

A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO FISCAL

WILSON LUIZ BONALUME

“Ordenar o que não há meio de fazer, proibir o que se não pode evitar, é desarraoar, é ensandecer. Não se há de supor que a lei ordinária, quanto mais a lei constitucional, caduque e delire. Da interpretação dos textos legislativos se deve refugar sempre o absurdo. ‘Absurdus intellectu ab omni dispositione est abjiciendus.’” — RUI BARBOSA

O que menos ocorre ao dirigente de empresas ao receber uma notificação de lançamento de impostos e multas é a possibilidade de que tais lançamentos possam ser indevidos. A experiência nos tem demonstrado, com efeito, que o contribuinte — pessoa jurídica — preocupa-se menos com as probabilidades extintivas da autuação fiscal do que com o aspecto quantitativo da multa imposta e a respectiva forma de pagamento do tributo em causa.

O ângulo da questão que vamos ventilar tem raízes profundas em dois institutos do Direito Privado: a *decadência* e a *prescrição*.

Procuraremos explicar a diferenciação legal existente entre as duas instituições, sem subestimar a complexidade da matéria, que tem desafiado a argúcia dos cultores do Direito através dos tempos e ocasionado confusões na maioria de nossos textos legislativos.

Esse exame preliminar — sobre o que sejam decadência e prescrição — é necessário a fim de facilitar a compreensão da matéria que será tratada neste comentário, cuja finalidade principal consiste em provar ao chefe ou diretor de empresas que “nem sempre” o fisco age corretamente quando procede à emissão de lançamentos fiscais de impostos e principalmente de multas. Estas, aliás, pela legislação atual já *decaíram* do prazo legal em que poderiam ser exigidas.

CONCEITOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

O conceito comumente adotado para a distinção entre êsses dois institutos jurídicos é o de que a prescrição extingue a *ação*, enquanto que a decadência subjugua e extingue o *direito*, e seus efeitos, por vias indiretas e reflexas, atingem a *ação*.

Em outras palavras, tal critério simplista, apesar de continuamente usado, ressenete-se de inúmeras falhas, desde que, ao invés de investigar as *causas*, contenta-se em efetuar a diferenciação entre os mencionados institutos unicamente pelos *efeitos* ou conseqüências, muito embora o fato de a prescrição extinguir a *ação* e o de a decadência extinguir o *direito* sejam, realmente, os principais efeitos dêsses institutos.¹

Quem melhor estudou o assunto entre nós foi CÂMARA LEAL, de quem encontramos êste excerto:

“[...] É de decadência o prazo estabelecido pela lei, ou pela vontade unilateral ou bilateral, quando prefixado ao exercício do direito pelo seu titular. E é de prescrição quando fixado, não para o exercício do direito, mas para o exercício da *ação* que o protege [...]”.²

1) Convém notar que decadência e prescrição são institutos típicos do Direito Civil, os quais foram “adotados” pelo Direito Tributário apenas como sustentáculo institucional, eis que, já estando definidos no Direito Privado, não haveria necessidade de criar novas categorias de definições, uma vez que estas ficam incorporadas e vinculadas ao Direito Tributário, cuja autonomia metodológica e científica é hoje indiscutível.

2) CÂMARA LEAL, *Da Prescrição e da Decadência*.

O critério proposto pelo autor citado é muito útil na prática, porém destituído de base científica, fato êsse, aliás, indiretamente reconhecido pelo próprio autor.³

Outra definição interessante de decadência é a que fala em “[...] perda ou perecimento do direito, em consequência de finalização do termo legal ou convencional preempatório a que se subordinava, dentro do qual deveria ter sido exercitado: decadência do direito de propor ação rescisória; decadência do direito de regresso do portador de cambial, etc.. O mesmo que caducidade [...]”.⁴

Como vimos, existem marcantes diferenças entre os prazos de prescrição e os de decadência que normalizam os atos e fatos jurídicos, prazos êsses que deverão ser exercidos em tempo adrede estabelecido.

A prescrição, sob outro ângulo, pode ser aquisitiva ou extintiva (também se diz liberatória). No primeiro caso temos o exemplo clássico da aquisição de um imóvel por usucapião (aquisição de domínio por posse continuada). No segundo dá-se a extinção de direitos e obrigações, estando entre aquêles o de exercitar o processamento de ações.

