

REVISTA DE
DIREITO
MERCANTIL
industrial, econômico
e financeiro

125

Publicação do
Instituto Brasileiro de Direito Comercial Comparado
e Biblioteca Tullio Ascarelli
do Departamento de Direito Comercial
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Ano XLI (Nova Série)
janeiro-março/2002

 **MALHEIROS
EDITORES**

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL

industrial, econômico e financeiro

Nova Série — Ano XLI — n. 125 — janeiro-março de 2002

FUNDADORES

1ª FASE: WALDEMAR FERREIRA

FASE ATUAL: PROF. PHILOMENO J. DA COSTA (†)

PROF. FÁBIO KONDER COMPARATO

SUPERVISOR GERAL: PROF. WALDIRIO BULGARELLI

COMITÊ DE REDAÇÃO: MAURO RODRIGUES PENTEADO,

HAROLDO MALHEIROS DUCLERC VERÇOSA,

RACHEL SZTAJN, ANTONIO MARTIN, MARCOS PAULO DE ALMEIDA SALLES

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL

publicação trimestral de

MALHEIROS EDITORES LTDA.

Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171

CEP 04531-940

São Paulo, SP - Brasil

Tel. (011) 3078-7205

Fax: (011) 3168-5495

Assinaturas e comercialização:

CATAVENTO DISTRIBUIDORA DE

LIVROS S.A.

Rua Conselheiro Ramalho, 928

CEP 01325-000

São Paulo, SP - Brasil

Tel. (011) 289-0811

Fax: (011) 251-3756

Diretor Responsável: Álvaro Malheiros

Diretora: Suzana Fleury Malheiros

Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato

Composição: *scripta*

SUMÁRIO

DOCTRINA

LIMITAÇÃO DE RESPONSABILIDADE NA PRÁTICA CONTRATUAL BRASILEIRA — PERMITE-SE NO BRASIL A RACIONALIZAÇÃO DOS RISCOS DO NEGÓCIO EMPRESARIAL? — NILSON LAUTENSCHLEGER JR.	7
---	---

ATUALIDADES

AS CÉDULAS DE CRÉDITO BANCÁRIO E OS LIMITES LEGAIS DOS JUROS — JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA	25
A EMPRESA: NOVO INSTITUTO JURÍDICO — JORGE LOBO	29
A RECEPÇÃO DO “DROP DOWN” NO DIREITO BRASILEIRO — HAROLDO MALHEIROS DUCLERC VERÇOSA E ZANON DE PAULA BARROS	41
A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E O NOVO CÓDIGO CIVIL — FERNANDO NETTO BOITEUX	48
O CONTRATO DE “JOINT VENTURE” NA MATÉRIA ANTITRUSTE — JOSÉ CARLOS DA SILVA NOGUEIRA	58
A PRIVACIDADE E OS SIGILOS TELEFÔNICO, PROFISSIONAL E BANCÁRIO — LEANDRO BITTENCOURT ADIERS	62
O NOVO MERCADO E AS PRÁTICAS DIFERENCIADAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA: EXAME DE LEGALIDADE FRENTE AOS PODERES DAS BOLSAS DE VALORES — EDUARDO ALFRED TALEB BOULOS E FERNANDO SZTERLING	96
RESPONSABILIDADE DOS SIGNATÁRIOS DE ACORDO DE VOTO NO REGIME DA LEI N. 10.303/01 — FELIPE DE FREITAS RAMOS	114

ESPAÇO DISCENTE

A SPE — SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO — LEONARDO GUIMARÃES	129
---	-----

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA**ACIONISTA CONTROLADOR – IMPEDIMENTO AO DIREITO DE VOTO**

— ERASMO VALLADÃO A. E NOVAES FRANÇA 139

DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

— ZANON DE PAULA BARROS 173

PARECERES**IMPUTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA (§ 3º, ART. 23 DA LEI 4.131/62)
E DA VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO PRIVADA DE CRÉDITOS
(ART. 10 DO DECRETO-LEI 9.025/46)**

— SÉRGIO I. ESKENAZI PERNIDJI e MÔNICA CASTRO DE MELLO BITY 185

COLABORAM NESTE NÚMERO

EDUARDO ALFRED TALEB BOULOS
Advogado em São Paulo

ERASMO VALLADÃO A. E NOVAES FRANÇA
Professor-Doutor de Direito Comercial da
Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo

FELIPE DE FREITAS RAMOS
Advogado no Rio de Janeiro

FERNANDO NETTO BOITEUX
Doutor em Direito Comercial pela Univer-
sidade de São Paulo. Professor-Doutor de
Direito Comercial da Fundação Armando
Álvares Penteadó – FAAP

