CAUSAS DE IMPEDIMENTO PRESCRICIONAL DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS — OCORRÊNCIA DE COAÇÃO E INCONSTITUCIONALIDADE

ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA*

1. Prescrição da ação de indébito fiscal. 2. Dos prazos impeditivos, suspensivos e interruptivos da prescrição. 3. Da aplicabilidade dos conceitos e institutos do direito privado ao direito tributário. 4. Das causas impeditivas da prescrição. O direito brasileiro. 5. Da coação como causa impeditiva da prescrição do indébito tributário. 6. Tributos e coação. 7. A decretação de inconstitucionalidade como marco inicial da prescrição de ato maculado por coação. 8. A natureza de exação compulsória prevista em lei declarada inconstitucional.

1. *Prescrição da ação de indébito fiscal*

1.1 Estipula o art. 168 do Código Tributário Nacional:

"O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados:

I — Nas hipóteses dos incisos I e II, do art. 165 da data da extinção do crédito tributário."

A seu turno, o referido inciso I do art. 165, aplicável à espécie, estatui ser direito do sujeito passivo a restituição do indébito fiscal, quando se tratar de "cobrança ou pagamento *espontâneo* de tributo indevido".

* Professor titular de direito financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Por sua vez, a data da extinção de crédito tributário, exsurgido em tais circunstâncias, é a de seu pagamento (art. 156, I, do Código Tributário Nacional), da qual, em princípio, flui o prazo de cinco anos para sua repetição.

1.2 Debate-se ser de prescrição ou decadência o prazo de cinco anos, assinalado no art. 168 do Código Tributário Nacional. Como de decadência, pronuncia-se Fábio Fanuchi.[1] Parece-nos de maior substância jurídica a sustentação de Carlos da Rocha Guimarães:

"De tudo quanto acabamos de expor, conclui-se que o direito à repetição do que indevidamente foi pago, a título de tributo, também não pode ser objeto de decadência como opinam alguns autores.

Com efeito, o que o art. 168 do CTN declara extinguir-se com o decurso do prazo é o *direito de pleitear* a restituição, e não o *direito à restituição.*

O direito de pleitear é o exercício da pretensão que tanto pode ser de pleitear administrativamente (direito de petição), como de pleitear judicialmente (direito de ação)".[2]

1.3 Seja, porém, qual for a orientação mais doutrinariamente apropriada, em ambos os casos as conseqüências apresentam-se idênticas, para a matéria suscitada nestas notas: tanto a prescrição quanto a decadência possuem as mesmas causas impeditivas de seu curso.[3] Vamos, portanto, tratar do prazo consignado no art. 168 do Código Tributário Nacional como de prescrição.

2. *Dos prazos impeditivos, suspensivos e interruptivos da prescrição*

2.1 Distingue a doutrina, e em certa medida a legislação, certas causas que têm por efeito paralisar o fluxo prescricional:[4]

a) como impeditivas se classificam aquelas que *obstam o início* da prescrição (contra os incapazes, por exemplo, não flui a prescrição);

b) as suspensivas, aquelas que *seccionam o curso* da prescrição, adiando o seu *reinício* até que a causa superveniente seja removida (por exemplo, os que se ausentarem do país a serviço da nação têm suspensa a prescrição, contra si, enquanto perdurar tal situação);

[1] *A decadência e a prescrição em direito tributário.* 3. ed. 1976. p. 44.
[2] *Prescrição e decadência.* Rio de Janeiro, 1980. p. 176.
[3] Serpa Lopes. *Curso de direito civil.* 5. ed. Rio de Janeiro, 1971. v. 1. p. 572 e segs.
[4] Pereira, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil.* 5. ed. Rio de Janeiro, 1978. vol. 1. p. 603 e segs.; Bevilácqua, Clóvis. *Código Civil comentado.* 11. ed. Rio de Janeiro, 1956. v. 1. p. 358; Pontes de Miranda. *Tratado de direito privado.* 3 ed. Rio de Janeiro, 1970, t 6, p. 177.

c) as interruptivas, tais as causas que *dilatam o curso* da prescrição, adicionando certo período àquele originariamente previsto em lei. O art. 169, parágrafo único, do Código Tributário Nacional consagra hipótese tradicional: "O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, *por metade*, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada."

2.2 A hipótese versada nestas notas é tipicamente de causa *impeditiva* do curso da prescrição, consoante as razões infra-indicadas.

