto, adotada a tese de que a ocorrência do fato gerador faz nascer, de imediato, o crédito tributário, começando a correr o prazo da prescrição determinado em lei, a interrupção do prazo, em si, não fere qualquer princípio.

O que se poderia contestar, no caso, seria somente a adoção da tese de que um ato interruptivo inadequado (nulo por vício formal) pudesse validamente interromper o prazo prescricional, pois um ato nulo é juridicamente ineficaz.[17]

No entanto, em qualquer ato jurídico unilateral, pode distinguir-se o ato propriamente dito da sua comunicação à outra parte, a qual terá efeitos diversos conforme o direito ao qual se refira.

É indubitável que, tratando-se de um direito potestativo, a manifestação de vontade, ao ser comunicada, constitui a relação jurídica nova, e extingue ou modifica uma já existente.

Nesse sentido, se o ato de lançamento fosse uma manifestação de vontade com eficácia constitutiva, teria razão Fannuchi quando afirma:

"Se o lançamento foi efetuado com vício de forma e por isso deva ser considerado nulo (...) nenhum efeito de manifestação de vontade produziu".[18]

No entanto, como o lançamento é um mero ato declaratório, cuja comunicação ao contribuinte tem como finalidade precípua abrir-lhe prazo para se manifestar, é evidente que a falta de comunicação não infirma o próprio direito já constituído pela ocorrência do fato gerador e simplesmente liquidado pelo dito lançamento.

Essa falta simplesmente implica continuar correndo o prazo de prescrição para a propositura da ação, pois o lançamento não foi aperfeiçoado, não foi *regularmente* constituído (art. 141 do CTN), pois é considerado como tal aquele que é "notificado ao sujeito passivo" (art. 145 do CTN).

Assim sendo, não tem ainda definitividade formal, e, em conseqüência, ainda não tem eficácia.

No entanto, se, na ação ajuizada após o lançamento não devidamente notificado, tiver havido citação pessoal ao devedor, dentro do decurso do prazo prescricional, parece-nos indubitável que o prazo foi interrompido (art. 174, parágrafo único, item I, do CTN) validamente.

Com efeito, embora o lançamento, como título formal, habilitador do fisco a prosseguir na cobrança do seu crédito, não se achasse regularmente consti-

[16] Fannuchi, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Resenha Tributária, 1971. p. 86.

[17] Ver Guimarães, Carlos da Rocha. *Prescrição e decadência*. Forense, 1980. p. 82, n. 45 e segs.

[18] Fannuchi, Fábio. op. cit.

tuído, faltando o ato final (a notificação ao contribuinte), essa falha não impedia que a intenção do fisco, de continuar exigindo o seu crédito, tenha sido devidamente manifestada em juízo e, portanto, parece-nos justificado admitir a validade da citação no processo em que foi acionado o contribuinte e anulado o processo administrativo, base da execução, dado ter sido baseada em ato imperfeito, formalmente, pela falta de notificação, sendo em conseqüência válida a interrupção do curso da prescrição.

A nulidade advém de ter-se privado o contribuinte do direito de defesa na fase administrativa, que deve ser reaberto para que se a complete com a sua notificação.

Essa interrupção do prazo — para ser completado, tornado definitivo (art. 174), o lançamento, com a notificação ao contribuinte — tem assim claro apoio na tese que considera o prazo para lançar como sendo um prazo de prescrição.

Assim, o único erro que existiria seria na denominação do prazo.

3.2 Art. 173, parágrafo único

Aliás, o parágrafo único desse art. 173 também prevê um prazo interruptivo tanto assim que é a partir da data da notificação ao sujeito passivo, da chamada constituição do crédito tributário, que se conta o prazo extintivo do direito de agir.

Esse parágrafo fortifica igualmente a tese que defendemos.

3.3 Art. 174, parágrafo único

Vemos assim que não são só os atos assinalados nos itens I a III do parágrafo único do art. 174 que interrompem a prescrição.

Também as notificações administrativas podem ter essa eficácia, incluindo-se entre elas a notificação do ato de lançamento previsto no art. 145 do CTN, que o completa, tornando-o definitivo, começando então a correr novo prazo de prescrição para se proceder à cobrança do crédito tributário (art. 174).

3.4 Prazo de revisão do lançamento

Mas, então, por que motivo "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não-extinto o direito da Fazenda Pública" (parágrafo único, do art. 149, do CTN), ao invés de se reabrir novo prazo de prescrição?

A razão de ser desse dispositivo só reforça a tese que defendemos.

Com efeito, os casos de revisão são todos a favor do fisco, constituindo, na realidade, apuração de diferenças não incluídas no lançamento primitivo.

