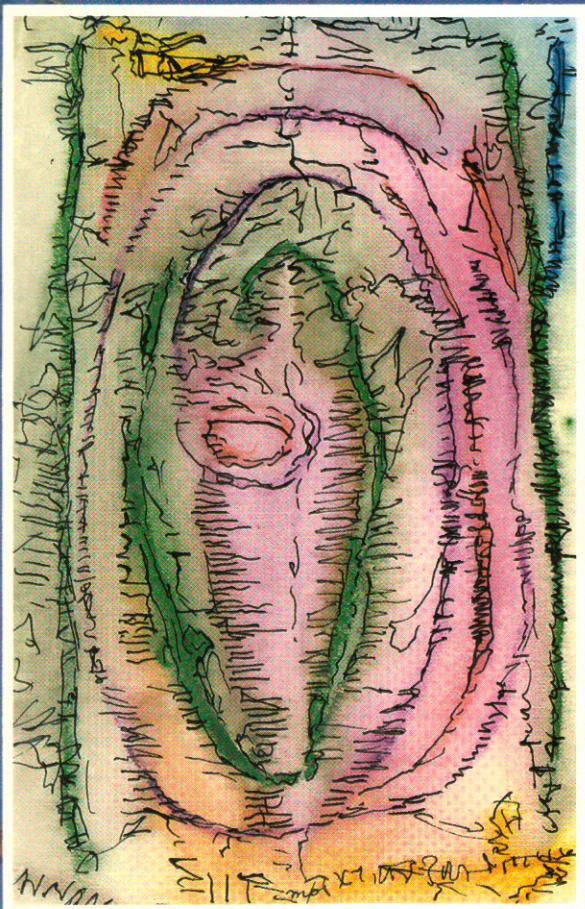


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



59

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

59

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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
(AGOSTO - 2000)



Marola Omartem
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

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

<ul style="list-style-type: none"> • Depositário judicial na penhora do faturamento - <i>Carlos Henrique Abrão</i> • Contribuição para a seguridade social - retenção de 11% sobre o faturamento (Lei 9.711/98) - Considerações sobre a incipiente jurisprudência - <i>Flávio Campos</i> • Notas sobre créditos do IPI: a questão dos insumos utilizados em produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero - <i>Heron Arzua</i> • A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação - <i>Hugo de Brito Machado</i> • O Plano Verão: OTN-IPC versus OTN-Arbitrada - <i>Leonardo Mussi da Silva</i> • Os tratados internacionais e a disciplina dos tributos Estaduais e Municipais - <i>Marcelo Elias Sanches</i> • Lançamento e revisão de ofício do lançamento - <i>Marcos Donizeti Sampar</i> • Tributação na internet - <i>Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli</i> • Legalidade tributária e riscos sociais - <i>Ricardo Lobo Torres</i> • A Lei nº 9.868/99 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na fiscalização de normas de Direito Tributário - <i>Thomas da Rosa de Bustamante</i> 	1 13 29 36 52 56 67 75 95 113
---	--

Opinião Legal

<ul style="list-style-type: none"> • Fato gerador do ISS - Município com competência impositiva - inteligência do artigo 12, letra "A", do D.L. nº 406/68, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> 	124
---	-----

Pareceres

<ul style="list-style-type: none"> • Taxa de vigilância sanitária - Inconstitucionalidade - <i>Adhemar Ferreira Maciel</i> • O negócio jurídico denominado <i>Factoring</i>. A possibilidade de cessão onerosa de crédito, com garantia de pagamento pelo cedente por inadimplemento do sacado - IOF - não-incidência - <i>Sacha Calmon Navarro Coelho e Marco Aurélio Caldeira Coelho</i> 	132 146
--	------------

Jurisprudência

Integrais de Acórdãos

<ul style="list-style-type: none"> • Cofins - base de cálculo - Lei 9.718 - EC 20 - conceito de faturamento (TRF da 2ª Região - 1ª Turma) • Cofins - isenção estabelecida em lei complementar - revogação por lei ordinária - ilicitude (STJ - 2ª Turma) • ICMS - operações interestaduais - diferencial de alíquota - empresa de construção civil (STJ - 1ª Seção) • Imunidade - instituição de educação e assistência social - imóveis utilizados 	162 165 166	174 178 181
		<ul style="list-style-type: none"> como escritório e residência dos membros - abrangência (STF - 2ª Turma) • ISS - local da prestação de serviços (STJ - 1ª Seção)
		<h3><i>Despachos</i></h3> <ul style="list-style-type: none"> • Antecipação da tutela - concessão contra o poder público - possibilidade (Ministro Celso de Mello, do STF) • Cofins e PIS - base de cálculo - deduções como as das instituições financei-

A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

No estudo de qualquer tema jurídico, é indispensável a consideração do objeto em exame, no contexto do sistema jurídico, e o cuidado com a linguagem geralmente utilizada pelo jurista. Não se pode, porém, deixar de considerar também as peculiaridades que a disciplina normativa pode criar, nem a linguagem eventualmente utilizada nas normas que, especificamente, dele se ocupam. Em outras palavras, a visão sistemática do Direito não prescinde da consideração tópica. A linguagem geralmente utilizada não nos autoriza a desconsiderar o significado peculiar, específico, que certas palavras, ou frases, podem ter no âmbito específico de um determinado tema.

Realmente, o Direito constrói os seus próprios conceitos, na medida em que as normas podem atribuir significado a determinadas realidades, diverso daquele significado que em geral ostentam.

No presente estudo tem-se as palavras crédito, lançamento, homologação, entre outras, com significados específicos, diversos daqueles com os quais são em geral utilizadas. A falta de atenção para este aspecto responde pela maioria dos equívocos nos quais têm incorrido a doutrina e a jurisprudência.