A prescrição e a decadência são *causas de direito* especiais da extinção da obrigação tributária e, diferentemente das *causas de fato*, só se aplicam aos casos concretos e predefinidos.

A decadência atinge o próprio direito substantivo, enquanto que a prescrição atinge o direito formal — que é a ação — por via administrativa ou judicial, destarte impossibilitando a cobrança do tributo devido.

A distinção entre os “efeitos” dos dois institutos é feita de forma satisfatória pelo Prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA, quando diz:

3) *Idem, ibidem.*

4) PEDRO NUNES, *Dicionário de Técnica Jurídica*, Rio de Janeiro: Editôra Freitas Bastos, 4.^a edição, s. d., pág. 322.

“[. . .] O prazo que, antes de ter havido lançamento, extingue o próprio direito de o fisco lançar — isto é, que faz desaparecer o direito de imposição — é de decadência .

“O prazo estabelecido para a cobrança do crédito fiscal apurado, isto é, o prazo que fixa o termo dentro do qual possa ser iniciado o procedimento administrativo ou judicial para a cobrança, e que, ultrapassado, fará desaparecer o procedimento para essa cobrança é de prescrição .

“Portanto, até o momento em que não estiver formalizado o débito fiscal pelo lançamento oponível somente poderá ocorrer, se a lei o tiver previsto, a decadência do direito de imposição . Será para o caso específico como se o elemento lei tivesse sido revogado; será como que uma revogação específica da lei em relação ao contribuinte que estava até então obrigado, pois o que desaparece é o próprio direito subjetivo do fisco, por caducidade de seu direito impositivo .

“Depois de concluído o lançamento e ciente o obrigado, tudo dentro do prazo legal, já não mais poderá ocorrer a *decadência*, pois o direito já foi apurado e, então, somente poderá sobrevir *prescrição* se o fisco perder o prazo estabelecido para a cobrança .

“*O prazo de decadência é fatal, não está sujeito a interrupção nem suspensão.*” (Grifos nossos.)⁵

Definidos os termos, surge fatalmente a pergunta: e se o contribuinte já tiver efetuado — inadvertidamente — o pagamento do tributo? Nesse caso verifica-se, em primeiro lugar, a hipótese de prazo em que se encontra o tributo em questão . Se fôr caso de caducidade, a soma paga poderá ser restituída pela entidade arrecadadora através de

5) RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Bushatsky, 1964, pág. 164.

Além das obras citadas, recomendamos: AGNELO AMORIM FILHO, “Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência e para Identificar as Ações Imprescritíveis”, *Revista dos Tribunais*, vol. 300, pág. 71.

ação judicial apropriada e denominada “de repetição do indébito”, eventualidade em que se alegará, simplesmente, o fato de estar caduco o direito do fisco a efetuar a cobrança ou o recebimento. Mas, se o *quantum* pago fôr referente a um tributo completo, quer dizer, se fôr normal o crédito da entidade impositora, então não será possível pleitear sua restituição, nem mesmo através de ação judicial.

A INTERRUPTÃO DE PRESCRIÇÃO

Vejamos de que forma os institutos estudados se adaptam aos lançamentos fiscais do *impôsto de renda*⁶, sob os critérios prescricional e decadencial de seus prazos de atuação, bem como, logo a seguir, aos lançamentos dos demais tributos, nas três esferas impositivas: federal, estadual e municipal. Para tanto vamos efetuar um retrospecto através das diversas fases modificativas por que passaram as regulamentações fiscais atinentes à espécie.

Por ora vamos cingir-nos ao tributo federal denominado *impôsto de renda*. Já dizia o art. 188 do atualmente modificado Decreto n.º 24 239, de 22-12-1947, que:

“O direito de proceder ao lançamento do *impôsto de renda extingue-se* cinco anos depois da expiração do ano financeiro a que corresponder o *impôsto*.

§ 1.º A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar *prescreve* em cinco (5) anos, contados da terminação daquele em que se efetuar o lançamento anterior.

§ 2.º O prazo de cinco anos estabelecido neste artigo *interrompe-se* por qualquer operação ou exigên-

6) Escolhemos o *impôsto de renda* em primeiro lugar porque é o tributo que mais afeta o contribuinte em geral — pessoa física ou jurídica — e, também, porque é a mais complicada e injusta de todas as formas de tributação existentes em nosso País, chegando em alguns casos a até 110,44% do lucro!

