

Decadência e prescrição contra a Fazenda Pública - Termos iniciais e finais - Regras de contagem

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — Advogado em Belo Horizonte

SUMARIO: 1. Introdução — 2. As características comuns e diferenciais da decadência e da prescrição; 2.1. Afinidades; 2.2. Diferenças; 2.3. O marco do lançamento — 3. Quando ocorre o lançamento ou quando se constitui, com definitividade, o crédito tributário; 3.1. O início do processo de lançamento; 3.2. O fim do processo de lançamento; 3.3. Algumas conclusões — 4. Decadência; 4.1. Termos iniciais — 5. Inaduidade — 6. Prescrição; 6.1. Casos de interrupção; 6.2. Casos de suspensão — 7. Observação importante — 8. Outras considerações.

1. INTRODUÇÃO

Moveu-me escrever sobre o tema uma certa concepção relativa ao assunto, em voga no Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e na Douta Junta de Revisão Fiscal.

Dita concepção, sem ofensa às ilustres personalidades que honram com presença e saber as supracitadas cortes, é aberrante e errônea.

Os pontos básicos da tese ora sob censura residem nas seguintes declarações:

a) Admitir dois períodos quinquenais de decadência. Uma do fato gerador até a notificação do lançamento. Outro, da notificação até a inscrição em dívida ativa do débito notificado;

b) Não admitir o aviso de notificação (lançamento provisório) como peça inicial do marco de separação entre os períodos de decadência e de prescrição, o que permite a continuidade do passo decadencial;

c) Entender, de maneira arrevezada a qualidade que tem a decadência de ser fatal e peremptória para inacatar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela Fazenda, quando tal crédito encontra-se, já, em fase de discussão, na esfera administrativa.

Com tais suplementos a tese apresenta-se ISOLADA, vingando apenas por entre os cancelos dos referidos órgãos de julgamento, o que é, não deixa de ser, um fato surpreendente!

2. AS CARACTERÍSTICAS COMUNS E DIFERENCIAIS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO

2.1. *Afinidades*

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

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

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

Se "tempus fugit" há que estabelecer prazo para que o titular do direito o exerça efetivamente. Se não o exercer

haverá de perdê-lo pois “jus non succurrit dormientibus”, no dizer dos latinos.

Então, é preciso que num dado período de tempo, preestabelecido na lei, haja o não-exercício do direito. Conseqüentemente é mister que não-exercício do direito seja livre, voluntário, espontâneo. Em outras palavras, o exercício do direito deve ser LEGALMENTE POSSÍVEL, por isso que se não for, não poderá o seu titular exercê-lo por força de obstáculo “AB EXTRA” contraposto a sua vontade. Nesta hipótese, obviamente, jamais se poderá cogitar de decadência ou de prescrição.

2.2. *Diferenças*

A decadência fulmina o direito mesmo. A prescrição vulnera a ação. A decadência é extintiva de direitos ou relações jurídicas reguladas pelo Direito Material... (Substantivo). A prescrição é extintiva de ações, isto é, de relações reguladas exclusivamente pelo Direito Formal (adjetivo).

Destarte, a decadência exige um direito já nascido mas que não se efetiva por falta de exercício. Por isso mesmo o seu prazo começa a correr desde o instante do nascimento do direito sem suspensões ou interrupções. A seu termo, a prescrição supõe um direito nascido e efetivo mas que parece por falta do exercício da ação. Daí seu prazo começar a fluir desde o momento, em que o direito é violado, desrespeitado, inacatado, sujeitando-se a suspensões e interrupções.

Finalmente a decadência independe da alegação da parte para ser decretada enquanto a prescrição, disso não prescinde para efetivar-se. É lógico que assim seja. Por isso, o pagamento de débito caduco enseja restituição, vez que inexistente direito justificando a paga, e, a quitação de débito prescrito não propicia repetição. É que, neste caso, o DIREITO À PAGA existe ao tempo da percepção, só não existindo ação para compelir o devedor. Em conseqüência, se este paga voluntariamente o débito prescrito, não há o que devolver. Existe DIREITO, CAUSA JURÍDICA, justificando o recebimento pelo “accipiens”.