O *crédito*, na linguagem do Código Tributário Nacional, não é apenas a relação obrigacional vista do lado do credor. O *lançamento* não é somente a atividade, ou o ato de apuração ou determinação do valor devido pelo contribuinte ao fisco. A *homologação* como ato da autoridade consubstancial ao próprio lançamento, e até pode nem existir como ato positivo no mundo fenomênico, porque consiste simplesmente na ausência de ato administrativo durante certo lapso de tempo, em cujo término considera-se praticada tacitamente.

2. O Lançamento por Homologação

2.1. Atividade privativa da autoridade administrativa

Nos termos do Código Tributário Nacional o lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar o valor do tributo e, se for o caso, da pe-



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

nalidade cabível, e identificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.¹ O lançamento é a atividade de liquidação. Ele torna líquida e certa a obrigação tributária, e atribui a esta o nome de crédito tributário.

Não obstante as afirmações da doutrina em sentido contrário, certo é que nos termos do Código Tributário Nacional não existe autolançamento. Nem existe tributo sem lançamento. O lançamento é privativo da autoridade administrativa e por isto mesmo jamais é feito pelo contribuinte. Mesmo nos casos em que é pago sem ter sido apurado pela autoridade administrativa, o tributo é por esta lançado, ainda que apenas mediante homologação tácita, como adiante se verá.

Por outro lado, não existe *crédito tributário* sem lançamento, pois é com este que o Estado cria o seu *título de crédito* contra o contribuinte, para poder cobrar deste o tributo. Na terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional a expressão crédito tributário tem significado especial. A palavra crédito, neste contexto, não tem o mesmo significado com que é geralmente utilizada na linguagem jurídica.²

Paulo de Barros Carvalho, um dos expoentes máximos da doutrina que afir-

mava a existência de tributos sem lançamento, tinha como inaceitável preconceito a doutrina em sentido contrário,³ mas hoje reconhece que o Direito positivo brasileiro consagrou o lançamento por homologação, “ato jurídico privativo da Administração Pública, que caracteriza o lançamento, na medida em que submete a seqüência procedural desencadeada pelo sujeito passivo a um específico juízo homologatório, verificador da estrita legalidade dos atos praticados”.⁴

2.2. Apuração feita pelo contribuinte

Ocorre que as condições de vida na sociedade moderna exigem que na disciplina das relações sociais sejam considerados também os aspectos práticos. Se do ponto de vista teórico é mais adequado com os princípios do Direito que o lançamento seja tratado como atividade privativa da autoridade administrativa, do ponto de vista prático não seria razoável esperar-se que a autoridade administrativa fizesse, em cada caso, a apuração do valor dos tributos, para só então o contribuinte efetuar o pagamento destes.

Assim, em relação a alguns tributos - a maioria deles atualmente - a lei determina que o próprio contribuinte faça

¹ Código Tributário Nacional, art. 142.

² Relevanté é notar que a expressão *crédito tributário*, no contexto do CTN, tem significado específico. A palavra crédito, nessa expressão, não corresponde à relação obrigacional vista do lado do credor, assim como a palavra obrigação, na expressão obrigação tributária, não corresponde à relação obrigacional vista do lado do devedor. Obrigação e crédito, neste caso, significam momentos distintos da mesma relação obrigacional. Obrigação é o primeiro momento. Começa com a ocorrência do fato gerador do tributo. Crédito é um segundo momento. É posterior ao lançamento, do qual decorre.

³ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 7ª ed., Saraiva, São Paulo, 1995, p. 282. Era a sua doutrina: “Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de ouro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários.

A posição não é verdadeira. Para sustentá-la, seus adeptos não hesitam em ver lançamento em atos que com ele não se afinam, mesmo que a experiência brasileira esteja a mostrar vários tributos que nascem, vivem e se extinguem, sem a necessidade que o Estado movimente seu aparelhamento administrativo e expeça atos da natureza daquele que examinamos.”

⁴ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por homologação - Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 74.

a apuração do montante devido, e efetue o pagamento correspondente, sem que a autoridade administrativa tenha ao menos tomado conhecimento da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

2.3. A homologação como lançamento

Isto, porém, não significa admitir-se tributo sem lançamento. Nem a existência de autolançamento. Para os casos em que a lei impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo sem que tenha havido lançamento, tendo para tanto de apurar, ele próprio, o respectivo montante, o Código Tributário Nacional estabeleceu solução que atende aos aspectos práticos, sem deixar de ser coerente. Disse que nesses casos o lançamento opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento do valor apurado pelo contribuinte, expressamente homologa a apuração por este efetuada.

O Código Tributário Nacional define o lançamento como atividade privativa da autoridade administrativa, sem dispensá-lo, mesmo nos casos em que essa atividade fica limitada à homologação, e até nos casos em que tal homologação é tácita, pois a apuração é na verdade feita pelo contribuinte, que inclusive antecipa o pagamento correspondente. É o lançamento por homologação. Lançamento que consiste apenas no ato de homologação. Ato que pode ser mera ficção jurídica, em se tratando da homologação tácita, que se dá pelo decorso do tempo legalmente estabelecido.

2.4. Objeto da homologação

Objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.⁵ É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, fora desenvolvida, pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento, carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se a *homologação do lançamento*, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão considerar-se *homologado o lançamento, na verdade* não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação.⁶ Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de

⁵ Cf. Zuudi Sakakihara, em *Código Tributário Nacional Comentado*, coord. de Vladimir Passos de Freitas, São Paulo, RT, 1999, p. 584.

⁶ Não se trata de desobedecer ao CTN. Cuida-se na verdade de corrigir erro de redação que em nada interfere com as normas nele existentes. Erro que se mostra evidente em face de outros dispositivos do próprio Código, e da lógica jurídica.