FERNANDO SZTERLING
Advogado em São Paulo

HAROLDO MALHEIROS DUCLERC VERÇOSA
Mestre e Doutor em Direito pela Faculdade
de Direito da Universidade de São Paulo.
Professor de Direito Comercial nos Cursos
de Graduação e Pós-Graduação da USP e
da FAAP. Consultor Jurídico de Empresas

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA
Professor de Direito Comercial da PUC/RJ.
Advogado

JORGE LOBO
Livre-Docente em Direito Comercial pela
UERJ. Advogado

JOSÉ CARLOS DA SILVA NOGUEIRA
Mestre em Direito Econômico Internacio-
nal pela Universidade de San Francisco,
Califórnia. Advogado

MÔNICA CASTRO DE MELLO BITY
Advogada no Rio de Janeiro

SÉRGIO I. ESKENAZI PERNIDJI
Advogado no Rio de Janeiro

LEANDRO BITTENCOURT ADIERS
Advogado no Rio Grande do Sul

LEONARDO GUIMARÃES
Mestrando em Direito Comercial na Facul-
dade de Direito da UFMG. Advogado

NILSON LAUTENSCHLEGER JR.
Mestre em Direito Comercial pela Ludwig-
Maximilians-Universität München, Alema-
nha. Doutorando na mesma Universidade.
Advogado em São Paulo

ZANON DE PAULA BARROS
Advogado em São Paulo

Jurisprudência Comentada

DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Comentários de

ZANON DE PAULA BARROS

aos embargos de divergência no REsp 169.246-SP do STJ

*Embargos de divergência no REsp
169.246-SP (1998/0063404-5)*

Rel.: Ministro Milton Luiz Pereira

Embe.: Estado de São Paulo

*Adv.: Aylton Marcelo Barbosa da
Silva e outros*

*Embo.: Cooperativa de Produtores
de Cana-de-Açúcar e Álcool do Estado de
São Paulo Ltda. — Coopersucar*

*Adv.: Geraldo Valentim Junior e
outros*

*Ementa: Processual Civil. Embargos
de Divergência (arts. 496, VIII e 546, CPC;
art. 266, RISTJ). Tributário. ICM. Consti-
tuição do crédito. Decadência. CTN, arti-
gos 150, § 4º e 173, I.*

*1. A lavratura do auto de infração é
uma das bases de procedimento adminis-
trativo fiscal e não encerramento do lan-
çamento fiscal e tributário. A constituição
do Crédito tributário é ato complexo.*

*2. A data do fato gerador, por si, não
é o termo inicial da decadência. Opera-se
depois de cinco anos, contados do primei-
ro dia do exercício seguinte àquele em que
se extinguiu o direito potestativo do Esta-
do rever e homologar o lançamento. Inter-
pretação conjugando as disposições dos
artigos 150, § 4º e 173, I, CTN.*

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Embargos acolhidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. "A Seção, por unanimidade, recebeu os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." Os Srs. Ministros José Delgado, Eliana Calmon, Franciulli Netto e Castro Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira e Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 18 de junho de 2001 (data do julgamento).

Ministro Humberto Gomes de Barros — Presidente. Ministro Milton Luiz Pereira — Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Min. Milton Luiz Pereira (Relator): os Embargos apontam divergência entre o julgamento do Recurso Especial 169.246-SP, Relator o Ministro Ari Pargendler e o Recurso Especial 63.529-2-PR, Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros. As ementas dos v. Acórdãos são as seguintes, respectivamente:

"Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime de Lançamento por Ho-

mologação. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Recurso especial não conhecido" (fl. 88).

"Processual e Tributário. Executivo Fiscal. Intervenção do Ministério Público. Desnecessidade. Direito de Constituir o Crédito Tributário. Decadência. Art. 173, III do CTN.

"I – A intervenção do Ministério Público no processo de execução fiscal não é necessária, porque o Estado autor já está assistido por órgão especializado: seu advogado. Tornar obrigatória a intervenção do MP no executivo fiscal seria reduzir à inutilidade o Advogado do Estado.

"II – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

"III – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

"IV – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º)" (fls. 91-92).

Alega o Embargante:

"Como não houve, por parte da Fazenda Estadual, impugnação aos valores declarados pelo contribuinte, ocorreu a chamada homologação tácita do lançamento.

"Com tal homologação, deu-se a definitividade do crédito tributário. O § 4º do art. 250 determina que tal ato (mesmo que tácito) definitivamente extingue o crédito.