3. *Da aplicabilidade dos conceitos e institutos do direito privado ao direito tributário*

3.1 É hoje ponto pacífico que, na ausência de ordenamento legal específico, os conceitos e categorias cristalizados no âmbito do direito privado e sedimentados no decorrer de séculos de consagração legislativa e aplicação prática são extensíveis ao direito tributário, feitas, se necessárias, as adaptações à natureza peculiar deste.[5]

3.2 O próprio Código Tributário Nacional adota tal orientação, em seu art. 108, *verbis:*

"Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I — a *analogia*"

rematando, sobre o assunto, em seu art. 109 que
"os princípios de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas (...)"

3.3 O Código Tributário Nacional não registra, expressamente, casos impeditivos do início do curso prescricional, nos diversos prazos acolhidos em suas normas a respeito (art. 174, por exemplo, cujo parágrafo único elenca, tão-somente, hipóteses de *interrupção* da prescrição).

3.4 Diante dessas premissas, pode-se concluir que o instituto da prescrição, aplicável à matéria fiscal, pode ter sua definição, conteúdo e alcance

[5] Cf. nosso Da analogia em matéria tributária. In: *Teoria do direito tributário*. São Paulo, 1975. p. 171 e segs.

perquiridos nos quadrantes do direito civil, onde originalmente se aninhou e desenvolveu. O clássico Sainz de Bujanda já firmou, em face do direito espanhol, a legitimidade dessa perquirição:

"É patente, com efeito, que a extinção (da obrigação tributária, inclusive pela prescrição) é regulada legislativamente de modo fragmentário e incompleto, só adquirindo sentido quando integrada, como antes dissemos, na normatividade geral dessa matéria, contida no Código Civil.

A pequena atenção que tradicionalmente o legislador tributário presta a este assunto não constitui senão *prova de sua intenção:* as normas tributárias, especialmente neste tema, *devem ser contempladas sempre sobre o pano de fundo* formado pela regulamentação geral, contida no Código Civil, das relações obrigacionais."[6]

4. *Das causas impeditivas da prescrição. O direito brasileiro*

4.1 Do direito medieval, herdou a prática civilista dos países europeus, até o advento do Código Napoleônico, um sem-número de causas impeditivas do curso da prescrição, brotadas quer do caráter fragmentário da legislação do tempo, quer animadas de certo espírito eqüitativo, para contrabalançar as dificuldades de transporte e comunicações daquela era, a relativa alfabetização e urbanização da população e, talvez, o sentimento de não deixar sem amparo direitos que o lapso formal do tempo deixara destituídos de proteção judiciária. Como observou Cunha Gonçalves:

"No direito antigo, porém, isto é, antes dos modernos códigos, admitia-se que a prescrição podia ficar suspensa sempre que a pessoa contra a qual ela correra estivera impedida de exercer a ação contra o usurpador ou o devedor. É a causa jurídica da suspensão. Bártolo formulara a conhecida máxima: *Contra non valentem agere non currit praescriptio,* e, baseados nela, os litigantes invocavam e os juízes reconheciam os mais variados motivos de suspensão, tais como ignorância, ausência, condição, termo, força maior, caso fortuito, caráter eventual do direito, em suma, qualquer circunstância que houvesse impedido de agir o titular do direito prescrito."[7]

4.2 A racionalidade e modernidade, que se pretenderam imprimir ao texto napoleônico, não se compadeceriam daquela construção medieval do instituto

[6] *Notas de derecho financiero*. Madrid, 1975. t. 1. v. 3. p. 61.
[7] *Tratado de direito civil*. 2. ed. São Paulo, s.d. v. 3. t. 2. p. 892-3.

da prescrição. Atalhou-se a prática, de um golpe: o curso da prescrição não se impede senão nas *hipóteses expressamente previstas em lei.*[8]

4.3 De notória filiação francesa e germânica, o Código Civil brasileiro seguiu tais diretrizes. Sintetizou-as, de modo específico, em seus arts. 168, 169 e 170.

4.4 Reconhecidamente excelente em sua estruturação jurídica e técnica legislativa, o Código Civil pátrio, no capítulo das causas impeditivas da prescrição, cometeu talvez ligeiro deslize, ao não incluir, nos artigos próprios delas, retro-referidos, uma hipótese capital de imobilização do termo inicial da prescrição. Referimo-nos aos atos ou contratos[9] maculados pela *coação,* cuja disciplinação foi deslocada para o art. 178 (que define os vários prazos prescricionais em nosso direito), mas que caracterizam, veramente, caso típico de *impedimento* da fluência do instituto ora analisado.