Assim sendo, para tais diferenças, não vale como ato interruptivo a notificação relativa ao lançamento a ser revisto, pois não estavam sendo exigidas nele, o que faz com que subsista, para evitar a prescrição, somente o saldo do prazo contado a partir do seu termo inicial.

3.5 Decadência e lançamento

Do exame desses textos, vemos que toda a construção do CTN da chamada decadência do direito de constituir o crédito tributário tem, como ponto de apoio, o lançamento, considerado como elemento essencial à liquidação do crédito tributário.[19]

No entanto, como o lançamento não é elemento essencial ao pagamento dos tributos, dado que, muitas vezes, são eles pagos diretamente pelo contribuinte, antes de qualquer manifestação da Fazenda, a doutrina que apóia a tese da essencialidade do lançamento tem criado figuras pouco adequadas à realidade jurídica, para suprir aquela falta.

Assim é que se fala em autolançamento, lançamento por homologação e até em lançamento judicial.

No entanto, como o CTN, acertadamente, considera o lançamento ato privativo da autoridade administrativa (art. 142), é evidente que não poderia acolher a figura do autolançamento.

Assim, teve necessidade de se apoiar na figura do lançamento por homologação (art. 150 do CTN), para suprir a falta do lançamento efetivo, nos casos de pagamento por antecipação feito pelo contribuinte.

Sem entrar em maior exame sobre a natureza desse "tipo de lançamento", é indubitável que a sua finalidade seria a de ter ele o efeito de homologar o pagamento antecipado, o que lhe daria o caráter de ato de lançamento.

No entanto, como na maioria dos casos esse ato homologatório não existe, cria-se a figura da homologação presumida (§ 4º do art. 150), a qual considera-se, decorridos cinco anos, sem que a Fazenda pratique aquele ato.[20]

O CTN, no entanto, determina que a contagem do prazo se faça a partir da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º), quando, nos casos comuns, o chamado prazo de decadência se encerra cinco anos depois do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Não vemos razão para tal distinção na contagem dos prazos.

Parece-nos que o chamado lançamento por homologação poderia, pura e simplesmente, ser considerado um lançamento que ainda não foi feito e por-

[19] *Trabalhos da Comissão Especial*... op. cit. p. 211.

[20] Ver a respeito Borges, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário*. Forense, 1981. v. 4, *Lançamento tributário*, p. 465.

tanto seguir a mesma regra de contagem de prazo que vigora para o lançamento comum.

Os dois são casos de perda da possibilidade de *cobrar* tributos, mas não de recebê-los, quer no lançamento comum (perda integral daquele direito), quer no pagamento antecipado (perda parcial).

Mas as contradições decorrentes dessa figura jurídica, construída sem adequado apoio dogmático, não param aí.

4. *Revisão do lançamento*

4.1 Pagamento antecipado

Com efeito, o CTN, ao regular a revisão do lançamento (art. 149), dispõe em seu parágrafo único que "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não-extinto o direito da fazenda pública".

Entre os casos enumerados nesse artigo como passíveis de revisão e aos quais se aplicaria, é claro, a norma do parágrafo único, encontra-se o do item V que reza: "quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte".

O artigo seguinte é o que dispõe sobre o pagamento por antecipação, como se viu.

No entanto, no § 4º deste artigo encontra-se regulada a extinção do crédito tributário, no lançamento por homologação, cujo prazo da chamada decadência correria não do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, mas da data dessa ocorrência.

Temos de concluir, portanto, que o item V do art. 149, na referência que fez ao art. 150, limitou-se realmente a utilizar essa referência para simplesmente deixar claro que a homologação da atividade, de que trata o art. 150, também está sujeita a revisão.

Tal referência, no entanto, não altera a vigência e a eficácia do § 4º do art. 150, como é evidente.

Assim, de acordo com a regra geral do parágrafo único do art. 149, a revisão do lançamento por homologação, quando esta tiver realmente sido efetuada, só pode ser feita até o término do prazo previsto no § 4º do art. 150.

4.2 Casos de dolo, fraude ou simulação

Também nos casos em que se apure a existência de dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo, ou de terceiro em benefício deste, surgem dúvidas a serem aclaradas.

Com efeito, nos casos do item VII do art. 149 e do § 4º do art. 150, a dúvida provém do fato de aquele dispositivo, ao prever a possibilidade de revisão do lançamento nos casos de dolo, fraude ou simulação, limitar o início da revisão ao prazo normal de extinção do direito da fazenda pública (decadência, segundo o CTN), como se vê no parágrafo único do art. 149, ao passo que, no § 4º do art. 150, considera-se como extinto o crédito tributário com a ocorrência do lançamento ficto por homologação presumida, ressalvando-se, no entanto, os casos de dolo, fraude ou simulação, sem, no entanto, ser estabelecido qualquer limite de tempo para a revisão do lançamento ficto (presumido).

