

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

**AS LIMINARES E O DIREITO
DE LANÇAR TRIBUTO**

EJV

EDITORA JURID VELLENICH LTDA.
R.Dr. Gabriel Pizza, 462 (sede própria)
CEP 02036-011-Caixa Postal 12.300-São Paulo-SP
TEL: (011) 6950-9088 - FAX: (011) 6950-8223

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA DOS ESTADOS

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 400 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

- Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).
- Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).
- Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).
- Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).
- Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).
- Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).
- Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

AS LIMINARES E O DIREITO DE LANÇAR TRIBUTO

Hugo de Brito Machado

(Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª
Região. Professor Titular de Direito
Tributário da UFC)

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Liminares e Atividade da Administração Tributária. 3. Liminares e Decadência do Direito de Lançar. 4. Auto de Infração e Lançamento. 5. Lançamento e Contraditório e Ampla Defesa. 6. O Depósito e o Lançamento.

1. Introdução.

Não obstante a incessante elaboração normativa, e jurisprudencial, decorrente dos freqüentes e intensos conflitos ocorrentes na relação fisco contribuinte, muitas questões no Direito Tributário ainda não estão esclarecidas. Entre estas, a questão suscitada pelo deferimento de medida liminar em que o Juiz proíbe a Administração Tributária de lavrar auto de infração contra o contribuinte.

Dividem-se as opiniões, desde logo, no que concerne à validade do provimento judicial proibitivo da lavratura de auto de infração. E nos desdobramentos vários dessa questão seguem-se as divergências. Do provimento judicial decorreria a suspensão do prazo de decadência? Isto seria possível, quando se sabe que a decadência não se suspende? Haveria diferença conforme a liminar seja concedida em ação declaratória, ou em mandado de segurança? E se houver depósito da quantia em disputa, será diverso o tratamento a ser dado à questão?

O adequado equacionamento de todas essas questões depende do exame de algumas teses jurídicas que, consagradas na doutrina, são às vezes indevidamente empregadas, quebrando-se com isto a harmonia do sistema jurídico, que sendo sistema é necessariamente harmonioso, isento de incongruências (1), livre de antinomias (2), e pleno, vale dizer, sem lacunas (3).

Entre essas teses temos as que afirmam que: (a) não pode o Juiz impedir a realização da atividade da Administração Tributária; (b) não é possível suspender-se o prazo de decadência; (c) o lançamento de ofício é feito com um auto de infração; (d) o depósito feito pelo contribuinte para suspender a garantia do Juízo pode ser levantado a qualquer tempo pelo depositante; (e) o lançamento faz-se sempre em processo administrativo, para cuja validade se exige a presença do contraditório.

Examinemos, então, essas teses jurídicas, o que faremos a partir do pressuposto de que nenhuma norma, como nenhuma tese jurídica, é válida para todos os casos, impondo-se a interpretação tópica, que há de fazer-se como forma de preservar prefalada harmonia do sistema jurídico.

2. *Liminares e Atividade da Administração Tributária*

Tem sido freqüentemente afirmada a tese segundo a qual *não pode o Juiz impedir que a autoridade da Administração Tributária realize a atividade que lhe compete*. Seria inadmissível, portanto, um provimento judicial que proibisse a autoridade administrativa de lavrar um auto de infração.

A tese, em princípio, é correta. Ocorre que o sistema jurídico alberga princípios que serão inteiramente anulados se a entendermos de forma absoluta.

Realmente, por força de preceito constitucional, *a lei não exclui da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito* (4). A preservação da harmonia do sistema jurídico exige que se entenda aquela tese jurídica de forma a que se não anule essa garantia constitucional. Assim, se a atividade da Administração Tributária é especificamente identificada, e há evidência de que, nessa modalidade específica, configura lesão, ou ameaça a direito do contribuinte, evidentemente pode ser vedada por provimento judicial. Não teria sentido algum a garantia de apreciação judicial, se o Judiciário não pudesse garantir o direito contra a lesão, ou a ameaça de lesão.