Não se homologa o lançamento, nem o pagamento, mas a apuração.

vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois este é, repita-se, atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratando de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação.⁷

Referindo-se ao art. 150, e seus parágrafos 1º e 4º, doutrina com inteira propriedade Barros Carvalho:

“Não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nesta modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório.”⁸

Barros Carvalho incorre em equívoco, porém, data máxima vênia, quando afirma que *inexistindo pagamento antecipado não se poderá falar em homologação*.⁹ Não é razoável dizer-se que o objeto da homologação é o pagamento porque este é sempre um ato próprio do sujeito passivo. Não da autoridade. A apuração do valor devido, esta sim, é ato privativo da autoridade administrativa. Por isto é que, quando praticado pelo contribuinte, fica a carecer da homologação da autoridade, para que possa ingressar no mundo jurídico como ato administrativo.

2.5. Homologação expressa ou tácita

A homologação pode ser expressa, praticada por um ato da autoridade em que esta afirme estar de acordo com a apuração, ou tácita, que se opera pelo decurso do prazo de que dispõe a auto-

ridade para fazer a homologação. Resalte-se que só há homologação tácita se tiver havido pagamento, porque tal homologação é a condição para que se opere a extinção definitiva do crédito tributário, nos termos do § 1º, do art. 150, do CTN.

Realmente, se o contribuinte fez o pagamento do tributo, não é razoável que persista indefinidamente a apuração por ele efetuada desconhecida da autoridade administrativa. Por isto o Código construiu mais esta ficção, a homologação tácita, que se opera pelo decurso do prazo de cinco anos contado do fato gerador do tributo.¹⁰

2.6. Homologação sem pagamento

Nos casos em que o contribuinte faz a apuração do valor devido e a declaração deste à autoridade administrativa, mas não faz o respectivo pagamento, pode a autoridade homologar aquela apuração expressamente. Em tais casos não se pode falar de homologação tácita.

Sem razão, neste ponto, Barros Carvalho, ao dizer que “inexistindo pagamento antecipado, ainda que o contribuinte documente bem todos os seus passos, não se poderá falar em homologação”.¹¹ Seu equívoco certamente decorre de considerar como objeto da homologação o pagamento, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração. Aliás, por isto mesmo

⁷ É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à *homologação do lançamento*, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como *lançamento*. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de *constituição do crédito tributário*.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por homologação - Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

⁹ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por homologação - Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

¹⁰ Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por homologação - Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

* homologa-se a atividade, não o pagamento -

aquele ilustre Mestre da PUC de São Paulo diz, com propriedade, que o CTN, com o lançamento por homologação, “submete a seqüência procedimental desencadeada pelo sujeito passivo a um específico juízo homologatório, verificador da estrita legalidade dos atos praticados”.

Como já acima demonstrado, objeto da homologação é a atividade de apuração. Por isto é que ocorrida a homologação estará constituído o crédito tributário, e a autoridade administrativa deve notificar o contribuinte para fazer o respectivo pagamento.

2.7. Reclamação e recurso. O direito de defesa e a isonomia

Questão delicada é a de saber se o contribuinte, notificado do lançamento por homologação, tem ou não o direito de interpor reclamação contra esse lançamento, e de interpor recurso da decisão que o mantenha.

A doutrina é controvertida. Pela necessidade de notificação do contribuinte manifestam-se Alberto Xavier,¹² Lucia Valle Figueiredo¹³ e Renato Lopes Becho, este último com fundamentação diversa.¹⁴ Pela desnecessidade dessa notificação, entre outros, Paulo de Barros Carvalho.¹⁵

A razão parece estar com os primeiros. Não pode ser feita a inscrição em Dívida Ativa, do valor declarado e não pago pelo contribuinte, sem que tenha

sido este notificado da homologação. A liquidez e certeza do crédito tributário dependem, pelo menos, da manifestação da autoridade administrativa, homologando a apuração feita pelo contribuinte. E este tem o direito de tomar conhecimento dessa homologação, para que pague, ou demonstre que o tributo não é devido, ou não é devido naquele montante.

À primeira vista pode parecer que, tendo o lançamento sido feito com base na declaração do próprio contribuinte, este não teria do que se defender, sendo possível mesmo a inscrição do valor correspondente em Dívida Ativa, independentemente de notificação. Não é assim, porém. O contribuinte pode haver declarado mas, em seguida, constatado ~~erro seu~~, de fato ou de direito, e assim estar convencido de que o tributo não é devido, ou o seu montante não é aquele declarado.

Há quem sustente que notificar o contribuinte, reconhecendo a este o direito de defender-se, seria criar *um monstrengó processual-administrativo, no qual o contribuinte iria se defender de uma acusação por ele mesmo formulada*.¹⁶ A tese é aparentemente válida e nos causa forte impressão. Para demonstrar que a sua validade é apenas aparente, porém, basta dizer-se que a declaração do contribuinte não tem, nem pode ter, o efeito de criar a obrigação jurídica tributária, que sendo ex-lege não tem

¹² Alberto Xavier, “A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 25, p. 13.

¹³ Lucia Valle Figueiredo, “A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 36, pp. 83/87.

¹⁴ Renato Lopes Becho, “Execução Fiscal de Tributos ‘sem Lançamento’ ou Lançados ‘por Homologação’ e a Notificação Administrativa”, em *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 22/99, pp. 644/641.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, citado por Ricardo Lopes Becho, em “Execução Fiscal de Tributos ‘sem Lançamento’ ou Lançados ‘por Homologação’ e a Notificação Administrativa”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 22/99, p. 642.

¹⁶ TRF da 3ª Região, 4ª Turma, Apelação Cível nº 468852, Rel. Juiz Manoel Álvares, julgado em 18.08.99, *DJU* 2 de 19.11.99, p. 572, e *RDDT* nº 53, pp. 173/176.

homologação é indispensável a que haja lançamento,

a vontade como ingrediente formador. E que, por isto mesmo, o tributo indevidamente deve ser restituído, ainda que pago voluntariamente.

Ora, se o contribuinte que declarou, e pagou, tem direito à restituição do que tenha pago indevidamente, porque não se deve assegurar ao contribuinte que apenas declarou, o direito de demonstrar que o fez indevidamente?