7) Esse artigo 188 vem sendo reproduzido através das diferentes modificações por que passou a legislação sobre o *impôsto de renda*, conservando a mesma numeração — como, aliás, é de praxe nas regulamentações fiscais — com o fito de facilitar a localização de determinado texto legal.

cia administrativa necessária à revisão e ao lançamento, comunicada ao contribuinte, começando de novo a correr, findo o ano em que êsse procedimento tiver lugar.”⁷ (Grifos nossos.)

Como se vê, a confusão jurídico-institucional já naquela época estava estabelecida, eis que nesse enunciado se constata a errada conceituação de prescrição entremeada à de decadência.

Sucedede que na ocasião não havia o que reclamar sob o aspecto fiscal, pois lei e decreto eram harmônicos, já que oriundos, ambos, do Decreto-Lei ditatorial (o famigerado “decreto-lei”) n.º 5 844 da era getuliana. Justificava-se, portanto, a imposição dos agentes do fisco.

A seguir veio a Lei n.º 2 354, de 29-11-1954, cujos artigos 39 e 40 (vetados pelo Presidente e mantidos pelo Congresso) substituem e revogam os dispositivos do Dec. n.º 24 239, os quais, consoante a reprodução acima (art. 188), permitindo a interrupção do prazo prescricional de cinco anos, nos termos do § 2.º, foram o ponto de partida e de apoio da fiscalização para o envio das numerosas notificações de lançamentos de multas e impostos, o que obviamente tem dado motivo a inúmeras questões nas esferas administrativas e judiciais.

Os artigos 39 e 40 da Lei n.º 2 354, substitutivos e revogativos dos parágrafos 1.º e 2.º do art. 188 do Decreto n.º 24 239, estão assim redigidos:

“Art. 39. Substitua-se o § 1.º do art. 188 do Decreto n.º 24 239, de 22-12-47, pelo seguinte:

§ 1.º A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar *extingue-se* em cinco anos, contados da terminação daquele em que se efetuar o lançamento anterior.

Art. 40. É *revogado* o § 2.º do art. 188 do Decreto n.º 24 239, de 22-12-47.” (Grifos nossos.)

Percebe-se que a situação está melhorando para o contribuinte. A revogação do § 2.º do art. 188 impunha-se

como norma de regularização do processo de caducidade, para disciplinar o poder que tem o fisco de cobrar impostos. Indiscutivelmente, os institutos que estamos estudando apresentam relevante interesse social para a normalização das relações entre fisco e contribuinte. Se a Fazenda é negligente e relapsa na arrecadação de seus tributos, não é justo que os contribuintes permaneçam indefinidamente à espera dos representantes do órgão arrecadador ou do aviso de lançamento de impostos e taxas.

Com o advento do Decreto n.º 36 773, de 13-1-55, foi regulamentada a Lei n.º 2 354, o que foi feito dentro dos limites legais (sem modificá-la em sua essência), mantendo-se, assim, a desejada revogação do § 2.º do art. 188.

No Decreto 36 773 o art. 188 está assim redigido:

“Art. 188. *O direito* de proceder ao lançamento do imposto de renda *extingue-se* cinco anos depois da expiração do ano financeiro a que corresponder o imposto.

Parágrafo único. *A faculdade* de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar *extingue-se* em cinco anos, contados da terminação daquele em que se efetuar o lançamento anterior (Lei n.º 2 354).” (Grifos nossos.)

DECADÊNCIA DO DIREITO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pelo que vimos até agora — ante o exame das leis e regulamentos fiscais atinentes ao imposto de renda — ainda persistem dúvidas e confusões no contexto da norma legal, tanto na parte legislativa, como em sua regulamentação posterior. A idéia-base continua sendo a de decadência, e é sempre sob esse prisma que devemos considerá-la, não obstante à letra do enunciado falar em prescrição.

Mas, com a promulgação da Lei n.º 2 862, de 4-9-56, profunda modificação foi operada no sistema até então conflitante, eis que finalmente foi reconhecido o critério de decadência, que, conquanto implícito no espírito da lei, não

estava claramente manifesto na norma legal. O já conhecido art. 188 voltou mais robustecido e com nova redação, qual seja:

“Lei n.º 2 862, de 4-9-56:

Art. 29. Substitua-se o art. 188 do Dec. n.º 36 773 (Consolidação das Leis do Impôsto de Renda, de 13-1-55, pelo seguinte:

Art. 188. O *direito* de proceder ao lançamento do impôsto de renda *decai* no prazo de cinco anos contados da expiração do ano financeiro a que corresponder o impôsto.