Em outras palavras, é razoável afirmar-se que o Juiz não pode vedar a atividade da Administração Tributária, de forma indiscriminada, mas pode vedar determinada atividade, especificamente identificada como ameaça, ou lesão a direito do contribuinte. Não pode impedir a fiscalização, ou a lavratura de autos de infração, genericamente. Mas pode, e deve, impedir a lavratura de auto de infração que tenha deter-

minado fundamento, como, por exemplo, a realização de compensação tida pelo Juiz como juridicamente válida, ou a inocorrência de determinada isenção, que o Juiz entende existir, ou cujo reconhecimento está pendente de decisão judicial pedida com fundamentos relevantes (5).

Em síntese, portanto, tem-se que *o Juiz não pode vedar a atividade de fiscalização, nem pode vedar, genericamente, a lavratura de autos de infração, mas pode, e deve, em situações específicas, em liminar, ou em sentença, vedar a lavratura de auto de infração que repute indevido.*

3. *Liminares e Decadência do Direito de Lançar*

Pretende-se justificar a tese pela qual o Juiz não pode impedir a lavratura do auto de infração, com o argumento de que não sendo possível suspender o curso do prazo de decadência, quando a decisão judicial definitiva fosse contrária à pretensão do contribuinte, se já decorrido mais de cinco anos do fato gerador do tributo estaria extinto, pela decadência, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário respectivo.

Tal entendimento tem tido tanta repercussão que chegou a constar de anteprojeto de lei, elaborado por um grupo de trabalho no âmbito da Secretaria da Receita Federal, dispositivo admitindo a suspensão do prazo decadencial.

E na verdade, embora em princípio os prazos de decadência não se interrompam, nem suspendam, nada impede que o legislador disponha em sentido contrário. Aliás, o Código Tributário Nacional já assim dispõe, quando em seu art. 173, inc. I, diz que o prazo extintivo do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário começa *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

É certo, porém, que inexistente lei atribuindo à medida liminar o efeito de suspender o curso do prazo decadencial, vale dizer, do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, o decurso do prazo de cinco anos, previsto no art. 173, do CTN, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Seja como for, verdade é que impedir a lavratura de auto de infração não quer dizer impedir o lançamento tributário, como adiante será explicado.

4. *Auto de Infração e Lançamento*

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que lavrado o auto de infração já não se pode mais cogitar de decadência do direito de lançar o tributo, e isto tem sido entendido no sentido de que o auto de infração consubstancia um lançamento tributário.

Mesmo admitindo, em respeito à Corte Maior, que o auto de infração consubstancia um lançamento tributário, não se pode deixar de estabelecer a diferença entre um e outro.

Realmente, auto de infração é a descrição, feita pelo agente da autoridade administrativa tributária, de uma situação de fato que configura desobediência à legislação tributária. *Auto* é descrição, *é infração* é conduta contrária à legislação. A rigor, portanto, a lavratura de um auto de infração apenas significa a constatação, e conseqüente imputação ao contribuinte, de uma conduta infringente da legislação. Dela pode resultar o não pagamento de um tributo, ou apenas o inadimplemento de uma obrigação acessória. No primeiro caso é possível que no auto de infração se formule a exigência de tributo e de penalidade pecuniária. No segundo, apenas a penalidade pecuniária é exigida. O auto de infração é um ato administrativo com o qual tem início o procedimento de lançamento tributário, mas não é o único, pois o lançamento pode ter início de outras formas.

Seja como for, estando submetida ao Poder Judiciário a questão de saber se determinado tributo é devido, e havendo medida liminar impeditiva da lavratura de auto de infração, nada impede a constituição do crédito tributário respectivo, pelo lançamento, que pode ocorrer independentemente da lavratura de auto de infração.

Promovida ação declaratória da inexistência de relação jurídica tributária, ou impetrado mandado de segurança preventivo contra a exigência de determinado tributo, sem que exista anterior lançamento, a inércia da Fazenda Pública implicará a perda de seu direito de haver o tributo correspondente, a menos que exista depósito do valor correspondente, como adiante será explicado, ou que não se complete o prazo decadencial, obviamente.

