

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

IMPOSTO DE RENDA — LANÇAMENTO COMPLEMENTAR — PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

— *Continuam em vigor as normas da legislação do imposto de renda pertinentes à decadência e à prescrição compatíveis com o Código Tributário Nacional.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO nº 51 337/73

I

HISTÓRICO

1. Consulta a Delegacia da Receita Federal neste estado sobre a inteligência do art. 173, da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

A dúvida está explicada pelo Ofício nº DRF/GB/GAB 6 006, de 6 de agosto de 1973:

“A nossa dúvida é quanto ao ponto inicial para contagem do prazo para a decadência do direito de se constituir o crédito tributário, através de novo lançamento ou de um lançamento complementar, resultante de irregularidades apuradas e constatadas após diligências efetuadas pela fiscalização: seria o prazo do item 1º do art. 173 ou contar-se-ia o prazo do item 1º do art. 173 ou contar-se-ia o prazo a partir da data da notificação à pessoa física para prestar esclarecimentos ou do Termo de Início de Fiscalização, no caso de pessoa jurídica” (fls. 1).

3. A consulta é instruída por parecer da ilustrada Assessoria do órgão lançador e por xerocópia da Representação produzida pelo Agente Fiscal de Tributos Federais (César José da Cruz (Proc. nº 3 003 383/73)), que ensejou o presente, relacionada com hipóteses concretas de autuações (Procs. 95 309/68, 95 310/68 e 133 015/015/68), conforme se vê às fls. 6.

Indaga-se mais:

“Mas já tendo havido lançamento, não anulado, é lícito contar-se o prazo para um lançamento anterior, a partir do pedido de esclarecimento do contribuinte?” (fls. 4).

4. Há, assim, vários níveis de indagações, e.g. os precisados no aludido Ofício, o acima transcrito, o pronunciamento específico solicitado pelo ilustre parecerista (fls. 5), as inúmeras controvérsias suscitadas pelo Autor da Representação, para não se falar no despacho do Senhor Inspetor da 3ª IRF-GB — um técnico na matéria, por sinal — que não se furtou a a opinar conclusivamente.

“Por conseguinte, segundo entendo, o direito da Fazenda de efetuar lançamento do imposto de renda extinguiria, a 24 de outubro próximo em relação à pessoa jurídica, e, em relação às pessoas físicas dos sócios-quotistas, a 30 de setembro próximo, tendo em vista que foram intimados para prestar esclarecimentos sobre suas declarações do imposto de renda daqueles exercícios em 30 de setembro de 1968” (fls. 13).

5. Ainda na autorizada opinião do proficiente Inspetor da 3ª IRF, “a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 173, da Lei nº 5 172/66, acima transcrito, tem dado margem a interpretações divergentes”.

6. Preliminarmente, cabível é a consulta jurídica. Passamos a produzir o parecer solicitado.

II

ASPECTOS GERAIS EM TORNO DO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO E DA CADUCIDADE

7. Os institutos da *prescrição* e da *decadência* têm dado aso a inúmeros trabalhos jurídicos. Carecem, ainda, entre nós, de uma desejável *sistematização*. Pode-se falar em *prescrição* e *decadência* no direito civil, no direito comercial, no direito público, de modo geral, no direito processual e, mais recentemente, no direito tributário.

8. Inquestionável é, porém, a *lacuna* quanto à sistematização jurídica desses peculiares institutos.

9. Sabe-se que no direito público, por exemplo, há acepções próprias para essas figuras: *prescrição administrativa* (cf. William Andrade Patterson, *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, v. 39); *prescrição civil* (op. cit. cf. José da Silva Pacheco); *prescrição mercantil* (id. Guilherme Haddad); *prescrição penal* (ibid. Maurício Martins Rodrigues). Cada *espé-*

cie de *prescrição* se vincula ao direito a que corresponda.

10. No direito público, para não fugir à regra, encontra a *prescrição* disciplinamento próprio, e.g. a inaplicabilidade do prazo previsto no art. 177, do Código Civil, ao direito tributário (*Rev. Forense*, 129/118 e 129/426 *Rev. Trib.* 186/936, *Rev. Dir. Adm.*, 21/73 e 21/78).

11. Cautelosa e partinente é a velha lição do saudoso mestre Gomes de Souza, a soar como verdadeira advertência:

“A *prescrição* não é um instituto jurídico próprio do direito tributário: pertence ao direito em geral, público ou privado” (In *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., pág. 101).

12. Ainda para o emérito fiscalista, no direito tributário a *prescrição* apresenta-se sob duas formas:

a) “o fisco tem portanto o direito de efetuar o lançamento; entretanto, se o lançamento não é efetuado no prazo previsto em lei, aquele direito desaparece ou se extingue: trata-se, portanto, de *caducidade*”;

b) “se o fisco não promove a cobrança dentro desse prazo, a obrigação própria-mente dita não desaparece, mas extingue-se o direito de cobrar o débito: trata-se portanto agora de um caso de *prescrição* (op. cit. p. 102).

13. O vocábulo “*prescrição*”, tecnicamente, pode ser entendido como “a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante um determinado tempo” (Clovis Bevilacqua, *Código Civil Comentado*, v. 1, obs. ao art. 161).

14. Outros doutrinadores, com Josserand à frente, preferiram situá-la na esfera do próprio direito — e não da ação que o assegure (cf. *Cour*, v. 2, nº 967).

15. A doutrina brasileira, todavia, distinguiu a *praescriptio* da *decadência* (Miguel Maria de Serpa Lopes. *Curso de direito civil*, v. 1, nº 400).

16. Diversos não fossem os efeitos dos institutos, tão controvertidos entre nós, irrelvante: seria qualquer diferenciação prática entre *prescrição* e *decadência*.