Parágrafo único. A faculdade de proceder a nôvo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins dêste artigo, *decai* no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo.” (Grifos nossos.)

Vê-se que a alteração do sistema — a bem do direito e do contribuinte — foi radical. Os conceitos “mistos” e confusos, que embaralhavam decadência com prescrição, foram disciplinados. A lei nova não previu caso algum de “interrupção de prescrição”. A expressão “interrompe-se” foi substituída por “extingue-se” e, mais tarde, por “decai”. E êste é exatamente o *punctus saliens* do presente comentário.

A Lei n.º 2.862/56 — mais tarde alterada pela Lei n.º 3.470/58 e, depois, pela Lei n.º 4.154/62 — não sofreu modificação alguma em seu aspecto fundamental, que é o que interessa ao presente comentário, com referência à caracterização da decadência como preceito regulador da extinção da obrigação tributária.

CARÁTER ANTIJURÍDICO DA LEI E DO REGULAMENTO

Ao leitor não familiarizado com assuntos legais vamos rapidamente explicar a diferença entre lei e regulamento. A lei, por via de regra, não é auto-executável. Depende de regulamento para sua efetiva aplicação, fato êsse que

usualmente é mencionado logo no início de qualquer enunciado legal. Sendo promulgada pelo Poder Legislativo — em suas diversas esferas — ela necessita de regulamentação, isto é, de um decreto, que é expedido pelo Poder Executivo. Mas, êsse poder, ao regulamentá-la, não pode exceder-se, pois do contrário estará invadindo a área de competência legislativa.

Para exemplificar tomemos a lei do impôsto de renda, de n.º 4.154, de 28-11-62, que no parágrafo único do artigo 1.º diz: “O Poder Executivo baixará regulamento de execução desta lei, o qual consolidará tôda a legislação do impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza.” Com isso se entende que a lei referida não poderá entrar em vigor antes de ser expedido o decreto regulamentador.⁸ Mas quando a lei expressamente o declara faz-se dispensa do regulamento. É o caso da própria Lei n.º 4 154, em seu art. 9.º, o qual menciona: “são tributáveis [...] a partir da publicação desta lei [...]”.

Compreende-se com isso que tão-sòmente os enunciados do referido artigo possuem eficácia imediata, a partir da publicação da lei, pois é sabido que o regulamento respectivo costuma demorar alguns meses para ser expedido e publicado.

Por outro aspecto, existem leis que entram em vigor a partir de sua publicação, mas que devem aguardar o decreto regulamentador para dar início à eficácia de suas principais normas. Como exemplo temos a mais recente lei, de n.º 4.357, de 17-7-64, cujo art. 42 dispõe: “O Poder Executivo baixará dentro de 60 (sessenta) dias os decretos previstos no texto da presente lei, bem como baixará decreto consolidando a legislação sôbre a cobrança e fiscalização do impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza, introduzindo as modificações consignadas nesta lei.” Ao final, no art. 43, lê-se: “A presente lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas

8) Como exemplo contrário temos a lei aduaneira (atual Lei n.º 3.244, de 14/8/57), conhecida como “Tarifa das Alfândegas”, que, por ser completa e regulamentada, é uma lei tipicamente auto-executável.

as disposições em contrário.” Essa é a “chave” com que se encerram quase tôdas as legislações.

A Lei n.º 4.357 é caso típico de “lei mista”, pois engloba preceitos sôbre impostos de renda, sêlo e consumo, além de legislar sôbre obrigações do Tesouro Nacional (art. 1.º), correição monetária do ativo imobilizado (art. 3.º), reajustamento do capital social (art. 3.º, § 2.º), aumento de capital e conseqüente isenção do impôsto de sêlo (§ 13 do art. 3.º), atualização dos débitos fiscais (art. 7.º), crime de apropriação indébita (art. 11), modificações importantes sôbre tributação na fonte (art. 12 e seguintes), ação fiscal direta no próprio ano (art. 24), proibições de atrasos nos livros fiscais (§ 2.º do art. 24) e outros.