Qual seria a razão que justificaria tal diferença de tratamento, se, em ambos os casos, o motivo para a revisão do lançamento é o mesmo: dolo, fraude ou simulação?

Caberia, no chamado lançamento por homologação, considerar-se que não haveria limite de prazo para a revisão, do montante pago antecipadamente?

Não nos parece uma solução acertada dado que, nos casos comuns de lançamento (efetivamente feito), ainda que a revisão tenha como fundamento a existência de dolo, fraude ou simulação, o limite de cinco anos para iniciar a revisão deve ser observado, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (parágrafo único do art. 149 c/c o art. 173, I, do CTN).

Da mesma maneira, no caso de "lançamento por homologação", deve também haver um prazo para a revisão, mesmo nos casos de dolo, fraude ou simulação, de acordo com a seguinte fundamentação.

Como vimos, no caso de pagamento por antecipação, tanto pode existir um exame efetivo do pagamento face ao que estabelece a lei tributária e a autoridade expressamente homologa dito pagamento (corpo do art. 150, *in fine*), ou, caso contrário, decorre o prazo legal sem que tal exame venha a ser feito e, nessa hipótese, dá-se automaticamente a homologação presumida.

No primeiro, em que houve realmente um lançamento, parece-nos que o prazo de revisão deva obedecer à regra geral do parágrafo único do art. 149, combinada com a do art. 173, I, todos do CTN.

No segundo caso, de homologação presumida, em que, de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, o prazo é menor, consideramos que também deve ser observado o parágrafo único do art. 149, combinado com o art. 173, I, do CTN, dado que seria inconcebível que o fisco pudesse ter um prazo ilimitado para rever um pagamento, que deixou de examinar por inércia sua, quando, nos casos em que chegou a examinar, foi diligente, tem o prazo de reexame (revisão do lançamento) limitado pelo parágrafo único do art. 149.

Examinados os problemas dos prazos relativos à chamada decadência do direito do fisco, cabe agora examinar o tratamento que o CTN dá à prescrição.

5. *Prescrição no CTN*

5.1 Termo inicial

O art. 174 do CTN estabelece que "a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da sua constituição definitiva".

O seu termo inicial é, portanto, a constituição definitiva do crédito tributário, quer dizer, o prazo prescricional começa a correr da data em que o lançamento se torna definitivo.

Mas qual o sentido da palavra "definitivo", no caso?

Só pode ser entendido, a nosso ver, como querendo se referir ao lançamento "regularmente notificado ao sujeito passivo" (art. 145 do CTN), pois, a definitividade do lançamento não o torna imune a qualquer revisão, dado que pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, e revisão do referido ato (Ver itens do art. 145 do CTN).

O mesmo, aliás, acontece com as sentenças definitivas que podem ser revistas por apelação, embargos, ação rescisória, etc.

Assim, feita a notificação, e não efetuado o pagamento no prazo fixado, começa a correr o prazo de prescrição do direito de ação do fisco.

5.2 Interrupção do curso do prazo

Esse prazo, pode, no entanto, ser interrompido pela citação do devedor, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e por qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (itens do parágrafo único do art. 174).

Dada a tese que adotamos de considerar a chamada decadência do CTN como um prazo de prescrição, devem ser acrescentados a esses casos de interrupção também os de notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (parágrafo único do art. 173) e a notificação administrativa do lançamento (art. 174).

Toda essa enumeração dos casos de interrupção do prazo de prescrição parece-nos tecnicamente imprecisa.

Fizemo-la simplesmente para mostrar que, mesmo segundo o CTN, a prescrição pode ser interrompida, não só judicial, mas administrativamente, desde que aceita a tese de que o prazo de decadência, nesse diploma legal, é, na verdade, um prazo de prescrição.

Tecnicamente, o acertado seria considerar como interrompido o prazo de prescrição sempre que um ato do credor evidenciasse a sua vontade em continuar vindicando o seu direito, fosse qual fosse a forma adotada, dado que, essencialmente, o efeito interruptivo nada mais é do que a conseqüência de

qualquer ato que demonstre que o titular do direito continua com o firme propósito de exigir o adimplemento e obrigação pelo devedor.

Naturalmente, esse propósito deve ser comunicado ao devedor de maneira eficiente. *De jure condendo,* consideramos que mesmo uma carta particular, cujo recebimento fosse acusado pelo devedor, ou na qual este tivesse aposto o seu ciente, deveria ser suficiente para interromper o curso do prazo prescricional.

