



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC...

Sessão de ...25 de maio de 1984...

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.434

Recurso nº - RP/104-0.091

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: VARIG S/A - VIAÇÃO AÉREA RIO-GRANDENSE

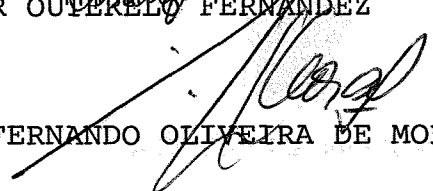
LANÇAMENTO - A existência de obstáculo judicial, legal, ou qualquer outro motivo de força maior, que impeça a ação das autoridades fiscais para a formalização da exigência fiscal, impedirá ou suspenderá (conforme já tenha ou não começado a fluir) o curso do prazo previsto para a prática do ato administrativo de lançamento (Lei nº 3.470/58, art.23; RIR/80, art. 715). Princípios, Doutrina e Jurisprudência que também dão embasamento jurídico a esse entendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL, prosseguindo no julgamento iniciado em 23.09.83, quando, após o Relatório e a sustentação oral, feita pelo Dr. Pedro Augusto de Freitas Gordilho, em nome do sujeito passivo, e do Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes, pela Fazenda Nacional, pediu vista dos autos o Dr. Jacinto de Medeiros Calmon, e ainda dos pedidos de vista, requeridos: pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, na sessão de 21.10.83; pelo Conselheiro Luiz Miranda, na sessão de 17.02.84, e, pelo Conselheiro Pedro Martins Fernandes, na sessão de 16.03.84, acordam os Membros da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, rejeitar as preliminares, apresentadas pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Francisco Amaral Manso.

Sala das Sessões (DF) 25 de maio de 1984


AMADOR OUTEREIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE E
RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIO
NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Conselheiro OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080-019-035/80

RECURSO Nº: -RP/104-0.091

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/01-0.434

RECORRENTE Nº: -FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: -QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: VARIG S/A - VIAÇÃO AÉREA RIO-GRANDENSE.

R E L A T Ó R I O

Segundo se depreende dos autos e de seus apensos, em 04/11/68, o sujeito passivo impetrou mandado de segurança contra o Diretor da Carteira de Câmbio do Banco do Brasil S/A e contra o Diretor do Imposto sobre a Renda, que foi distribuída a 4a. Vara Federal - Seção Judiciária do ex-Estado da Guanabara, onde requeria que a autoridade judiciária declarasse a não incidência do I.R. sobre juros a serem remetidos ao exterior, requerendo, ou trossim, que lhe fosse

"Concedida a liminar de imediata sustação da cobrança daquele imposto, determinando-se às autoridades coatoras que efetuem a remessa de juros em questão sem recolhimento do tributo." (fls.15 dos autos do Processo nº 5.472/69, apenso).

A liminar foi concedida, conforme Ofício nº-C-529/68 da Titular da 4a. Vara (fls. 1 do Proc. 5.472/69, apenso) e cassada conforme sentença de 19/12/68 (fls. 284/288 do Processo nº.. 5.472/69, apenso).

Em razão daquela decisão, a Delegacia da Receita Federal na Guanabara, em 17/04/69, enviou o Memorando nº 100309 ao

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080-019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

sujeito passivo, esclarendo que

"o Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da 4a. Vara Federal, negou a Sentença prolatada no Mandado de Segurança nº 1.116, impetrado pelo Processo nº... 5.472/69, cancelou a liminar e julgou devido o Imposto de Renda, a reter a fonte, sobre juros a remeter para empresas estrangeiras, como rendimen-
tos produzidos no país.

Convido-o, outrossim, a, no prazo de 20(vinte) dias, contados da data do recebimento deste, recolher o imposto devido acrescido da multa e correção monetária cabíveis, bem como informar a esta Delegacia o montante dos juros remetidos ao exterior."

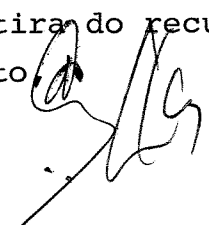
Em atenção a esse expediente o sujeito passivo, informava que estava

"procedendo ao levantamento do exato valor dos juros referidos, com a máxima urgência, sendo porém, necessário consultemos nossos arquivos em São Paulo e, por intermédio de nosso advogado, os autos originais do referido Mandado de Segurança que, ora soubemos, se encontram em Brasília em tramitação no Tribunal Federal de Recursos."

Não tendo dado acatamento ao solicitado a 3a. Inspetoria da Receita Federal em 18/02/71 (fls. 295 do Proc. 5.472/69, apenso, renumerado para 058.171/69), intimou o sujeito passivo a

"Comparecer a 3a. Inspetoria, a fim de efetuar o pagamento do imposto devido, referente a remessa de juros para o estrangeiro, acrescido de multa e correção monetária no prazo de 30 (trinta) dias consecutivos sob pena de cobrança executiva."

O sujeito passivo compareceu à repartição e tomou ciência em 04/03/71 (fls. 295 do Proc. 058.171/69, apenso) entrando, em 25/05/71, com a reclamação (impugnação) de fls. 297/298, onde, em resumo, declarava que, em razão da superveniência do Decreto-lei nº 716, de 30.07.69, que outorgando-lhe isenção com efeito retroativo, desistira do recurso no mandado de segurança e solicitava o cancelamento.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080-019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

"in totum, como de lei, direito e justiça, da exigência em tela."

Em 08/06/71 (fls. 2/8 do Processo 30.767/71, apenso) o sujeito passivo impetrou novo mandado de segurança, desta vez contra o Chefe da 3a. Inspetoria da Receita Federal, conforme fl.1 a 9 do Processo nº 30.767/71, apenso, insurgindo-se contra a exigência que lhe movia esta autoridade, expondo o seu entendimento quanto ao alcance do Decreto-lei nº 716, de 30.07.69, e requerendo

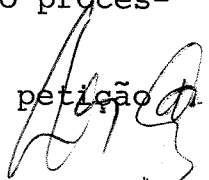
"outrossim, que lhe seja concedida a liminar de imediata sustação da cobrança daquele imposto, tendo em vista o disposto no art. 151, IV, do C.T.N., em razão do dano irreparável que advirá para a impetrante, o ajuizamento de executivo fiscal contra ela ..."

Concedida a liminar e posterior sentença favorável em primeiro e segundo graus de jurisdição, a segurança veio a ser parcialmente reformada pelo Supremo Tribunal Federal que lhe exigiu o imposto sobre as remessas efetuadas no período de 01/1/69 (vigência do Decreto-lei nº 401/68) a 30/06/69 (quando entrou em vigor o Decreto-lei nº 716, de 30/07/69).

Em razão da sentença definitiva do Supremo Tribunal Federal, datada de 16.11.77, a repartição fiscal, em 16.07.80, intimou o sujeito passivo a

"no prazo de 20 (vinte) dias, apresentar o lançamento dos juros remetidos para o exterior, no período compreendido entre as datas da vigência dos Decretos-leis nº 401, de 30 de dezembro de 1968, e o de 716, de 30 de julho de 1969, decorrentes do contrato celebrado em 29 de julho de 1968 para aquisição de três aeronaves Boeing-707, e o do imposto de renda recolhido na fonte sobre tais remessas, devidamente comprovado, com a indicação dos seguintes dados: a) data e valor de cada remessa; b) data e valor do imposto de renda recolhido sobre cada remessa e c) data e número da folha do registro contábil de cada uma dessas operações, tendo em vista o Acórdão de 16.11.77, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, junto por cópia no processo."

Em 21/07/80, o sujeito passivo através da petição



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080-019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

de fls. 1 a 3 do Processo -0768-031.135/71, em apenso, requeria que fosse sustada

"toda medida ou atividade que vise a proceder a lançamento de ofício de imposto de renda em relação à remessas de juros que ela tenha feito para o Exterior nos primeiros 7 (sete) meses de 1969, pelo reconhecimento da decadência do direito de constituir formalmente, em correspondência a esses fatos, qualquer crédito tributário."

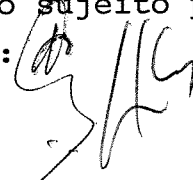
cientificando, posteriormente, através de comunicação, datada de 31/07/80, o montante dos juros remetidos (fls. 6) dos presentes autos (Proc. 1080-019.035/80).

Não tendo a Fiscalização podido checar os dados no Rio de Janeiro (informação de fls. 90/91 do Processo 0768-57.933/71, apenso), os autos foram submetidos à apreciação do Senhor Delegado da Receita, que, ao apreciar a petição de fls. 1 a 3 do Processo nº 0768-31.135/71, apenso, após transcrever o disposto no art. 521, do RIR/75, que reproduzia e consolidava o que estabelecia o art. 23 da Lei nº 3.470/58, ou seja, de que

"Não correrão os prazos estabelecidos em lei para o lançamento ou a cobrança do imposto, a revisão da declaração e o exame da escrituração do contribuinte ou da fonte pagadora do rendimento, até decisão final na esfera judiciária, nos casos em que a ação das repartições da Secretaria da Receita Federal for suspensa por medida judicial contra a Fazenda Nacional (Lei nº 3.470/58, art.23)."

considerou o requerido sem amparo legal, declarou extemporânea a petição e, como a sede do sujeito passivo era em Porto Alegre, encaminhou os autos à Delegacia da Receita em Porto Alegre (RS) para as providências da alçada daquela repartição, em face da decisão prolatada pelo S.T.F.

Finalmente, em Porto Alegre, após feitos os levantamentos, foi lavrado o Auto de Infração e Intimação de fls. 45, onde se intimou o sujeito passivo a recolher o tributo e demais encargos, verbis:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080-019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O VALOR DE JUROS REMETIDOS P/EXTERIOR:

Valor dos juros remetidos para o Exterior em 14.02.69 e 15.05.69, a favor do "THE CHASE MANHATTAN BANK", decorrentes do contrato celebrado em 29 de julho de 1968, para financiamento de aquisição de três aeronaves Boeing 707, conforme Certificado de Registro do Banco Central do Brasil nº 21/5655-1135.

Trata-se da aplicação do disposto no artigo nº 521 do Decreto nº 76.186 de 02.09.75, considerando que a decisão final na esfera judiciária, conforme consta do Processo nº 0768-57.933/71, apenso, decorre da decisão do Supremo Tribunal Federal que acolheu o Recurso Extraordinário de nº 80.738, em 20 de setembro de 1978 publicado no D. J. em 22 de setembro de 1978.