Mas, a respeito do tema do presente comentário — decadência e prescrição — não foram feitas quaisquer alterações nas últimas modificações legais. O regulamento aludido no art. 42 da Lei n.º 4.357 foi publicado através do Decreto n.º 54.145, de 19 de agosto de 1964, tão-sòmente para disciplinar a aplicação dos arts. 3.º, 5.º e 6.º da referida lei, sendo que logo após foi publicado nôvo decreto, o de n.º 54.252, de 3 de setembro de 1964, o qual regulamenta disposições dos arts. 1.º a 4.º e 14 da mesma lei. E não estranhe o leitor se no momento da publicação dêste trabalho algum nôvo dispositivo legal estiver aparecendo, para complicar ainda mais a legislação tributária brasileira.

É preceito conhecido o de que a “lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. É o que diz o § 1.º do art. 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil. Ora, como a lei nova modifica a sistemática anterior, fica eliminado o primeiro processo de interpretar a lei. É o que ensina o mestre CARLOS MAXIMILIANO em seu clássico *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Da mesma forma tem-se pronunciado o Supremo Tribunal Federal.⁹

9) Acórdão no Mandado de Segurança n.º 2.336, do Distrito Federal, in: *Diário Judiciário da União*, edição de 18/7/55, pág. 2.436.

A primeira finalidade do regulamento é disciplinar a lei, não podendo inovar, modificar, dispor diferentemente ou criar conceitos novos e não previstos na lei respectiva. O Poder Executivo — ao qual está afeta a regulamentação — não poderá invadir o campo de competência do Poder Legislativo, ao qual incumbe a elaboração da lei. E quando o regulamento — mais precisamente, o decreto — extravasa de seus limites entra em cena o Poder Judiciário, chamado a dirimir os excessos praticados pela Administração.

OS EXCESSOS DO REGULAMENTO

Como já vimos, a Lei n.º 4.154, de 28/11/1962, — a exemplo dos dois diplomas precedentes — agasalhou o critério de decadência dos lançamentos fiscais, não admitindo caso algum de interrupção de prescrição. Destarte, cumpriria ao decreto do Executivo que a regulamentou — n.º 51.900, de 10/4/1963 — simplesmente dar-lhe aplicação, sem nada modificar ou inovar, nem muito menos criar critérios novos de interrupção prazal.

Infelizmente não foi o que aconteceu. Mas, é fácil explicar o motivo da dissonância. É compreensível que ao fisco interesse interromper a prescrição dos processos em curso. Daí o interesse do Governo em vetar o atual artigo 188 do regulamento, que muito acertadamente fala em decadência do direito da repartição tributadora. Felizmente para o contribuinte, o veto foi rejeitado pelo Congresso.

Em justificação do repudiado veto presidencial foi dito:

“[. . .] Existem nas repartições do impôsto de renda inúmeros processos em curso, com a prescrição interrompida, em relação aos quais há elevadas somas a cobrar. A vigorarem os arts. 39 e 40 [da Lei n.º 2 862/56], êsses processos, cuja instauração e estudo acarretaram ao fisco despesas apreciáveis, seriam automaticamente arquivados, favorecendo, em muitos

casos, sonegadores contumazes e contribuintes faltosos [. . .].”¹⁰

Vê-se que é o próprio Executivo que entende estarem prescritos todos os processos em fase de instrução e sem lançamentos. Assim, como explicar a tentativa das repartições fiscais de interpretarem diversamente, a fim de levantarem a prescrição de tais processos já caducos?

Ora, essa atitude do fisco não encontra apoio de espécie alguma na lei, na doutrina e na jurisprudência, uma vez que:

“[. . .] decorrido o prazo de cinco anos, a contar do exercício fiscal, não pode ser feito o lançamento, por prescrito em direito”.¹¹

Então, à vista da rejeição do aludido veto presidencial (rejeição essa que, em última análise, beneficiou o contribuinte), a Administração achou por bem enxertar o artigo 189 e seus parágrafos no atual Regulamento do Imposto de Renda, que dispõem o seguinte:

“[. . .] O direito de cobrar as dívidas do imposto de renda *prescreve* em cinco anos contados da expiração do prazo em que se tornou exigível o pagamento pela notificação do lançamento do imposto (Decreto-Lei n.º 5.844, art. 189).¹²

§ 1.º *Interrompe-se o curso da prescrição* por qualquer intimação¹³ feita pela repartição fiscal ao contribuinte, para pagar a dívida; pela concessão de “prazos especiais” para êsse fim;¹⁴ pela citação pessoal do responsável, feita judicialmente para haver o paga-

10) Fonte: trabalhos parlamentares publicados no *Diário Oficial da União*.