Alberto Xavier critica a jurisprudência predominante, que entende albergar “um tratamento discriminatório - e, portanto, inconstitucional, por ofensivo ao princípio da igualdade - entre o contribuinte que declarou e não pagou em relação ao contribuinte que não pagou nem sequer declarou, pois quanto a este último haverá lançamento de ofício anterior à inscrição de dívida, plenamente ensejador de recurso administrativo”. E conclui que se impõe “repelir de nossa vida jurídica, por reconsideração da jurisprudência, uma prática que, inexplicavelmente, subsiste, apesar de em flagrante violação da ordem constitucional”.¹⁷

Tem razão o eminentíssimo tributarista. É inadmissível a inscrição do valor declarado em Dívida Ativa, sem a prévia notificação do contribuinte. O contribuinte que declarou pode ter deixado de pagar exatamente porque, depois da declaração, restou convencido de que o tributo é indevido. Se tivesse pago, teria direito à manifestação da autoridade administrativa em seu pedido de restituição. Não é razoável, pois, excluir-se o seu direito a tal manifestação, que ocorrerá, se for o caso, no processo administrativo em que o mesmo venha a se insurgir contra a cobrança extrajudicial. A isonomia, assim, pode ser invocada tam-

bém em relação ao que fez o pagamento, e tem direito à apreciação administrativa de seu pedido de restituição.

Aliás, como o contribuinte que pagou indevidamente tem direito à manifestação da autoridade administrativa em seu pedido de restituição, é razoável entender-se que o contribuinte tem o direito de apurar e declarar o montante de um tributo sujeito a lançamento por homologação que considere indevido, apenas para, cumprindo essas obrigações acessórias, não se fazer inadimplente e não ensejar o lançamento de ofício. Apura e declara, viabilizando o lançamento por homologação. Entretanto, como considera o tributo indevido, não efetua o seu pagamento, aguardando a oportunidade própria para discutir a exigência na via administrativa. Oportunidade que surgirá com a notificação do lançamento.

2.8. Presunção quanto à matéria de fato. Procedimento sumário

Não se pode, entretanto, negar que a declaração feita pelo contribuinte gera uma presunção de que o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, e que o valor devido efetivamente é aquele por ele declarado.

Justifica-se, pois, no plano do direito constituendo, a instituição de um procedimento sumário para os casos de lançamento por homologação sem o pagamento do tributo. Nesse procedimento sumário o contribuinte teria oportunidade de provar que já foi efetuado o pagamento, ou que incorreria em erro ao fazer a declaração.

Todavia, enquanto inexistente esse procedimento sumário, há de ser assegurado ao contribuinte o direito de defesa

¹⁷ Alberto Xavier, “A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação”, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25, p. 13.

*deverá ter defesa porque tributo é EX-LEGE!!
um argumento mais forte para discutir nem AI!!!*

no mesmo procedimento hoje existente para o lançamento de ofício. Com isto será evitada a inscrição em Dívida Ativa de quantias já pagas, e se dará oportunidade para o pagamento, evitando-se o acréscimo correspondente às medidas preparatórias da execução fiscal.

2.9. Recusa de certidão e inscrição em dívida ativa

Expressamente homologada a apuração feita pelo contribuinte, notificado o contribuinte, se este não paga no prazo que lhe é então concedido, não comprova pagamento anterior nem demonstra ter ocorrido em erro ao fazer a declaração, tem-se o crédito tributário regularmente constituído mediante um típico lançamento por homologação. Assim, será legítima a recusa de certidão negativa de débito, assim como a inscrição do valor deste em Dívida Ativa.

A inscrição em Dívida Ativa, convém insistirmos neste ponto, não é lançamento. É ato de controle da legalidade deste e se destina a aparelhar a correspondente execução fiscal, criando o título executivo extrajudicial. Pressupõe precedente lançamento, pois o que se inscreve é um crédito regularmente constituído, da Fazenda Pública. Um crédito tributário, e este não existe sem lançamento, que o constitui, ao conferir liquidez, certeza e exigibilidade à obrigação tributária.

3. A Jurisprudência Predominante

3.1. Uma expressiva ementa do TRF da 3ª Região

A propósito da inscrição em Dívida Ativa do valor declarado pelo contribuinte e não pago, a jurisprudência predominante alberga o entendimento fir-

mado em alguns julgados pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que pode ser resumido na seguinte ementa:¹⁸

“1. Nos tributos sujeitos ao chamado autolançamento ou lançamento por homologação (IPI, ICMS, PIS, Fin-social e, atualmente, o próprio IR, entre outros), é o próprio sujeito passivo quem, com sua declaração, torna clara a situação impositiva, apura o *quantum* devido e faz o pagamento, sem qualquer interferência do Fisco. A atividade administrativa é posterior, limitando-se à homologação expressa ou tácita.

2. Contudo, se não há pagamento, não há o que se homologar e não se pode falar, efetivamente, que houve lançamento por homologação. Neste caso, podem acontecer duas situações: ou o Fisco acolhe, como absolutamente correto, tudo que foi declarado como devido pelo próprio contribuinte ou faz revisão e chega a um *quantum* devido superior. Em ambos os casos haverá lançamento de ofício, mas com uma diferença significativa: na primeira hipótese, a constituição do crédito, em sua totalidade, poderá ser feita pela imediata inscrição em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo prévio ou notificação; na segunda hipótese, haverá necessidade de se instaurar o procedimento administrativo para o lançamento, mas tão-somente da parte que excede ao débito já reconhecido.

3. A possibilidade de se constituir regularmente o crédito tributário com a direta inscrição em dívida ativa, ex surge do fato de que o próprio sujeito passivo foi quem apurou o *quan-*

¹⁸ TRF da 3ª Região, 4ª Turma, Apelação Cível nº 468852, Rel. Juiz Manoel Álvares, julgado em 18.08.99, DJU 2 de 19.11.99, p. 572, e RDDT nº 53, pp. 173/176.