"Pois bem. Extingue o crédito desde que o valor declarado pelo contribuinte tenha sido recolhido pelo mesmo. Caso contrário, não há que se falar em extinção do crédito e, isto sim, em obrigação do devedor em saldar aquele valor, agora inalterável pelo transcurso do lapso legal.

'Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

'a) depois de expressamente homologado;

'b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa;' (fls. 5 do acórdão divergente).

"Se no presente caso o débito é relativo ao mês de maio de 1989, a definitividade do lançamento deu-se em maio de 1994. Aqui se marca inicialmente o lapso a ser observado pelo art. 173 do CTN sendo que, desse modo, apenas decairia a Fazenda Estadual de seu crédito em 1º de janeiro de 2000. Tendo sido inscrito e ajuizado o débito em 1995, não pode o mesmo ser alcançado pelo instituto de caducidade.

"Não caberia a afirmação de que o acórdão trazido como paradigma encontra-se isolado ou ultrapassado pelo entendimento desta Corte.

"Tal questão já foi objeto de debate na Primeira Seção deste Tribunal, quando da análise do EREsp n. 44.260-PR, DJU de 22.5.1997, Rel. Min. Demócrito Reinaldo (restando vencido), que tratou da repetição de indébito do empréstimo compulsório incidente no consumo de combustível (...)" (fls. 95-96).

Impugnação apresentada às fls. 114-117.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Min. Milton Luiz Pereira (Relator): como pomo da divergência, ergue-se julgado assim sumariado:

“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Recurso especial não conhecido” (REsp 169.246, 2ª T., Rel. Min. Ari Pargendler, fl. 88).

Para confronto, a trato de paradigma, foi pontuado precedente, encimado por esta ementa:

“Processual e Tributário. Executivo Fiscal. Intervenção do Ministério Público. Desnecessidade. Direito de Constituir o Crédito Tributário. Decadência. Art. 173, III do CTN.

“I – A intervenção do Ministério Público no processo de execução fiscal não é necessária, porque o Estado autor já está assistido por órgão especializado: seu advogado. Tornar obrigatória a intervenção do MP no executivo fiscal seria reduzir à inutilidade o Advogado do Estado.

“II – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

“III – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

“IV – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente

ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º)” (fl. 98).

A divergência é atijada pelo envolvimento de duas posições: o aresto embargado, ditando que o prazo decadencial inicia-se do fato gerador do tributo, enquanto o paradigma recusa a data daquele fato, estadeando a ocorrência “cinco anos depois do primeiro dia do exercício seguinte”, ou seja, após a efetividade do lançamento.

Evidenciadas compreensões diferentes versando a mesma questão jurídica, configurada a divergência, os embargos merecem admissão e conhecimento.

Aberto o pórtico processual para o exame, convém apurar a narrativa da Recorrente na via Especial, conforme o enredo recursal, sem rebate eficaz da parte recorrida, explicando:

“(…) O débito de ICMS que foi inscrito é relativo a débito referente ao mês de maio de 1989. A partir desta data, segundo dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, a Fazenda Pública tem 5 (cinco) anos para homologar o lançamento efetuado pelo próprio contribuinte. Essa homologação, que torna o lançamento definitivo, somente se dá em duas hipóteses: a) se for expressamente homologado e b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

“No presente caso, não houve homologação do lançamento porquanto não houve o seu recolhimento correto. Assim que foi encontrado o erro no recolhimento, que foi efetuado sem os consectários legais, foi feita a imputação discutida nestes autos.

“Essa imputação foi feita em agosto de 1995, ou seja, após os cinco anos previstos no artigo 150, § 4º do CTN, mas dentro dos cinco anos subseqüentes previstos no artigo 173, I, do mesmo diploma legal.

“Dessa forma, tem-se que, passados os cinco anos de que trata o artigo 150, § 4º, inicia-se o prazo do artigo 173, I, do CTN,

onde a Fazenda Pública terá cinco anos para constituir o crédito contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que seria a partir de 1^a de janeiro de 1995.

“Vê-se, pois, que a imputação feita pelo Fisco Estadual foi dentro do prazo legal, uma vez que o fato gerador era de maio de 1989, enquanto a inscrição da dívida se deu em agosto 1995” (fls. 18 e 19).

Mas, já na apreciação feita nas instâncias ordinárias, foi assalhado que, “(...) no caso dos tributos com fato gerador instantâneo o prazo de decadência passará a ser contado a partir do 1^o dia do exercício seguinte. Verifica-se que a discriminação do débito possui data referente a maio de 1989 e a inscrição da dívida ocorreu em 15 de agosto de 1995. Se o tributo, no caso o ICMS, possui fato gerador instantâneo, o prazo de decadência passou a ser contado a partir do 1^o dia útil do exercício seguinte, ou seja, 1990. Logo o lançamento deveria ter sido efetuado até o 1^o dia do exercício de 1995 e não somente em agosto de 1995” (fls. 23)” (fl. 12).