17. São distinguidos, inclusive com tratamento específico, um e outro institutos, conforme se refiram a uma determinada área do direito. Por isso não faltaram críticas ao legislador, no sentido de considerar redundante e inútil a elaboração jurídica (cf. Carvalho Santos, In *Proc. civ. comentado*, v. 2, p. 347).

18. Tãmanha foi a importância emprestada ao tema pelo legislador que lhe dedicou um Título inteiro (Título III, livro II, Parte Geral, arts. 161 a 179, Código Civil).

19. No direito processual, trata ainda da matéria o art. 166. V e § 1º, do Código de 1939 e art. 219, § 1º, do diploma vigente.

20. No tocante aos efeitos, como é sabido, a fluência do prazo não se interrompe, na *decadência*, ao contrário da *prescrição*.

21. Operam diferentemente, outrossim, as hipóteses de *suspensão* e de *interrupção*, na contagem dos respectivos prazos.

22. Sendo de *suspensão*, não corre o prazo prescricional.

23. Todavia, como observa Fonrouge, as ordenações fiscais modernas só mencionam a *interrupção*, eg. Cód. Fiscal da Província de Buenos Aires, 1969, art. 70; Cód. Trib. do Chile, art. 201; Cód. do Peru, art. 41; do Equador art. 33; Lei espanhola, art. 66; do México, art. 33; Brasil, art. 174; Modelo OEA/BID, art. 57. (*Conceitos de direito tributário*, Edições Lael, 1973, p. 199).

24. Comentando o Código de Processo Civil de 1939, (Pontes de Miranda) sustenta a revogação do direito material pelo adjetivo, *ex-vi* do art. 166, § 2º (*Comentários ao Código de Processo Civil*, v. III, p. 36).

25. Continua sustentando a mesma tese, o Mestre Pontes, já no regime do vigente diploma processual (*Comentários ao Código de Processo Civil*, t. 3, Forense 1974, p. 230 art. 219 a 215, § 1º).

26. Entretanto, E. D. Moniz de Aragão — emérito processualista paranaense, pense de modo diferente, relativamente à exegese do art. 219. do Cód. Proc. Civ.:

“No primeiro grupo de efeitos da citação, o legislador reuniu os de natureza processual: prevenção, litispendência e litigiosidade da coisa. No segundo, incluiu os efeitos de natureza material: mora e prescrição” (*Comentários ao Código de Processo Civil, Forense*, v. 2, 1974, p. 191).

27. Sem razão, *data venia*, Sergio Sahione Fadel, confundindo prescrição com decadência (*Código de processo civil comentado*, t. 2, José Konfino, editor, ed. 1974, p. 30/31).

28. Só por aí já se infere da importância de se identificar a hipótese, se é de prescrição ou de decadência, face à divergência de efeito quanto à interrupção da fluência do prazo.

29. O legislador do Código Civil deixou à conta da doutrina e do julgador a interpretação da natureza do prazo, no tocante à prescrição e à decadência.

30. De qualquer sorte, as causas interruptivas da prescrição são as exaustivamente indicadas no art. 172, do Código Civil (itens I a V), tendo aplicabilidade a qualquer pessoa, inclusive de direito público (art. 163).

31. Regra geral, mesmo de relação a casos de prescrição não previstos no Código Civil, quanto a prazo, sujeitam-se à regra contida no art. 177. Esta norma, porém, perdeu muito de sua primitiva rigidez em função de legislação especial, como, por exemplo, do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, e Decreto lei nº 4 597, de agosto de 1942 (dívida ativa fazendária).

32. No nosso modo de entender, todavia, salvo as raras hipóteses de redução privilegiada de prazos em favor da Fazenda Pública, tanto a prescrição como a decadência continuam sob a égide do Código Civil (veja-se: Decreto nº 20 910 de 6.1.1932, art. 9º, Decreto-lei nº 4 597/42, art. 3º e súmula do STF nº 383).

III

CRITÉRIOS DE CONTAGEM DOS PRAZOS

33. Ainda se discute, entre nós, se a legislação específica dos impostos, a par do Código Tributário Nacional, continua regendo matéria de prescrição e de decadência.

34. Parece-nos válido, mesmo após o Código Tributário Nacional, o comentário de Ruy Barbosa Nogueira, antes da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966:

“Se é escassa a vigente legislação de cada tributo ao prever a prescrição, o art. 139 que se oferece como projeto de norma geral restringe a esfera da prescrição à instância judiciária, quando, por exemplo, o art. 342, e §§ e 343 do vigente Regulamento do imposto de renda, que repelem disposições de leis anteriores são, nesse sentido, mais amplos, intituindo a prescrição tanto na instância administrativa quanto na judiciária, pois não a restringem ao só caso da ação, como faz o art. 139 do projeto. Muito pelo contrário, situam o início da prescrição quinquenal a partir da expiração do prazo em que se tornou exigível o pagamento pela notificação do lançamento do imposto” (*Teoria do lançamento tributário*, Ed. Resenha Tributária Ltda., original impresso em 1965, São Paulo, 1973, p. 161).

35. Mais se nos afigura certo o entendimento segundo o qual a Lei nº 5 172/66 disciplinaria *aspectos gerais* sobre prescrição, decadência a contagem de prazo, dei-

xando a critério da lei menor, de cada tributo, o tratamento de questões específicas, quando destas não cuidasse.

36. Em nível menor, as questões em exame merecerão tratamento específico, destarte, da lei do imposto sobre a renda, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação, do imposto estadual relativo à circulação de mercadorias, etc.

37. Para os casos concretos, dúvidas surgirão sempre, dado o hibridismo dos institutos em causa, apesar de autorizadas opiniões em contrário.