2.3. *O Marco do Lançamento*

Diferentemente do Direito Civil, existe em Direito Tributário um evento significativo estabelecendo como que um “divorcium aquarium” entre os períodos de decadência e de prescrição! É o “lançamento”, na avelhantada assertiva de Ernst Blumenstein, emérito tributarista suíço. Não obstante, a dificuldade para muitos está em determinar o que é o lançamento e o momento em que ocorre, com definitividade.

Neste ponto, achamos inviável nos limitados encerros do presente trabalho, reencetar, mesmo a vôo de pássaro, a que-rela que vê no lançamento ora um “ato administrativo complexo” ora um “procedimento”, muito embora pudesse a exposição, esclarecer “o que é o lançamento” e o instante da sua última perfeição.

Melhor é mergulhar no Direito positivo brasileiro e extrair, para logo, as conclusões necessárias com Tirocínio Jurídico.

3. QUANDO OCORRE O LANÇAMENTO OU QUANDO SE CONSTITUI, COM DEFINITIVIDADE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Responder a esta indagação é descobrir o “marco divisor de fronteiras” entre a decadência e a prescrição.

O Art. 174 do C.T.N. dispõe: “A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva”.

O importante aqui é saber quando a constituição do crédito tributário é definitiva, ou se se quiser, quando é definitivo o lançamento, já que é através deste que ocorre a constituição do crédito tributário (constituição no sentido formal, declaratório, pois o crédito decorre da obrigação, que nasce com a realização do “fato gerador”).

Diz o C.T.N. — art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O lançamento aí é um “processus”, isto é, uma sucessão de atos tendente a um fim: A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Efetivamente é “o processo de lançamento” que determina, acerta, formaliza, torna líquido o crédito tributário. Por isso mesmo os italianos falam em “accertamento”. O lançamento define quem deve pagar, a quem, porque, quanto, como, onde e quando pagar. Afigura-se como um “ato-condição”, na terminologia de Duguit, sem o qual não é possível ao credor exigir o que é seu. A exigibilidade do crédito tributário, destarte, só pode se realizar sob a forma de ação *quando o lançamento estiver perfeito e acabado*, isto é, quando não mais possa ser objeto de revisão na esfera administrativa. É que enquanto for passível de revisão, de modificação, estará é se acertando. Mas, se está sendo acertado *JÁ NASCEU E CRESCE*. Ainda não é definitivo *mas já é lançamento*. O credor ainda não pode exigir o seu crédito mas está cuidando para poder fazê-lo. Não se manteve inerte. Exerceu já a pretensão de constituir o seu direito creditório, isto é, iniciou o processo de lançamento.

A conclusão a tirar é de que o lançamento tem um início e um fim, quando se torna definitivo (momento que se confunde juridicamente com a constituição definitiva do crédito tributário).

Agora entenda-se “cum modus in rebus” o acima afirmado, para evitar equívocos. O que, em verdade, tem início e fim é o *processo de discussão do lançamento*. (De acertamento, de confirmação do crédito).

Há lançamento inicial e final. Uns são mantidos e outros modificados ou recusados. Veja-se no C.T.N. os artigos 142, 145 e 149. Seus incisos e parágrafo único, todos esclarecendo a prévia necessidade de um lançamento (inicial) capaz de ser revisto, mantido, modificado total, parcialmente, ou arquivado.¹

1. Se o crédito só é exigível *depois* de constituído *pelo lançamento* e, se, a “notificação” ao S. passivo para recolher o crédito, *não fosse, já,*

A confusão é só aparente. O crédito é constituído mas sem definitividade por um lançamento inicial e, com definitividade, pela decisão que, revisando-o, decide pela sua confirmação indiscutível na esfera administrativa.

