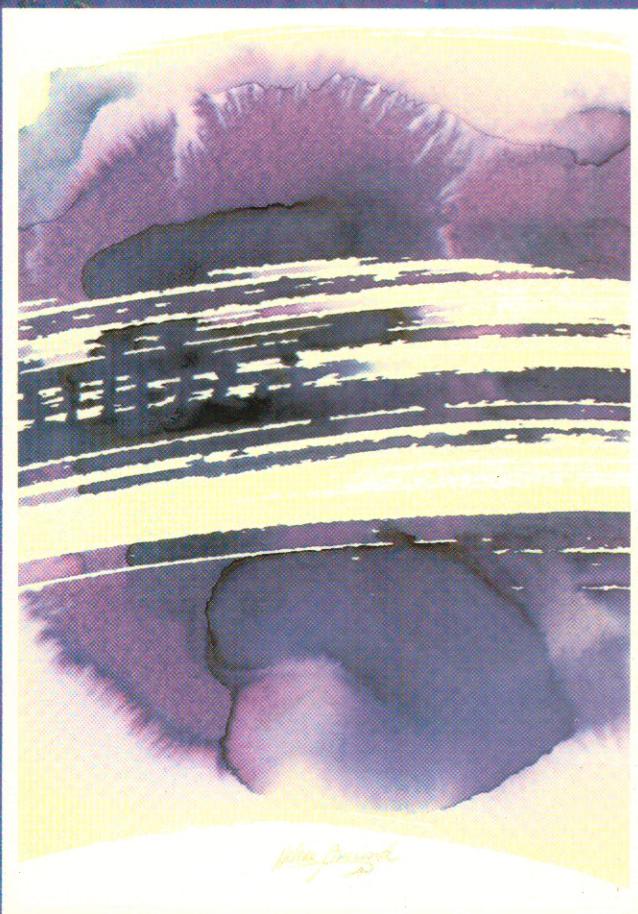


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



51

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

51



*Helena Armond*

é a autora da obra cujo detalhe é reproduzido em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase"*,  
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*  
(DEZEMBRO - 1999)

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0XX11) 5084-4544

---

SUMÁRIO

---

*Doutrina*

- Da inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao Sebrae - Alessandra Dabul Guimarães 10520
- A cobrança da taxa de licença para localização, instalação e funcionamento - Carlos Henrique Abrão 13
- Apólice do Tesouro e sua utilização no processo judicial tributário - Eduardo Marcial Ferreira Jardim 10521 18
- A compulsoriedade inequívoca do antigo salário-educação e uma análise crítica das impropriedades do precedente do Supremo Tribunal Federal sobre o tema - Fernando Osorio de Almeida Junior 30
- O depósito recursal e o pacto de São José da Costa Rica - Gabriel Lacerda Troianelli 48
- Sigilo bancário e o direito à liberdade - Hamilton Dias de Souza 10522 60
- Lançamento para evitar a decadência - Hugo de Brito Machado 10523 67
- Inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição ao seguro contra acidentes de trabalho - SAT - Ives Gandra da Silva Martins e Patrícia Fernandes de Souza Garcia 10524 71
- Considerações acerca da indevidabilidade dos tributos questionados judicialmente - Luiz Eduardo de Castilho Girotto 83
- Natureza jurídica da “compensação” de até 1/3 da Cofins paga com a CSLL devida - Marcos Donizeti Sampar 96
- Conselho de contribuintes e recurso hierárquico - Rodrigo Pereira de Mello 104
- Da inconstitucionalidade da vedação de concessão de medidas liminares ou da antecipação da tutela contra atos do Poder Público - Sérgio André Rocha Gomes da Silva 114

*Pareceres*

- Cofins na venda de imóveis - Marco Aurelio Greco 10525 119
  - Responsabilidade pelo ICMS na substituição regressiva - Zelmo Denari 138
- contribuinte 10526

# Lançamento para evitar a Decadência

*Hugo de Brito Machado*

Já explicamos por que é desnecessário o lançamento destinado a evitar a decadência nos casos em que existe o depósito judicial suspensivo da exigibilidade do crédito tributário.<sup>1</sup> O lançamento, existindo o depósito, além de desnecessário para evitar a decadência do direito de lançar, é desnecessário como instrumento destinado a viabilizar a cobrança porque encerrado o processo com decisão favorável à Fazenda Pública o depósito é convertido em renda, e por esta forma extinto o respectivo crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

Argumenta-se, porém, que o lançamento é necessário para evitar a decadência porque o depósito pode ser levantado pelo contribuinte em face da extinção do processo sem julgamento de mérito, e especialmente em face da desistência da ação. O autor promoveria a ação, faria o depósito, e depois de cinco anos desistiria da ação. Decorrido o prazo decadencial, a Fazenda restaria impossibilitada de lançar.