Valor dos juros remetidos conforme consta do demonstrativo de fls. 18 do Processo nº 0768.35.419/80, apenso:

Em 14.02.69 - US\$244.400,44 - Cr\$960.493,73

Em 15.05.69 - US\$210.301,65 - Cr\$851.721,68

Alíquota: 25%

Enquadramento legal: Art.11 do Decreto-Lei 401/68 Arts.345, 366, III, a, 39, 478 e 521 do Decreto nº 76.186/75 e PNS 40/71, 75/71, 250/71, 116/73 e 140/73."

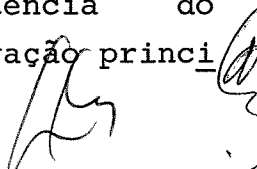
Com guarda do prazo legal, fez a autuada acostar aos autos a peça impugnatória de fls. 46/50, onde requereu o reconhecimento "da extinção do crédito tributário cobrado, em face da caducidade ou decadência do direito de lançar" após: a) ressaltar que dela estava sendo exigido o tributo sobre fatos geradores ocorridos em 14.02.69 e 15.05.69; b) invocar o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66); c) declarar revogado o disposto no art. 23 da Lei nº 3.470/58; d) consignar que segundo a doutrina a decadência não se interrompe ou suspende; e) declarar que a liminar requerida visava a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que não impedia de o Fisco proceder ao lançamento.

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora monocrática, esta manteve a exigência fiscal, após consig-

nar: a) "que, quando transcorria o dito prazo para o lançamento do imposto de renda em referência, a empresa ingressou com mandado de segurança, obtendo liminar para que fosse sustada a exigência do débito fiscal; b) que o Fisco foi impedido de efetuar o lançamento tributário em decorrência da liminar e da própria segurança, julga da favorável ao impetrante em primeira e segunda instâncias, e até a reforma por parte do Supremo Tribunal Federal (fls. 46 e segs. do Processo nº 57.933/71, apenso), razão porque é aplicável à espécie a disposição constante do art. 23 da Lei nº 3.470/58"; c) que não ser válida a afirmação de que o "o fisco não estava proibido de efetuar o lançamento, mas apenas de proceder à exigência do crédito tributário, pois que a instrumentabilização da exigência deve ser feita, conforme claramente o enuncia o artigo 9º do Decreto nº ... 70.235/72, através do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento: a legislação tributária engloba num mesmo documento o lançamento e a exigência tributária" e; d) não ser verdadeiro que os prazos de decadência em direito tributário não possam ser interrompidos ou suspensos, como se verifica do art. 173, inciso II, do C. T.N.

Cientificada dessa decisão em 17/09/81, com ela não se conformando, tempestivamente o sujeito passivo apresentou o apelo de fls. 71/84, onde, em linhas gerais, reitera o alegado na peça impugnatória.

Através de quota nos autos, antes de submetido a julgamento o Recurso Voluntário 36.771, o Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara a que foram distribuídos os autos, declara que: a) "o reconhecimento judicial da isenção em favor da recorrente impossibilitou qualquer ação da União para exercício de seu direito. E isto porque a veneranda decisão entendeu não existir esse direito. Sabe-se que a isenção exclui do tributo determinadas situações pessoais ou reais, vedando a constituição do crédito tributário"; b) "se a decisão judicial, de cumprimento obrigatório pela União, excluía o próprio direito de que se considerava titular a Fazenda Nacional, não havia, ipso facto, o que ser exercido. Isto é: não era viável o lançamento, pela inexistência do crédito tributário a ser constituído, ou mesmo da obrigação principi



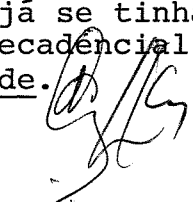
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080.019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

pal de que decorria"; c) assim, a alegação de decadência é impertinente ao caso. Sem necessidade de maiores indagações, entende-se que a decadência faz perecer o direito quando não exercido pelo titular em prazo predeterminado. A inércia do sujeito ativo, aliada ao decurso do tempo, torna inoperante um direito que nasceu com termo fixado para seu exercício. Mas, é necessário que o titular possa exercer o seu direito, porque o prazo fatal inicia-se a partir do momento em que, havendo condições hábeis para o exercício o sujeito ativo se omite; d) a União foi diligente em exercer o seu direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento, sendo a tanto impedida por decisões judiciais, desde antes de ocorrido o fato gerador. Não houve inércia ou desleixo de sua parte.

Em sessão de 09/08/82, ao conhecer do litígio a Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgado consubstanciado no Acórdão nº-104-02.991, "por unanimidade, rejeitou a preliminar de coisa julgada judicial em matéria de decadência e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para declarar a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento."

Nos fundamentos do voto vencedor, lê-se:

"A partir de primeiro de janeiro de 1970, a Fazenda Pública tinha o poder e o dever de constituir o crédito tributário. Não o fez naquele ano de 1969, nem no de 1970, nem em parte do ano de 1971, quando nenhuma liminar ou sentença judicial a impediam de lançar. E, segundo a regra do art.173, inciso I, do Código Tributário Nacional, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, in casu, 01.01.70, iniciou-se o prazo de extinção do crédito, o qual terminou no último dia do ano de 1974, por força da inexorável decadência. A Fazenda só veio a efetuar o lançamento no ano de 1980. É fora de dúvida e forçoso reconhecer, data venia do nobre Procurador da Fazenda, que a Receita Federal esteve absolutamente livre para constituir o crédito tributário, através do lançamento, uma vez que a liminar concessiva da sustação da exigência fiscal somente foi concedida em 15.06.71, quando já se tinha iniciado (há um ano e meio) o prazo decadencial, e este não se interrompe nem se suspende."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo 1080-019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

Outro não tem sido o entendimento da C.S.T. (Coordenação do Sistema de Tributação), exposto no Parecer Normativo nº 67/77, publicado no D.O. 178, de 30.09.77, verbis:

"Com referência aos fatos geradores verificados no exercício anterior ao da apresentação da consulta, como nada impedia o lançamento por parte da Fazenda, inicia-se no primeiro dia do exercício da apresentação o curso do prazo decadencial, o qual se extingue definitivamente após o decurso de cinco anos (artigo 173 do CTN), de vez que o instituto em análise não admite interrupções nem suspensões."

A mesma tese foi reafirmada na Orientação Normativa nº 26/78, da mesma C.S.T. (Coordenação do Sistema de Tributação), onde chama-se a atenção da Fazenda para o risco da caducidade se não for feito o lançamento, ficando claro que, iniciado o prazo decadencial não existe motivo que justifique sua suspensão ou interrupção.

Pelo exposto, verifica-se que neste caso, ora em exame, esta tese tem inteira aplicação. Assim, os fatos geradores se verificaram no primeiro semestre de 1969, antes de qualquer medida hábil para sustar a exigibilidade, e ex vi do inciso I, art. 173, do CTN, o prazo de decadência teve início em 01.01.70, tendo-se extinguido em 31.12.74, e o lançamento competente, somente se verificado em 1980."

Tomando vista oficial do decisório, em 10.12.82, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida, interpôs, com fundamento no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, o Recurso Especial nº RP/-104-0.091, em 10/12/82, visando à reforma do decisório, em cujas passagens principais leio em sessão.

Publicada a notícia da interposição do recurso, em tempestivas contra-razões o sujeito passivo assevera: (lido em sessão).

É o Relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A preliminar de coisa julgada, levantada pela Fazenda Nacional, não pode ser conhecida, dado que a decisão recorrida foi unânime quanto a este aspecto. Ad argumentandum, a alegada coisa julgada diz respeito ao mérito, e este sequer foi objeto de recurso voluntário ao Conselho.

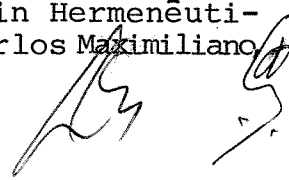
Do mesmo modo, não podem ser acolhidas as preliminares levantadas pelo sujeito passivo, eis que o prequestionamento está exatamente no fato de a decisão singular ter entendido não se haver materializado a decadência que a Câmara recorrida, por sua maioria, reformou; e, a lei contrariada é exatamente a em que se fundamentou a mesma autoridade julgadora singular para declarar a suspensão do prazo de decadência, em virtude de sentença judicial, ou seja, o art. 23 da Lei nº 3.470, de 1958, objeto de consolidação no vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, a que a maioria da Câmara negou vigência.

No mérito, preambularmente, cabe trazer à colação a advertência de CARLOS MAXIMILIANO, quando escreve que

"Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis."

ou

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir legal e o bem presente e futuro da comunidade" (in Hermenêutica e Aplicação do Direito, Carlos Maximiliano



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

apoiado em autores como Berriat Saint -
Prix, Caldara, Black, Max Rumelin, Pasqua
le Fiore etc.).

Essa lição já vem dos romanos, quando consignavam
que interpretatio illa summenda, quae absurdum evitetur (a interpre-
tação deve ser feita de modo a evitar absurdos).

O Dr. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ilustre Prof. de
Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal
de Minas Gerais, em artigo publicado na Revista Editora Resenha Tri-
butária, S.P., Seção 1.3, magistralmente consignou que a

"Decadência e prescrição são institutos
que instrumentam a perda de direitos (direito ao di-
reito ou direito de ação). Marcam, por assim dizer,
a prevalência da ordem jurídica sobre o interesse
particular das pessoas, que, possuindo embora direi-
tos, deles se desinteressam...

Mas para que ocorram é necessário, absolu-
tamente necessário, a coexistência de dois fatores
em íntima associação:

- a) A inação do titular do direito;
- b) O fluir do tempo dentro dos prazos as-
sinalados em lei;

Se "tempus fugit", há que estabelecer pra-
zo para que o titular do direito o exerça efetiva-
mente. Se não o exercer haverá de perdê-lo, pois "jus
non succurrit dormientibus", no dizer dos latinos.

Então, é preciso que num dado período de
tempo, preestabelecido na lei haja o não-exercício
do direito. Conseqüentemente é mister que o não-e-
xercício do direito seja livre, voluntário, espon-
tâneo. Em outras palavras, o exercício do direito de
ver ser LEGALMENTE POSSÍVEL, por isso que se não
for, não poderá o seu titular exercê-lo, por força
de obstáculo "AB EXTRA", contraposto à sua vontade.
Nesta hipótese, obviamente, jamais se poderá cogi-
tar de decadência ou de prescrição." (grifos da
transcrição).