Para melhor compreensão do tema, inçado de tantas peculiaridades, vamos caracterizar o que seja lançamento inicial como todo ato administrativo contendo os requisitos do art. 142 do C.T.N.²

a) No lançamento direto é o ato “ex-officio” desfechado contra o contribuinte (a ele notificado);

b) No lançamento por declaração é o ato emitido contra o contribuinte, após o exame, pela Administração, da “sua declaração”, dele;

c) No lançamento por homologação é o ato que homologa expressa ou tacitamente a atividade prévia do contribuinte.

— Observe-se que nas hipóteses dos tributos sujeitos a “auto-lançamento” podem ocorrer as seguintes alternativas lançatórias:

I — O S. Ativo homologa expressamente o proceder do sujeito passivo;

II — O S. Ativo homologa tacitamente o proceder do contribuinte;

III — O S. Ativo discorda do proceder do contribuinte e o lança “ex-officio” aumentando ou diminuindo o “quantum debeat” (cobrança suplementar ou restituição);

IV — O S. Ativo, em face da inércia do contribuinte, produz um lançamento direto.

um lançamento, como explicar o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, que as reclamações, recursos e liminares provocam?

2. Sumariando, lançamento é todo ato administrativo de identificação de sujeito passivo de obrigação tributária, devidamente notificado ao contribuinte, contendo um preceito imperativo de “pague dentro X

3.1. *O início do Processo de Lançamento*

O início dá-se formalmente com a pretensão ao “quantum debeat”, através de ato administrativo emanado do sujeito ativo (auto, notificação, aviso de lançamento, etc.) ou ainda, ato homologatório de pagamento feito pelo sujeito passivo (de tributo sujeito a posterior homologação). Neste último caso, a rigor, o pagamento antecipado não pode ser lançamento inicial, pois este é ato privativo da Administração. É o que diz o art. 150 do C.T.N.: “O lançamento por homologação, que ocorre quanto a 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”.

“O lançamento, na espécie, é o ato homologatório. (Pode ocorrer, entretanto, que tal não se dê no prazo previsto em lei. Nesse caso, a atitude inicial do contribuinte que determinou a obrigação, os sujeitos ativo e passivo e o “quantum” devido, torna-se irreversível e se fixa como “lançamento”, *pelo silêncio da administração*).

“Frise-se, porém, que a “homologação expressa” pode ser revista se a Fazenda ainda tiver prazo. Por isso, nesta hipótese, pode-se falar em início de lançamento.

3.2. *O fim do Processo de Lançamento*

O lançamento encontra final, tornando-se definitivo, com fundamento em três fatos:

- a) Preclusão passiva;
- b) Preclusão ativa;
- c) Esgotamento das instâncias.

dias Y dinheiros a título de tributo sob pena de multa e execução forçada”... É lançamento, ainda, todo ato administrativo de homologação de pagamento antecipado de tributo (Aqui, o crédito já está recolhido e o Estado apenas confirma a atividade prévia do contribuinte).

a) Ocorre *preclusão passiva*, quando o contribuinte notificado do aviso de lançamento intimando-o a pagar ou apresentar defesa, não reclama contra a exigência fiscal, perdendo os prazos fixados em lei para tanto. Em não havendo recurso “ex-officio” a aprovação da notificação torna definitivo o lançamento. Havendo, quando for denegado, eis que a decisão igualmente o torna definitivo.

b) Ocorre a *preclusão ativa* quando o sujeito ativo possuindo prazo para homologar o procedimento “quase de lançamento” do contribuinte, não o faz. Neste caso, o silêncio da administração, salvo fraude do contribuinte, torna o lançamento definitivo (não é mais passível de modificação).

c) Ocorre o *esgotamento das instâncias* administrativas, quando o contribuinte insurgindo-se contra o aviso de lançamento, percorre todas as instâncias possíveis, não logrando modificá-lo. Nesse caso, a decisão última e irreformável na esfera administrativa torna o lançamento definitivo (o processo tributário administrativo é, via de regra, um processo de discussão do lançamento).