Por outro lado, consideramos sem significação dogmática o reconhecimento do débito pelo devedor, pois este pode perfeitamente declarar que reconhece o débito mas que se recusa a pagá-lo.

O simples reconhecimento, por si só, nada acrescenta ao direito do credor. O crédito que era crédito continua sendo o mesmo crédito. O que continua faltando é a manifestação de vontade do credor de continuar exigindo-o, e essa é que nos parece fundamental.

5.3 Suspensão do curso do prazo

O CTN não tem capítulo específico dedicado à suspensão do curso do prazo de prescrição, mas tem um regulando a suspensão do crédito tributário (art. 151 e segs.), sendo que no seu artigo inicial fala da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Essa suspensão, como é claro, implica a suspensão do decurso do prazo de prescrição, pois, quem não pode tomar a iniciativa de exigir o pagamento do crédito tributário não pode também ficar sujeito a ver o seu direito de ação prescrever.

No entanto, sem entrar em maiores digressões sobre a chamada suspensão do crédito tributário ou de sua exigibilidade, dado que é matéria de outra palestra deste seminário, a ser examinada pelo competente e ilustre jurista Prof. Flávio Bauer Novelli, limitar-nos-emos a examinar certos problemas específicos relativos à prescrição, em casos de suspensão da exigibilidade.

5.4 Suspensão nas reclamações e recursos

O CTN dá como suspensivos da exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos administrativos.

Evidentemente, como já salientamos, essa suspensão acarreta, necessariamente, a suspensão do decurso do prazo de prescrição, pois não se pode falar em inércia do credor, quando este não pode agir, nem em lesão ao seu direito, quando o devedor usa dos remédios legais para se opor à pretensão do Fisco.

No entanto, o processamento desses recursos (a reclamação também o é) fica dependendo dos representantes do próprio credor, isto é, as autoridades e funcionários administrativos.

Em conseqüência, se estes não providenciam o andamento regular do processo, é evidente que a paralisação deste, sem razão que a justifique, implica inércia do credor e, portanto, de reinício do prazo de prescrição, pois dar andamento ao processo, o mais rapidamente possível, é procurar eliminar o obstáculo que ocasionou a suspensão da exigibilidade de seu crédito.

A inércia do credor fica, em conseqüência, perfeitamente caracterizada, pois, a permanência da suspensão de exigibilidade passa a ser de sua responsabilidade, desde o momento em que, devendo movimentar o processo, deixa-o parado.

Ora, como é sabido, a suspensão do decurso do prazo de prescrição não pode se originar da vontade do credor, mas de situações externas intransponíveis, independentes de sua atuação voluntária.[21]

Assim sendo, somos pela renovação do curso da prescrição, nesses casos (prescrição intercorrente).

No entanto, consideramos que esse tipo de prescrição só tem cabimento enquanto o processo se acha em mãos de representantes do fisco, dependendo de sua iniciativa.

Assim, quando ele já se encontrar nos conselhos de contribuintes, ou órgãos semelhantes, somos de opinião que não se pode aplicar o mesmo princípio.

Não estando tais entidades subordinadas ao poder executivo, é lógico que este não deva ser responsabilizado pela paralisação, e, conseqüentemente, não pode haver prescrição intercorrente.

5.5 Suspensão por não-ajuizamento

Já há algum tempo vêm sendo baixados atos normativos que, ao suspenderem o ajuizamento dos débitos tributários, *suspendem, ao mesmo tempo, o curso* do prazo da prescrição dos seus correspondentes créditos.[22]

Tais normas, no entanto, não têm validade no que toca à suspensão da prescrição.

Com efeito, os dispositivos que regem o instituto da prescrição são típicas normas gerais de direito tributário,[23] e, como tais, devem ser reguladas em lei complementar[24] e não em lei ordinária ou qualquer ato do executivo.

[21] Ver Guimarães, Carlos da Rocha. *Prescrição e decadência*. op. cit. p. 61 e 67.
[22] Ver Decreto-lei nº 1 569, de 8 de agosto de 1977; e Portaria nº 188, de 26 de março de 1980, do Ministério da Fazenda.
[23] Ver nossas Observações ao Anteprojeto do Código Tributário Nacional. In: *Revista de Direito Administrativo, 34*:446.
[24] Constituição de 1969, art. 18, § 1º.