ANTONIO LUIS DA CÂMARA LEAL, em sua consagrada obra
"Da Prescrição e da Decadência", Forense, Rio de Janeiro, declara

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

que

"A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e têm, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo."

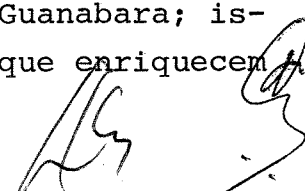
Do mesmo modo, o Prof. FÁBIO FANUCCHI, na obra "a Decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, S.P., consigna

"2. Elemento comum à decadência e a prescrição - Os institutos possuem em comum o princípio em que se assentam: a perecibilidade do direito pela inércia de seu titular.

O surgimento deles como norma jurídica justificada no princípio de que a lei não deva tutelar, indefinidamente, os direitos, visa propiciar maior estabilidade aos negócios jurídicos. O Estado deve exigir, justamente em razão da tutela da lei aos direitos, que os titulares desses direitos se movimentem oportunamente no sentido de garanti-los ou de preservá-los, demonstrando, com essa atuação, que têm interesse na preservação.

O aforisma jurídico "dormientibus non succurrit jus", traduz com perfeição tal princípio, comum à decadência e à prescrição."

Também o ilustre Professor, Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, publicista que, além de colaborador assíduo de inúmeras revistas, das quais saliento a Revista de Direito Administrativo (com quase trinta artigos) e Revista Forense; é ainda autor de mais de 20 (vinte) verbetes do Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro; foi Membro das Comissões examinadoras para o concurso de Catedrático de Direito Financeiro da Universidade Federal do Rio de Janeiro e Faculdade de Direito da Universidade do antigo Estado da Guanabara; Membro da Comissão elaboradora do anteprojeto do Código Tributário para o antigo Distrito Federal; Presidente da Comissão Revisora da Legislação Tributária do antigo Distrito Federal e Relator do Grupo de Trabalho elaborador do anteprojeto do Código Tributário do antigo Estado da Guanabara; isto para só citar alguns de seus invejáveis títulos que enriquecem



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

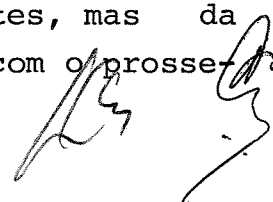
seu curriculum, em sua magnífica obra "PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA", FORTALENSE, RIO, 1984, 2a. edição, depois de afirmar inexistir possibilidade de se falar em decadência no caso de direitos pendentes de termo (pois esses são direitos já constituídos, cuja eficácia foi projetada para o futuro) nem tampouco nos direitos pendentes de condição (pois esses direitos não dependem, para se afirmar, de serem exercidos pelo seu titular, mas da ocorrência de um evento futuro e incerto), nos dois casos

"não há a possibilidade de se falar em decadência, pois, para tanto, e nisso a doutrina é acorde, necessário seria que o titular do direito pudesse exercê-lo e ficasse inerte durante um determinado lapso de tempo."

Ao comentar a interrupção dos prazos escreve: que

"Nada impede, em tese, a interrupção do prazo de decadência, a não ser razões de conveniência social, critérios valorativos de cada situação, que não desnaturam o instituto da decadência, pois tanto esta como a prescrição, sendo meras imposições de prazos ao exercício de direitos, constituem limitações ao seu exercício, que tanto podem existir como não, sem alterar a natureza dos direitos a que se aplicam."

Acrescenta, porém, o aludido publicista que a interrupção dos prazos de decadência não se coadunaria com os direitos potestativos, dado que o prazo de decadência desses direitos é "um típico termo, que modalizava o próprio direito, acontecendo coisa diversa com o de prescrição, que só atinge o direito de ação, não constituindo, portanto, um termo para exercício do próprio direito", todavia, discorda da doutrina dominante no que concerne a negativa de suspensão dos prazos de decadência, dado não ser "exigida qualquer iniciativa do titular do direito ou do obrigado, para que o curso do prazo de decadência deixe de correr; essa paralisação decorre de fatos que produzem o efeito suspensivo do decurso do prazo, sem necessidade de qualquer manifestação de vontade"; aduzindo que "a suspensão não decorre da vontade das partes, mas da concretização de uma situação objetiva, incompatível com o prosse-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

guimento do curso do prazo, cujo término viria afetar o direito correspondente".

Sob o título "Decadência e Suspensão do Prazo", li-
teralmente escreve:

"Não vemos, portanto, empecilho jurídico a que a suspensão se aplique, em princípio, aos prazos de decadência, dado não existirem, nesse caso, os obstáculos dogmáticos que existiam no caso da in
terrupção."

Com efeito, se a decadência vem a se concretizar pela falta de iniciativa do titular de direito em manifestar a sua vontade, é bem de ver que constitui pressuposto dessa sanção a liberdade de o referido titular vir a poder atuar o seu direito pela manifestação de sua vontade (grifos da transcrição).

Assim, se existe algum impedimento, alheio à vontade desse titular, a que a iniciativa venha a ser tomada, parece-nos imperativo que o prazo de de
cadência fique em suspenso (grifos da transcrição).

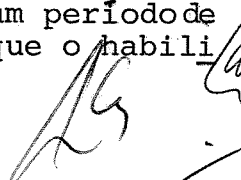
Isso, aliás, já acontece em certos prazos preclusivos, como os de caráter processual, que se compatibilizam perfeitamente com a suspensão do seu curso, como se vê nos arts. 179 e 180 do Código de Processo Civil.

Por outro lado, o Código Civil não elimina a possibilidade dessa suspensão, pois, inclusive, não se referiu expressamente a prazos de decadência, relacionando muitos deles entre os prazos de prescrição.

Ora, examinando-se os prazos de decadência incluídos no art. 178 do Código Civil, e reco
nhecidos como tal pela doutrina, constatamos que muitos deles não se iniciam, automaticamente, a par
tir da ocorrência da situação jurídica passível de
ser modificada por iniciativa daquele que deve mani
festar a sua vontade, atuando o seu direito potestá
tivo.

Segundo Clóvis, entre esses prazos se incluem os dos §§ 1º, 3º, 4º, 5º e 7º, nº 1.

Ora, no que se refere aos §§ 1º e 7º, nº 1, a nossa legislação admitiu, durante um período de seis anos, que o conhecimento do fato, que o habili



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

tava a mudar a situação jurídica existente, é que marcaria o início do prazo de decadência (Decretonº 13, de 29.01.35, revogado pelo Decreto-Lei nº 5.059, de 08.12.42).

Os §§ 3º e 4º também mandam contar o prazo da data da ciência, e o § 5º, I, do dia em que tenha cessado a coação.

Qual o sentido de tais dispositivos?

É que não basta a ocorrência do fato gerador do direito potestativo para que comece a correr o prazo de decadência do direito de se manifestar para alterar a situação jurídica decorrente daquele fato.

É necessário ainda que o titular desse direito tenha possibilidade de se manifestar, quer tomando conhecimento daquele fato gerador de seu direito, quer, embora ciente desse fato, tenha também a possibilidade não só subjetiva de se manifestar, mas também a possibilidade objetiva, material, de fazê-lo, o que não acontece, p.ex., no caso da coação.

Dir-se-á que, nesses casos, o que existe é a fixação do termo inicial do prazo e não a possibilidade de sua suspensão.

Assim é, com efeito.

No entanto, suspensão inicial ou suspensão intermédia se equivalem, pois são todas as duas pura e simplesmente suspensão.

Com efeito, suponhamos o caso de, após a ciência do fato gerador do direito, ou após a cessação da coação, vir o titular do direito a ficar impedido de exercê-lo por um novo ato de coação antes de decorrido o prazo de decadência.

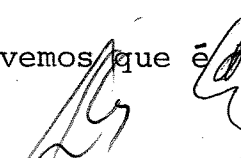
Essa coação intercorrente, tal como inicial, configura um caso típico de impedimento à manifestação da vontade.

Deve, pois, ter o efeito de suspender o curso do prazo de decadência.

Uma coação concomitante com a ciência do fato gerador ou outra posterior e ela têm os mesmos efeitos concretos.

Por que não teriam os mesmos efeitos jurídicos?

Aceita a resposta afirmativa, vemos que é



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

perfeitamente concebível um prazo de decadência que seja suspenso até cessarem as causas impeditivas da manifestação de vontade do titular do direito potestativo.

Qualquer solução contrária implicaria em admitir o esbulho do direito e desnaturar o fundamento jurídico dos prazos de decadência, que é o de eliminar "um estado de incerteza que não seria equitativo deixar subsistir por tempo indeterminado", segundo a feliz formulação de Von Tuhr. (grifos da transcrição).

Trata-se, pois, de uma sanção à ausência de manifestação da vontade do titular do direito, a qual não deve juridicamente ser aplicada quando pode ser a própria parte, beneficiada por essa sanção, que impeça a prática do ato de declaração de vontade (grifos da transcrição).

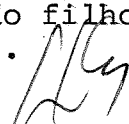
Assim, se os prazos de decadência são ininterruptos, no sentido teórico jurídico da palavra, no entanto, não são fatais, no sentido de improrrogáveis, de não poderem ser suspensos, dado que em certos casos, essa suspensão se impõe, fazendo em consequência, com que seja ultrapassado o termo final, que decorreria naturalmente da ocorrência do fato gerador do direito potestativo.

Em conclusão, quando se diz que o prazo de decadência é fatal, o significado dessa asserção é estabelecer uma contrapartida à possibilidade de interrupção do prazo de prescrição ad libitum do titular do direito.

O sentido da fatalidade do prazo de decadência é não admitir que se eternize um direito potestativo, por vontade unilateral de seu titular, como pode acontecer com os direitos sujeitos a prescrição, mas não o de impedir a sua suspensão pelo advento de situações de caráter objetivo e não decorrentes da simples manifestação de vontade do titular do direito.

Antes de prosseguir, no entanto, convém esclarecer um ponto que pode vir a ser considerado como infirmado a nossa tese.

É que o art. 168 do Código Civil prevê estados jurídicos que impedem ou suspendem o curso do prazo de prescrição e que, no entanto, não impedem nem suspendem o curso do prazo de decadência, como, por exemplo: a ação do marido contra a mulher para anular o matrimônio (art. 178, § 1º); a ação para contestar a legitimidade do filho (art. 178, § 3º); a ação do pai, tutor ou curador para anular o casamento do filho, tutelado ou curatelado (art. 178, § 4º, II).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/01-0.434

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Por que razão certos estados jurídicos impedem o curso do prazo de prescrição, o mesmo não acontecendo com os de decadência?