Assim, promovida a ação declaratória, ou impetrado o mandado de segurança, pode e deve a Fazenda Pública fazer o lançamento respectivo. Seus agentes fiscais obterão junto ao contribuinte os elementos materiais necessários à quantificação do tributo, cuja cobrança será feita a final, se a decisão lhe for favorável. Dará ciência ao contribuinte, dizendo que a cobrança daquele crédito fica suspensa até a

decisão judicial definitiva do caso. Assim, estará suspensa a prescrição. Não tendo a Fazenda, ainda, ação para cobrar seu crédito, não se poderá falar de prescrição, em face do princípio segundo o qual o prazo de prescrição começa com o nascimento da ação, ou princípio da *actio nata*.

Em tal situação o contribuinte não terá direito de impugnar o lançamento, porque preferiu ir desde logo a Juízo (6).

5. Lançamento e Contraditório e Ampla Defesa

Dir-se-á que o contribuinte tem, em qualquer caso, o direito de impugnar o lançamento tributário, em face da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa (7). Ocorre que o ingresso em Juízo, para o questionamento da matéria, torna inócuo o processo administrativo fiscal, pois a Administração Tributária não poderia, depois, decidir diversamente do que tenha decidido o Judiciário. Isto seria desconsiderar a harmonia do sistema jurídico.

É certo que em casos especiais, nos quais a disputa judicial se tenha travado apenas em torno de questões formais do procedimento administrativo tributário, pode ser na via administrativa questionado o mérito da existência. Não é, todavia, de tais situações que estamos cuidando aqui.

6. O Depósito e o Lançamento

Havendo depósito do valor do tributo em questionamento, a Fazenda pode, e deve, fazer o lançamento respectivo, como acima já foi esclarecido. Assim, terá condições de saber se o depósito é ou não integral.

Existindo provimento judicial suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, a insuficiência do depósito é irrelevante para esse fim. Mesmo assim, porém, o lançamento será útil para impedir que a decadência afete o direito da Fazenda Pública. Estando a exigibilidade do crédito tributário suspensa pela feitura do depósito, a Fazenda deve exigir seja este integral, assim entendido o que corresponda ao valor total do crédito tributário, constituído segundo o seu entendimento. Notificará o contribuinte a depositar a diferença, e se isto não ocorrer poderá promover a execução pelo total.

Existindo depósito integral do crédito tributário, estará garantido o direito creditório da Fazenda, de sorte que não será necessária

execução. Não se há de falar, portanto, em prescrição. Com o trânsito em julgado da questão, a favor da Fazenda, o Juiz determinará a conversão do depósito em renda, com o que restará extinto o crédito tributário (8).

Aliás, mesmo que a Fazenda não tenha feito o lançamento, havendo o depósito, deve ser este convertido em renda. A feitura do depósito, neste caso, equivale ao pagamento antecipado para o fim de compor o lançamento por homologação. A atividade da Fazenda, neste caso, destina-se apenas a verificar se o depósito é integral.

7. Levantamento de Depósito

Para sustentar a impossibilidade de provimento judicial impeditivo da ação fiscal, tem sido sustentado que o fato de haver sido feito o depósito do montante em disputa não garante à Fazenda o direito de haver o tributo, pois o contribuinte pode fazer, a qualquer tempo, o levantamento do depósito, e assim, se já decorrido o prazo decadencial, não terá a Fazenda meios para haver o tributo, pois não o mais poderá constituir o crédito tributário.

Pelas razões já acima expostas vê-se que o argumento não justifica a tese, pois a Fazenda pode e deve fazer o lançamento do tributo, embora não possa *promover ação fiscal*, como tal entendia a lavratura de auto de infração, se a tanto está proibida pelo Judiciário.

Se o depósito foi feito voluntariamente, pode ser liberado a qualquer tempo, enquanto não existir decisão determinando sua conversão em renda.