Com efeito, diz o art. 178, § 9.°, V, *a,* do Código:

"Art. 178. Prescreve:

(...)

§ 9.° Em quatro anos:

V — a ação de anular ou rescindir os contratos, para a qual não se tenha estabelecido menor prazo; contado este:

a) no caso de *coação,* do dia em que ela *cessar.*"

Paralisou, pois, o curso da prescrição desde o nascedouro (ocorrência do ato ou celebração do contrato), *enquanto lhe persistisse o móvel imobilizante*

[8] Mas tal doutrina não é pacífica, inclusive em seu reflexo na jurisprudência. Observa a respeito Carvalho Santos: "As causas subjetivas da suspensão (...) constituem uma enumeração *taxativa.* Mas a doutrina admite que a prescrição não corra contra aquele que se acha na *impossibilidade absoluta de agir,* em virtude de uma causa objetiva, como, por exemplo, a força maior que impeça a pessoa de agir (...) A jurisprudência de nossos tribunais, como vamos ver dentro em pouco, está de acordo com a doutrina mais aceita" *Código Civil brasileiro interpretado.* 9. ed. Rio de Janeiro 1963. v. 3. p. 405. No mesmo sentido Serpa Lopes (op. cit. v. 1. p. 532): "A regra *contra non valentem agere* inspira-se numa idéia humana, um princípio de eqüidade, e que não pode deixar de ser reconhecida pelo juiz. *Cabe, portanto, a aplicação analógica.* Mesmo entendida como uma exceção à regra geral, esta não é de molde a encerrar num *numerus clausus* os casos de suspensão da prescrição, *sobretudo quando se impõe interpretá-la com o espírito de eqüidade* (...) com isto, evita-se o exagero do passado, com a aplicação abusiva da regra *contra non valentem agere,* e o exagero do extremo oposto presente, negando-a de um modo absoluto, ou recusando-a aos *motivos de fato, que são tão impeditivos e justos como os obstáculos de ordem jurídica.*" Cf., também: Planiol Marcel. *Droit civil.* Refundido por Georges Ripert. Paris, 1950. t. 1. p. 1072.

[9] Observou a respeito Luiz Frederico Carpenter: "O texto em análise emprega impropriamente a expressão *contratos,* quando deveria usar de expressão mais genérica *atos*" *(Manual do Código Civil brasileiro.* Rio de Janeiro, 1919. v. 4. p. 519).

— a coação — ao passo que, na própria subseqüente letra *b*, do mesmo inciso V, adotou critério diametralmente oposto, ao qualificar situações análogas, como a de atos ou contratos viciados por erro, dolo, simulação ou fraude, cuja prescrição flui "do dia em que *se realizar* o ato ou o contrato".

Nestes, em verdade e contrariamente, a prescrição avança desde o nascedouro, *ainda que persista o defeito* que se impute ao ato ou contrato, suscetíveis de anulação, até que se esgote a prescrição da ação que corresponda ao direito atingido.

Destarte, fica claro que é a coação causa impeditiva da prescrição, enquanto perseverar. Ela obsta, em síntese, seu termo inicial.

5. *Da coação como causa impeditiva da prescrição do indébito tributário*

5.1 De tudo quanto até agora se afiançou, resulta legítima a ilação de que a coação, sem prejuízo de outros eventos explicitamente agasalhados na legislação *at large*, atua como causa impeditiva do fluxo prescricional do indébito tributário.

Dois argumentos, para tanto, e uma demonstração:

a) o primeiro argumento, de alcance genérico, contido no art. 178 do Código Civil, e objeto das considerações anteriores (subitens 3.4 e 4.4);

b) o segundo, de alcance tópico, resulta da própria linguagem em que se vaza o Código Tributário Nacional, ao restringir a prescrição do indébito ao caso de "pagamento *espontâneo* de tributo indevido" (subitem 1.1). Ora, recolhimento espontâneo é precisamente antagônico a pagamento *coagido*. Se a letra da norma prescricional se endereça especificamente àquele, está claro que a este é inaplicável.