Nesta Instância Superior esse entendimento encontrou âncora no voto-condutor lavrado pelo eminente Relator Ministro Ari Pargendler, textualmente:

“Aqui, o contribuinte antecipou o montante do tributo a seu juízo devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento expressa ou tacitamente (CTN art. 150, § 4^o). Decorrido esse prazo, decaiu do direito de constituir o crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, exigíveis” (fl. 86).

Diante dos registros feitos e das boas razões desenvolvidas no douto aresto embargado, parece-me que o assunto não pode ser destramado apenas com o pregão do artigo 150, § 4^o, CTN. Exige que, também, sejam consideradas as disposições do artigo 173, do mesmo estatuto legal. Com essa preocupação, calha à fiveleta lição escrita

pelo exímio Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“Parece predominante, entretanto, o entendimento pelo qual: (a) o prazo de decadência se inicia no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; (b) se antes disto o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação; (c) a notificação é feita depois de iniciado o prazo decadencial, não o interrompe nem o suspende.

“Outra divergência profunda diz respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito de constituir o crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias, esse momento seria: a) aquele em que o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo; b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa; c) a decisão definitiva em esfera administrativa; d) a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

“Para quem se situa na posição ‘a’, um simples auto de infração seria o *lançamento*. Com a sua lavratura estaria exercido o direito de constituir o crédito tributário e, portanto, não se poderia mais cogitar de decadência.

“Tal posição nos parece insustentável. O lançamento, como vimos ao estudar a constituição do crédito tributário, é procedimento administrativo integrado em duas fases. A lavratura do auto de infração é o encerramento apenas da primeira fase. Com a impugnação formulada pelo sujeito passivo tem início a fase litigiosa, que é a segunda do procedimento administrativo de lançamento.

“O Tribunal Federal de Recursos orientou suas decisões no sentido de que o auto de infração é lançamento tributário, e não apenas início do procedimento administrativo de lançamento. Essa posição, todavia, não se concilia com a tese, também adota-

da por aquele Colendo Tribunal, de que a Administração, quando tiver de fazer um lançamento tributário, há de assegurar o direito de defesa ao contribuinte. A oportunidade de defesa é, obviamente, posterior à lavratura do auto de infração. Assim, ou o lançamento não se completa com o auto de infração, ou, se se completa, a oportunidade de defesa não é essencial no lançamento.

“Para os que se colocam na posição ‘b’ o auto de infração ainda não seria um lançamento por lhe faltar o pronunciamento de autoridade administrativa com poder decisório, não tendo sido assegurado ao sujeito passivo o direito de defender-se. Assim, com o julgamento da impugnação em primeira instância estaria suprida essa falta, completando-se o lançamento.

“Também não nos parece que seja assim. Se a própria administração fazendária ainda admite discutir a exigência, é porque esta não está ainda perfeita, assentada em bases definitivas, o que na verdade só vem a ocorrer com o julgamento último, ou com a não interposição do recurso no prazo legal. A fragilidade da posição ‘b’ se revela sobretudo nos casos em que a decisão em primeira instância seja contrária à Fazenda Pública e venha a ser reformada, prevalecendo a final a exigência.

“Com efeito, acertada nos parece a posição ‘c’, pois somente quando a Administração, que é parte no procedimento e é quem efetua o lançamento, não mais admite discuti-lo, pode-se considerar consumado o lançamento.

“Consuma-se, pois, o lançamento:

“1ª) não havendo impugnação, com a homologação do auto de infração;

“2ª) havendo impugnação e sendo a decisão primeira favorável à Fazenda, se o sujeito passivo não recorrer;

“3ª) havendo recurso, com a decisão definitiva, favorável à Fazenda.

“Em resumo: o lançamento está consumado, e não se pode mais cogitar de decadência, quando a determinação do crédito

tributário não possa mais ser discutida na esfera administrativa” (*Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Forense, pp. 135 a 137).

Por essa lúcida linha de pensar, ressoa forte a fundamentação deitada pelo eminente Ministro Humberto Gomes de Barros, como Relator do v. acórdão paradigmático, assinalando:

“(…)”

“Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

“a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual seria possível consumir-se o lançamento;

“b) de outra parte, o Estado afirma que o prazo decadencial inicia-se quando se escoo o prazo deferido ao credor para consumir o lançamento. Vale dizer desde quando já não é mais possível lançamento.