38. Fábio Fanucchi, infatigável pesquisador da matéria, chegou ao extremo de afirmar que:

“Em nenhum outro ramo do direito, a decadência e a prescrição estão melhor delineados que no direito tributário” (*A decadência e a prescrição em direito tributário*, 2. ed. Editora Resenha Tributária Ltda., São Paulo, 1971, p. 36).

39. A explicação do emérito tributarista exclui o discutível dualismo da natureza jurídica da obrigação tributária, como se vê:

“Daí poder ser dito, sem perigo de erro, que apesar de a obrigação e o crédito tributários terem a mesma natureza (afirmativa contida no art. 139 do Código Tributário Nacional), aquela *preexiste, concomitantemente* a este, não sendo possível o crédito preexistir à obrigação. É que o crédito decorre da obrigação, sendo sempre posterior à verificação daquela, visto que aparecem em instantes diversos: a obrigação, com a ocorrência material das circunstâncias previstas em lei como determinantes da prestação tributária; o crédito, pela declaração formal dessa ocorrência” (id. p. 36).

40. Tudo estaria muito bem, não fora o enigmático texto do art. 141, do Código Tributário Nacional. Um simples verbo, empregado no particípio passado — “constituído” — tem angustiado os mais

insignes especialistas, inclusive o preclaro Fábio Fanucchi. Este, por sinal, procurou minimizar a *obscuridade* da norma, pugnando por uma interpretação flexível:

“Vê-se, por aí, que, na essência, o lançamento não é ato *constitutivo* mas sim, e tão só, *declaratório* de um direito preexistente. Faça-se o alertamento, para não haver confusão com a expressão “constituir”, contida no art. 142 do Código, em relação ao lançamento. Esse constitui o crédito, mas através da *declaração* da existência de um direito de cobrança tributária. E não há, hoje, quem discorde dessa natureza do lançamento, pelo menos entre os tributaristas nacionais” (ibid. p. 36/37, citando Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira).

41. Pioram as coisas à vista do art. 156, do Código, que indica como causas de *extinção* do crédito tributário a *prescrição* e a *decadência*. E o eminente Fábio Fanucchi, ante a evidência do texto, de solar clareza, atribui ao *preciosismo de linguagem* o pretender distinguir, nas duas regras mencionadas, *conflito legal* (op. cit. p. 63).

42. Com a autoridade de inspirador da codificação iniciada pelo saudoso Rubens Gomes de Sousa, com quem intimamente privou na elaboração da ciência tributária, C. M. Giuliani Fonrouge vê na lei brasileira algo distinto da legislação da matéria da maioria dos países, no tocante à obrigação tributária:

“Por outro lado, o Código tributário brasileiro responde a outra orientação. Esta distinção entre obrigação tributária e exigibilidade aparecera já no projeto que lhe deu nascimento (arts. 80, 82, e 83) o qual, por sua vez, teve origem em um anteprojeto do Prof. Rubens Gomes de Sousa” (op. cit. p. 90).

Por sua parte, a doutrina brasileira e alguns códigos tributários latino-americanos estabelecem nítida separação entre a “obrigação” e a “exigibilidade da obri-

gação”. Segundo esta tendência, a obrigação de pagar ou obrigação tributária principal, nasce ao produzir-se o fato gerador, enquanto o lançamento tem por fim constituir o crédito tributário de modo que este ato tem um efeito misto e declaratório quanto ao *nascimento* da obrigação e constitutivo com respeito ao *crédito fiscal*; assim resulta do art. 113 e § 1º do código tributário nacional, com relação ao primeiro aspecto e do art. 142, § 2: os quais não fazem mais que acolher as normas propostas por Gomes de Sousa nos arts. 81 e 105 do projeto de código e explicadas em termos inequívocos por este autor” (op. cit. p. 161, referência de rodapé aos *Trabalhos da Comissão do Projeto*, p. 188 e 189).

43. Entretanto, parece que o grande mestre portenho equivocou-se na interpretação do trabalho de Ruy Barbosa Nogueira, por ele citado na obra acima (p. 161, nota 43), porquanto a opinião do tributarista nacional é justamente a oposta:

Rubens Gomes de Sousa faz uma distinção entendendo que o lançamento é ato declaratório em relação à obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário. Embora em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras S.A. Rio, 1952, nº 26, adotasse e demonstrasse o efeito declaratório, repetindo este ponto de vista na 2ª edição, 1954, *veio mais tarde adotar aquela posição intermédia que parece insustentável e que, como se pode ver, refletiu-se na redação do art. 105 do projeto de Código Tributário Nacional*” (In *Teoria do Lançamento Tributário*, Ed. Resenha Tributária Ltda. — São Paulo, 1973, ed. 1965, p. 36, nota de rodapé).

44. A função do lançamento tributário, no entender de R. B. Nogueira, é assim analisada:

“Uma vez terminado, ele opera a liquidez do crédito tributário, porque remove o obstáculo da incerteza, calculando e

fixando o *quantum* do tributo de crédito, de seu estado potencial, passa ao da exequibilidade. Eis aí a eficácia jurídica mencionada por von Wallis e que realmente o lançamento concluído produz” (op. cit. p. 41).

45. Em sua recente e bem elaborada obra, o Prof. Fábio Fanucchi pretende ver no Código Tributário Nacional *erro* na redação do art. 156:

“Diz o Código que a decadência é extintiva do crédito tributário. (art. 156, inciso V). Ora, a rigor isto ela não pode ser, desde que não se pode extinguir o que não existe. A decadência verificada é impositiva do nascimento do crédito, que antes dela era apenas potencial e depois dela fica impossibilitado de surgir” (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Resenha Tributária Ltda. 1971, v. 1, p. 179).