A nosso ver, os motivos para tratamento diferente se apoiam em valores inerentes ao próprio direito.

Um desses valores é o da estabilidade social; outro, o da certeza jurídica, o qual, indiretamente, também é um valor de estabilidade.

A prevalência de um ou outro desses valores, em cada caso, pode levar a soluções diferentes.

Na prescrição, que se aplica a direitos já constituídos, onde, portanto, a certeza jurídica já existe, por esse lado, suspende-se o curso do prazo em favor da estabilidade da família (art. 168, I a III).

Na decadência, no entanto, a suspensão do prazo, nos casos do art. 168, I a III, levaria a uma instabilidade de família, que duraria indefinidamente, só passando o prazo a correr justamente quando os laços de família já estivessem extintos.

Estabelecer-se-ia, portanto, um estado de incerteza e de instabilidade, contrários à ordem social, finalidade precípua do direito.

Os prazos de decadência, previstos nos §§ 1º, 3º e 4º, II, do art. 178, têm por finalidade, pois, preservar um estado jurídico, bem ou mal, já constituído, embora permitindo ao interessado desconstituí-los, em pequenos lapsos de tempo, justamente para acabar, com rapidez, com a incerteza sobre a validade das relações familiares."

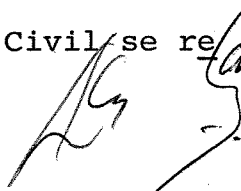
Corroborando o declarado pelo autor, cujos ensinamentos transcrevemos, ao fazer referência à doutrina, consigna que

"O Código Civil Português, por exemplo, nos seus arts. 328 e segs. regula a decadência, sob a denominação de caducidade.

Nessa regulação, admite a suspensão e interrupção de tal prazo, e o início da contagem deste."

Diz CÂMARA LEAL que o Código Civil não estabelece qualquer distinção entre os dois institutos — decadência e prescrição — conforme o reconhece o próprio autor do projeto "e que indica diversos prazos de decadência, erradamente denominados de prescrição, pelo art. 178 do Código".

Portanto, conclui-se que quando o Código Civil se re



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

ferir a prescrição, poderá estar referindo-se à decadência, como por exemplo quando no art. 170, I, diz que "não corre, igualmente a prescrição: pendente da condição suspensiva".

Aliás, se a condição é, segundo FILIPPIS (citado por Câmara Leal) um acontecimento futuro, cuja realização é possível, mas incerta e independente da atividade das partes e, se o direito sujeito a uma condição suspensiva não tem existência atual, tratar-se-á de decadência e não de prescrição.

Comentando o citado inciso I do artigo 170 do Código Civil que estabelece que "não corre, igualmente, a prescrição: pendendo condição suspensiva", declara CÂMARA LEAL, na obra citada, ser equivalente

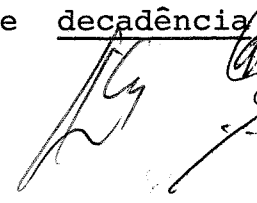
"à condição suspensiva todo fato superveniente que suspende a eficácia do ato de que se origina o direito.

Por isso a jurisprudência francesa tem admitido, como causa suspensiva da prescrição, a ação que tem por fim anular o ato que deu nascimento ao direito, não correndo contra este a prescrição da ação que o protege, enquanto pendente a ação anulatória do ato.

Assim, tem sido decidido que a prescrição da ação, cujo direito repousa sobre um título contra cuja validade foi intentada ação anulatória ou rescisória, fica suspensa enquanto durar essa demanda.

Efetivamente, tornado incerto, pela ação de nulidade ou de rescisão, o ato gerador do direito, essa incerteza se comunica ao próprio direito, que perde, temporariamente, sua exigibilidade, tornando-se inexercitável a ação que o assegura. Essa inexercitabilidade superveniente da ação impossibilita a prescrição, embora iniciada, porque não se pode atribuir negligência ao titular quando a sua inércia é motivada por uma causa que impossibilita o exercício da ação. Tem aqui inteira aplicação a máxima contra non valentem agere non currit praescriptio, se bem que sua aplicabilidade não tenha hoje a latitude que se lhe dava antanho, mas que não se poderá, também, recusar de um modo absoluto."

Na verdade, até hoje, a doutrina sequer logrou encontrar um critério sólido para distinguir os prazos de decadência



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

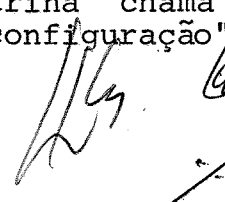
dos prazos de prescrição, tendo se limitado a distinguir os dois institutos pelos seus efeitos (afirmando-se que a decadência extingue o próprio direito e a prescrição o direito de ação) e não por suas causas (natureza dos direitos que são atingidos pela decadência); daí a utilidade da científica obra do Professor CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, já mencionada, em que o publicista, sistematicamente, traz a lume a natureza ontológica dos direitos aos quais se aplicaria a decadência, ou a prescrição. Ela somente é unânime ao afirmar que a decadência não pode aplicar-se a direitos já constituídos, mas a um direito em via de formação, segundo CUNHA GONÇALVES; "Decadência", in Direito, v. I, página 43, citado por Carlos Maximiliano, esclarecendo CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, na obra citada, que SAN TIAGO DANTAS (in "Programa de Direito Civil, Rio, 1977, Parte Geral, pág. 400) acrescenta tratar-se de direito a constituir facultativo; e que HÉLIO SODRÉ distingue os direitos sujeitos à decadência dos direitos submetidos à prescrição, dizendo que: "na prescrição, em face do decurso do tempo, perece a ação para a defesa de um direito já constituído, ao passo que, na decadência, o que perece é a ação para a defesa de um direito ainda não constituído."

Ora, diz CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, "esse direito facultativo, que ainda não é direito constituído, só pode ser um direito preliminar, isto é, um direito a constituir, modificar ou extinguir direito", e acrescenta:

"Esse direito preliminar já pressupõe, como sua componente ontológica, um vínculo de sujeição de terceiro, não a uma obrigação já constituída, mas à possibilidade de vir a ser atingido, em sua situação jurídica independentemente de sua cooperação (direito unilateral de Von Tuhr), em virtude do exercício do direito facultativo (San Tiago Dantas) pelo titular do direito preliminar.

.....

Ora, essa possibilidade de criação de nova situação jurídica, pela manifestação unilateral de vontade, expressa ou presumida, do titular de um direito de constituir direito, é o que a doutrina chama de direito potestativo ou de direito de configuração"



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

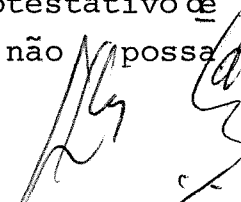
PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

E prossegue o autor, consignado que ORLANDO GOMES, ao caracterizar os direitos potestativos esclarece que: "A todo direito corresponde, em tese, uma obrigação. Há direitos nos quais, entretanto, a faculdade de agir do titular não se correlaciona a uma prestação de outrem. São denominados direitos potestativos". E, na página seguinte, acrescenta: "Não se confundem com as simples faculdades de lei, por que o exercício desta não acarreta, como nos direitos potestativos, qualquer sujeição de outra pessoa...".

Escreve CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que ORLANDO GOMES "alicerçado na divisão dos direitos em duas classes: direitos a uma prestação e direitos potestativos, observou que aqueles já se acham incorporados ao patrimônio do seu titular, estes são meros direitos de configuração de outros direitos; habilitam seu titular, sem a cooperação do futuro obrigado, a criar direito, extinguindo, alterando ou inovando a situação jurídica anterior." e que "Por esse motivo, conclui AGNELO AMORIM FILHO, in "Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência", R.F., vol. 193/30, os direitos a uma prestação, cujo direito de ação lhes é inerente, só são alcançados pela prescrição, a qual só atinge este último direito e não o próprio direito em sua essência; no caso da decadência, a inércia do titular do direito potestativo atinge o próprio direito, dado que impossibilitado fica seu titular de, daí em diante, usá-lo para criar direito, de manifestar a sua vontade nesse sentido; morre em consequência o próprio direito pela impossibilidade jurídica de exercê-lo após o decurso do prazo."

Concluindo, diz CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que "o direito potestativo é aquele que pode ser exercido sem a colaboração de outra pessoa (o que exclui as meras faculdades jurídicas); o seu exercício resulta em criação, extinção ou modificação da situação jurídica existente (o que exclui os direitos já constituídos); enquanto não exercido o direito, a outra parte, cuja situação jurídica será afetada, se encontra em estado de sujeição (o que exclui os meros direitos facultativos); do exercício do direito potestativo ~~de~~ ve resultar uma relação jurídica de caráter permanente que não possa



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

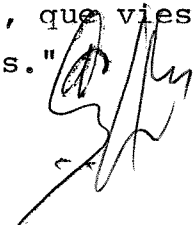
ser revista discricionariamente pelo titular do direito (o que exclui a possibilidade de mudanças jurídicas por iniciativa de uma só das partes).

Podemos, pois, apoiados no exame analítico que acabamos de fazer, concluir que os poderes têm caráter genérico, ao passo que os direitos potestativos têm caráter específico, investindo em seus titulares a possibilidade jurídica de criar ou extinguir direito, ou simplesmente de modificar, em parte substancial, direito já constituído.

Em consequência, os direitos potestativos podem se extinguir pois não são já constituídos, dependendo da manifestação de vontade de seu titular; decorrido o prazo para essa manifestação, o direito, objeto do direito potestativo, não mais pode ser criado, extinto ou modificado.

Essa impossibilidade é que constitui a extinção do direito potestativo, pois o seu exercício estava vinculado a um prazo. Por isso, pode-se considerar que o direito potestativo perdeu irremediavelmente a sua eficácia, o que significa dizer que foi fulminado pela decadência".

Distinguindo os prazos extintivos dos direitos constituídos, esclarece ainda o publicista que, sendo certo que a decadência só atinge os direitos que só se poderiam concretizar pelo exercício do direito de ação; não exercido o direito, pelo único meio que seria cabível, operar-se-ia a decadência, ao passo que a prescrição, atingindo apenas o direito de ação, é evidente que, subjacente ao direito de ação, exista um direito já constituído, portanto "se os prazos prescricionais extinguem o direito de ação de direitos já constituídos, não seria curial admitir que houvesse outros prazos, os de decadência, que viessem a extinguir também os próprios direitos constituídos."