3.3. *Algumas Conclusões*

A partir da constituição definitiva do crédito tributário começa a fluir o prazo de prescrição, pois só então poderá o sujeito ativo exigir o que é seu, sem nenhum impedimento legal. Nem se confunda “constituição definitiva” com inscrição em dívida ativa. Esta última é mera providência administrativa que supõe, já, um crédito tido por bom. A inscrição é apenas um pressuposto processual indispensável a formação extrajudicial do título creditório da Fazenda, sem a qual não é possível a ação de execução. É um “posterius” em relação à constituição definitiva do crédito tributário operada pelo lançamento.

Cabe agora indagar o que ocorre entre o lançamento inicial (provisório) e o momento em que se torna definitivo (indiscutível e irreformável) na esfera administrativa. — Ocorrerá DECADÊNCIA?

— Vimos de ver que os dois traços básicos e comuns da decadência e da prescrição são:

I — O Decurso do Tempo

II — A inação do titular do direito

Ora, em Direito Tributário, o direito que a decadência vulnera, é o da pretensão de constituir o crédito tributário através do lançamento. Isto posto, se o titular do direito de lançar, providencia o início do seu aviamento (ainda que inicial) mas com todas as características do art. 142, fato é que inerte não ficou dentro do prazo que lhe foi assinalado por lei. Se o contribuinte reclamar cabe ao Sujeito Ativo discutir até o fim o “processo de acertamento”, ficando, em conseqüência, legalmente impedido de exigir o crédito tributário. Logo não há que falar em DECADÊNCIA porquanto o direito lançar foi exercido. Tão pouco poder-se-á cogitar de prescrição, pois o exercício do direito de ação, ainda não é possível.

É que determina o preceito do artigo 151 do C.T.N.

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I — A moratória

II — O depósito de seu montante integral

III — As reclamações e os recursos

IV — A concessão de medida liminar em mandado de segurança.

As deduções a tirar são:

a) Efetivado o lançamento inicial, ainda que provisório, por isso, que passível de discussão e de reforma parcial ou total, cessa de correr o prazo de decadência.

b) Ultimado com definitividade o lançamento começa a correr o prazo de prescrição.

c) Entre os dois momentos não corre, nem o prazo da decadência (que já acabou), nem o da prescrição (que ainda não se iniciou). O que corre são os consectários do crédito,

os Juros e a Correção Monetária (o que mantém as partes em posição de equivalência patrimonial, a qualquer tempo), salvo depósito do “quantum” em discussão, em dadas circunstâncias, o que dá na mesma, em Termos de Justiça.

4. DECADÊNCIA

a) A realização da hipótese de incidência Tributária “in concreto” (fato gerador) dá a Fazenda Pública o direito de prover o lançamento (constituir e aperfeiçoar o crédito Tributário).

b) Segundo o C.T.N. o prazo para a constituição do crédito tributário através do lançamento é de 5 (cinco) anos. O prazo não é para operar o lançamento definitivo, mas tão somente para lançar...

c) Este prazo, entretanto, possui pontos de partida diversos (Termos, “a quo”) dependendo do tipo de lançamento e de outras circunstâncias.

4.1. Termos Iniciais

4.1.1 — No lançamento por homologação (art. 150 do C.N.T.) o prazo para constituir o crédito é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na hipótese de o contribuinte ter procedido ao “auto-lançamento” e pago o tributo, a seu juízo, devido. O esgotamento desse prazo impede o sujeito ativo de revisar o ato do contribuinte, ficando, assim, obstado de proceder a um lançamento “ex-officio” ou direto para haver o pagamento de diferenças, salvo *constatação de dolo, fraude ou simulação* (art. 150 § 4º).