46. Em adendo à 2. edição de *A decadência e a prescrição em direito tributário*, o mesmo autor insiste em decifrar o enigma da esfinge tributária (recorde-se que no início dessa obra afirmara a absoluta inexistência de dúvidas sobre a matéria, ante a clareza do Código Tributário Nacional):

“A decadência e a prescrição não são forças extintivas do crédito tributário”... “Se isto decorre, extreme de dúvidas, dos ensinamentos da doutrina e do próprio texto legislativo que iremos contestar (o CTN) então é lógico que a decadência não é extintiva do crédito tributário porque, com a ocorrência daquela, nenhum crédito poderá nascer” (op. cit. p. 2, do “Adendo”).

47. Indagaríamos, com idêntico fundamento, se seria possível *excluir* o que não chegou a existir, como sugere o renomado fiscalista, pretendendo enquadrar as hipóteses em questão no art. 175, do Código. Obviamente, não. Se não são enquadráveis a prescrição e a decadência no art. 156, por igual razão também não

cabem no art. 175. Voltaríamos à estaca zero.

48. Talvez por esse motivo, em edição posterior, não se reproduziu o “Adendo”, que afinal nenhuma explicação lógica apresenta: para a solução do problema (cf. *Direito Tributário*, 2. Coletânea, José Bushatsky, editor, 1971, Direção e colaboração do Prof. Ruy Barbosa Nogueira).

“Os institutos da decadência e da prescrição, que sobretudo na doutrina do direito privado têm dado motivo a tantas divergências e acarretado na prática dos tribunais dificuldades de soluções, constituindo mesmo um dos mais difíceis capítulos do ensino do direito, a nosso ver podem ser facilmente compreendidos para os efeitos tributários, se estudados em relação ao lançamento” (op. cit. p. 153).

50. Embora não consideremos “de fácil compreensão” o entendimento dessa matéria, à luz do lançamento tributário, pelo menos em termos de solução global — e não casuística — não vemos no art. 154, do Código, como Fanucchi, impropriedade técnica “pela tendência de síntese do legislador”.

51. Não há como as confundir “extinção do crédito tributário” com “extinção do direito de se constituir o crédito tributário”. Mesmo não quantificado o crédito tributário, com o seu lançamento, como relação obrigacional ele existe, e pode ser exigido, desde que em tempo, antes de se operar o lapso de tempo previsto no Código.

52. Exige-se o *direito* — do qual a *prestação* (montante em dinheiro ou em dinheiro conversível) representa seu conteúdo econômico.

53. O caráter *sui generis* da “obrigação tributária” no Código brasileiro tem encorajado à pesquisa de novos enfoques, a par do vinculativo ao lançamento, como ocorreu ao eminente L. C. Paes de Barros Leães, em sua *análise dualista (Obrigação*

Tributária, José Bushatsky, São Paulo 1971).

54 Enquanto não se amadurecer entre nós o *conceito jurídico* da natureza do lançamento, muitos atropelos se sucederão, à falta de exegese científica mais robusta.

55. Analisando os institutos de prescrição e de decadência, em literal interpretação, em sua excelente obra *Imposto no Brasil*, Antonio de Oliveira Leite, conspícuo Livre-docente da Faculdade de Direito da Universidade do Rio Janeiro, a propósito de dispositivos insertos na legislação do imposto sobre a renda, assim se pronunciou:

“Não corre a prescrição quinquenal, nos casos de arrecadação do imposto na fonte. Compreende-se facilmente a razão de ser desta regra jurídica. O imposto arrecadado na fonte, é um imposto de auto-lançamento, vale dizer, de iniciativa do próprio substituto legal tributário, nunca do Fisco Nacional. Ora, se o substituto, manhosamente, oculta a ocorrência do fato gerador, claro é isso poderá ocorrer, até o momento em que o Fisco vier a descobrir essa ocorrência. Esse momento pode assim ser de cinco, de dez ou de cem anos, após a ocorrência do fato gerador, e o Fisco terá sempre o direito de cobrar o imposto” (ed. 1972, p. 289/290).

56. Não se trata de opinião isolada, como poderia parecer à primeira vista:

“Prescrição: extingue os créditos tributários, desde que, estando perfeitos, isto é, já tendo sido determinados deixarem de ser arrecadados ou inscritos para cobrança judicial, pela Fazenda Pública”... “A lei tributária não estipula, via de regra, o prazo em que deve ser feito o lançamento, o que implica reconhecer ao fisco prerrogativa de escolha da oportunidade. Será talvez um resquício de discricionarismo, não muito justificável, mas que, forçoso é reconhecer, tem efeito negativo, no que tange ao estabelecimento do termo inicial, para contagem do tempo

de perecimento da ação” (*Teoria e Prática do Direito Tributário*, 1. ed. Forense, p. 342, Miguel Lins e Célio Loureiro).

57. Na hoje clássica monografia *Limites dos Poderes do Fisco quanto à revisão dos Lançamentos* (Rev. Forense, dezembro 1948) o Prof. Gomes de Souza, cuja perda tanto consternou os fiscalistas, já erigia a doutrina vitoriosa, acolhida pelo Código Tributário Nacional, de referência à natureza jurídica da obrigação tributária:

“Não é, por conseguinte, o ato administrativo do lançamento que cria a obrigação tributária. Por sua vez, o fato gerador do imposto, ainda quando seja um ato ou negócio jurídico, para o direito tributário encara as situações econômicas das quais decorre a incidência dos tributos sempre em seu aspecto formal como “atos” ou “negócios jurídicos”. É o que se costuma expressar sob outra forma, dizendo que o direito tributário encara os institutos jurídicos em sua substância econômica e não em seu aspecto jurídico formal.”

58. O princípio se consagrou com os mais renomados tratadistas, e. g. Vanoni (*Natura et interpretazione delle leggi tributarie*, Pádua, 1932, (Antonio José Brandão) (*Interpretação das Leis Fiscais*, Rev. Forense, Rio, Vol. XC, p. 73 e seguintes, especialmente p. 79).