“O art. 173 do CTN expressa-se nestas palavras:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

“Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem às duas interpretações.

“Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à Administração fazer o lançamento. Por igual, o termo ‘poderia’, permite dizer que o prazo somente começa depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

“A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, § 4º do CTN.

“O art. 150 trata do lançamento por homologação.

“Seu § 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

“Tal prazo é cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

“O § 4º adverte para circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

“Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo em duas situações: a) depois de expressamente homologado; b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

“Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições” (fls. 103 e 104).

No ponto primordial essa dissertação encontra apoio em precedentes desta Corte; *inter alia*:

“O prazo de decadência de cinco anos deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte e extingue-se na data em que se tenha iniciado a constituição do crédito (art. 173, inciso I do CTN) (...)” (REsp 56.210-4-MG, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 6.2.1995).

“Tributário. ICM. Anulação de Débito Fiscal. Constituição do Crédito. Lavratura do Auto de Infração. Artigo 173, I, CTN.

“1. A lavratura do auto de infração é uma das bases de procedimento administrativo fiscal e não encerramento do lançamento fiscal e tributário, a constituição do crédito tributário é ato complexo.

“2. O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no caso concreto, extingue-se após cinco anos, quando a sua determinação não possa mais ser discutida na esfera administrativa.

“3. Recurso provido” (REsp 36.473-6-SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 17.4.1995).

“Recurso Especial. Crédito Tributário. Constituição.

“A constituição do crédito tributário é ato complexo. Não se exaure com a expedição do auto de infração. Somente após exaurida a defesa administrativa, forma-se para efeito de execução, a presunção de

legalidade e veracidade” (REsp 2.674-SP. Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, DJU de 25.6.1990).

Por filiação às razões desenvolvidas e incorporando os fundamentos dos precedentes destacados nas respectivas ementas, compreendendo que, no caso, não se operou a *decadência, voto acolhendo os embargos*, prevalecendo o assentamento da construção pretoriana.

É o voto.

Comentários de

Zanon de Paula Barros

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, decidindo Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 169.246-SP, em que foi embargante o Estado de São Paulo, promulgou acórdão, com a seguinte ementa:

“Processual Civil. Embargos de Divergência (arts. 496, VIII e 546, CPC; art. 266 RISTJ). Tributário. ICM. Constituição do Crédito. Decadência. CTN, artigos 150 § 4º e 173, I.

“1. A lavratura do auto de infração é uma das bases de procedimento administrativo fiscal e não encerramento do lançamento fiscal e tributário. A constituição do crédito tributário é ato complexo.

“2. A data do fato gerador, por si, não é o termo inicial da decadência. Opera-se depois de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado de rever e homologar o lançamento. Interpretação conjugando as disposições dos artigos 150, § 4º e 173, I, CTN.

“3. Precedentes jurisprudenciais.

“4. Embargos acolhidos.”

Em seu voto o ilustre Relator, Ministro Milton Luiz Pereira, transcreve opinião do professor Hugo de Brito Machado, onde se vê:

“Outra divergência profunda diz respeito ao momento em que se deve conside-

rar exercido o direito de constituir o crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias, esse momento seria: a) aquele em que o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo; b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa; c) a decisão definitiva em esfera administrativa; d) a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

“(…)

“O Tribunal Federal de Recursos orientou suas decisões no sentido de que o auto de infração é lançamento tributário e não apenas início do procedimento administrativo de lançamento. Essa posição, todavia, não se concilia com a tese, também adotada por aquele Colendo Tribunal, de que a Administração, quando tiver de fazer um lançamento tributário, há de assegurar o direito de defesa ao contribuinte.

“(…)

“Com efeito, acertada nos parece a posição ‘c’, pois somente quando a Administração, que é parte no procedimento e é quem efetua o lançamento, não mais admite discuti-lo, pode-se considerar consumado o lançamento.

“Consuma-se, pois, o lançamento:

“1ª) não havendo impugnação, com a homologação do auto de infração:

“2ª) havendo impugnação e sendo a decisão primeira favorável à Fazenda, se o sujeito passivo não recorrer;

“3ª) havendo recurso, com a decisão definitiva, favorável à Fazenda.

“Em resumo: o lançamento está consumado, e não se pode mais cogitar de decadência, quando a determinação do crédito tributário não possa mais ser discutida na esfera administrativa.”