11) Acórdão do Supremo Tribunal Federal, *Arquivos Judiciários*, 79/319.

12) Note-se a “base” indicada como justificativa do “enxerto” do Fisco, à revelia do Poder Legislativo: trata-se do espúrio Decreto-Lei n.º 5.844, da época da ditadura.

13) Essa expressão está bem a gosto da repartição fiscal, pois “por qualquer intimação” interrompe-se o curso da prescrição, prorrogando-se, assim, *ad infinitum* o poder tributante e coercitivo delegado ao Fisco.

14) Se uma das funções primordiais do Governo é conseguir a necessária maturidade jurídica a fim de proporcionar tranquilidade social a seus jurisdicionados, é contra-senso conceder-lhe prerrogativas especiais que fatalmente redundarão em prejuízo dos contribuintes.

mento; ou pela apresentação, em juízo, de inventário ou, em concurso de credores, do documento comprobatório da dívida.

§ 2.º *Não corre* o prazo de cinco anos enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão (Decreto-Lei n.º 5.844, art. 189, § 2.º).

§ 3.º Nos casos de cobrança judicial da dívida ativa a publicação do despacho do juiz da execução, determinando a citação do réu, suspende o curso da prescrição.

Art. 190. *Cessam, igualmente, em cinco anos o poder de aplicar e o de cobrar as multas cominadas neste regulamento, ressalvada a interrupção da prescrição nos termos do artigo anterior (Decreto-Lei n.º 5.844, art. 190).*¹⁵ (Grifos nossos.)

Percebem-se a confusão e a ilegalidade dos artigos e parágrafos supratranscritos, pois enquanto o art. 188 fala em *decadência* do direito de proceder ao lançamento do imposto de renda (o que é certo), o art. 189 e seus parágrafos estatuem a norma de *prescrição* para a faculdade de cobrar as dívidas do referido tributo (o que é ilegal).

Considere-se, por outro lado, que o regulamento em estudo além de confundir e embaralhar os conceitos de *decadência* e *prescrição*, incluiu de forma genérica apenas a denominação “da prescrição” no Capítulo VIII (Título III) que abrange os arts. 188 a 192.

Sob o aspecto de que o regulamento criado por decreto do Executivo não pode modificar leis do Congresso (como acontece no caso em exame), o caso já foi amplamente debatido pela nossa mais alta côrte judiciária, como se infere da seguinte emenda de decisão:

“[. . .] lei e regulamento. Quando éste exorbita da autorização concedida em lei ao Executivo, cumpre

15) Novamente o obsoleto e ilegal Decreto-Lei 5.844 a tentar disciplinar relações atuais entre Fisco e contribuinte.

aos órgãos judiciários negar-lhe aplicação. O dever do Executivo é *cumprir*, não *fazer a lei* [. . .]”.¹⁶

As preleções de VÍTOR NUNES LEAL, CARLOS MAXIMILIANO, CLÓVIS BEVILÁQUA, ARAÚJO CASTRO, PLANIOL e RIPERT, BAUDRY e TISSIER, LAURENT, COLIN e CAPITANT, PUGLIESE e outros tantos, são unânimes em reafirmar os conceitos supra-expandidos.

Assim, chegamos à parte final deste comentário, convencidos de que o regulamento atual do impôsto de renda, que acolheu o critério parasita de “interrupção da prescrição”, está — a exemplo dos anteriores — em flagrante e ilegal dissonância com a lei que deveria disciplinar e que estatuiu o princípio da decadência do direito do Fisco a cobrar do contribuinte depois de decorridos os cinco anos regulamentares.