59. Como assinala, com a habitual propriedade, o Mestre Gomes de Souza:

“Sob o ponto de vista da doutrina, basta assinalar que os autores são geralmente concordes em afirmar que as normas do direito privado relativas ao pagamento, aplicam-se, em princípio, aos débitos fiscais, salvo naquele em que sejam expressar ou tacitamente derogadas por disposições particulares do direito tributário (*Rev. Forense*, dez. 1948, p. 34).

No mesmo sentido, Gianini (*Il Rapporto*) e João Martins de Oliveira (*Direito Fiscal*, Rio, 1943, p. 69).

61. A teoria de imutabilidade do lançamento, de inapreciável valor para a compreensão dos institutos da prescrição, e da decadência, em especial no respeitante a prazos e contagem, mereceu do mestre Gomes de Sousa as conclusões seguintes:

“a) o lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja mais exatamente, considerado como um elemento de processo formativo da obrigação tributária, pode ser revisto, modificado ou substituído por outro... por ato espontâneo de administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na verificação dos dados de elementos de fato em que se tenha baseado, quer tais dados ou elementos de fato tenham sido apurados diretamente pela administração, quer tenham sido declarados ou informados, em boa-fé, à administração pelo contribuinte ou terceiros obrigado a tal declaração ou informação;

b) o lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer sejam considerados dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado, ou substituído por outro, por ato espontâneo da administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela administração” (op. cit. *Conclusões*, p. 38).

62. Doutrinariamente, há pois os que: admitem a imutabilidade (a), não a admitem (b), só por erro de fato (c), em

qualquer hipótese, inclusive, por erro de direito (d). Pela imutabilidade, Pugliese, *La Prova nel Processo Tributario*, Pádua, 1935, p. 91 e seguintes), Buzzetti (*L'Imposta sui redditi di ricchezza Mobile*, Milão, 1937, p. 65) Quarta (*Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, 2. ed. Milão, 1903, v. 2, p. 26), Uckmar (*La Legge del Registro*, Pádua, 1934, v. p. 478).

63. Pela revisão do lançamento, entre nós, Bulhões Pedreira, que o admite por ocorrência de erro de fato ou de direito:

“dentro do período quinquenal de prescrição, a administração do imposto **pode** proceder a duas ou mais revisões da declaração de rendimentos, à revisão dos lançamentos anteriores e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes; e, em consequência, proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, em virtude de diferenças de imposto encontrados. O lançamento suplementar é autorizado quando a nova revisão revela erro de fato ou de direito no lançamento anterior, apura rendimentos omitidos pelo contribuinte, ou encontra provas de inexatidão da declaração que não conseguira obter na revisão anterior” (*Imposto de Renda*, ed. APEC, 1969, nº 18-31).

64. Somos pelo princípio segundo o qual as disposições das leis tributárias em espécie não se exauriram pela superveniência das normas gerais contidas no Código Tributário Nacional.

65. Comentando o anteprojeto do atual CTN, Ruy Barbosa Nogueira extraiu comparações entre as disposições sobre prescrição e decadência daquele e da legislação específica do imposto sobre a renda (op. cit. p. 154 e seguintes).

66. Com a costumeira propriedade, o renomado fiscalista salienta o descabimento do início da contagem do prazo da caducidade, nas hipóteses da Arrecadação na Fonte “exatamente porque são

de auto-lançamento". Melhor, talvez, em função do *dolo fiscal*.

67. Cairíamos na teoria geral da prescrição e da decadência, cujos fundamentos sustenta a doutrina, no direito comum, com inteira aplicação na área tributária, conforme demonstrado na parte inicial do presente trabalho.

68. O instituto da *caducidade* operaria à maneira das hipóteses contempladas pelo direito privado. Daí o inteiro acerto do douto R. B. Nogueira:

"Enquanto não lançado, o tributo não é exigível e portanto antes do lançamento não é possível começar a correr a prescrição do direito de cobrança. Por isso o prazo de lançamento ou de apuração do direito creditório, *somente pode ser suscetível de caducidade*. Só após o lançamento é que poderá começar o prazo de prescrição contra a cobrança do direito creditório "apurado e exigível" (op. cit. p. 158).

69. O prazo de *constituição de crédito tributário* (CTN, art. 142) é de *caducidade*, não de prescrição. A interrupção desta, perante a legislação específica, incorre nas seguintes hipóteses:

"a) quando o processo de cobrança estiver pendente de decisão (Decreto-lei nº 5.844, art. 189, § 2º) RIR, art. 424, § 2º; b) nos casos de arrecadação do imposto na fonte (Decreto-lei nº 5.844, art. 191, RIR, art. 426); c) nos casos de rendimento do trabalho, de *royalties* de direitos autorais recebidos acumuladamente e redistribuídos por vários exercícios, para efeito de cobrança do imposto de renda (Lei nº 154, art. 7º § único e art. 14; Lei nº 4.506, art. 19, RIR, art. 426); d) até decisão final, na esfera judiciária, na hipótese do art. 427, do RIR, correspondente ao art. 23, da Lei nº 4.370).

70. Tais disposições, como visto, em nada conflitam com a norma geral do art. 174, do CTN em especial resumindo-as o inciso IV, desse preceito: *qualquer ato*

inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

71. Com acerto, observa o Prof. Fanucchi:

"...nota-se que o outro efeito do lançamento válido é o de excluir qualquer cogitação sobre a decadência do direito, passando-se, com relação a termos extintivos legais, a cogitar apenas da possibilidade de se verificar uma prescrição" (*Curso*, op. cit., v. 1, p. 142).