Acórdão nº CSRF/01-0.434

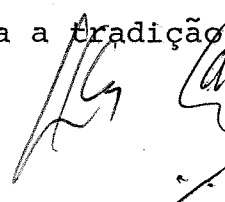
Aplicando a sua teoria que vincula o instituto da decadência à teoria do direito potestativo, isto é, aos direitos por constituir (CUNHA GONÇALVES), facultativos (SANTO AGOSTINHO DANTAS), conclui CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES que a atividade administrativa de lançamento não é um direito potestativo. Os seus prazos são de prescrição e não de decadência.

Para chegar a essa conclusão, escreve CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, em síntese, que, embora, o Código Tributário Nacional tenha se referido ao instituto da decadência no art. 156, inciso V, quando declara que a decadência é uma das formas de extinção do crédito tributário e na primeira parte do art. 142 e art. 173, se refira a constituição do crédito tributário, o lançamento se limita a declarar a existência e o conteúdo do direito subjetivo do crédito e que os limites ao poder de reexame ou reapreciação da situação tributária, que é objeto do procedimento de lançamento, revestem a natureza de preclusões processuais, como declara o jurista ALBERTO XAVIER, na obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", Ed. Res. Tributária, S.P. 1977. Não decorrem, portanto, de um direito a criar novo, mas têm como finalidade preservar uma situação jurídica de caráter processual, como bem salienta o ilustre ALBERTO XAVIER.

Para assim deduzir, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, pondera "que o legislador não pode, pelo emprego inadequado da terminologia jurídica, alterar a natureza dos institutos de direito, a que, normalmente, tal terminologia não se aplica.

Os princípios dogmáticos, que informam a estrutura de tais institutos, devem ter sido recebidos na sistemática da lei, sem o que não cabe usar terminologia só com eles compatível; do contrário, estabelecer-se-ia um descompasso entre a terminologia e a realidade jurídica, tal como esta se apresenta em decorrência de uma concepção dogmática do sistema jurídico como um todo coerente.

É evidente que não pode desprezar-se toda a tradição



na formação de um instituto jurídico nem a doutrina sobre ele elaborada só para atender à letra da lei.

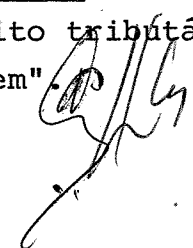
É claro, pois, que se a formulação de uma lei está em contradição com a natureza intrínseca do instituto jurídico que, nominalmente, passa a utilizar, deve desprezar-se a denominação inadequada e passar a interpretar-se a lei de acordo com os princípios que regem o instituto realmente aplicável ao caso.

Aliás, em matéria de prescrição e decadência, temos um exemplo significativo no nosso Código Civil que inclui entre os prazos de prescrição os de decadência, deficiência apontada pela unanimidade da doutrina brasileira, aplicando-se, no entanto, aos prazos de decadência os princípios que regem esse instituto jurídico e não os da prescrição. Assim, a inadequação da nomenclatura não anula o texto legal que deve ser aplicado, embora essa aplicação se faça levando-se em conta sua natureza real e não aquela que nominalmente lhe foi atribuída pelo legislador.

Esse princípio, aliás, está incorporado ao C.T.N., quando faz prevalecer a natureza real do tributo contra uma denominação inadequada que lhe tenha sido atribuída.

É necessário, pois, examinar os dispositivos do C.T.N. à luz dos princípios que regem a prescrição, instituto aplicável aos direitos a uma prestação, a fim de podermos dar-lhes um sentido dogmático adequado."

Embora o Código distinga entre obrigação tributária e crédito tributário, a obrigação tributária principal, que é a que tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, é uma obrigação "ex lege" que, nos termos do art. 113, § 1º do CTN, "surge com a ocorrência do fato gerador", e dele decorre, e, ainda nos termos do artigo 139 do mesmo diploma, o "crédito tributário", tem "a mesma natureza da obrigação que lhe deu origem".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

Por outro lado, o principal fundamento para considerar o lançamento um ato constitutivo, que seria o declarado na primeira parte do art. 142 do C.T.N., deixa de subsistir quando se interpreta o consignado na sua parte final combinado com o estabelecido no seu parágrafo único e art. 144 do mesmo diploma.

Com efeito, apesar de o referido comando (art.142), iniciar dizendo que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento", passa a definir este como sendo

"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Complementando o seu parágrafo único que

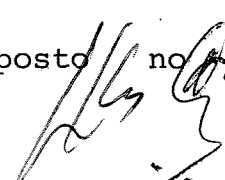
"A atividade Administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

É, ainda, negando totalmente o poder constitutivo a atividade administrativa de lançamento, esclarece o art. 144 do mesmo diploma complementar que

"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."

Em face desses dispositivos, declara CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, que o lançamento "não concretiza, por seu intermédio, o exercício de um direito potestativo; ao contrário: simplesmente se fixa o valor do crédito tributário, com base nos elementos existentes à data da ocorrência do fato gerador (v. art.144 do Código), inclusive, é claro, pela interpretação da lei em face desses elementos.

Esse entendimento é corroborado pelo disposto no



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

art. 139, acima transcrito, no qual se estatui que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária.

Assim sendo, se tanto a obrigação como o crédito tributário têm a mesma natureza, é evidente que "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 (v. art. 1533 do Código Civil).

Em consequência, não pode falar-se em constituição, pelo lançamento, daquilo que desde a ocorrência do fato gerador já se constituía.

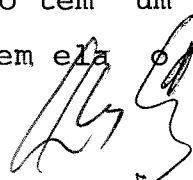
A comissão elaboradora do anteprojeto do Código Tributário Nacional, ao reconhecer que "o lançamento é ato meramente claratório da obrigação", reafirma a conclusão acima.

Nem poderia ser de outro modo, dado que o lançamento não é ato discricionário, mas ato vinculado (art. 142, parág. único do C.T.N.), e a obrigação tributária, que informa o ato do lançamento, "surge com a ocorrência do fato gerador" (art. 113, § 1º, do C.T.N.), e não, pois, pela vontade da administração.

Ainda que a autoridade tributária pudesse escolher lançar ou não o tributo, nem assim se configuraria um direito potestativo do Fisco, através de seus representantes, pois, para tanto, necessário seria que fosse corporificada no lançamento uma manifestação de vontade com o poder de mudar substancialmente, e não só formalmente, a situação jurídica anterior.

Não é isso, no entanto, o que acontece, pois o crédito "constituído" pelo lançamento tem o mesmo conteúdo substancial da obrigação tributária, nascida com o fato gerador.

Além do mais, a autoridade fiscal nem mesmo tem um direito facultativo de lançar, ou deixar de lançar, pois tem ela o



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

dever de efetuar o lançamento para cobrar o tributo, como dispõe o C.T.N. ao qualificar a atividade administrativa do lançamento como obrigatória (art. 142, parág. único), obrigatoriedade essa que, por si só, eliminaria a possibilidade de considerá-lo um direito potestativo, em sua fonte, além de que, qualificando-o o mesmo artigo de fato vinculado (à lei), também pelo seu conteúdo não poderia ser potestativo, isto é, criador de novidade jurídica."

Acrescenta ainda o autor que MICHELI, com precisão, "salienta como fundamentais os princípios da vinculação à lei, da irrenunciabilidade e da indisponibilidade, o que deixa bem claro que o poder impositivo não é um direito potestativo" e que para AL LORIO "o juiz tributário não emite nunca decisões sobre conveniência ou oportunidade da imposição, dado que tais decisões são vedadas à própria repartição impositora; limita-se, ao contrário, a controlar a sua correspondência com a lei tributária".

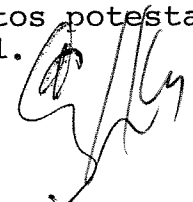
A instrumentalidade ou caráter processual da atividade de lançamento é ainda revelada nos dispositivos que prevêm a sua revisão (art. 145, inc. III, c/c o art. 149, do mesmo Código), visando adequar a exigência formalizada, ou crédito tributário, à obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato gerador que lhe deu origem.

Conclui o mestre, Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES ,
que

"Fica, pois, bem claro que o lançamento, não sendo a manifestação de um direito potestativo, mas um mero ato declaratório do direito a uma prestação nascido por ocasião da ocorrência do fato gerador, não pode ficar sujeito à decadência, pois não se pode decair de um direito já existente, como se viu acima.

Por esses motivos, tivemos ocasião de observar já uma vez:

"... no direito tributário não existem direitos potestativos, no que concerne ao crédito fiscal.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

Não nasce ele de uma declaração de veracidade, mas de conjunção da norma geral, contida na lei, com a ocorrência do fato gerador, previsto nessa norma."

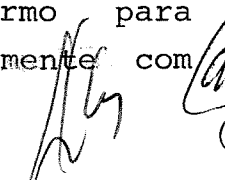
.....
"Assim sendo, não havendo direito potestativo a ser exercido, não há razão doutrinária para se considerar cabível, na hipótese, a aplicação de prazos de decadência".

Arremata o Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, que os prazos do art. 150, § 4º, e 173 são prazos preclusivos para lançar, de caráter processual e que nada impede que a lei crie prazos de prescrição não passíveis de interrupção ou limite o número de interrupções, pois

"Se a limitação do número de interrupções ou a impossibilidade de interrupção desnatura, de alguma forma, o instituto da prescrição, no entanto, não é suficiente para alterar a sua essência, que é aplicar-se aos casos de lesão de direitos já constituídos (substancialmente, ainda que não formalmente)."

Assim, nada impede que se preveja no CTN um prazo de prescrição para a fase anterior ao lançamento, subordinado a uma sistemática de prazo ininterruptível, e outra para o prazo de prescrição, posterior ao lançamento, passível de interrupção."