Realmente, o mandado de segurança pode ser impetrado sem que o impetrante precise fazer depósito. A suspensão da exigibilidade pode ser obtida com o deferimento de medida liminar, nos termos do art. 151, IV, do CTN. Mesmo o deferimento de medida, determinando providências como a liberação de mercadorias, ou o fornecimento de certidão, ou outra qualquer, é possível sem que o impetrante tenha depositado o valor do crédito tributário.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região também tem entendido que: "o indeferimento de pedido de desistência à medida cautelar de depósito, ao fundamento de que os depósitos devem permanecer até decisão final da ação principal, configura ilegalidade uma vez que, à vista das peculiaridades deste feito, representa ingerência indevida na esfera de disposição do contribuinte". E por isto deferiu mandado

de segurança para garantir o levantamento das quantias depositadas (9).

E decidiu com absoluto acerto. Negar o levantamento de um depósito, que é voluntário, é desigualizar contra o impetrante que depositou, e tal desigualização fere o princípio da isonomia.

Existem, é certo, respeitáveis manifestações em sentido contrário, sustentando que uma vez efetuado o depósito este somente pode ser liberado quando transitar em julgado a decisão favorável ao contribuinte (10). A Fazenda Pública, que ficou impedida de promover a execução, restaria injustamente prejudicada com a demora.

Não é bem assim. Uma vez efetuado o levantamento do depósito, a Fazenda Pública poderá lavrar auto de infração, impondo ao impetrante as multas cominadas para o não pagamento do tributo, posto que a inadimplência resta caracterizada. E pode promover, de imediato, a execução fiscal, obtendo a penhora de bens, pois o fato de haver o contribuinte ingressado em Juízo para questionar a exigência do tributo, implica renúncia ao questionamento na via administrativa (11). Assim, poderá arrecadar soma maior, posto que o tributo, neste caso, será acrescido da multa correspondente.

Não se pode dar o levantamento se houver decisão determinando a conversão do depósito em renda, pois neste caso operou-se já a transferência da propriedade do depósito para a Fazenda Pública. Ainda que tenha sido contra tal decisão interposto recurso com efeito suspensivo, o levantamento do depósito é inadmissível. O fato de estarem suspensos os efeitos da decisão não justifica retirar-se, com o levantamento do depósito, a possibilidade de sua execução.

Se o depósito foi feito porque o Juiz a ele condicionou o deferimento de medida liminar, seu levantamento só é possível com o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte depositante.

Neste caso, porém, o Juiz pode autorizar a substituição do depósito por outra contra-cautela, como a fiança bancária, por exemplo.

O depósito pode, ainda, ter sido feito como garantia na própria execução fiscal. Neste caso, a liberação somente se fará quando transitar em julgado decisão favorável ao executado (12).

Não é razoável invocar-se a norma do art. 32, § 2º, da Lei n. 6.830/90, para denegar pedido de liberação de depósito antes do trânsito em julgado de decisão favorável ao depositante. A referida norma reporta-se apenas aos depósitos relacionados com execução proposta pela União ou suas autarquias. E aos relacionados com execu-

ção fiscal pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias. Depósitos que, relacionados a execução já proposta, destinam-se a suspender-lhe o curso, abrindo oportunidade para a interposição de embargos. Não se aplica aos depósitos feitos pelo interessado com o fito de suspender a exigibilidade de créditos tributários que ainda não são objeto de execução, ou a suspender o dever jurídico de antecipar pagamento, nos casos de tributos objeto de lançamento por homologação.

Notas de rodapé

(1) Considera-se incongruência não apenas o conflito entre duas normas do mesmo plano hierárquico, mas também a não aplicação de normas garantidoras de direitos, que restam sem efetividade, a pretexto de preservar outros direitos, quanto uns e outros podem conviver plenamente.

(2) As antinomias, segundo Norberto Bobbio, devem ser superadas pela prevalência da norma superior, se entre normas de diversa hierarquia, ou pela prevalência da norma mais recente, se entre normas da mesma hierarquia.