4.1.2 — Quando, porém, o sujeito passivo não aviar, como é do seu dever o “auto-lançamento” e a antecipação do tributo, o prazo de decadência começa a correr do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento (o 1º dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador nos casos do ICM, IPI, IR-Fonte, etc.), *Art. 173, I do CTN.*

4.1.3 — Nas hipóteses de lançamento por declaração e direto, (quando não cabe aos contribuintes, antes, o tal de “auto-lançamento”) o prazo de caducidade para lançar inicia-se igualmente no primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que poderia ter se efetuado o lançamento. Se Antônio em 75, não declara nem paga o IR devido pelo ano-base 74, já em 75 poderia o Fisco efetuar o lançamento direto. Todavia o prazo para exercer esse direito só começa a fluir em 1º de janeiro de 1976. (art. 173, I do C.T.N.).

4.1.4 — Mas, quando a própria fazenda se antecipa à data retro, prevista em lei, expedindo “notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável do lançamento”, é desta data que começa a correr o prazo decadencial. (§ único do art. 173 do C.T.N.). Trata-se de uma hipótese de *antecipação do termo inicial* e não de dilação como querem alguns eméritos estudiosos, dos quais divergimos, porque tal dilação equivaleria a um “prazo em aberto” para lançar, teoricamente perpétuo, nas configurações em que não houvesse “declaração do contribuinte” nem “auto-lançamento”, sem ocultamento do fato gerador. Seria premiar a inércia fiscalizadora do Fisco, que encontra-se armado de meios para descobrir a ocorrência dos “fatos geradores”. De supor aqui “o conhecimento presumido” do fato gerador por parte do Fisco. (A sua função não é fiscalizar?)

4.1.5. — Na hipótese de anulação de lançamento anteriormente efetuado com vício de forma, o termo “a quo” decadencial conta-se da data da decisão irreformável que decreta a nulidade. Trata-se, na espécie, de arranhão à teoria universal da decadência de direitos. É uma autêntica interrupção de caducidade e uma Contradita. Ao princípio de que o erro não deve aproveitar a quem o pratica. Há quem ache, por isso, que o prazo do art. 173, II, do C.T.N. não é de decadência.³

3. SEIXAS, Aurélio Pitanga “in” Resenha Tributária 1.3., 1975, Comentários a fls. 218 do nº 18/75.

4.1.6. — Finalmente, quando o “auto-lançamento” é feito com fraude, dolo, simulação ou o fato gerador é fraudulentamente ocultado, a data para iniciar o exercício do direito de lançar é o do momento em que a Fazenda *descobre o crime*. Isto em princípio, porquanto a questão é menos simples do que parece.

Dependendo de existir ou não um lançamento já iniciado ou mesmo concluído, o prazo contar-se-á, como a seguir:

a) Em havendo fraude e auto-lançamento, da data em que se tornar definitiva a decisão que anular o lançamento.

b) Em havendo fraude e inexistência de auto-lançamento, da data em que a Fazenda, descobrindo o crime, pratique o primeiro ato indispensável ao lançamento “ex-officio” devidamente notificado ao sujeito passivo. (Note-se que aqui não se trata nem de “lançamento inicial” mas de simples modo de a Fazenda revelar “que conhece o dolo e que está no dever e no direito de examinar os fatos” para constituir (reconstituir o crédito tributário através do lançamento).

A diferença nos critérios explica-se porque nos casos de revisão em que, por princípio, já existe um lançamento anterior, embora viciado, é imprescindível a sua anulação em processo regular para que outro, válido, venha a ser efetuado.

Registre-se, entretanto, que aqui a questão é amenizada pela regra do 149 § único do C.T.N. em virtude do qual só é possível anular um lançamento, mesmo errado de fraude, (art. 149 — VII). Se a revisão tiver sido iniciada antes de cinco anos, o que beneficia o fraudador que tenha se “auto-lançado”.