É importante observarmos que a desistência, depois de decorrido o prazo para contestação, só é possível com o consentimento do réu. Assim, é praticamente impossível de se configurar a situação em que o autor possa, antes de decorrido o prazo para a contestação, desistir da ação e já estar beneficiado pela decadência do direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento.

De todo modo, como é possível a extinção do processo sem julgamento de mérito por outras razões, vamos considerar a hipótese em que, extinto o processo sem julgamento de mérito, o Juiz determina a liberação do depósito,<sup>2</sup> e já decorreu o prazo de cinco anos de sorte que a Fazenda já não pode constituir o crédito tributário.

Em algumas das hipóteses de extinção do processo sem julgamento de mérito a questão não se coloca, como, por exemplo, nos casos de litispendência ou de coisa julgada.



*Hugo de Brito  
Machado*  
é Juiz Aposentado do  
TRF da 5<sup>a</sup> Região,  
Professor Titular de  
Direito Tributário da  
Universidade Federal  
do Ceará e Presidente  
do Instituto Cearense  
de Estudos Tributários.

<sup>1</sup> Hugo de Brito Machado, "Depósito Judicial e Lançamento por Homologação", *RRDT* nº 49, out./99, pp. 52/55.

<sup>2</sup> Há quem entenda que em face da extinção do processo sem julgamento de mérito o Juiz deve determinar a conversão do depósito em renda da entidade pública ré, mas isto na verdade não é correto, pois a conversão em renda, como forma que é de transferência do valor depositado do patrimônio do depositante para os cofres públicos, só é válida quando exista um título que a justifique, e a sentença que não decide o mérito da questão de saber se o tributo é devido, ou não, não consubstancia de nenhum modo esse título.

Imaginemos, porém, situação na qual a questão versada na ação não foi ainda decidida, e nem está colocada em outro processo. Situação na qual, em princípio, subsiste o interesse da Fazenda na constituição do crédito tributário, e que esse interesse deva ser resguardado contra a decadência, com a feitura do lançamento.

Em estudo apresentado ao XIX Simpósio Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo em outubro de 1994, respondendo a questão de saber se no caso de medida judicial que suspenda a exigibilidade do tributo pode o fisco lavrar auto de infração, escrevemos:

“Se o contribuinte, ao promover a ação, oferece todos os elementos de fato necessários à determinação do valor do crédito tributário, a Fazenda poderá fazer o lançamento. Para tanto poderá, obviamente, fiscalizar os livros e documentos do contribuinte. Convencida de que o valor indicado pelo contribuinte está correto, vale dizer, corresponde ao valor integral do crédito tributário, homologará a apuração feita pelo contribuinte, e o notificará do lançamento com o que se terá constituído o crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa pela medida liminar. Se não há liminar, pode mesmo promover a ação de execução.

Notificado o contribuinte do lançamento, não se abrirá oportunidade para impugnação na via administrativa, posto que levada a questão ao Judiciário, extingue-se o direito do contribuinte à defesa na via administrativa (Lei nº 6.830/80, art. 38, § 2º).

Se há depósito, dúvida nenhuma pode haver. A Fazenda pode, é certo, fiscalizar livros e documentos, para verificar se este é integral, vale dizer, se corresponde ao total do crédito tributário. Lançado, é claro, pelos critérios por ela Fazenda adotados. Não pode, todavia, lavrar auto de infração, nem iniciar qualquer procedimento contra o contribuinte. Homologará o lançamento que este efetuou (a efetivação do depósito pressupõe a prática de todos os atos de acertamento) e aguardará o final da questão, quando, se vitoriosa, a conversão do depósito em renda extinguirá o crédito tributário. Se não há depósito, o lançamento pode ser feito, e a Fazenda aguardará o final da questão para promover a cobrança. Proposta a execução, se o mérito da questão tiver sido examinado na ação promovida pelo contribuinte, não haverá mais lugar para embargos.”<sup>3</sup>

O Plenário daquele Simpósio adotou nossa tese, tanto que respondeu aquela questão assim:

“A concessão de liminar que iniba o fisco de cobrar tributo até então não lançado impede a lavratura de auto de infração. Todavia, o fisco pode constituir o crédito, notificando o contribuinte mas sem imposição de penalidade e demais acréscimos.”<sup>4</sup>

Pouco tempo depois o legislador adotou o entendimento segundo o qual efetivamente pode ser feito o lançamento para evitar a decadência, mas não é cabível a imposição de multa.

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado, “Questões de Direito Processual Tributário”, em *Decisões Judiciais e Tributação*, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Resenha Tributária, São Paulo, 1994, pp. 90/91.