Temos, então, que a Primeira Seção do STJ, acompanhando posição do Professor Hugo de Brito Machado, considerou que o auto de infração não configura lançamento, o qual somente está configurado com o encerramento do processo adminis-

trativo, seja por decisão final, seja por falta de defesa. Por outro lado, quanto à decadência, a decisão contida na ementa baseia-se, pelo que se vê, no argumento do embargante, Estado de São Paulo, nos seguintes termos:

“Se no presente caso o débito é relativo ao mês de maio de 1989, a definitividade do lançamento deu-se em maio de 1994. Aqui se marca inicialmente o lapso a ser observado pelo art. 173 do CTN sendo que, desse modo, apenas decairia a Fazenda Estadual de seu crédito em 1ª de janeiro de 2000. Tendo sido inscrito e ajuizado o débito em 1995, não pode o mesmo ser alcançado pelo instituto de caducidade.”

Parece-nos que cometeram-se, no julgamento, lamentáveis equívocos.

Examinemos, em primeiro lugar, a hipótese de o auto de infração constituir ou não lançamento tributário.

O CTN define o lançamento (art. 142) como: “(...) 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”.

Efetivamente o lançamento decorre de um “procedimento” administrativo que visa a buscar os elementos que permitem a cobrança do tributo e, se aplicáveis, as penalidades decorrentes de descumprimento da legislação. No momento em que todos esses elementos estão devidamente consubstanciados em ato administrativo o lançamento foi efetuado. Isto tanto ocorre quando a Fazenda Pública efetua o lançamento sem que tenha havido qualquer infração ou omissão do contribuinte (como no caso do IPTU), como na hipótese de auto de infração. Houve, no artigo 142 do CTN certa imprecisão ao considerar o lançamento “um procedimento administrativo tendente a (...)”. O procedimento é antecedente ao lançamento e, uma vez identificados os elementos buscados pelo procedimento e rea-

lizado o ato administrativo formal precisando-os, efetuou-se o lançamento. Lançamento é ato administrativo e não procedimento. É, na verdade, a consequência do procedimento. Essa é a lição de Alberto Xavier:¹

“Conforme atrás já se deixou sublinhado, o art. 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa a preparar.”

Não é discrepante desse entendimento o pronunciamento da professora Misabel Abreu Machado Derzi:²

“O lançamento pode ser procedido ou sucedido por um procedimento administrativo, entendido esse como ‘sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo’.

“Pode ocorrer que a Administração disponha de todos os elementos necessários ao lançamento e que proceda ao ato sem instauração de um prévio procedimento. Notificado o contribuinte do teor do lançamento assim efetuado, pode dar-se o pagamento, com a extinção do crédito tributário, sem ocorrência de procedimento prévio ou posterior. Mas também o sujeito passivo inconformado poderá impugnar a cobrança, inaugurando um procedimento contencioso, depois de já efetivado o lançamento.”

O artigo 145, do CTN, já nos mostra o real entendimento do artigo 142 ao determinar:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

1. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, Resenha Tributária, 1977, p. 89.

2. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Carlos Valder do Nascimento, 3ª ed., Foyense, p. 354.

“I – impugnação do sujeito passivo;
“(...)”

Ora, o lançamento só pode ser regularmente notificado ao sujeito passivo se já estiver efetuado. Caso contrário não haveria a notificação do lançamento mas dos atos preparatórios dele. Além disto, só se pode alterar o que já está feito. A impugnação e os recursos administrativos do sujeito passivo terão por escopo anular ou alterar o lançamento efetuado.

O auto de infração é ato administrativo e sempre decorrente de um procedimento da autoridade fiscal, visando 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. Apurados esses elementos, a autoridade fiscal lavra o auto de infração (ato administrativo), constituindo o crédito tributário, especificando as penalidades que couberem, notificando o sujeito passivo da autuação. Tal ato administrativo consubstancia, então, sem sombra de dúvidas, um lançamento tributário. Isto não quer dizer, no entanto, que o crédito constituído, ou melhor, declarado pelo lançamento consubstanciado no auto de infração já seja exigível. Não o será enquanto não esgotadas as defesas e recursos administrativos cabíveis.

Veja-se, a título de exemplo, a situação de uma duplicata aceita mas ainda não vencida. Não se pode dizer que tal duplicata não é um título de crédito apenas porque ainda não é exigível. Cumprindo ela os requisitos do formalismo, cartularidade etc., inerentes aos títulos de crédito, não se lhe pode negar a condição de título de crédito. A exigibilidade, no entanto, do crédito nela consubstanciado somente ocorrerá com o vencimento.