(3) Referidas aqui são as lacunas verdadeiras, ou técnicas, na terminologia de Karl Enish, cuja superação constitui dever ao aplicador da lei.

(4) CF/88, art. 5º, inc. XXXV.

(5) Empresa sediada no Nordeste requereu à SUDENE o reconhecimento de seu direito à prorrogação do prazo de isenção do imposto de renda. Seu pedido foi liminarmente rejeitado, com fundamento em norma restritiva, constante do art. 59, § 1º, da Lei n. 7.450, de 23-12-85. Impetrou, então, mandado de segurança para garantir o seu direito de ter examinado o seu pedido de prorrogação da isenção, nos termos da lei anterior. Pediu liminar impeditiva da lavratura de auto de infração. Entendendo que é relevante o fundamento da impetração, porque há direito à prorrogação da isenção com base na lei vigente na data em que foi a mesma concedida, o Juiz não apenas pode, como deve, conceder a liminar impeditiva da lavratura do auto de infração. Não de um auto de infração qualquer, mas de um auto de infração que tenha por objeto a exigência do imposto de renda que seria devido se inadmitida aquela prorrogação do prazo de isenção. Neste sentido foi a decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no Mandado de Segurança n. 49.418-PE, do qual fui designado Relator por ter ficado vencido o Relator originário, Juiz Ridalvo Costa, e para o qual fiz a seguinte ementa (*DOU*, Seção 2, 26-4-96, p. 27206):

"Tributário. Imposto de renda. Pedido de prorrogação de isenção.

Enquanto a SUDENE não se manifestar sobre o pedido de prorrogação do prazo de isenção do imposto de renda (Súmula n. 2, deste Tribunal) deve ser assegurado à empresa o direito de não sofrer ação fiscal, especificamente concernente à cobrança do tributo cujo pressuposto seja a ausência do direito àquela prorrogação.

Segurança parcialmente concedida".

(6) O art. 38, da Lei n. 6.830, de 22-9-80, diz que a propositura da ação para questionar a exigência tributária implica renúncia ao direito de recorrer na via administrativa e ao recurso acaso já interposto. É razoável entender-se tal dispositivo no sentido de que, se o ingresso em Juízo ocorre antes do próprio lançamento, implica renúncia ao direito de impugná-lo na via administrativa. Assim, diante de uma decisão judicial desfavorável ao contribuinte, a Fazenda pode desde logo promover a execução do crédito tributário.

(7) Estabelece a Constituição Federal que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, é assegurado o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". (Art. 5º, inc. LV).

(8) CTN, art. 156, inc. VI.

(9) Ac. da 2ª Seção do TRF 3ª Região, *mv. MS n. 76.926/SP, DJ SP 1º-3-93, p. 56; Rep. IOB n. 7/93, p. 111.*

(10) O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por exemplo, tem entendido que: "a faculdade de o contribuinte depositar em Juízo o débito tributário que questiona exauri-se por si mesma no próprio ato da efetivação do depósito. Concretizado o depósito, já não lhe assiste direito ao levantamento, porquanto nasceu para a Fazenda Pública, subjugada pelo ajuizamento

e pelo próprio depósito, o direito de que o levantamento somente se efetue após solvida a questão, de vez que ela, Fazenda Pública, inibida em sua atividade fiscal de tributar, tem, já agora, direito subjetivo à prestação jurisdicional, de que, se lhe favorável, lhe resultará direito ao crédito judicialmente depositado. Existência, no caso concreto, de coisa julgada, em favor da Fazenda Nacional. Improvimento do recurso". (Ac. da 4ª T, do TRF da 1ª Região, *mv* Ag. n. 93.01.24369-5-BA, Rel. para o Ac. Juiz Leite Soares, j. 13-9-93, *DJU* II 7-10-93, p. 42123, *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 22/93, p. 443, Texto n. 1/6846.

(11) Lei n. 6.830, de 22-9-80, art. 38 e seu parágrafo único, assim redigidos: "Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".

(12) Lei n. 6.830/80, art. 32, § 2º.