*financiar a dívida é função = é controle da legalidade.
durar um argumento = não arcar os honorários à margem.*

tum devido e já se autonotificou quando da entrega da declaração (DCTF, GIA etc.) ao fisco. Não teria sentido a instauração de um procedimento administrativo para se apurar uma situação impositiva que já foi tornada clara e indubitável pelo próprio contribuinte. Estar-se-ia criando um monstrinho processual-administrativo, no qual o contribuinte iria se defender de uma acusação por ele mesmo formulada.

4. Nas execuções fiscais promovidas pela União, há norma legal impondo o percentual de 20% sobre o valor do débito em cobrança judicial. É a previsão do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025/69, reafirmada no art. 7º da Lei nº 8.218/91 e no art. 57. § 2º, da Lei 8.383/91. Esse encargo (a exemplo do previsto no art. 2º da Lei 8.844/94, para os débitos relativos ao FGTS) destina-se a cobrir todas as despesas, inclusive honorários advocatícios, com a cobrança judicial da dívida ativa da União. Em havendo a incidência desse encargo, não há que se falar em qualquer outro percentual a título de verba honorária advocatícia, inclusive na ação incidental de embargos.

5. Considerando, pois, ...”

3.2. Imprecisões técnicas

Mesmo que se admitisse a possibilidade de inscrição da quantia declarada em dívida ativa, sem a notificação do contribuinte para o pagamento de seu débito, ainda assim não se poderia deixar de criticar o julgado em referência, pelas imprecisões técnicas que se passa a demonstrar.

Não é adequada a afirmação segundo a qual *se não há pagamento, não há o que se homologar e não se pode falar, efetivamente, que houve lançamento por*

homologação. Objeto da homologação não é o pagamento, mas a atividade de apuração do *quantum* devido. Necessária, sem dúvida, para que o pagamento seja efetuado, mas com este inconfundível. Tendo o contribuinte desenvolvido a atividade de apuração, e feito a declaração do valor do tributo devido, certamente há o que homologar, sim. Aceitando tal apuração, a autoridade administrativa a homologa, e faz com isto o lançamento por homologação.

Inadequado também é dizer-se que tanto na hipótese de o fisco aceitar o valor apurado, como naquela em que constata ser o tributo devido maior do que o declarado, faz-se o lançamento *de ofício*. Na verdade, se o fisco concorda com o valor apurado pelo contribuinte, ele está fazendo a *homologação* da atividade apuratória por aquele desenvolvida. Nesta hipótese há *lançamento por homologação*. Na hipótese em que há discordância do fisco, este pode fazer, aí sim, o lançamento de ofício, que não se vai referir apenas à diferença, mas ao total apurado.

Tal entendimento permite distinguir o contribuinte que cumpriu com exatidão o seu dever de apurar o tributo e fazer a correspondente declaração, daquele que não apurou, ou apurou de forma incorreta, o valor do tributo. Aquele que é inadimplente tão-só em relação ao dever de pagar não deve ser equiparado ao que se fez inadimplente também em relação a suas obrigações acessórias.

Inadequado, ainda, é dizer-se que a constituição do crédito opera-se pela inscrição em dívida ativa. A inscrição pressupõe a existência de um crédito tributário a ser cobrado. Um crédito que não foi pago pelo contribuinte e por isto mesmo deve ser cobrado judicialmente.

É certo que a exigência do valor declarado pelo contribuinte pode dar-se independentemente de procedimento administrativo prévio, entretanto, não é adequado dizer-se que a inscrição em dívida ativa prescinde de notificação do contribuinte. Se a Fazenda Pública aceita o valor declarado pelo contribuinte, que não antecipou o correspondente pagamento, deve notificá-lo da homologação, dando-lhe um prazo para o pagamento. Da mesma forma que uma vez concluído o procedimento de lançamento de ofício deve ser notificado o contribuinte, também deve este ser notificado da homologação, que consubstancia o lançamento. Só com a notificação terá o contribuinte a certeza de que a apuração por ele feita foi aceita pela Fazenda.

3.3. Interesse processual na execução

Por outro lado, só com a notificação pode ser estabelecida a diferença entre o contribuinte que, em face da denominada cobrança amigável, efetua o pagamento, e aquele que, mantendo-se inadimplente torna necessária a propositura da execução fiscal. Somente em relação a este último é que se justifica o acréscimo de 20%, destinado ao custeio das despesas com a execução.

Outra não é a razão pela qual, concluído o procedimento de lançamento de ofício e antes da inscrição em Dívida Ativa do valor respectivo, a Fazenda Pública notifica o contribuinte para fazer o pagamento, sob pena de execução.

Não se há de confundir o dever de pagar antecipadamente, com o dever de pagar o tributo lançado. O primeiro tem-se por descumprido tanto que ultrapassada a data de vencimento do tributo sem que tenha sido efetuado o pagamento. Já em relação ao segundo o inadimplemento somente se caracteriza depois da notificação. É que o pagamento ante-

cipado depende apenas da atividade apuratória desenvolvida pelo próprio contribuinte. Assim, ultrapassada a data do vencimento, está caracterizado o inadimplemento do dever de antecipar o pagamento. Já o pagamento de tributo lançado, depende do conhecimento que o contribuinte deve ter do *quantum* respectivo, conhecimento que lhe é transmitido pela notificação do lançamento.

É certo que o contribuinte, ao fazer a apuração e declarar o valor que deverá pagar, já tem conhecimento deste. Entretanto, não pode saber se a apuração será ou não homologada. Embora o fisco geralmente nenhum procedimento adote para verificar se a apuração feita pelo contribuinte está correta, ou não, a possibilidade de tal verificação ocorrer não pode ser excluída. Assim, tem o contribuinte inegável direito de saber se a autoridade administrativa homologou, ou não, a apuração do valor devido. Tem o direito de saber se a autoridade administrativa efetivamente efetuou o lançamento por homologação e, assim, constituiu o crédito tributário a ser cobrado.