Ora, essa regulação consta do Código Tributário Nacional (Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966, c/c o art. 7º do AC nº 36, de 13 de março de 1967), o qual, como Lei de Normas Gerais é considerado Lei Complementar.[25]

Assim sendo, a não ser nos casos em que o CTN remete à lei ordinária suplementar a sua regulamentação, é evidente que qualquer lei ordinária que abra exceções aos dispositivos do CTN não tem suporte jurídico, é não-válida.

Aliás, mesmo nos casos em que o CTN permite a regulação por lei ordinária, ainda que em caráter suplementar, de institutos com característica de generalidade, parece-nos que essa permissão é destituída de validade, pois a lei complementar não pode ir de encontro à Constituição, autorizando que matéria de competência do legislador complementador da Constituição passe a ser regida por lei ordinária.

Assim, o legislador ordinário não pode dispor sobre suspensão do curso do prazo de prescrição.

Está ele, nesse caso, em posição idêntica à do contribuinte, isto é, vinculado ao CTN.

A lei ordinária nada mais é, nesse caso, do que a roupagem de uma manifestação unilateral de vontade, com a agravante de ser normativa e de regular a suspensão da prescrição.

Ora, se nem o devedor pode alongar o prazo de prescrição de comum acordo com o titular do direito, muito menos concebível será que esse prolongamento do prazo, sem termo final, seja estabelecido unilateralmente pelo credor, dando-se, como motivo para esse ato, a própria inação do titular do direito de ação.

Assim, tais normas, além de inconstitucionais, por terem emanado de órgão incompetente para promulgá-las, têm o vício ontológico de desnaturarem o instituto da prescrição.

No entanto, outras normas suspendem o curso da prescrição quando o crédito tributário tenha sido inscrito como dívida ativa.

Examinemos esse novo aspecto da questão.

5.6 Dívida ativa e suspensão da prescrição

Já o Decreto-lei nº 1 793, de 23 de junho de 1980, dispunha em seu art. 3º: "A inscrição do débito como dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou pelo órgão competente da autarquia suspende o curso da prescrição, para todos os efeitos de direito."

[25] Ver Brito, Edvaldo. Opinião. In: *Jornal LJF*, Salvador, n. 191, p. 3.

Logo após foi promulgada a Lei nº 6 830, de 22 de setembro de 1980, a qual, no § 3º do seu art. 2º, dispõe: "A inscrição (da dívida ativa, acrescentamos), que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e *suspenderá a prescrição,* para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo."

Comecemos por caracterizar a natureza da dívida ativa.

O próprio CTN dedica um capítulo à regulação do que seja dívida ativa (arts. 201 a 204), dispondo que "constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para o pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular" (art. 201).

Mas, cabe indagar, terá a inscrição do crédito tributário, nos livros destinados a esse fim, realmente a eficácia de transmudar de tal maneira a natureza daquele crédito a ponto de fazer nascer uma outra figura jurídica, a dívida ativa, na qual esteja implícito o privilégio de suspender o curso do prazo da prescrição do seu direito de ação?

Se não ocorrer essa transmutação, o crédito tributário permanecerá sendo o mesmo e, assim, recairemos na hipótese examinada no item anterior a este, descabendo, portanto, qualquer suporte legal na lei complementar (CTN) ou qualquer apoio doutrinário, à referida suspensão.

Esse é o problema a ser deslindado.

Procuremos, portanto, fixar qual a real natureza de inscrição, segundo o CTN e qual a eficácia que dela dimana.

Diz o seu art. 204: "A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída."

Tendo em vista o disposto no parágrafo único desse artigo, trata-se de presunção *juris tantum.*

Mas qual a necessidade da formalidade de uma inscrição do crédito tributário em certos livros para que se transforme em dívida líquida e certa, como diz a lei, se o lançamento já liquidara esse mesmo crédito em virtude de ato da autoridade administrativa? (art. 142 do CTN).

E, o que é mais surpreendente, a essa autoridade compete privativamente constituir (liquidar) o crédito tributário.

No entanto, segundo o § 3º do art. 2º da Lei nº 6 830/80, é dito que a inscrição é ato de controle administrativo da legalidade e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

Vemos, assim, que há uma duplicidade de apuração (liquidação) do crédito tributário: a que é feita pelo lançamento (art. 142 do CTN) e a que é feita pelo órgão competente para fazer a inscrição (art. 2º, § 3º, da Lei nº 6 830/80).

O § 4º deste art. 2º declara, desde logo, que a Procuradoria da Fazenda Nacional é que terá esta última função.

Qual a razão de ser dessa duplicidade?

A nosso ver, a obrigatoriedade da inscrição da dívida tributária para que se legitime o direito do fisco a executar o seu crédito, nada mais é do que uma sobrevivência de uma situação passada quando ainda existia o contencioso administrativo fiscal.