Resta a demonstração: a de que, num caso concreto, ao pagar dado tributo o contribuinte o fez sob efeito de coação, vale dizer, de "uma ação *psicológica sobre o sujeito passivo (vis compulsiva)*".[10]

6. *Tributos e coação*

6.1 É cediça (e até mesmo coesa à estrutura *compulsória* da tributação) a noção de que na cobrança de qualquer exação fiscal intervém, com menor

[10] Thur, Andreas Von. *Derecho civil. Buenos Aires*, 1947. vol. 2. p. 298. Vicente Ráo se refere a "violência *psíquica*" (*Ato jurídico*. São Paulo, 1961. p. 279).

ou maior intensidade, certo grau de coação estatal. Os exemplos históricos são por demais conhecidos. A propósito observa Rubens Gomes de Sousa:

"O pagamento de tributos nunca pode ser considerado voluntário: o contribuinte os paga por coação *legal*, isto é, porque a lei obriga a pagar sob pena de multas e outras penalidades."[11]

Tanto certa esta orientação que a consagra o Código Tributário Nacional, art. 165, desvinculando o direito à restituição tributária de qualquer *protesto* prévio.

6.2 Mas obviamente não é essa coação *legal* imanente à atividade financeira pública que se erige como fator de inibição do contribuinte, instando a pagar ônus que se lhe afigura indevido, sob pena de *multas*. É preciso que tal ameaça latente seja suscetível, num dado caso particular, de se transmudar em dano previsivelmente inevitável e substancial, que opere poderosamente sobre a *vontade* do indivíduo, obstando-lhe ação em defesa de seus direitos, estando em jogo não só a sanção elementar da multa, mas retaliações da maior gravidade. É necessário, deveras, que se verifique a coação, em sua caracterização jurídica, para que se desencadeiem os efeitos previstos pelo direito, ou seja, dentre outros, o impedimento do fluxo prescricional.

6.3 Muitas empresas configuram nesse contexto, casos exemplares por se dedicarem a atividades extraordinariamente reguladas pelo poder público.

Em verdade, tão entretecida é a malha de órgãos e normas que regem, disciplinam e controlam certas atividades que a eventual rebeldia, ao que julgue infringência a seus direitos, pode redundar em paralisia de seu negócio, ou, ao menos, em sério desgaste financeiro.

6.4 Essa sensibilidade subjetiva, que se aguça em razão da delicadeza da indústria ou comércio exercidos, encontra vivíssima ilustração na cobrança do IOF, feita no decorrer do exercício de 1980, a que se opuseram alguns contribuintes. Com efeito, nos dois primeiros mandados de segurança, que chegaram ao Supremo Tribunal Federal, quando se decretou a inconstitucionalidade da cobrança do tributo,[12] figuram como impetrantes J. A. Veríssimo S. A. — Indústria, Comércio e Importação e Empresas de Auto Ônibus Mogi das Cruzes S. A. Ora, esses impetrantes não se sentiram coagidos, quer efetiva, quer psicologicamente, pela própria natureza da atividade a que se dedicam, virtual-

[11] *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo, 1975. p. 122.
[12] Recursos Extraordinários nº 97.749, relator Ministro Moreira Alves, *RTJ*, v. 108:309, e nº 97.921, relator Ministro Néri da Silveira, *RTJ*, 108:1.207.

mente *a latere* de controles governamentais rígidos, despiciendos para regular um comércio, no fundo, *data venia*, de secos e molhados; ou, doutra parte, uma prestação de serviços de transportes municipais, de interesse meramente local. Vislumbra-se, pois, claramente, do ângulo da pressão psicológica, nascida da disponibilidade de um arsenal de medidas jurídicas (ou até injurídicas), que se possam exercer contra certas atividades e contra um atacadista de gêneros alimentares, um verdadeiro abismo. No primeiro caso, sujeição absoluta; no último, independência relativa. Aquele grau de sujeição absoluta, por fim, entorpece a capacidade volitiva de quem se poderia opor à ilegalidade.

6.5 A tal aspecto subjetivo se soma, no caso do IOF, um aspecto objetivo de suma relevância, ainda para mais debilitar a vontade daquele, cujo *status* profissional já é de si vulnerável. É que o IOF, quando instituído nas hipóteses de incidência do Decreto-lei n.º 1.783, em 1980, foi apresentado ao país como medida de salvação nacional, em face da grave crise cambial então registrada, decorrente do segundo choque petrolífero, ocorrido em 1979, com desmedida elevação de preços. Pois bem, uma coisa é decidir-se o contribuinte a resistir a uma indevida cobrança *isolada* de tributo numa circunstância especial, *que só a ele diz respeito.* Outra, deveras diversa, é aventurar-se ele na impugnação, por inconstitucionalidade, de um todo um corpo de legislação, que afeta *toda a coletividade* nacional, e que vem envolto sob o véu de alegada *salus publica.*

Quando tais circunstâncias se mesclam à apontada vulnerabilidade do indivíduo às pressões, sanções e represálias potenciais, em função de sua atividade profissional, é que bem se pode medir toda a coação psicológica e ideológica que lhe desfibra a capacidade volitiva.