72. Comentando os atuais arts. 173 e 174, do Cód. Trib. Nac., Ruy Barbosa Nogueira, ainda na fase de anteprojeto, cf. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Ministério da Fazenda, Rio, 1954, p. 227, opinou:

"O projeto tem a virtude de, pela primeira vez, tentar instituir com o caráter de normas gerais, tanto o instituto da decadência como o da prescrição no direito tributário brasileiro, cuja legislação, como o da prescrição no direito tributário brasileiro, cuja legislação, como vimos, apenas prevê hipótese para os impostos de renda, selo federal, consumo e sobre transmissão de propriedade *inter vivos*, de modo fragmentário.

Uma sistematização desses institutos é de maior interesse público pela estabilidade que oferece às situações jurídicas (*Teoria do lançamento tributário*, op. cit. p. 159).

73. Segundo ainda o mesmo fiscalista, os arts. 138 e 139 (autais 173 e 174, do CTN), do anteprojeto, tratavam de *decadência* e de *prescrição*, respectivamente. Observação interessante faz mais adiante:

"Se é escassa a vigente legislação de cada tributo ao prever a prescrição, o art. 139, que se oferece como projeto de norma geral, restringe a esfera de prescrição à instância judiciária, quando, por exemplo, art. 342 e §§ e 343, do vigente regulamento do imposto de renda, que repetem disposições de leis anteriores são, nesse

sentido, mais amplos, instituindo a prescrição tanto na instância administrativa quanto na judiciária, pois não a restringem ao caso da ação, como faz o art. 139 do projeto. Muito pelo contrário, situam o início da prescrição quinquenal, a partir da expiração do prazo em que se tornou exigível o pagamento pela *notificação* do lançamento do imposto (art. 189, do Decreto-lei nº 5 844, e 342, do Decreto nº 55 866, de 1965), que é atividade administrativa” (id., p. 161).

74. Aplicável, parece-nos, o princípio consubstanciado na regra *contra non valentem agere non currit praescriptio*, no referente às questões disciplinadas pelos arts. 173 e 174, do Cód. Trib. Nacional.

75. Sob o enfoque da “teoria dualista” da obrigação tributária, L. C. Paes de Barro Leães opina:

“O prazo extintivo desse direito” (prazo decadencial) “nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é de cinco anos, a contar data em que o fisco teve, *real* ou *presumidamente*, conhecimento do referido fato imponible. Se o fisco, tendo a *possibilidade* de efetuar o lançamento, não o fez, *decai* desse direito, mesmo que a sua inércia seja fruto do desconhecimento da situação de fato” (ob. cit. págs. 40/41).

E, mais adiante:

“No caso do tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (Cód. Trib. Nac. art. 150 § 4º) (idem, pág. 41). “No art. 174, o Cód. Tributário fala em *prescrição*: a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva” (ibidem, pág. 42). “Uma vez realizado o lançamento tributário e, assim, exercitada uma das prerrogativas do direito de crédito, tem de ser abandonada a cogitação acerca da decadência, passando-se a indagar,

“indagar, apenas, em relação a causas extintivas legais, de possível ocorrência da prescrição liberatória”.

76. No mesmo entendimento, Ernest Blumentein (*Sistema di diritto delle imposte*, trad. italiana, Milão, 1954, págs. 248 e seguintes).

CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS

77. Examinaremos, a seguir, à luz do Cód. Trib. Nac., hipóteses gerais de prescrição e de decadência. Abandonar-se-á, tanto quanto possível, a moldura jurídica menor (legislação do imposto de renda), por se vincular a sistemática diversa da codificada.

78. Indaga-se, desde logo, se o Cód. Trib. Nac., a exemplo do ocorrido na legislação comum, separou — ou não — os casos de prescrição dos de decadência.

79. Na Lei nº 5 172/66, a matéria está disciplinada principalmente nos arts. 116, 117, 118, 142, 144, 145, 146, 147, 149, 150, *caput*, e § 4º, 152 153, 155, e 156. Com interesse mais limitado, podem ser mencionados os dispositivos insertos na Seção IV, do Capítulo IV, do Título III e, ainda desse mesmo Título, os do Capítulo V, Seções I e II.

80. Regras de valiosa relevância para a exegese da questão proposta podem ser encontradas no capítulo referente ao fato gerador (Título II, Cap. II, arts. 116, 117 e 118), bem como no relativo ao lançamento (Título III, Capítulo II).

81. Aplicando o modelo metodológico proposto (fuga à legislação específica do imposto de renda, no interesse de evitar a comunicação de sistemáticas diversas), ordenaríamos as questões em exame assim: *casos de prescrição e de decadência* (a), *de interrupção da prescrição* (b), *de suspensão do prazo prescricional* (c) *de decadência* (d).

82. O primeiro agrupamento (a) se constitui de hipóteses mistas, englobando

ao mesmo tempo prescrição e decadência (arts. 140 e 141, por exemplo). O prazo do art. 174, pode ser enquadrado no grupo (b). O art. 173, é claro, ajusta-se à letra (d), pois é só de decadência.

83. As causas de interrupção do lapso prescricional, prevista no art. 174, parágrafo único, do Cód. Tib. Nac., são praticamente as mesmas do art. 172, do Cód. Civil.

V

INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO

84. O início da contagem do prazo interessa, sobretudo, à decadência, porque quando for de prescrição a hipótese de determinado prazo, a data será a prevista na regra legal aplicável. Exemplo: interrupção prescricional *por citação* (incide o art. 174, inciso I, do Cód. Trib. Nac.). Observar-se-á, sempre, o preceito da lei processual aplicável, comum ou especial.

85. Para o início do prazo da prescrição, é necessário levar-se em conta, sempre, a data da *constituição definitiva* do crédito tributário. Enquanto revisível, de prescrição ainda se estará tratando. Não de decadência. Rege a espécie: o estatuto comum (Código Civil, art. 75) o processual (Cód. Proc. Civ., leis adjetivas específicas e o tributário CTN, arts. 145 e 150 § 4º).