Nessa época, o fisco entrava em juízo com o seu direito fundado no julgamento administrativo, que era o seu título substancial, admitindo-se na execução, como matéria de defesa, unicamente a prova da quitação da dívida, nulidade do feito e prescrição do crédito.

Assim, a certidão da dívida ativa constituía uma verdadeira carta de sentença do juízo administrativo, representando decisão do mérito em caráter definitivo.

Aliás, mesmo depois da proclamação da República, ainda podemos encontrar disposições idênticas, como se pode ver do art. 201 do Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890,[26] e do art. 65 da Parte Quinta do Decreto nº 3 084, de 5 de novembro de 1898.

Vemos, pois, que embora o contencioso administrativo nunca tivesse sido organizado completamente, existia legislação dando força de coisa julgada às decisões administrativas em matéria fiscal.[27]

Também o ilustre jurista Bilac Pinto observa: "No Império, prevaleceu, em matéria de separação de poderes, a concepção francesa, que não admitia a ação recíproca dos poderes."[28]

Com efeito, o art. 25 do Decreto nº 2 343, de 29 de janeiro de 1859, dizia com bastante clareza:

"As decisões dos chefes das repartições da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, nas matérias de sua competência de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de sentença dos tribunais de justiça."

Nem mesmo o conselho de Estado podia reapreciar a matéria, pois somente funcionava, no caso, como juízo de cassação, isto é, podia anular (não julgar novamente) os casos decididos por aqueles órgãos unicamente com fundamento em incompetência, excesso de poder, e violação da lei, ou de fórmulas essenciais.[29]

[26] Ver Souza, Tarquínio de. Montenegro, Caetano. *Leis usuais da República.* Imprensa Nacional, 1903. p. 843.

[27] Ver a respeito as doutas observações de Seabra Fagundes, Miguel. *Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 2. ed. Konfino, 1950. p. 161-2, nota 7.

[28] Bilac Pinto. *Estudos de direito público*. Forense, 1953, p. 240.

[29] Ver art. 28 do Decreto nº 2 343/1859.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Para maior cautela, o Procurador-fiscal, antes da execução, examinava a legalidade do crédito, como observa Rego Barros,[30] procedimento esse que foi reiterado na Lei nº 6 830/80.

Hoje em dia, no entanto, o devedor pode alegar qualquer matéria, em sua defesa, e o fisco pode emendar ou substituir o documento que fundamenta o seu pedido, alterando, em conseqüência, o próprio pedido.

Assim, aquela cautela passou a ser desnecessária, pelo menos institucionalmente (nada impedindo, é claro, que cada pessoa jurídica de direito público estabeleça seus controles internos). Em conseqüência, é evidente que a chamada inscrição da dívida ativa passou a ser uma formalidade inútil.

Se o CTN, em seu art. 204, já atribui ao crédito tributário a presunção de liquidez com a salvaguarda da admissão de prova em contrário, é evidente que o lançamento, cuja finalidade é justamente apurar aquela liquidez, é suficiente para servir como fundamento para a ação executiva.

Assim sendo, se, no Império, a fase administrativa de liquidação do crédito tributário tinha importância fundamental, pois tinha força e autoridade de decisão judicial, já agora essa força e autoridade lhe advém da sua conformidade com os fatos e a lei, a qual será livremente apreciada pelo Judiciário.

Em conseqüência, não vemos como tal ato possa intrinsecamente ter a eficácia de *suspender* o curso do prazo da prescrição.

O ato unilateral do fisco pode *interromper* esse curso, quando obedecer à forma prevista em lei, mas nunca *suspendê-lo.*

Para tanto, será necessário que surja uma situação exterior à vontade do credor.[31]

Com efeito, se o credor, por ato seu, pudesse suspender o curso do prazo de prescrição, isso equivaleria a poder aumentar dito prazo.

Por mais essas razões achamos que o § 3º do art. 2º da Lei nº 6 830/80 está em desacordo com os princípios que regem o instituto da prescrição, não podendo ainda prevalecer por contrariar o que dispõe a lei complementar que é o CTN.

5.7 Suspensão e paralisação do processo

Mas, a Lei nº 6 830, previu ainda um outro caso de suspensão do curso do prazo de prescrição.

Com efeito, seu art. 40 dispõe que não correrá o prazo da prescrição enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora.

[30] Rego Barros. *Apontamentos sobre o contencioso administrativo*. 1874, p. 390.

[31] Ver Guimarães, Carlos da Rocha. *Prescrição e decadência*. op. cit. p. 67.

A nosso ver, os dois casos merecem exame em separado.