As lições do Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES — a quem antecipadamente consignamos nossas desculpas pelos eventuais desvios na síntese objetiva de sua notável obra de quase 300 (trezentas) páginas, a que procedemos para equacionar a solução do presente litígio — se harmonizam inteiramente com o direito positivo, dado que a obrigação tributária tem como fontes mediata e imediata, respectivamente, a lei (art. 114 do C.T.N.) e o fato gerador (art. 113, § 1º, do C.T.N.), em nada prejudicando a sua teoria que um vínculo jurídico, um crédito, nasça em determinado momento e, no entanto, a obrigação de pagar, a exigibilidade do crédito, seja diferida para um momento futuro, como nas obrigações modalizadas com termo para pagamento, ou subordinadas a certos atos do credor, igualmente com



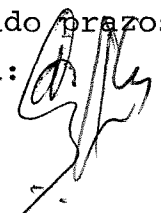
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

a doutrina e legislação espanholas para quem a ocorrência do fato gerador dá origem ou faz nascer a obrigação tributária, dando, assim, preponderância ao fato gerador e a só prever prazos de prescrição para a obrigação tributária; e, ainda, com a sistemática do Código Tributário Alemão, de 1977, que prevê prazos de prescrição para o lançamento (§ 169) e para o pagamento (§ 228), com suspensão para o primeiro (§ 171) e suspensão e interrupção para o segundo (§§ 230 e 231), conforme se lê na tradução para o português, na co-edição FORENSE e INSTITUTO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, RIO, 1978.

Por outro lado, S.M.J., é a única teoria capaz de explicar porque o Código Tributário Nacional, no art. 150, § 4º, e 156, inciso V, arrolou a decadência como forma de extinção do crédito tributário, ao invés de arrolá-la entre as formas de exclusão desse mesmo crédito. Quer dizer, se o crédito não fora formalizado, como extingui-lo? Todavia, se for considerada a sua existência com a ocorrência do fato gerador que é a fonte imediata da obrigação tributária, teremos um débito tributário, embora sem o atributo da exigibilidade; noutros termos: se o que se adia não é o nascimento da obrigação (pois esta surgiu com a ocorrência do fato gerador), mas a sua exigibilidade (obrigação de pagar), terá desaparecido também não só a aparente contradição dos diversos dispositivos do Código, inclusive a razão da crítica de alguns autores quanto ao fato de que o pseudo prazo decadencial teria início muito depois do surgimento da obrigação, como veremos posteriormente.

Superada, ainda, ficará a crítica que se arremessa contra o disposto no art. 154, onde se dispõe que a moratória pode abranger créditos não notificados ao sujeito passivo.

E mais, concluiremos assistir razão ao mestre ALIO MAR BALEEIRO (in Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio) quando escreve que já se referira "à diferença entre decadência (ou caducidade) e prescrição, conceitos afins, mas considerados distintamente, em seus efeitos, pelo direito positivo brasileiro, muito embora o Cód. Civil haja emparelhado prazos de decadência com os prazos de prescrição" e acrescenta:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

"No direito positivo de outros países, como a Argentina, não há essa distinção e alguns autores põem em dúvida a substância e utilidade dela" (grifos da transcrição).

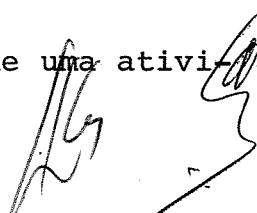
Aliás, somente aderindo à tese de que o direito da Fazenda surge com o fato gerador e não com o lançamento se poderá encontrar fundamento para exigir-se que o contribuinte recolha o tributo independentemente de qualquer atividade prévia de lançamento, visto que a chamada "autonotificação" em que o contribuinte não só declara "a si mesmo" que se considera notificado, como ainda fica com o documento da "autonotificação", sem que o Poder Público, sequer fique com uma cópia desse papel, como ocorre presentemente no Imposto sobre a Renda (pessoa física e jurídica), além de contrariar o artigo 142 do C.T.N., onde se dispõe que o lançamento e correspondente notificação (dado que, sem a segunda, não tem eficácia a primeira) é ato de autoridade administrativa, não passa de um ato da mais pura ficção.

Do mesmo modo, como querer atualizar um débito de três ou quatro anos atrás se o contribuinte somente agora foi lançado e ainda exigir-se multa e juros de mora pelo não cumprimento espontâneo da obrigação! É porque a obrigação tributária (débito) surge efetivamente com a ocorrência do fato gerador, ficando por conta da técnica e política fiscal a alternativa de estabelecer que o atributo da exigibilidade ou obrigação de pagar se condicione à prévia atividade administrativa de lançamento ou não.

Portanto, como já escreveu o ilustre Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, em voto que proferiu nesta Câmara, realizada a hipótese legal, o que era hipótese abstrata, tornou-se fato concreto, incidindo a norma legal.

Ocorrido esse fato concreto (fato gerador) temos a obrigação tributária, representativa de um direito subjetivo para o sujeito ativo e um dever jurídico para o sujeito passivo.

Se a lei estabelecer a obrigatoriedade de uma atividade



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

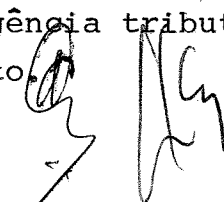
dade prévia (lançamento) ao recolhimento a ser feito por parte do sujeito passivo: somente após realizado aquele, acompanhado da respectiva notificação, é que o sujeito ativo, além de um direito subjetivo, passará a ter pretensão, o que equivale a poder exigir seu crédito, e o sujeito passivo acresce, ao dever jurídico, a necessidade de satisfazer o débito. Caso a lei imponha o recolhimento sem o prévio lançamento, o atributo da exigibilidade será dado pelo termo (vencimento) estabelecido em lei.

Se por analogia com o exemplo descrito por CÂMARA LEAL, ao tornar-se incerta a existência da própria obrigação tributária, pela existência da ação judicial, fatalmente desaparecerá, também, a possibilidade de torná-la exigível pelo lançamento. Essa inexercitabilidade superveniente de formular a pretensão, através do procedimento administrativo de lançamento, terá de suspender o curso do prazo, embora já iniciado, porque não se pode atribuir negligência ao titular, quando a sua inércia é motivada por uma causa que impossibilita o exercício da ação.

Se suspenso o próprio direito tornado duvidoso em razão da ação judicial, suspensa estará a possibilidade de formalizar a exigência, através do lançamento, aliás é o que enfaticamente declara CÂMARA LEAL, quando escreve que

"Não é toda causa de impossibilidade de agir que impede a prescrição, como faz presumir essa máxima, mas somente aquelas causas que se fundam em um motivo de ordem jurídica, porque o direito não pode contrapor-se ao direito, dando e tirando ao mesmo tempo."

Ressalte-se que a afirmativa da inexistência de causas impeditivas e suspensivas, na formalização da exigência do crédito tributário, corre, exclusivamente, por conta de uma parte da doutrina e da jurisprudência civilista que os comentadores do Código Tributário "transplantaram" sem primeiro se preocuparem em examinar a verdadeira natureza, quer dos prazos para a formalização da exigência tributária, quer do procedimento administrativo de lançamento.



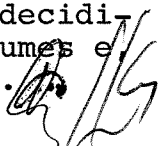
No Código Tributário Nacional nada se consigna, e ele chega até a contrariar tal doutrina, não só ao estabelecer o prazo a quo, muito após o surgimento do direito (art. 173, inc-I), como ao estabelecer verdadeiros casos de suspensão e interrupção desses prazos (art. 173, inc. II).

Desatentos à natureza desse direito e ainda vinculados ao fato de que a decadência, segundo a doutrina civilista, começa a correr "desde o momento em que o direito nasce", os comentaristas do Código acusam os elaboradores do texto da Lei Nacional Tributária de haverem incidido em grave "falha técnica eventual ao terem estipulado o prazo decadencial, no inciso I do art. 173, a contar do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando se sabe que a caducidade deve ter seu prazo contado a partir da data em que nasce o direito", como escreveu FÁBIO FANUCCHI, na obra citada.

Acrescentando, ainda, este autor que "os efeitos do inciso II do art. 173, são os de suspender e de interromper a decadência, que já se iniciara, pela forma normal (antes que houvesse um "lançamento" errado), de uma das datas antes mencionadas. Veja-se que o "lançamento", com erro formal, produz o efeito de suspender a contagem do prazo e que a decisão anulatória dele, produz o efeito de afastar a causa de suspensão e, concomitantemente, o de determinar a recontagem do prazo, como se nada dele tivesse ainda corrido, desde que da decisão, por ordem da lei, conta-se cinco anos, que é o prazo geral de decadência" (grifamos).

Também é certo que, em razão de sujeitarem-se a permanente mutabilidade, nem a doutrina, nem a jurisprudência são fontes autorizadas de interpretação, ou de integração da legislação tributária, quer dizer: elas não são invocáveis na ausência de texto legal, dado que a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, nos artigos 4º e 5º, estabelece que:

"Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito." (art. 4º).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

e que

"Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum." (art. 5º).

dispondo, por sua vez, o Código Tributário Nacional, no art. 108 ,
que

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

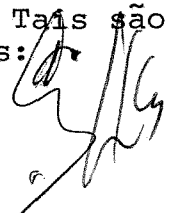
- I - a analogia;
- II - os princípios gerais do direito tributário;
- III - os princípios gerais do direito público;
- IV - a equidade."

Vale ainda salientar que, ao comentar o disposto no artigo 169 do Código Civil Brasileiro, o jurista CÂMARA LEAL, obra citada, escreveu, literalmente:

"No art. 169 do Código há uma norma geral implícita que o legislador não exprimiu objetivamente, mas que presidiu à sua elaboração, e, por isso, nele se acha virtualmente contida. E por motivo legal, impedidos de exercer a ação. Outro não é, de fato, o fundamento jurídico dos casos ali mencionados. A incapacidade absoluta do agente, a ausência fora do país por motivo de ordem pública, o afastamento da gestão de seus interesses, por motivo de serviço prestado à pátria, em caso de guerra, são motivos legais que impedem o exercício da ação, e, por isso, o legislador, atendendo à legalidade desses motivos, criou a isenção prescricional a favor dos impedidos.

Pode-se, pois, por interpretação extensiva, ampliar a enumeração feita pela lei, para nela incluir casos que se enquadram perfeitamente no preceito geral que presidiu ao pensamento do legislador.

Tais são os indicados e aceitos pelos comentadores:



- a) o obstáculo judicial;
- b) o obstáculo legal.

Se a justiça sofre uma paralisação na sua atividade, por motivo de força maior, como no caso de calamidade pública, peste, guerra, ou se seus órgãos faltam ao cumprimento de seus deveres criando embaraços à iniciativa das partes, e o titular do direito fica impossibilitado de ajuizar a sua ação ou promover a interrupção da prescrição em tempo hábil, claro está que se lhe deve conceder a suspensão da prescrição, por obstáculo judicial.

Há um motivo legal que determina a impossibilidade de agir do titular, e a lei deve ampará-lo, portanto, isentando-o do curso prescricional durante o impedimento judicial. (grifos da transcrição).