VI

SUSPENSÃO DA CADUCIDADE

86. A decadência, como visto, jamais tem seu prazo suspenso. Admita-se a hipótese de *impossibilidade* de exibir o crédito tributário por força de decisão judicial, e.g., concessão de segurança. O lançamento *pode ser efetuado*. Aliás, já o foi. Porque não cabe *writ* em tese. A impetração presuppõe a exigência formalizada ou o *ato*

administrativo constitutivo, objeto de desconstituição, pela força judicante da sentença pretendida.

VII

REVISÃO DE LANÇAMENTO

87. A revisão de lançamento é sempre possível, por erro de fato ou por erro de direito (a lei não distingue), no prazo de cinco anos (CTN art. 150). Pressupõe-se a existência de ato do sujeito passivo (pendente de homologação) ou *ato negativo* (omissão). Decaindo o direito do fisco, não mais se pode cogitar da *revisão* (CTN art. 149, parágrafo único).

88. O prazo do art. 150 § 4º, do CTN, não é exclusivo. Admite prazo, desde que menor:

“O direito de o Fisco rever o lançamento do sujeito passivo e, em consequência, exigir diferença ou suplementação do tributo, ou, ainda, aplicar penalidades, salvo caso de dolo, fraude ou simulação, caduca em 5 (cinco) anos, reservado à lei do Poder tributante fixar prazo maior — ou menor” (*Direito tributário brasileiro*, Aliomar Baleeiro).

89. Fábio Fanucchi defende ponto de vista diverso, sustentado o monolitismo do prazo, no interesse da uniformização de critérios (*A decadência e a prescrição em direito tributário*, 2. ed. p. 95).

90. Aplicável é a lei específica do imposto de renda:

“A faculdade de proceder a novo lançamento e ao exame nos livros e documentos da contabilidade dos contribuintes, para fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo”. (cf. Lei nº 2 862, art. 29, parágrafo único, e art. 243, do RIR).

91. Ressalve-se, também aqui, as *pre-judiciais de dolo, fraude e simulação*.

92. Temos então: *novo lançamento* (a), *lançamento suplementar* (b) e *revisão de lançamento* (c). Em qualquer das hipóteses *a, b* ou *c*, o *termo a quo* é o da data em que o tributo se tornar exigível. Inaplicável à hipótese a norma prevista no art. 424, §§ 1º e 2º, do RIR. Encontramos casos de *suspensão de prazo* no art. 427 do RIR, dispositivo esse quase na totalidade absorvido pelo art. 151, do Cód. Trib. Nac. Na parte não absorvida (revisão da declaração, ou melhor, do lançamento e exame de escrita ou de fonte pagadora) ou perdeu a eficácia (antigas restrições ao exame de escrita) ou subsistiu, à margem do texto nacional codificado.

93. Não encontramos incompatibilidade de espécie alguma entre as regras legais contidas no art. 427, do RIR, e no art. 151, do Cód. Trib. Nacional.

94. São essas as premissas lógicas do interesse para a exegese da matéria, e que serão adotadas na parte final deste trabalho, no estudo e deslinde da consulta formulada.

VIII

A HIPÓTESE EM CONSULTA

95. Apoiando-se em A. A. Contreiras de Carvalho, a Delegacia de Receita Federal no Estado da Guanabara equaciona as hipóteses previstas no art. 173, do CTN em três grupos, a saber: a) a do item I refere-se à inexistência de lançamento; b) a do item II, trata de lançamento anulado; e c) a do parágrafo único, contempla o lançamento apenas iniciado.

96. Do presente processo, observa-se que, “em 11 de julho de 1968, pelos processos números 95 309/68, 95 310/68,

95 310/68, 95 311/68 e 133.015/68, foi proposta ação fiscal contra... e seus sócios *F* e *B*, todos compreendendo os exercícios financeiros de 1964 a 1968, anos-base de 1963 a 1967” (fls. 6).

97. Segundo relata o autor da Representação de fls., a 24 de outubro de 1968, deu-se início ao *ex officio* contra a pessoa jurídica. Ao sócio Manuel expediram-se intimações a 30 de setembro de 1968. No entender do Agente Fiscal, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se-ia definitivamente:

a) em 24 de outubro de 1973, para a pessoa jurídica;

b) em 30 de setembro de 1973, para as pessoas físicas;

98. Não consta do processo em exame qualquer referência ao sócio Moysés:

99. Às fls. 2, esclarece a Delegacia da Receita Federal no Estado da Guanabara: “Tanto a pessoa física, como a jurídica, apresentaram declarações de rendimentos relativas aos exercícios 65 a 69 e 54 a 68, respectivamente, tendo sido expedidas notificações de lançamento (cf. coc. de fls. 90vº, 148vº e 153vº, do Proc. nº 133 015/68) após a 1ª revisão”.

E acrescenta:

“O que se pretendeu, com a intimação nº 3 487-F (fls. 162) e com o termo de pedido de esclarecimentos (fls. 129) foi obter-se maiores informações para uma segunda revisão, que poderia, ou não, importar na alteração do lançamento já efetivado (art. 145 e 149, do CTN)”.

100. A indagação capital da consulente é precisamente a seguinte:

“Mas já tendo havido lançamento, não anulado, é lícito contar-se o prazo para um lançamento complementar, ou melhor

para a alteração do lançamento anterior, a partir do pedido de esclarecimentos ao contribuinte?"