Para corroborar nossas afirmativas transcrevemos o voto vencedor de um julgado do Tribunal Federal de Recursos, *in verbis*:

“[. . .] Na realidade, a lei do impôsto de renda sempre agasalhou o critério de decadência do direito de lançamento. A linguagem da lei é que era imprecisa, mas sempre foi êsse o critério. Nunca houve critério de prescrição. A nova lei está sendo mais precisa, mais firme e mais explícita, no tocante ao instituto da decadência, estabelecendo, expressa e terminantemente, que “o direito de proceder ao lançamento decai no prazo de cinco anos”. Qualquer que seja a posição doutrinária do intérprete em relação à prescrição e à decadência, sabe-se que se trata de decadência, embora se dê o nome de prescrição, sempre que estiver em jôgo uma “faculdade”, e no caso é de faculdade que se cogita. Trata-se de faculdade, não de direito de proceder ao lançamento. Se o fisco não efetua o lançamento no prazo de cinco anos, decai dêsse direito [. . .]”.¹⁷

16) Recurso Extraordinário n.º 13.506, do Distrito Federal, Relatório do Ministro Ribeiro da Costa, *Diário Judiciário da União*, 22/8/55.

17) Agravo de petição no Mandado de Segurança n.º 12.597.

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Já vimos que na legislação do impôsto de renda existe desarmonia entre lei e regulamento, e que isso ocasionou tentativas ilegais de cobrança de impostos caducos de pleno direito, e originou, por conseguinte, autuações fiscais em detrimento do legítimo direito do contribuinte.

Vamos, então, examinar alguns dos demais tributos, para que possamos constatar até onde vai o desconhecimento legal de nossos legisladores.

A) *Impôsto de Consumo* — Atualmente regulamentado pelo Dec. n.º 45.422, de 12/2/1959, e ligeiramente modificado pelas Leis ns. 4.153, de 28/11/1962, e 4.388, de 28/8/64, é o impôsto de consumo um dos tributos onde a parte teórica e doutrinária — referente à elaboração sistemática de seus institutos — se encontra mais confusa e embaralhada, à vista da existência de dispositivos ambiguos, conflitantes e colidentes entre si.¹⁸

Dizemos isso porque é notório que um tributo não se resume à parte aritmética e percentual de suas disposições de arrecadação. É necessário e importante examinar a parte procedimental — processo, fiscalização e penalidade — e verificar as possíveis ilegalidades que, por via de regra, se alojam nessa parte.

Essa profusão de confusões, como não podia deixar de ser, possibilita um sem-número de autuações desenfreadas por parte dos agentes fiscais do citado impôsto.¹⁹

Mas, em que pêsse às disposições e circunstâncias típicas de “ilícito fiscal” contidas na legislação do tributo em

18) A mais recente lei, de n.º 4.388, de 28/8/1964, modificou a legislação dos impostos de consumo e sêlo, no tocante às majorações de alíquotas incidentes sôbre diversos produtos e documentos, em nada alterando os preceitos de prescrição e decadência previstos nos diplomas anteriores. Não obstante, convém examiná-la, pois o art. 12 prevê a contagem de prazos em “dias úteis” e não mais em dias corridos, além de numerosas alterações em incidências e isenções fiscais.

19) Em nosso trabalho *Autuação Fiscal com Intuítos Extorsivos* (memorial apresentado ao Supremo Tribunal Federal, São Paulo: Empresa Gráfica da *Revista dos Tribunais*, 1963, pág. 39) tivemos oportunidade de comprovar um caso típico ocorrido na fiscalização de consumo.

questão, vamos examiná-lo unicamente sob o aspecto decadencial ora contido no art. 412 que dispõe:

“[. . .] O direito de *impor penalidade* por infrações a este regulamento *prescreve* em cinco anos, contados da *data da infração*.

§ 1.º O prazo estabelecido, de cinco anos, neste artigo *interrompe-se* por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao contribuinte e referente a impôsto que tenha deixado de pagar ou recolher, ou relativo a infração que haja cometido, começando a correr novamente a partir da data em que êsse procedimento se tenha verificado.

§ 2.º Não corre o prazo de cinco anos enquanto o processo *de cobrança* estiver pendente de decisão,²⁰ *inclusive* nos casos de processos fiscais instaurados e ainda em fase de preparo ou de julgamento.” (Grifos nossos.)

Primeiramente, vemos que, sob o aspecto prazal contido no mencionado texto regulamentar, se confunde decadência com prescrição.