7. *A decretação de inconstitucionalidade como marco inicial da prescrição de ato maculado por coação*

7.1 A convergência lógica de todos os argumentos articulados tendo a configurar um aparente paradoxo: o de ser imprescindível a ação de restituição do indébito, presente a coação, porque estáveis e permanentes se mantêm os fatores da equação: a) o *status* pessoal do contribuinte não se altera, constrangido pela coação; b) a coação governamental, como evidenciamos, é inerente em determinadas circunstâncias. Destarte, chegar-se-ia ao resultado abstruso da imprescritibilidade da ação de repetição fiscal, destoando da índole do ordenamento positivo, que quer ver estabilizadas, após a passagem de certo tempo, as relações jurídicas entre os indivíduos.

7.2 Aqui também, o caso especial do Decreto-lei n.º 1.783, que instituiu e majorou diversas incidências do IOF no decorrer do exercício (prevendo, porém, sua aplicabilidade imediata), apresenta a singularidade de haver sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em novembro de 1982, consoante suas atribuições constitucionais. Ora, nesse momento, os dados da equação se invertem: cessa a coação pública. A pretensão à restituição do indébito se legitima plenamente, passando a correr então a prescrição legal. Por absoluta similitude de fundamentos jurídicos, é oportuna a transcrição do ensinamento do abalizado Roberto de Ruggiero sobre o início da prescrição civil: "Não é preciso que haja sempre uma lesão específica do direito alheio, mas é necessário que o estado de fato que, por *acaso fosse conforme ao direito* (a constitucionalidade da lei, por ex., que, segundo longa tradição jurisprudencial se presume), se tenha depois *por dada circunstância, tornado desconforme* (inconstitucionalidade decretada pelo STF), de modo que, *a partir desse instante,* surja a exigência de o remover."[13]

7.3 Não se veja originalidade, ou quiçá especiosidade, em tal conclusão. Ela já foi endossada há décadas pelos mais respeitados juristas especializados em matéria fiscal, por ocasião da discussão e aprovação do anteprojeto de Código Tributário Nacional elaborado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, a pedido do então ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha. Dizia seu art. 204:

"O direito de pleitear a restituição prescreve, no prazo de 5 anos, *contados:*

I — na hipótese prevista na alínea I do art. 201, *da data* em que *passar em julgado a decisão* nela referida (...)"

Rezava a alínea I do art. 201:

"*Inconstitucionalidade da legislação tributária* ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, *declarada por decisão definitiva e passada em julgado,* ainda que posterior ao pagamento."[14]

7.4 Dir-se-á que se tratava *de lege ferenda.* Não nos parece. Tratava-se, sim, de explicitar no ordenamento positivo regra nele já organicamente incorporada, inclusive, de modo claro, no próprio Código Civil. Aliás, a todas as luzes, tanto o antigo projeto de Código Tributário Nacional quanto o texto ora em vigor, contido na Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, têm um

[13] *Instituições de direito civil.* São Paulo, 1935. v. 1. p. 325.
[14] O texto consta da publicação *Codificação do direito tributário* (contribuição do IBDF ao estudo do Projeto de Código Tributário Nacional). Rio de Janeiro, 1955. p. 47.

nítido caráter *didático,*[15] definindo conceitos, institutos e categorias, articulando juízos sem efetivo conteúdo normativo ou ordenatório,[16] tudo em prejuízo da técnica legislativa, mas a bem da cristalização de normas, ainda não suficientemente estratificadas, de tão novo ramo da ciência jurídica, como é o direito tributário. Ora, constar, ou não, aquela conseqüência da decretação de inconstitucionalidade da legislação, no quadro da restituição do tributo, do texto expresso do Código é mero acidente de seleção legislativa, optando por repisar ou omitir comando que se pode extrair, sistematicamente, do restante ordenamento positivo.

8. *A natureza de exação compulsória prevista em lei declarada inconstitucional*

8.1 Um argumento final diz respeito à natureza jurídica de uma exação compulsória prevista em lei declarada inconstitucional. Com efeito, embora apelidando-a de tributo, tal exação não se compreende na estrutura legal daquele, pois não "instituída *em lei*" (art. 3.º do Código Tributário Nacional), obviamente válida.