Por isto é que o interesse processual da Fazenda Pública, na execução fiscal, depende da prévia notificação do lançamento ao contribuinte.

3.4. Lançamento de ofício

Inadequado é dizer-se que, tendo a Fazenda por incorreto o valor declarado pelo contribuinte, o lançamento de ofício então cabível diz respeito apenas à diferença. Se a apuração feita pelo contribuinte não é aceita, não produz nenhum efeito jurídico e, portanto, não pode servir de base para a exigência do valor correspondente. O lançamento de ofício, este sim, é que vai legitimar a exigência do tributo, e deve, portanto, alcançar o seu valor total.

Em outras palavras, a Fazenda Pública somente pode inscrever em Dívida Ativa o crédito regularmente constituído. Sem lançamento, portanto, a inscrição não é possível. E em se tratando de tributos em relação aos quais a lei impõe ao contribuinte o dever de apurar o respectivo montante, e antecipar o pagamento, de duas uma, ou a apuração é correta e neste caso deve ser homologada, operando-se o lançamento com a homologação, ou não é correta, e neste caso não deve ser homologada, não se podendo, pois, falar de lançamento. Lançar por homologação o valor declarado quando este é menor do que o devido é inadmissível.

Tanto é assim que havendo homologação tácita, pelo decurso do prazo de cinco anos contado do fato gerador do tributo, já não é mais possível lançamento de qualquer diferença, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não basta o simples erro do contribuinte na apuração.

Constatado, antes dos cinco anos, que o valor declarado não corresponde ao efetivamente devido, a declaração deve ser desconsiderada e feito o lançamento de ofício pelo total.

3.5. Apuração pelo contribuinte, certeza jurídica e lançamento

A afirmação segundo a qual não teria sentido a instauração de um procedimento administrativo para se apurar uma situação impositiva que já foi tornada clara e indubitável pelo próprio contribuinte é aparentemente irrefutável. Mas só aparentemente. Ocorre que a apuração por este realizada não tem valor como lançamento, não produz o efeito jurídico da liquidação, enquanto não homologada. Não faz o acertamento da relação fisco-contribuinte. Não estabele-

ce a certeza jurídica. Não torna, no plano jurídico, líquida e certa a obrigação tributária. Não constitui o crédito tributário.

Por isto é que se faz indispensável a homologação, com a qual resta constituído o crédito tributário, viabilizando-se então a cobrança extrajudicial, dita *amigável*, e a inscrição do valor correspondente em dívida ativa, se não efetuado o pagamento no prazo concedido ao contribuinte.

O lançamento, ainda que consubstanciado na simples homologação, pela autoridade administrativa, da apuração feita pelo contribuinte, é que constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a relação fisco-contribuinte.

4. Lançamento por Homologação e Multa

É de grande importância a distinção entre os deveres atribuídos ao sujeito passivo da obrigação de tributária, de emitir documentos, escriturar livros, fazer a apuração do valor do tributo, de informar ao fisco aquele valor a ser pago posteriormente, e o dever de fazer o correspondente pagamento. Os primeiros são, na linguagem do Código Tributário Nacional, obrigação tributárias acessórias. Já o segundo é uma obrigação tributária principal.

Não é raro ocorrer o cumprimento das obrigações acessórias, e não obstante deixar de haver o cumprimento da obrigação principal. E não é razoável impor ao contribuinte que cumpriu todas as suas obrigações acessórias, fez a apuração do tributo devido e declarou o montante correspondente como a lei exige, a mesma penalidade cabível para o caso do lançamento de ofício, que pressupõe o inadimplemento não apenas da obrigação principal, mas também das obrigações acessórias.

* Não se homologa se o apurado é errado, a multa -

Assim, no caso de lançamento mediante a homologação do apurado pelo contribuinte, que não antecipou o pagamento correspondente, deve ser aplicada a multa de mora simplesmente. Na verdade, a única infração cometida foi a demora no pagamento. Não é cabível a multa própria do lançamento de ofício, posto que este pressupõe o inadimplemento também em relação às obrigações acessórias. Pressupõe que o sujeito passivo da obrigação tributária não apurou, nem informou, como lhe cabia fazer, o valor do tributo. Não fez a sua parte, necessária para a feitura do denominado lançamento por homologação.

Tendo o sujeito passivo da obrigação tributária feito a apuração do valor do tributo, e sendo este aceito pelo fisco, é incabível, portanto, a aplicação de penalidade própria para a situação em que o fisco, para haver o tributo, tem de lançar mão de seus próprios meios de investigação, para constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e cuidar de determinar o valor a ser pago.

5. Lançamento por Homologação e Obrigação Tributária Inexistente

Qual a consequência de um lançamento por homologação, se não existe a obrigação tributária? A resposta adequada depende de uma reflexão em torno da natureza jurídica da obrigação tributária, e da natureza jurídica do lançamento.

A obrigação tributária, como é sabido, é uma obrigação *ex lege*, no sentido de que a vontade não constitui ingrediente em sua formação. Nenhuma relevância, portanto, terá a apuração do tributo e a declaração feitas pelo contribuinte à Fazenda, se no plano jurídico a obrigação tributária não existir.

Nasce a obrigação tributária da concretização de uma situação de fato prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Em outras palavras, nasce da concretização da hipótese de incidência tributária, na qual a vontade não participa, posto que se reporta sempre a fatos jurídicos, ou a atos-fatos jurídicos. Essa concretização depende de elementos de fato, e de Direito. Depende da incidência da norma de tributação, que somente acontece se a situação de fato corresponde exatamente à descrição normativa. Essa adequação, por seu turno, é afirmada em razão de elementos de fato e de elementos jurídicos.