Demonstrada a existência do vício e transitada em julgado a decisão que o reconhecer começará a fluir novo prazo decadencial. Beneficiário da fraude, não poderia mesmo o contribuinte nela envolvido beneficiar-se da decadência, como os outros de “bona fides”. Mas porque não foi absolutamente omisso, pois não largou o sujeito ativo, o “accipiens”, totalmente às escuras e desinformado, poderá vir a ser “premiado” com o fato de o Fisco deixar de iniciar a revisão dentro de cinco anos (art. 149 § único).

Inexistindo auto-lançamento, eis que o rigor é total. A Pública Fazenda não encontra prazo no CTN para esmiuçar a ocorrência do VÍCIO GRAVE (dolo, fraude, etc.) e aviar o lançamento. É que levando-se em conta o deliberado intuito de falsear a verdade, os atos praticados pelo contribuinte desidioso terão sido dissimulados, assim como a época e as condições, “não podendo à data de sua ocorrência servir de marco para a aquisição de direito algum”, como quer Francisco Gonçalves Chaves.⁴

Aqui prevalecerá o marco do art. 173, § único (data da medida preparatória indispensável ao lançamento notificado ao sujeito passivo). Registre-se agora que só nesta hipótese trata-se de uma dilação do “Termo a quo”. Decadencial.

Assim, em não havendo dolo, fraude, simulação, nada se posterga por isso que tudo se antecipa.

5. INCADUCIDADE

Diga-se mais que admitir nos casos fraudulentos, a possibilidade de lançamento “ex-officio” em qualquer época, não significa admitir necessariamente a PERPETUALIDADE DO DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Neste particular há que aceitar as normas de direito civil.

Rubens Gomes de Souza⁵ leciona que: “Embora não seja rigorosamente exata esta solução porque o C. Civil só se aplica às relações entre particulares será a única capaz de resolver a dificuldade, quando a própria lei tributária não fixa prazo...”

É o caso...

4. CHAVES, Francisco Gonçalves. “in” Revista Tributária, nº 61, 1.3., Comentários ano V, 1974, fls. 718 e seguintes sob o título “Democracia nos Tributos sujeitos a lançamento por homologação nos casos de dolo, fraude e simulação”.

5. SOUZA, Rubens Gomes de. “in” Compêndio de legislação tributária, Ed. Financeiras S.A., 2ª ed., 1960, pág. 103.

6. PRESCRIÇÃO

O Termo inicial do prazo prescricional é sempre o da constituição definitiva do crédito tributário operada pelo lançamento, não eivado de vício, na sua origem e, formalmente correto, entendendo-se como tal, aquele que não é mais passível de modificação na esfera administrativa e, que, portanto, confere a Fazenda Pública o Poder de, coativamente, EXIGIR A PRESTAÇÃO DO TRIBUTO.

A partir da data da constituição definitiva do crédito, em consequência, começa a fluir o prazo de cinco anos em que é possível à Fazenda exercer ação para cobrar o que é seu.

O quinquênio prescricional, todavia, pode ser interrompido e suspenso.

6.1. — *Casos de Interrupção*

Estão regulados no art. 174, § único do C.T.N (citação, protesto, atos judiciais diversos, atos extra-judiciais).

6.1.1. — A citação pessoal feita ao devedor (art. 219 do C.P.C.) tem as seguintes virtudes processuais:

- a) Inaugura a instância
- b) Previne a jurisdição
- c) Torna a coisa litigiosa
- d) Constitui o devedor em mora
- e) Interrompe a Prescrição

Ê a forma interruptiva mais usual.

6.1.2. — O protesto Judicial expressa o “animus” do sujeito ativo, no sentido de movimentar o aparelho Judicial em prol do seu crédito. Ê de pouco uso.

6.1.3. — Os atos judiciais em questão, tirante a citação são as interpelações, notificações, vistorias e intimações. Não vislumbramos muito, a razão do inciso III do § único do art.