Quanto ao primeiro, a não-localização do devedor não impede o prosseguimento do processo, dado que o devedor pode ser intimado por edital (art. 8º, nº IV).

Quanto ao fato de não serem encontrados bens a serem penhorados, parecenos razoável que seja considerado como razão impeditiva do curso do prazo de prescrição, dado que se trata de fato que independe da vontade do credor, não sendo justo que seja obrigado a interromper o curso do prazo periodicamente, ficando onerado com uma obrigação por tempo indefinido, sem que haja inação de sua parte, podendo até existir malícia, ou ocultação de bens, por parte do devedor.

No entanto, se, dogmaticamente, esse aspecto do artigo é defensável, sofre ele do vício de não estar incluído em lei complementar, sendo que a existente (CTN) não prevê esse caso de suspensão do crédito e, portanto, da prescrição.

6. *Decadência e prescrição na restituição de tributos*

Os arts. 105 e seguintes do CTN regulam a restituição de tributos pagos indevidamente.

O art. 168 dispõe que "o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos..."

Esse texto tem sido interpretado pelos tributaristas como querendo significar que o que se extingue é o próprio direito à restituição do tributo pago.

Esse entendimento do art. 168 amolda-se aos pressupostos doutrinários adotados no relatório da comissão especial que elaborou o Projeto do Código Tributário Nacional, em 1953, no qual é dito que a comissão fixou "respectivamente nos arts. 134 e 135, o prazo de caducidade do exercício do direito à restituição, e da prescrição da ação destinada a efetivar aquele direito, quando exercido em tempo hábil".[32]

O art. 134 do projeto tem redação idêntica à do atual 168, pelo menos até a palavra prazo, que é a parte que interessa para caracterizar qual o direito que o dispositivo consideraria passível de extinção.

No entanto, as posições doutrinárias que levam à redação de um texto de lei, regulador de um determinado instituto jurídico, não vinculam necessariamente o intérprete, o aplicador da norma, a esses motivos subjetivos do elaborador do texto legal, dado que a dogmática jurídica, a ciência do direito, que se constrói em função da totalidade do sistema jurídico, e dos princípios que dele decorrem, sobrepõe-se a posições doutrinárias menos exatas do legislador.

[32] Ver *Trabalhos da Comissão Especial*. op. cit. p. 224.

Exemplo típico do que acabamos de afirmar é o tratamento que a doutrina e jurisprudência deram aos dispositivos do Código Civil que regulam a prescrição.

Com efeito, embora o código tivesse dado a todos os casos, que enumerou, a qualificação de prescrição, entre eles foram apontados, pela doutrina e pela jurisprudência, vários casos de decadência.

Tem, pois, pleno cabimento aplicar-se a mesma liberdade de hermenêutica ao direito tributário para apurar se, o que este chama de prazo de decadência, não será, na realidade, um prazo de prescrição.

Vejamos.

Para começar, a literalidade do texto vai de encontro aos motivos do legislador, pois, o dispositivo em exame fala em "direito de pleitear a restituição".

Ora, direito de pleitear é direito de ação.

Tal redação, no entanto, não é decisiva, dogmaticamente, para caracterizar o instituto que regula, pois, poderia constituir meramente uma formulação inadequada da idéia do legislador, motivo pelo qual necessário se faz aprofundar a análise da tese que aceita que o dispositivo configuraria, na realidade, um prazo de decadência.

Partamos, pois, da afirmação, feita por aqueles que apóiam essa tese, que o prazo seria de decadência.

Ora, como procuramos demonstrar de início, os prazos decadenciais aplicam-se a direitos potestativos.

Tais direitos, como é sabido, não são direitos constituídos, mas direitos de criar direito, modificando situações jurídicas subjetivas anteriores.

Mas qual a situação jurídica anterior? Um direito à restituição do tributo (art. 165 do CTN).

Como considerar necessário um direito potestativo para modificar essa situação jurídica e transformá-la em um direito que é justamente aquele que ela já representa?

É claro que se o direito à restituição nasce pelo simples fato de o pagamento ser indevido, ter sido efetuado sem causa jurídica, é esse mesmo fato que titula aquele que o praticou a pedir que lhe seja restituída a importância que recolheu aos cofres públicos.

Nem mesmo um simples protesto é necessário para salvaguarda desse direito, como esclarece o próprio art. 165, o que bem demonstra que o CTN considera tal direito como um direito de crédito, direito já constituído.

A vontade do contribuinte não tem qualquer relevância para o nascimento desse direito. O direito à restituição do tributo indevidamente pago deriva exclusivamente da lei, logo não pode originar-se de um direito potestativo.