Quanto aos fatos, pode-se presumir que a declaração do contribuinte, que os afirma, vale até prova em contrário. É simples meio de prova. Não ingrediente formador do suporte fático normativo, posto tratar-se de atos-fatos jurídicos, sobre os quais a regra jurídica incide sem ver neles declarações de vontade, que ingressam no mundo jurídico como *fatos* e não como *atos* jurídicos.¹⁹

Quanto aos elementos jurídicos normativos, vale dizer, quanto ao Direito, a declaração do contribuinte é absolutamente irrelevante. Se existem, capazes de fazer nascer a obrigação tributária, ela nasce mesmo sem a declaração. Se, pelo contrário, inexistem, a obrigação tributária não nasce, mesmo havendo a declaração.

6. A decadência do Direito de lançar

6.1. Quanto ao lançamento de ofício

Em relação a alguns tributos o dever de pagar somente é exigível depois do lançamento, que se opera de ofício, por iniciativa do fisco, ou mediante declaração que o contribuinte é obrigado a pres-

¹⁹ Cf. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, 3^a ed., Rio de Janeiro, Borsoi, 1970, tomo I, pp. 82/83.

tar. Em qualquer desses casos o contribuinte não será obrigado a fazer o pagamento antes de notificado do lançamento respectivo. Diz-se que se trata de tributos lançados de ofício, ou por declaração.

Em relação a outros tributos, porém, a lei impõe ao contribuinte o dever de apurar o valor correspondente e de fazer o pagamento deste, independentemente de qualquer manifestação da autoridade administrativa.

Em se tratando de tributo ordinariamente sujeito ao lançamento de ofício, ocorrido o fato gerador deste a autoridade administrativa já pode providenciar o lançamento respectivo. Em se tratando de tributo ordinariamente lançado mediante declaração do contribuinte, ocorrido o fato gerador e decorrido o prazo para a apresentação da declaração correspondente, também já pode a autoridade administrativa providenciar o lançamento. Em qualquer desses casos, o direito de a Fazenda Pública fazer o lançamento extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já podia ter sido efetuado. Esta é a regra que está no art. 173, inciso I, do CTN.

6.2. Quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação

Nos casos em que a lei impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo antes do lançamento, a autoridade administrativa só pode tomar a iniciativa de lançar depois de terminado o prazo que a lei confere ao contribuinte para fazer, por sua própria iniciativa, o pagamento.

Nos casos em que a lei estabelece, como hoje é comum em relação a quase todos os tributos, além do dever de antecipar o pagamento, o dever de decla-

rar com antecedência os valores apurados para pagamento antecipado, três situações podem ocorrer que o contribuinte:

- cumpre esse dever de declarar, e também o dever de antecipar o pagamento, hipótese que ordinariamente ocorre;
- apenas cumpre o dever de declarar, mas não efetua o pagamento do valor por ele próprio declarado;
- nem declara, nem faz o pagamento.

Em qualquer das duas primeiras hipóteses, o prazo de que dispõe a autoridade para homologar expressamente a apuração feita pelo contribuinte é de cinco anos, contado da data do fato gerador respectivo. Ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário estará regularmente constituído. Se houve pagamento, estará por esta definitivamente extinto. Se não houve pagamento, deve ser o contribuinte notificado da homologação e, se ainda assim não paga, pode o crédito tributário ser inscrito em Dívida Ativa.

Na hipótese "a", se não ocorre a homologação expressa no prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador, considera-se a apuração tacitamente homologada, e extinto definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese "b", se não ocorre a homologação expressa, não se pode falar de homologação tácita, pois esta apenas se configura como condição para que o pagamento opere a extinção do crédito tributário, visto como não seria possível a extinção de algo que ainda não existe, porque ainda não foi constituído.

X o que ocorre, então?

Realmente, a homologação tácita é uma ficção de que se valeu o legislador para poder afirmar extinto o crédito tributário pelo pagamento antecipado. Não seria razoável deixar o pagamento, que tem o efeito de extinguir o crédito tributário, indefinidamente sem produzir esse efeito que lhe é próprio, nem seria lógico afirmar extinto um crédito que não fora constituído.

Nas duas primeiras hipóteses, *constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*, pode ser feito o lançamento de ofício, e cobrada a diferença do tributo, no prazo do art. 173, inciso I, vale dizer, no prazo de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo já podia ter sido lançado. A ressalva constante da parte final, do parágrafo 4º, do art. 150, diz respeito à modalidade de lançamento. Se constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, já não se cogitará de lançamento por homologação. Não se cogitará de homologar a atividade do contribuinte. Ter-se-á presente hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso VII, do Código.

Na última das hipóteses acima não haverá o que homologar e, assim, pode a autoridade administrativa fazer o lançamento de ofício, no prazo do art. 173. Incide, neste caso, o art. 149, inciso II, do Código.

O antigo Tribunal Federal de Recursos já fixara a sua jurisprudência no sentido de que “não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.²⁰ Tal entendimento

implica aceitar a natureza tributária das contribuições de previdência, e neste sentido é de indivíduo acerto. Incorreto, porém, no que diz respeito ao início do prazo decadencial.²¹

6.3. Crítica à jurisprudência do STJ

A propósito da decadência, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é curiosa a posição assumida pelo Superior Tribunal de Justiça, afirmando que o prazo extintivo de cinco anos somente começa na data em que ocorre homologação, ainda que tácita.

O art. 150, § 4º, estabelece que o fisco tem o prazo de 5 anos, contado do fato gerador, para lançar por homologação o tributo declarado pelo contribuinte. Como o art. 173, inciso I, diz que o direito de lançar extingue-se no prazo de 5 anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ter-se-ia de somar o prazo do art. 150, § 4º, com o prazo do art. 173, inciso I, já que no prazo do primeiro o lançamento poderia ser efetuado.

O raciocínio seria idêntico àquele que desenvolvemos em relação ao prazo para repetição do indébito.