<sup>4</sup> As respostas que o XIX Simpósio ofereceu às questões no mesmo examinadas encontram-se no volume relativo ao Simpósio seguinte, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995, pp. 382/387, estando a que se transcreveu no texto na p. 385.

Com efeito, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabeleceu:

"Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição."

Agora, questiona-se o alcance desse dispositivo legal. Seria ele aplicável também na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito?

Em princípio sim, pelo menos em parte. Cabe ao jurista trabalhar com os dispositivos legais existentes para deles colher as normas aplicáveis às situações da vida com as quais se depara. Nessa tarefa haverá de colmatar as lacunas constatadas no ordenamento, de sorte que nenhuma situação reste sem adequada solução normativa, e que sejam evitadas soluções incongruentes.

Penso que o legislador não se referiu à suspensão da exigibilidade pelo depósito simplesmente porque, como várias vezes afirmamos, feito o depósito,

to, já não se faz necessário o lançamento, posto que vencido o contribuinte na ação a que diz respeito, será o mesmo convertido em renda. Resta, todavia, a situação anômala acima referida, em que ocorre o levantamento do depósito em face da extinção do processo sem julgamento de mérito.

Vejamos, então, se diante daquela situação anômala em que existe o depósito, é possível a feitura de lançamento para evitar a decadência, e em que termos deve este ser efetuado.

A rigor, não se pode falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese em que ainda não existe lançamento. Antes deste nem ao menos existe crédito tributário. Antes do lançamento, nos casos em que a lei obriga o contribuinte a declarar (lançamento por declaração), ou a antecipar o pagamento (lançamento por homologação), o que existe é a obrigação de declarar, ou de antecipar o pagamento. Assim, o que se suspende é a exigência de cumprimento daquelas obrigações, seja da obrigação de declarar, seja da obrigação de antecipar o pagamento.

Feito o depósito antes do término do prazo para o cumprimento daquelas obrigações, aquele prazo fica suspenso. Com o advento de decisão final, contrária ao contribuinte, o depósito será convertido em renda. Entende-se que o crédito foi constituído mediante lançamento por homologação, que se consumou com a concordância, expressa ou tácita, da Fazenda Pública com o valor depositado. Convertido o depósito em renda opera-se, então, a extinção do crédito.

Se ocorre a extinção do processo sem julgamento de mérito, o crédito já estava constituído pela homologação da atividade desenvolvida pelo contribuin-

te para a determinação do valor que depositara. Não haverá, porém, a conversão do depósito em renda. E o contribuinte poderá contestar a existência mesma do lançamento a que nos reportamos. Por isto admitimos que a Fazenda Pública tenha como de sua conveniência formalizar a constituição do crédito, em vez de considerá-lo constituído simplesmente por homologação.

Poderá, neste caso, impor penalidade ao contribuinte?

Em se tratando de medida liminar, temos lei. O lançamento deve ser feito, mas não pode haver imposição de penalidade. Se não havia liminar, mas depósito, penso que da mesma forma é admissível o lançamento, mas sem penalidade.

A não-imposição de penalidade, em ambos os casos, decorre do fato de não existir infração. A constituição do crédito pode ser formalizada, em ambos os casos. A situação em que o processo foi extinto sem julgamento de mérito e o depósito foi levantado pelo contribuinte equipara-se em tudo àquela na qual não havia depósito mas a exigibilidade do crédito estava suspensa por medida liminar. Só depois de decorrido o prazo de 30 dias da publicação da decisão ju-

dicial que considerar devido o tributo, sem que o contribuinte faça espontaneamente o pagamento respectivo poderá a este ser imposta penalidade. É que terminado esse prazo estará configurado o inadimplemento do dever jurídico tributário, sendo então cabível a imposição de penalidade respectiva.

Aliás, com a nossa conclusão está de acordo Geraldo Brinckmann, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, em seu bem elaborado artigo sobre o assunto, em que afirma:

“A multa de ofício aplica-se ao caso no qual o Fisco identifica o não recolhimento do tributo devido, sem qualquer motivo que permita tal procedimento. Ora, se o crédito a ser constituído está com a sua exigibilidade previamente suspensa, inexiste, momentaneamente, a obrigatoriedade do recolhimento, não tendo surgido, ainda, o fato ensejador da penalidade.”

Com maior rigor terminológico pode-se afirmar que está suspensa a exigibilidade do cumprimento do dever jurídico de pagar antecipadamente, posto que na hipótese não é exato falar-se de suspensão da exigibilidade do crédito antes do lançamento. Depois deste, afim, haverá crédito com exigibilidade suspensa.