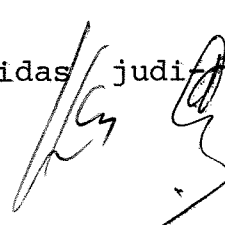
Da mesma maneira, quando o obstáculo parte da própria lei, a ela incumbe reparar os seus efeitos, dando ao impedido a suspensão da prescrição. (grifos da transcrição).

Ora, se como vimos, o Código Civil não distingue entre a prescrição e a decadência, as normas por ele estabelecidas, salvo disposição em contrário ou evidente incompatibilidade com as regras que regem a formalização da exigência fiscal, através do lançamento, devem ser acolhidas pelo Direito Tributário, notadamente porque velho princípio ensina que: onde a mesma razão, deve haver a mesma disposição: ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio.

Aliás, quanto à suspensão do prazo de lançamento, é isso que se lê no art. 23 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, onde se dispõe que:

"Não correrão os prazos estabelecidos em lei para o lançamento ou a cobrança do imposto de renda, a revisão da declaração e o exame da escrituração do contribuinte ou da fonte pagadora do rendimento, até decisão final na esfera judiciária, nos casos em que a ação das repartições do Imposto de Renda for suspensa por medida judicial contra a Fazenda Nacional."

Portanto, se em razão das sucessivas medidas judiciais



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

ciais, como visto no Relatório, a União se viu impedida de formalizar a exigência, entendemos inteiramente aplicáveis ao caso não só o disposto no art. 23 da Lei nº 3.470/58, como também as considerações apresentadas por CÂMARA LEAL, pois, como ressaltou o ilustre Procurador da Fazenda junto à Colenda Câmara recorrida:

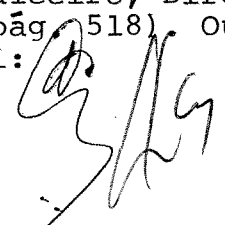
"13 - Antes da ocorrência do fato gerador, o sujeito ativo da obrigação tributária foi impedido de exercer o seu direito de exigir o pagamento do crédito de que era titular, em virtude da liminar em mandado de segurança obtida pelo sujeito passivo.

14 - Denegado esse primeiro mandado de segurança, a União tentou novamente exercer o seu direito, em 16.02.71, sendo mais uma vez obstada de agir por outra liminar em outro mandado de segurança, tornada definitiva pela sentença concessiva e confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos.

15 - Essa decisão do segundo mandado de segurança, de 24.11.71, reconheceu a incidência do imposto de renda sobre os juros remetidos após a vigência do DL-401/68, mas reconheceu também a recorrente o benefício da isenção do DL-716/69, verbis:

"Nestes termos, CONCEDO A SEGURANÇA, correntemente com decisões minhas anteriores, no mesmo sentido, com a ressalva da incidência do imposto quanto às operações posteriores à data da vigência do DL-401, o que tampouco se aplica à Impetrante em face da provisão favorável do DL-716/69"
(proc. 0768-57.933/71, em anexo).

16 - O reconhecimento judicial da isenção em favor da recorrente impossibilitou qualquer ação da União para exercício de seu direito. E isto porque a veneranda decisão entendeu não existir esse direito. Sabe-se que a isenção exclui do tributo determinadas situações pessoais ou reais, vedando a constituição do crédito tributário (Alomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 6a. ed., pág. 518). Ou, na feliz expressão de Fábio Fnucchi:



Acórdão nº CSRF/01-0.434

"Na isenção, portanto, há uma exclusão plena do crédito, que não tem meios de se constituir sequer como direito potencial da Fazenda contra o sujeito passivo" (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1971, vol. I, pág. 187).

Ou, ainda, segundo o magistério de Souto Maior Borges, inexistente a própria obrigação na ocorrência da isenção:

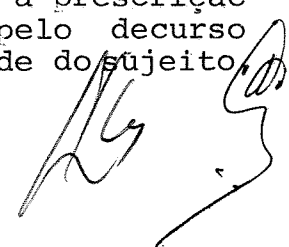
"Na relação jurídica tributária existe a respectiva obrigação do sujeito passivo; na relação jurídica de isenção, ao contrário, não existe obrigação tributária principal.

Pode-se, então, concluir que a isenção configura hipótese de desobrigação tributária" (Isenções Tributárias, 1a. ed., págs. 164/165).

17 - Se a decisão judicial, de cumprimento obrigatório pela União, excluía o próprio direito de que se considerava titular a Fazenda Nacional, não havia, ipso facto, o que ser exercido. Isto é: não era viável o lançamento, pela inexistência do crédito tributário a ser constituído; ou mesmo da obrigação principal de que decorreria.

18 - Assim, a alegação de decadência é impertinente ao caso. Sem necessidade de maiores indagações, entende-se que a decadência faz perecer o direito quando não exercido pelo titular em prazo determinado. A inércia do sujeito ativo, aliada ao decurso do tempo, torna inoperante um direito que nasceu com termo fixado para seu exercício. Mas, é necessário que o titular possa exercer o seu direito, porque o prazo fatal inicia-se a partir do momento em que, havendo condições hábeis para o exercício, o sujeito ativo se omite. Caio Mário da Silva Pereira, ao examinar a contagem dos prazos de prescrição e decadência, ministra ensinamento irrefutável:

"A contagem dos prazos prescricionais, no tocante ao decurso do tempo propriamente dito, sujeita-se às regras comuns já enunciadas. O que é preciso é estabelecer o seu momento inicial, podendo-se dizer, como regra genérica, que se a prescrição fulmina a relação jurídica pelo decurso do tempo aliado à inatividade do sujeito



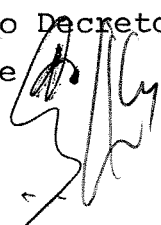
tem começo no momento em que, podendo ele exercê-lo, deixa de o fazer. O assunto é delicado, e a regra há de aplicar-se tanto para a contagem dos prazos de prescrição propriamente dita, como ainda de decadência. Não se pode a rigor dizer o que principia um prazo de prescrição no momento em que o sujeito 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 pode, pela ação, exercer o direito contra quem assuma situação contrária, já que actio mondum nata non praescribitur" (grifos originais - Instituições de Direito Civil, vol. I, 1a. ed., págs.487/488).

19 - De todo o exposto, observa-se que a União foi diligente em exercer o seu direito à constituição do crédito tributário, desde antes de ocorrido o fato gerador. Não houve inércia ou desleixo de sua parte.

20 - Negada a existência do crédito que se pretendia constituir, ou da própria obrigação subjacente, só a partir da respeitável decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal, publicado no DJ de 22.09.78, é que passou a ter vida o direito da Fazenda Nacional."

Ao obter a medida liminar determinando "imediata sustação da cobrança daquele imposto", nada mais podia fazer a autoridade tributária, eis que:

a) não estando o tributo ainda lançado (em razão de sucessivas recusas da fiscalizada para apresentar os dados das remessas), o comando do art. 62 do Processo Administrativo-Fiscal, baixado com o Decreto nº 70.235, de 06.03.72, por delegação outorgada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 822, de 05.09.69, expressamente lhe determinava que



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080/019.035/80

Acórdão nº CSRF/01-0.434

"Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não se rã instaurado procedimento fiscal contra o sujeito favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão." (grifos da transcrição).

b) Como, nos termos do art. 9º do aludido diploma processual, a cobrança é formalizada no mesmo instrumento de lançamento (Auto de Infração), se autuada a empresa, de duas uma: ou se negava eficácia à medida judicial e ao texto do art. 62, supratranscrito; ou a medida judicial ficava sem objeto.

Neste sentido ensina o ilustre publicista A.A. CON-
TREIRAS DE CARVALHO, em comentário ao art. 62, transcrito, literalmen-
te:

"Razões Que Impedem a Instauração do Pro-
cedimento Fiscal. - A autoridade tributária é defe-
so instaurar procedimento fiscal, na vigência de me-
dida judicial que determinar a suspensão da cobran-
ça de tributo, contra o sujeito passivo favorecido
pela decisão e relativamente à matéria que versar
sobre a ordem da suspensão. A regra está consignada
em disposição final do decreto que estamos comentan-
do, mas a ela fazemos referência pela pertinência
com o assunto de que estamos tratando. Como se de-
duz do texto da norma, o que se suspende é a cobran-
ça, não o procedimento, que ainda não se instaurou."

Não se pode aceitar a alegação de que a medida so-
mente suspendia a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do
art. 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, dado que tal fa-
to somente tem lugar quando o lançamento se efetivou isto é, quando já
se constituiu objeto de processo fiscal, como expressamente ressalva
o parágrafo único do art. 62 do referido diploma processual, verbis:

"Se a medida referir-se a matéria objeto de proces-
so fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto
quanto aos atos executórios."

Impõe-se, portanto, concordar com o que escreveu o
ilustre Procurador da Fazenda junto a esta Câmara, Dr. LUIZ FERNAN-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

DO OLIVEIRA DE MORAES, quando escreve:

"26. Forçoso é, portanto, reconhecer: qualquer ato de servidor da Secretaria da Receita Federal, tendente ao lançamento, importaria em desrespeito a ordem judicial e mandamentos legais, com as consequências de caráter disciplinar daí decorrentes.

27. A suspensão irremediável da cobrança de tributos acarreta imperiosamente a suspensão dos prazos extintivo do crédito tributário, por ausente um dos requisitos que autorizariam seu curso normal, a inércia da autoridade lançadora.

28. Fica suspensa a prescrição, à vista de uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, postas no art. 151 do CTN, esse o entendimento da doutrina dominante.

29. Porém, no tocante à decadência, apegam-se os tributaristas a princípio ancião estratificada na doutrina do Direito Civil, de que os prazos desta não se suspendem ou interrompem.

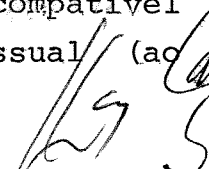
30. Tal princípio não encontra guarida nos diplomas antes citados e mesmo no próprio CTN.

31. Com efeito, ao enumerar, em seu art. 151, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito, menciona o Código, em primeiro lugar, a moratória para, adiante, ao disciplinar este instituto, prescrever:

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

32. Ora, ao permitir que a moratória se aplique a créditos, cujo lançamento tenha sido apenas iniciado, como o dos autos, está o Código corolariamente admitindo a suspensão, enquanto durar o favor, do prazo extintivo, no caso, prazo de decadência."