Para Fábio Fanucchi,³ acompanhando Pinheiro Xavier, o lançamento constitui o

3. *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*, 3ª ed., Resenha Tributária, p. 34.

título jurídico da obrigação tributária, *verbis*:

“O lançamento representa ‘título jurídico da obrigação de imposto’ e tem a natureza de ‘abstração com eficácia preclusiva’, no dizer de Pinheiro Xavier.

“Para o professor português, há uma explicação unitária da função do lançamento na dinâmica da obrigação tributária, possível de responder a todas as interrogações surgidas no embate entre as teorias constitutivista e declarativista: o lançamento é título jurídico da obrigação, ou seja, o ato (ou documento que corporiza esse ato), sem o qual não se pode invocar a existência de um fato e que, enquanto subsiste produzindo os efeitos jurídicos que lhe são próprios, demonstra plenamente que o fato existe e que é eficaz. É o ato (ou documento) suficiente para invocar uma dada situação jurídica.

“(…)

“A partir da existência do título, enquanto não informado por fatores supervenientes (impugnação ou recurso, por exemplo) o seu conteúdo, ele prevalece até mesmo sobre situação real de direito ditada no contexto próprio à obrigação tributária.”

Assim, embora bem apresentada e endossada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, não pode ser aceita a interpretação dada pelo ilustre Professor Hugo de Brito Machado para o artigo 142 do CTN.

Quanto à decadência é evidente o equívoco da decisão.

Tem havido alguma imprecisão na diferenciação entre decadência e prescrição, havendo, inclusive, autores que alegam a inutilidade da distinção, como se refere Antônio Luiz da Câmara Leal,⁴ citando Ruggiero:

“Ruggiero assim se manifesta: ‘Há entre os dois institutos analogias e nexos

múltiplos, tanto que na prática se torna muitas vezes árduo discernir se se trata de decadência ou de prescrição extintiva; o que levou alguns escritores a negarem qualquer diferença entre eles’.”

De um modo geral, no entanto, tem-se, por pacífico que a decadência extingue o direito em que se funda a ação, enquanto a prescrição extingue o direito em que se funda a ação, enquanto a prescrição extingue a ação que protege o direito. O prazo de decadência a partir de seu início corre inexoravelmente, não se suspende nem se interrompe.

Mais uma vez é a lição de Antônio Luiz da Câmara Leal:⁵

“A decadência se opera, automaticamente, pelo decurso do prazo extintivo e inércia do titular. Verificadas essas duas condições, a sua consumação é fatal, não admitindo causas preclusivas.

“Como dizem Planio! e Ripert, os prazos prefixos (ou decadência) diferem ainda da prescrição por não poderem ser alongados nem por uma causa de suspensão, nem por um ato interruptivo. Nesse mesmo sentido é a lição de Coviello, Ruggiero, Barassi, Brugi, Modica e Sciciliani.

“Somente o exercício efetivo do direito, dentro do termo a ele prefixado, impede a decadência.”

No Código Tributário Nacional o prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir (declarar) o crédito tributário vem especificado em dois momentos: a) no artigo 150, § 4º e b) no artigo 173 e seus incisos, com a seguinte redação:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

4. *Da Prescrição e da Decadência*, 2ª ed., Forense, p. 118.

5. *Ob. cit.*, p. 126.

“(…)

“§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador: expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

A decisão entendeu que o prazo de decadência somente começa a correr após a extinção do prazo do art. 150, como se vê no voto do ilustre Relator quando transcreve voto do Ministro Humberto Gomes de Barros, Relator do acórdão paradigma:

“Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

“a) de um lado, o aresto adota, como termo inicial da decadência, a data a partir da qual seria possível consumir-se o lançamento;

“b) de outra parte, o Estado afirma que o prazo decadencial inicia-se quando se escoo o prazo deferido ao credor para consumir o lançamento. Vale dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

“O art. 173 do CTN expressa-se nestas palavras:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados:

“I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’.

“Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem às duas interpretações.

“Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza

o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à Administração fazer o lançamento. Por igual, o termo ‘poderia’ permite dizer que o prazo somente começa depois que já não mais é lícita a prática do lançamento.

“A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, § 4º, do CTN.

“O art. 150 trata do lançamento por homologação.

“Seu § 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.

“Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

“O § 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

“Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.”

A interpretação toma o significado do verbo poder, no condicional “poderia”, de modo que arruina a lógica do sistema.