101. A revisibilidade do lançamento é disciplinado, basicamente, pelo art. 149, da CTN.

102. Em condições *normais*, a efetivação do lançamento se processa pelo sistema de *notificação*. Mas nem sempre isso ocorre. Pode acontecer, *excepcionalmente*, que o lançamento se efetive mediante lavratura de *"auto de infração"*. Não se deve confundir o termo *"notificação"*, na acepção tradicional da legislação do imposto sobre a renda, como sinônimo de *lançamento* iniciado pela Repartição, de acordo ou em dissonância com os cálculos apresentados pelo sujeito ativo, com *"notificação"* no sentido de *"intimação"* para pagamento.

103. A linguagem do Código, nesse ponto, não é a do RIR. Tanto é que ele se dirige a outras hipóteses, de exigência do tributo, em que a legislação específica dos impostos não adota o sistema da notificação utilizado no RIR.

104. Com a *notificação* prevista na legislação do imposto sobre a renda, não temos o *lançamento definitivo* a que alude o art. 142, do CTN.

105. Da outra parte, o impedimento à revisão estabelecido no art. 147 § 1º, da Lei nº 5 172/66, é restrito aos dados de lançamento por declaração do sujeito passivo.

106. Dentro do prazo de decadência, e face à existência comprovada de *erro* (de direito ou de fato), será sempre possível a revisão do lançamento, que se tornará *definitivo* se não sofrer modificação.

107. Assim, à indagação da consulente sobre "se é lícito contar-se o prazo para um lançamento complementar, ou melhor,

para a alteração do lançamento anterior, a partir do pedido de esclarecimentos ao contribuinte", respondemos afirmativamente, desde que não haja transcorrido o lapso decadencial ou, embora decorrido este, tenha ocorrido *fraude, dolo* ou *simulação* por parte do sujeito passivo.

108. Para os sócios que apresentaram declaração de rendimentos (fls. 6), a regra incidente é a do art. 173, parágrafo único do Cód. Trib. Nacional. A contagem do prazo tem seu termo *a quo* a partir da *notificação* (entenda-se, qualquer forma de exteriorização da vontade do sujeito ativo) de qualquer medida preparatória indispensável o lançamento (*sic*) (item 97).

109. Neste caso, levar-se-á em conta a data da primeira providência tomada pelo Fisco (intimação, para oferecimento de esclarecimentos).

110. Desta data em diante, tem o sujeito ativo o prazo de cinco anos para constituir o crédito, ou seja, para proceder ao lançamento definitivo.

111. Quanto ao terceiro sócio — Moisés — se não apresentou declaração de rendimentos¹ e bens, em relação a ele o prazo terá início no primeiro dia do exercício subsequente (incide a regra do art. 173, I, do CTN).

112. Esta última data tem prevalência sobre a do art. 173, parágrafo único, se *não tiver sido possível* ao sujeito passivo constituir o crédito tributário no exercício pertinente.

113. Em qualquer caso, a *revisão* do lançamento será sempre possível, em decorrência de erro de fato ou de direito, imputado a qualquer dos sujeitos da obrigação tributária, *respeitado o prazo decadencial*.

114. Em ocorrendo *fraude, dolo* ou *simulação*, o prazo (decadencial) se inicia a partir do conhecimento do fato.

CONCLUSÃO

115. À consulta, respondemos no sentido de que a regra incidente, para casos de apresentação da declaração de rendimentos é a do art. 173, parágrafo único, do CTN com as ressalvas desenvolvidas ao longo deste trabalho, especialmente quanto à ocorrência de *fraude, dolo ou simulação* imputável ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

É o nosso parecer, s. m. j.

À consideração do Senhor Procurador-Chefe.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 5 de setembro de 1974.

(a) Alberto Nogueira

15º Procurador da Fazenda Nacional

Com efeito, carece o Direito pátrio de uma sistematização quanto aos institutos da *decadência* e da *prescrição*.

Parece oportuno ressaltar que o Código Tributário Nacional — com força de lei complementar, como sustentado por esta Procuradoria e por juristas do porte de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, Liv. Forense, 6. ed. 1974, p. 72) e Ruy Barbosa Nogueira (*Direito Tributário*, 5. Coletânea José Bushatsky, Editor, São Paulo, 1973, p. 27) — ao dispor sobre a *decadência* (art. 173) e a *prescrição* (art. 174), como modalidades de extinção do crédito tributário (Capítulo IV do Título III do Livro Segundo), estabelece *normas gerais*, que obrigam a União, os Estados e os municípios, sem revogar, nem ilidir, a legislação federal, estadual ou municipal que prescreve regras suplementares.

3. É o que se infere — com recurso ao processo sistemático de interpretação — da própria denominação do Livro Se-

gundo do CTN — “Normas Gerais de Direito Tributário”.

4. À mesma conclusão conduz o art. 1º do CTN:

“Art. 1º. Esta lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no art. 3º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, *as normas gerais de direito tributário* aplicável à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, *sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva* ou regulamentar” (os grifos não são do original).

Ainda mais elucidativo é o art. 97 e seu inciso VI do CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....
VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e *extinção de créditos tributários*, ou de dispensa ou redução de penalidades” (os grifos não são do original).

6. Portanto, estão em pleno vigor, dentre outras, as normas da legislação do imposto de renda pertinentes à *decadência* e à *prescrição*, compatíveis com o Código Tributário Nacional, especialmente os arts. 424, 426 e 427 do Regulamento do Imposto de Renda, de relevância capital para o Tesouro Nacional e a execução da Receita Federal.

7. Com esse ligeiro aditamento, subscrevo, integralmente, as considerações e conclusões do brilhante Parecer do Sr. 15º Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Alberto Nogueira, calcado em sólida fundamentação.

Restitua-se o processo à Delegacia da Receita Federal, neste Estado.

Procuradoria da Fazenda Nacional do Estado da Guanabara, em 30 de dezembro de 1974.

(a) Cid Heráclito de Queiroz
Procurador-Chefe