O arcabouço técnico-legal do enunciado — que foi inspirado na decadência, pois fala em direito de impor penalidade — termina invadindo a área prescricional do citado dispositivo, eis que estabelece o prazo de cinco anos contados da data da infração. Portanto, apesar de o regulamento falar em prescrição, trata-se de caso típico de decadência.²¹

B) *Impôsto do Sêlo* — A Consolidação das Leis do Impôsto do Sêlo, regulamentada pelo Decreto federal número 45.421, de 12 de fevereiro de 1959, foi feita tão às

20) Veja-se a injustiça dêsse dispositivo. A prevalecer o enunciado, teríamos a “espada” do Fisco indefinidamente sôbre o contribuinte.

21) Encontra-se nesse sentido, com relativa freqüência, a “discordância” entre os Podêres Legislativo e Executivo: enquanto o primeiro procura proteger o cidadão, opondo um dique à caudalosa pretensão do Fisco, vemos que o Executivo tem continuamente deturpado o sentido e a finalidade de inúmeras leis, com o propósito deliberado de “patrocinar” os agentes da fiscalização.

pressas que se fêz necessário emitir inúmeras circulares para melhor explicar diversos trechos confusos que nela apareceram. Mas, sob o aspecto que nos interessa — a teoria dos prazos — não há quase nada, salvo o art. 61 das Normas Gerais, que estabelece:

“Art. 61. O procedimento fiscal para *imposição de penalidades* prescreve em cinco anos, contados da data da infração.

Parágrafo único. Em se tratando de papel cujo prazo de vigência fôr superior a cinco anos, o prazo de prescrição a que se refere êste artigo terminará juntamente com o da vigência do papel (Lei n.º 3.519, de 30/12/1958, alteração 20.^a).” (Grifo nosso.)

Da mesma forma que a legislação de consumo, a do sêlo previu casos “de prescrição” (mencionada erradamente em lugar de decadência) apenas para imposições de multas e demais penalidades.

Aqui cabe, também, a observação que fizemos quanto à obscuridade de distinção entre prescrição e decadência.

Fala-se muito em prescrição e escreve-se a respeito, mas sôbre o que se dispõe é decadência quando se alude a lançamento e imposição de penalidades. Normalmente, o texto legal sugere que se trata de prescrição, e é assim que o leigo e o próprio fiscal menos avisado o imaginam e interpretam. Mas, a essência legal da norma é decadencial. Indubitavelmente, trata-se de mais um caso de êrro e má técnica na elaboração de nossos textos legislativos.

CONCLUSÕES

Foram examinados — sob o aspecto prazal — os principais tributos federais. Ante o exposto algumas conclusões se nos afiguram de suma importância:

- O fisco está tentando cobrar dívidas (impostos e multas) já completamente caducas, o que lhe é defeso, à vista da decadência do prazo quinquenal.

- Ante o princípio de que regulamento não pode modificar lei, deixam de ter fundamento jurídico o art. 189 e parágrafos do Dec. n.º 51.900, de 10/4/63.
- Inexiste, juridicamente, “interrupção de prescrição” nos vigentes diplomas legais que disciplinam as autuações dos agentes fiscais do impôsto de renda.
- Inexistindo a interrupção do prazo prescricional (que em realidade é de decadência), os lançamentos fiscais efetuados com tal base falsa são anuláveis.

Perguntamo-nos, pois: que poderá ou deverá fazer o contribuinte ante a perspectiva de lançamentos fiscais indevidos?

A nosso ver, poderá adotar duas atitudes: em primeiro lugar, seria aconselhável, se bem que de resultado duvidoso, dirigir-se à repartição lançadora e tentar convencer seus responsáveis de que o lançamento em questão está errado. Se essa medida não der resultado, então só lhe restará socorrer-se do Poder Judiciário, que é o único órgão realmente competente para dirimir controvérsias entre fisco e contribuinte, mediante ação apropriada de anulação de débito fiscal, que está prevista em lei especial.

Sugerimos, também, o exame posterior dos lançamentos fiscais, mesmo que já pagos, pois, consoante dissemos no decurso do presente ensaio, existe a possibilidade de reembolso das importâncias pagas indevidamente.

Destarte, esperamos haver aclarado com o comentário realizado as questões suscitadas, à vista dos numerosos problemas fiscais gerados por regulamentos viciosos e que originam interpretações dúbias, por parte não somente dos contribuintes, mas até dos agentes aplicadores da lei.