Veja-se que o § 4º do artigo 150 determina que, nos casos de lançamento por homologação, se a Fazenda Pública não se pronunciar, no prazo de cinco anos, contados do fato gerador, sobre o pagamento feito, o crédito tributário fica *definitivamente* extinto. É evidente que o pronunciamento da Fazenda terá que ser sobre a regularidade ou irregularidade do lançamento (por homologação) e do pagamento. Entender que está homologado apenas o valor pago é, em primeiro lugar, declarar inútil o texto do § 4º do art. 150. Há que observar-se que o artigo 150 fala em “lançamento por homologação em que cabe ao sujeito passivo apurar o crédito tributário e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Ora, o que está homologado ao final de cinco anos, se não houver pronunciamento contrário da Fazenda, é esse lançamento e, portanto, a própria apuração do crédito tributário extinto pelo pagamen-

to. Na verdade, o lançamento como ato administrativo é privativo da autoridade, ocorrendo efetivamente com a homologação expressa ou tácita. Assim, se no prazo de cinco anos, contados do fato gerador, a Fazenda Pública não se pronunciou sobre o crédito tributário o lançamento está efetuado, considerados como verdadeiros os valores levantados pelo contribuinte e extinto o crédito tributário. É a palavra do saudoso Aliomar Baleeiro:⁶

“Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento *a posteriori*: — a autoridade homologa, se exato, ou faz o lançamento complementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário.

“É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. - Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício.

“(…)”

“Outro lançamento poderá surgir à base da mesma obrigação, complementando o primeiro, se este não for homologado, isto é, reconhecido exato. Nesta última hipótese, a da homologação, extingue também a obrigação tributária.”

É claro que a homologação só pode existir se houve algum pagamento, pois é exatamente através desse pagamento que o contribuinte declara a ocorrência do fato gerador constitutivo da obrigação tributária e o valor que apurou como crédito tributário. É esse ato que a Administração homologa, expressamente ou, pelo decurso do prazo, tacitamente.

Não tendo havido o pagamento, não ocorre o lançamento por homologação e, então, aplica-se a regra do art. 173 e o prazo de decadência já não se conta de acordo com o § 4º do art. 150. É aqui, exatamente,

que se encontra o maior equívoco da decisão da Primeira Seção do STJ. Ao interpretar o inciso I do artigo 173 o acórdão aprovou o argumento paradoxal da Fazenda Estadual: que o prazo de decadência do direito de lançar começa a contar-se após extinto esse direito.

O artigo 173, do CTN não pode ser visto como complemento ou, de alguma forma ligado ao § 4º, do art. 150, para não se cair no paradoxo referido. O art. 150, § 4º estabelece o prazo fatal para a Fazenda Pública rever o lançamento por homologação, enquanto o inciso I, do art. 173 estabelece prazo para a Fazenda efetuar o lançamento, quando de sua competência ou, se por homologação, não tenha o contribuinte efetuado o pagamento. Neste último caso a contagem do prazo de decadência se inicia do primeiro dia do exercício seguinte “àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Ora, quando o lançamento poderia ter sido efetuado? Imediatamente após ocorrido o fato gerador ou, no caso de lançamento por homologação, imediatamente após decorrido o prazo dado pela lei ao contribuinte para fazer ele o pagamento segundo seus próprios cálculos.

Antes de ocorrido o fato gerador, por não ter nascido a obrigação tributária, inadmissível o lançamento. A Fazenda não o poderia fazer em hipótese alguma. Essa a única interpretação possível e aceitável para o inciso I do artigo 173, do CTN: a Fazenda Pública decai do direito de lançar no prazo de cinco anos contados: a) no lançamento por homologação, do primeiro dia do exercício seguinte ao término do prazo dado ao contribuinte para o pagamento; b) no lançamento com base em declaração do sujeito passivo imediatamente após vencido o prazo para a apresentação da declaração; e c) nos demais casos, imediatamente após a ocorrência do fato gerador. Estes são os momentos a partir dos quais a Fazenda Pública pode efetuar o lançamento. Não o fazendo até cinco anos, contados da data em que o *poderia* ter feito, ocorre a caducidade do seu direito de lançar.

6. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1972, p. 462 (grifos do original).

Acrescente-se que a decisão paradoxal adotada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pode criar uma situação insustentável e caótica para os contribuintes. A nova posição é contrária até mesmo à grande maioria das posições adotadas pela Fazenda Pública em todos os níveis federativos, que sempre admitiram o prazo de cinco anos, no máximo, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gera-

dor. Com a nova decisão o fisco poderá exigir dos contribuintes, especialmente nos casos de lançamento por homologação, prova do pagamento de tributos cujo fato gerador ocorreu até há dez anos. Como dificilmente alguém terá os comprovantes de mais do que cinco anos, os contribuintes correrão o risco de receberem lançamento e cobrança de tributos já efetivamente pagos, cujo pagamento não poderão comprovar.