Ora, se inconstitucional é a lei, falta base *jurídica* para a instituição de um *legítimo* tributo. Afirmara Carlos Maximiliano em seus clássicos comentários à Constituição de 1891:

"Uma lei, declarada inconstitucional em última instância, *é como se não tivesse existido.*"[17]

Assim se pronunciou o Supremo Tribunal Federal:

"Declarada inconstitucional uma lei, perde esta todo o vigor, *deixando abertas as portas às repetições e reintegrações de direitos.* Ela se invalida, em face da Constituição. (...) Se a arrecadação do tributo se fez de acordo com a lei inconstitucional, cumpria ao Egrégio Tribunal *a quo,* desprezando tal lei, ordenar a devolução, *porque a cobrança se tornou indevida,* por falta de causa."[18]

[15] Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro, 1981. p. 17 e segs.

[16] Para ilustrar, ver o art. 113 e segs. que cuidam de *definir* a obrigação tributária.

[17] *Comentários à Constituição brasileira.* Rio de Janeiro, 1918. p. 120.

[18] Acórdão STF, 2ª Turma, Recurso Extraordinário nº 32.631, de 26.6.59, relator Ministro Vilas Boas, *Rev. Trib.*, 295:709-10. Assim também, acórdão STF, 2ª Turma, Recurso Extraordinário nº 33.146, de 28.1.58, relator Ministro Afrânio da Costa, *Rev. Dir. Administrativo*, 55:83. O problema específico aqui versado (o da inconstitucionalidade de lei tributária e seus efeitos) desborda do cenário mais amplo da inconstitucionalidade da lei em geral, cuja ineficácia jurídica, numa das primeiras manifestações da Suprema

8.2 Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma conseqüência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito *fiscal;* b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda pública, de cinco anos, contados do "ato ou fato do qual se originar a mesma ação."[19] Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado, e não o do pagamento de um pretenso tributo, a que subseqüentemente se negou tal natureza.

Fábio Funucchi observou exatamente a respeito:

"É de se ressaltar que o Código, no inciso I do art. 168, usa expressão que nos parece imprópria: 'data da extinção do crédito tributário' para significar a data da cobrança ou do pagamento indevido. Ainda seria desculpável o uso da expressão 'crédito tributário', se o caso de devolução abrangesse apenas parcela maior do que a devida no recolhimento pois, aí sim, haveria um *crédito tributário* a ser extinto, representado pela parcela do tributo efetivamente devida. Todavia, nota-se que o caso é de devolução inclusive *total,* demonstrando a *inexistência* da obrigação tributária. Se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária e dela decorre, não *existindo obrigação não existirá crédito.* Portanto, não se pode falar, como data inicial do prazo de decadência do direito à restituição, na que marque a extinção de um "crédito", que não existe."[20]

Assim também, em termos genéricos, Caio da Silva Pereira:

"Não se pode a rigor dizer que principia um prazo de prescrição no momento em que o sujeito deixa de exercer o seu direito, pois nem sempre isto é verdade, já que nem sempre a falta de exercício pode ser tachada de inércia do titular. A doutrina alemã dá-nos uma palavra e uma regra: inicia o prazo de prescrição, como de decadência, ao mesmo tempo que nasce para alguém uma *pretensão acionável* (Anspruch), ou seja, *no momento em que o sujeito*

Corte norte-americana sobre o assunto, assim foi posta: "An unconstitutional act in not a law; it confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection; it creats no office; *it is, in legal contemplation, as inoperative as though it had never been passed*" (Norton v. Shelby County, 114 U.S. 425, 442, 1886).

[19] Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

[20] Op. cit. p. 111.

pode, pela ação, exercer o direito contra quem assuma situação contrária, já que 'actio nondum nata non praescribitur.'[21]

A data da decretação da inconstitucionalidade definitiva do Decreto-lei n.º 1.783, no que se refere à sua imediata aplicabilidade no exercício de 1980, *é 10 de novembro de 1982.*[22] Corre, portanto, de então, uma vez passado em julgado o acórdão, a prescrição qüinqüenal contra a Fazenda federal para reaver um pagamento indevido, destituído de bases jurídicas sólidas.[23]

[21] Op. cit. v. 1. p. 600-1.
[22] Ver casos citados na nota 12.
[23] Código Civil, art. 177, § 10, VI; o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, que hoje regula o assunto, se vale de idêntica terminologia: "ato ou fato de que se originarem".