174. Estando já constituído o crédito tributário e feito o apuro para a cobrança, não há motivo para desfachamento, salvo casos especialíssimos, de intimações e/ou notificações.

6.1.4. — Só tem mesmo cabida quando o crédito já está constituído. É o caso de “confissão de débito” para efeito de moratória, etc. (Primeiro constitui-se o crédito depois se interrompe a prescrição, por força do “reconhecimento ainda que extra-judicial” do débito pelo devedor).

6.2. — *Casos de Suspensão*

Na suspensão diferentemente da interrupção, não voltam as coisas ao “status quo ante”. Apenas o fluxo é suspenso. Assim, cessada a causa suspensiva retorna a correr o prazo do ponto mesmo em que se encontrava.

São causas de suspensão, de exibibilidade de crédito tributário, as seguintes:

6.2.1 — Moratória (151, I)

6.2.2 — O depósito do montante integral do crédito (151, II)

6.2.3 — As reclamações e os recursos (151, III)

6.2.4 — A liminar em mandado de segurança (151, IV)

6.2.5 — A isenção especial, específica, quando haja fraude no preenchimento das condições (art. 179 § 2).

6.2.6 — A anistia, especial, específica, quando haja fraude no enquadramento dos motivos (art. 182 § único)

6.2.7 — A remissão, nas mesmas condições dos incisos anteriores (art. 172 § único)

7. OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

Em hipóteses de concessão de moratória, isenção especial, anistia especial, (não gerais) e remissão em atenção às características específicas do contribuinte, cabendo-lhe a prova das mesmas, em havendo dolo ou simulação, o prazo decorrido entre a concessão do benefício e a sua revogação (após o descobrimento pela Fazenda da mistificação) não se computa para efeito de prescrição do direito de cobrança do crédito (§ único do art. 155).

Note-se, porém, que tal só ocorre quando “o motivo do ato administrativo da revogação” for uma configuração de dolo ou simulação por parte do contribuinte. Quando a revogação dos referidos benefícios decorrer de simples insatisfação, pelo beneficiado, das condições exigidas ou de simples descumprimento dos pré-requisitos do favor, *esta só poderá ocorrer* (a revogação) se ainda não estiver prescrito o direito de cobrança da Fazenda (parte final do § único do art. 155):

Isto posto, no transcurso normal das moratórias e dos outros favores corre a prescrição (via de regra, antes da moratória, o contribuinte “concessa” e a Fazenda “constitui” em definitivo o crédito tributário), não podendo a Fazenda, revogar o favor legal após prescrito o direito de cobrança.

Precatem-se as Administrações diante deste “percat fiscus”, no caso de moratórias com prazos superiores a cinco anos (a contar do reconhecimento do débito pelo contribuinte).

8. OUTRAS CONSIDERAÇÕES

Determinam alguns textos processuais administrativos que a afetação do caso ao Judiciário, por ato do sujeito passivo, tranca a discussão na esfera administrativa. Dispositivos que tais são lógicos e normais. Anormal é o entendimento de alguns bons doutrinadores no sentido de considerar isto uma continuação da “discussão sobre o lançamento” na esfera Judicial, para o fim de concluir que, nossas hipóteses, a “constituição

definitiva do crédito tributário” se dá “In Judicio”. Nessas hipóteses, então sequer teria começado a correr a prescrição, por isso que o lançamento “estaria sendo formado” em Juízo...

A verdade é bem outra. Quando o contribuinte ajuíza, por exemplo, uma anulatória de débito fiscal, abandonando o processo administrativo, o que cada à Fazenda é constituir definitivamente o crédito tributário (se este for bom) na esfera administrativa e, em seguida, aforar a ação de execução dentro do prazo, ao invés de aguardar a sentença da anulatória no Judiciário. É isto que manda fazer a prudência, até porque já não mais existe litispendência com ou sem depósito do montante integral do crédito tributário.