Não há, pois, nem apoio dogmático nem legal para tal tese.

De direito potestativo não se pode, assim, cogitar, nesse caso, o que exclui a possibilidade de o decurso do prazo que ocasione a extinção, prevista na lei, seja de decadência.

Quando muito, poder-se-ia falar de um prazo de perempção, ou de preclusão, de caráter meramente processual-administrativo, não passível de interrupção.

Mas, se assim fosse, é evidente que esse prazo, tendo sua aplicação limitada ao processo administrativo, não poderia ter como conseqüência extinguir o próprio direito, e nem mesmo o direito de ação.

Como esse prazo é muito longo, para ser um mero prazo processual, e tendo em vista as considerações acima feitas, somos levados a considerá-lo, na realidade, como um prazo de prescrição.

Mas não pára aí a regulação dos prazos extintivos nos casos de direito à restituição de tributos.

7. *Restituição e ação anulatória*

Com efeito, o art. 169 cria novo prazo de prescrição para a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Consideramos inadequado, no caso, falar-se em ação anulatória.

De fato, a denegação da restituição ou é certa e, nesse caso não há como anulá-la, ou está em desacordo com a lei tributária por ser o pagamento realmente indevido e, nesse caso, é nula e de nenhum efeito, não havendo necessidade de anulá-la.

Se o pagamento indevido fez surgir um crédito para o contribuinte, este é titular de uma ação de condenação da Fazenda a pagar o que lhe é devido, não necessitando anular, previamente, uma decisão administrativa que, eventualmente, tenha lhe negado esse direito, pois a decisão administrativa, no caso, não gera direito constituído a favor da Fazenda, que necessite ser desconstituído pela ação anulatória.[33]

Basta o contribuinte apoiar-se na desconformidade do pagamento com o que dispõe a lei reguladora do tributo recolhido.

Para que fosse necessária uma ação anulatória, seria preciso que o ato do fisco fosse simplesmente anulável e não nulo.

Nesse caso, existiria por parte do contribuinte um direito potestativo a anular o ato administrativo.

Para tanto, necessário seria, porém, que o contribuinte tivesse de alegar um vício na manifestação de sua vontade.

Ora, num pedido de restituição denegado, o vício não estaria na manifestação de vontade do contribuinte (simples pedido de restituição), mas na decisão denegatória da autoridade tributária, a qual, se errada, não provém de um vício de vontade, mas de um simples ato de aplicação da lei.

[33] Ver Guimarães, Carlos da Rocha. *Prescrição e decadência*. op. cit. p. 88, n. 50.

Mas, se a lei foi mal-aplicada, se a decisão é contrária à lei, então o ato é nulo e o prazo é de prescrição, como aliás diz o art. 169 do CTN.

Não de prescrição do pedido de declaração da nulidade, é claro, que é pedido implícito, ou melhor fundamento do pedido real, que é o da restituição do tributo.

Sendo o ato nulo, não há que pedir-se a prolação de uma decisão anulatória, para anular o que já é nulo.

Basta reconhecer-se essa nulidade, por contrapor-se ao disposto na lei tributária, e, também, a nulidade dos pagamentos, pelo mesmo motivo, e, em conseqüência, condenar-se o fisco a restituir o tributo pago indevidamente.

Aliás, se se tratasse de ação anulatória — cabível para pleitear em juízo o reconhecimento de direitos potestativos — o prazo deveria ser de decadência e não de prescrição, não admitindo, pois, interrupção por manifestação de vontade do contribuinte.

Mas, como realmente se trata de prescrição, pois se refere a prazo para exercício de direito já constituído, a única restrição, que prevalece, quanto ao corpo do artigo, é a que foi feita acima.

Quanto ao parágrafo, porém, há uma dúvida que merece ser examinada.

Diz o texto legal que, interrompida a prescrição pelo início da ação judicial, recomeça a correr a partir da data da intimação (citação) feita ao representante da Fazenda.

E, se o contribuinte se omitir em providenciar o andamento da ação, o prazo da prescrição recomeça a correr.

No entanto, se o processo deixar de andar sem culpa sua (ex.: conclusão ao juiz sem que este prolate a sentença ou despacho; retenção dos autos pelo perito do juiz durante longo período deixando de apresentar o laudo, etc.) é evidente que ficará suspenso o curso do prazo, pois, o contribuinte não terá culpa, isto é, não pode ser considerado omisso quanto à paralisação do processo logo não pode correr contra ele o prazo de prescrição.

Era o que tinha a dizer, quanto ao tema que me foi atribuído, quando do honroso convite para apresentar a minha tese perante tão douta assembléia.