Coerente, não só com as colocações que apresentamos, como também com as diretrizes estabelecidas no Processo Administrativo-Fiscal, temos o disposto no citado art. 23 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, em pleno vigor, em razão de ser inteiramente compatível com as normas do Código, além de tratar-se de norma processual (ao



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

contrário do Código Tributário Nacional cujo objeto é estabelecer normas gerais de Direito Tributário) onde, vale repetir, se dispõe que:

"Não correrão os prazos estabelecidos em lei para o lançamento ou a cobrança do imposto de renda, a revisão da declaração e o exame da escrituração do contribuinte ou da fonte pagadora do rendimento, até decisão final na esfera judiciária, nos casos em que a ação das repartições do Imposto de Renda for suspensa por medida judicial contra a Fazenda Nacional."

Prova indireta de que as normas processuais não são incompatíveis com os comandos do Código Tributário Nacional, está no fato de que o Decreto-lei nº 1.793, de 23.06.80, e o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830, de 22.09.80, estabelecem novos casos de suspensão da prescrição de que não cogitou o art. 174 do Código Tributário Nacional.

De qualquer sorte, admitindo-se que os prazos de decadência sejam passíveis de suspensão ou que, como também concluiu CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, na obra citada, "os chamados prazos de decadência do direito de constituir o crédito tributário são, na realidade, prazos de prescrição": faz-se certo que a Fazenda Nacional constituiu seu crédito a tempo, como bem demonstrou o Procurador recorrente:

"... se se entender que a decisão judicial de 15.06.71 (...) suspensiva do prazo de decadência iniciado em 1º.01.70 (...), também nesta circunstância as somas dos dois prazos não atingiria cinco (5) anos. De fato, de 1º.01.70 a 15.06.71, como já se mostrou, seriam um (1) ano, cinco (5) meses e quinze (15) dias; o período de 22.09.78 a 20.11.80 compreende dois (2) anos, sete (7) meses e vinte e oito (28) dias; o total dos dois períodos é de três (3) anos, sete (7) meses e treze (13) dias."

Note-se que, se acolhida a tese da defesa, encampada pela maioria do Colegiado recorrido, de que a Fazenda Nacional poderia ter efetuado o lançamento no período de um ano e meio, tempo que medeou entre a medida preparatória e a impetração do manda-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80

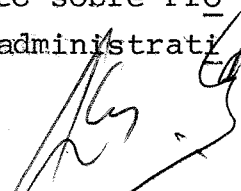
Acórdão nº CSRF/01-0.434

do de segurança, no caso dos autos o prazo decadencial se reduziria de 5 anos para o período citado, mas, em outras hipóteses, o prazo sequer terá condições de iniciar!

Com efeito, sendo certo que, v.g., nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150 do Código Tributário Nacional) o prazo para efetivar o lançamento tem como termo a quo o fato gerador do tributo e que o Fisco não poderá nada exigir do sujeito passivo antes de vencido o prazo de recolhimento do tributo, o qual, na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, pode se estender até 4 (quatro) meses, de acordo com a natureza e classificação do produto: se a medida judicial for proposta dentro desse prazo e não tiver seu desfecho antes de decorridos cinco anos, se, sem as devidas cautelas, for afirmado que o prazo para a formalização da exigência fiscal é de natureza decadencial e ainda se concluir com a doutrina civilista mais estratificada pela impossibilidade de suspensão de tal prazo: tal interpretação levaria a conclusões verdadeiramente absurdas, somente superáveis ou pela inaplicabilidade de tal doutrina frente à sistemática do Direito Tributário ou, então, teríamos de concluir que os prazos para a formalização da exigência fiscal (lançamento) seriam prescricionais e não decadenciais, como vimos quando apresentamos as conclusões do jurista CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, sob pena de desastrosas consequências na aplicação do Direito Tributário, justamente aquele que, em razão de sua natureza eminentemente pública, o interesse por ele tutelado é o da coletividade.

Idêntico exemplo poderíamos apresentar com o Imposto sobre a Renda, visto que o termo inicial do prazo para o lançamento somente ocorre, como regra geral, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser exigido (C.T.N., artigo 173, inciso I), portanto, um ano após a ocorrência do fato gerador.

Saliente-se que o impedimento para efetuar o lançamento decorre não só de tradicional legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que sempre impediu a autoridade administrativa



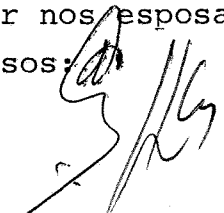
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/ 01-0.434

va de proceder a qualquer exigência fiscal no caso de consulta formulada pelo sujeito passivo ou de medida judicial que sustar a exigência do débito fiscal, si et in quantum, como também de textual disposição processual administrativo-fiscal vigente, vez que no artigo 62 (já transcrito) do Decreto nº 70.235/72 (baixado por delegação do Decreto-lei nº 822/69) se determina que durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo (como ocorreu nos autos) não será instaurado procedimento fiscal e, no art. 48 do mesmo diploma, se veda a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência.

Ressalte-se, ainda que os atuais dispositivos procedimentais tributário-administrativos nada inovaram, apenas se limitaram a reiterar e consolidar esparsas disposições encontradas na legislação dos diversos tributos, antes da unificação do procedimento fiscal, na área federal.

No caso dos autos, como vimos no Relatório, primeiro tivemos a cláusula impeditiva, vez que, mesmo antes da ocorrência do fato gerador, à Administração foi determinado, por medida liminar, que liberasse a remessa para o exterior sem o prévio recolhimento do tributo de fonte, impedindo-a de exercer o seu direito de exigir o pagamento do tributo. Depois, tivemos a cláusula suspensiva, dado que, cancelada a primeira liminar, quando o Fisco se voltou contra a empresa para tentar novamente formalizar a exigência, o sujeito passivo entrou de novo na Justiça, sendo-lhe concedida "a liminar para sustar a exigência do débito fiscal, si et in quantum", operando-se, assim, a suspensão do prazo para a formalização da exigência fiscal, como previsto no art. 23, da Lei nº 3.470/58 (já transcrito) e no artigo 715, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, que a transcreveu.

Ratificando o entendimento, por nos esposado, já se pronunciou o Egrégio Tribunal Federal de Recursos:



Acórdão nº CSRF/01-0.434

a) no Agravo em Mandado de Segurança nº 69.441-SP, através de sua 3a. Turma, quando, em decisão unânime, assentou:

"Denegada a segurança, com a consequente cassação da liminar, voltam as coisas ao statu quo ante, sem que a parte, que se beneficiou provisoriamente da suspensão do ato, possa pretender qualquer vantagem da medida cautelar."

b) na Apelação em Mandado de Segurança nº 81.054 - PE, quando a 2a. Turma, quando também em decisório unânime, consignou:

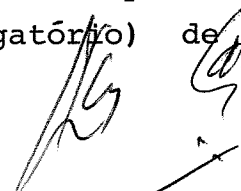
"Isenção condicional. Lei 3.995, de 1961, art. 23, na redação da Lei 4.869, de 1965 - arts. 12 e 15 e Decreto 61.652, de 17.11.1967.

Descumprida a condição temporal de dois anos para a instalação e operação dos equipamentos importados com isenção fiscal, nasce para a Fazenda o poder de fazer o lançamento e exigir o recolhimento dos tributos e seus acréscimos. O biênio de isenção não é computável para o fim de completar o quinquênio que a lei concede à Fazenda Pública para constituir o crédito tributário." (grifos da transcrição).

Do mesmo modo, o Colendo Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu, unanimemente, através do Acórdão nº 59.240 , de 28.02.80:

"IPI - Decadência. Existência de consulta. Petição que não caracteriza desistência. Inicia-se a fluência do prazo decadencial trinta dias após a ciência da resposta à consulta. Nega-se provimento ao recurso. Decisão unânime." (grifamos).

Em face do exposto, aqueles que entenderem que o prazo para a formalização da exigência fiscal, através do procedimento administrativo de lançamento, é de natureza decadencial, terão de concluir que, em face da legislação processual administrativa e também das normas processuais civis aplicáveis subsidiariamente, o prazo de lançamento admite a existência de cláusulas impeditivas e/ou suspensivas; aqueles outros que concluírem ser o prazo para praticar tal ato administrativo (vinculado e obrigatório) de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

natureza prescricional: bastará atentar para o que escreveu CÂMARA LEAL ao fazer a análise dos artigos 169 e 170, inc. I, do Código Civil, por nós transcrito neste voto, linhas atrás. (fls.).

De qualquer sorte, pelos motivos expostos e também levando-se em conta que a doutrina moderna, voltada para a extinção de direitos e ações pelo decurso do tempo, não tem por fundamento beneficiar o devedor, nem, inversamente, prejudicar o credor, notadamente quando este é representado pela coletividade, jamais se poderá "transladar" para o Direito Tributário a doutrina civilista mais radical que conclui pela inexistência de cláusulas impeditivas e/ou suspensivas na decadência, pois, tal interpretação:

1º) Contrária a sistemática do direito processual tributário brasileiro;

2º) Afronta textos legais expressos, em vigor;

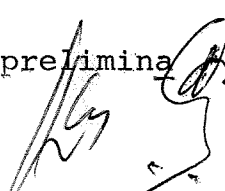
3º) Está em manifesta contradição à ratio essendi do instituto, que é a inércia do titular do direito, violando o velho e superior princípio "contra non valentem agere non currit praescriptio";

4º) É contrária à lógica e à moral, pelas consequências que adviriam de sua aplicação no Direito Tributário, justamente aquele que tutela os interesses da coletividade;

5º) Possibilitaria concluir que a ordem legal envolve absurdos e, finalmente, que;

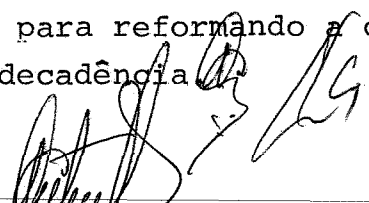
6º) O direito se contrapõe ao direito, dando e tirando ao mesmo tempo, eis que a inércia do titular, reconhecida pela lei como justificável e legítima, não pode ser atribuída à negligência, que é um dos fundamentos maiores dos dois institutos: de decadência e prescrição.

Em face dessas considerações, rejeito as preliminares



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/019.035/80
Acórdão nº CSRF/01-0.434

res apresentadas pela Fazenda e pelo sujeito passivo e, no mérito,
dou provimento ao recurso para reformando a decisão recorrida, de-
clarar a inoccorrência da decadência



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.