Ocorre que em relação à repetição do indébito, o CTN diz que o prazo começa da extinção do crédito, e esta realmente só se opera com a homologação, ainda que tácita. Já em relação à decadência do direito de lançar, têm-se dois prazos da mesma natureza, vale dizer, dois prazos de decadência, de sorte que o raciocínio que leva à soma dos mesmos leva também à reprodução infinita deles, compondo um verdadeiro *looping*.

²⁰ TRF, Súmula 219.

²¹ O prazo decadencial na verdade é o de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, e não nos termos do art. 173.

Realmente, se o prazo de decadência fosse contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e se se tiver como exercício em que o tributo pode ser lançado aquele último do prazo de decadência, tem-se uma seqüência infinita de reaberturas de prazos decadenciais.

6.4. Lançamento por homologação e depósito judicial

Há quem esteja sustentando que suspenso o crédito tributário mediante depósito judicial, a Fazenda Pública tem o dever de fazer o lançamento respectivo e que, “quando não houver sido efetuado no prazo estipulado no art. 173, I, do CTN o lançamento destinado a prevenir a decadência, em consonância com o art. 63 da Lei nº 9.430/96, incabível cogitar que os valores depositados em juízo sejam de pronto convertidos em renda, enquanto exista decisão transitada em julgado determinando tal providência”.²²

Embora partindo de algumas premissas corretas, a tese na verdade é equivocada.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a rigor, só tem cabimento depois do lançamento, vale dizer, depois que existe crédito tributário exigível. Nada impede, porém, que o interessado ingresse em juízo com ação ordinária, ou mandado de segurança, para questionar a exigência de tributo em determinada situação de fato, sem que tenha sido feito o lançamento, e faça o depósito da quantia correspondente. Feito o depósito, não se há de falar em medida liminar para o fim de suspender a exigibilidade do crédito, porque tal suspensão já decorre do depósito. De todo

modo, pode o juiz conceder liminar para determinar providências à autoridade da Administração Tributária, tais como o fornecimento de certidão de quitação, a liberação de mercadoria apreendida ou a exclusão de outra qualquer sanção policial imposta ao contribuinte, tenha sido efetuado, ou não, o depósito. Se não há depósito, a liminar terá o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, autorizando aquelas providências.

Antes da constituição do crédito, o depósito ou a liminar não propriamente suspendem a exigibilidade deste, porque não se pode suspender o que não existe. O efeito do depósito, ou da liminar, antes do lançamento, é o de impedir que uma vez constituído o crédito tributário surja a sua exigibilidade.

Importante, porém, é a distinção que se há de ter presente entre o depósito, e a medida liminar, no que diz respeito ao lançamento do tributo, para não incortermos no equívoco de cogitar da extinção, pela decadência, do direito de a Fazenda Pública lançar tributo cujos valores estão depositados em juízo.

Não obstante produzam o mesmo efeito suspensivo, ou impeditivo da exigibilidade do crédito tributário, depósito do seu valor integral e medida liminar, na verdade, são inconfundíveis. O depósito é ato do contribuinte que, por haver ingressado em juízo para impugnar a cobrança do tributo, coloca o valor correspondente à disposição do juízo, para garantir a efetividade da decisão que porventura a final venha a ser proferida a favor da Fazenda Pública na ação correspondente. A medida liminar, diversamente, tem por finalidade garantir a eficácia da sentença que a final julgue improcedente a cobrança.

²² Manuel Luís da Rocha Neto, “Prazo Decadencial para Constituição do Crédito Tributário - Levantamento das Quantias Depositadas em Juízo”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 47, p. 87.

O depósito pressupõe a determinação do valor que a Fazenda Pública pretende lhe seja devido a título de tributo. Pressupõe o acertoamento da relação tributária, no seu aspecto quantitativo. Assim, somente será possível sua realização se já houver lançamento, ou então, se inexistente este, mediante um lançamento por homologação. Para fazê-lo o contribuinte realiza toda a atividade de lançamento, que lhe incumbe, e apenas não faz o pagamento da quantia correspondente porque sustenta ser tal pagamento indevido. Deposita essa quantia, que fica em juízo até que seja decidida a questão de saber se efetivamente o tributo questionado é devido, ou não.

A medida liminar, diversamente, pode ser deferida independente de tal acertoamento. O juiz, para deferir a liminar, não precisa saber qual é o valor do tributo que está em disputa.

Por isto mesmo a diferença entre as duas situações é de grande relevo. Em se tratando de situação na qual o contribuinte obteve medida liminar, mas não depositou o valor do tributo que está em disputa, a Fazenda Pública tem de fazer a apuração deste. Tem de lançar. Embora não possa exigir, porque a exigibilidade está suspensa.

Daí a razão pela qual a Lei nº 9.430/96 cuidou de estatuir:

“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 1966.”

Refere-se esse dispositivo, como se vê, apenas à hipótese de exigibilidade suspensa na forma do inciso IV, vale di-

zer, refere-se apenas à hipótese de medida liminar. Não se refere à hipótese de depósito, prevista no inciso II, do mesmo art. 151, do Código Tributário Nacional.

É que, existindo depósito, o lançamento se perfaz simplesmente pela concordância, expressa ou tácita, da Fazenda Pública, com os valores depositados.

Realmente, a exigibilidade somente estará suspensa se o depósito é do valor integral. A Fazenda Pública tem o dever de cobrar, portanto, qualquer diferença porventura existente entre o que entende lhe ser devido, e o valor depositado. Para tanto há de ser científica pelo juiz do valor depositado. Intimada do depósito, se entende que o valor não é integral, deve manifestar sua discordância, em face do que o interessado depositará a diferença, ou o crédito não estará com sua exigibilidade suspensa. Se entende que o valor depositado corresponde ao valor integral do crédito tributário, basta que não se manifeste e estará, assim, concordando com o depósito.

A concordância da Fazenda Pública, com os valores depositados, constitui a homologação de que trata o art. 150, do Código Tributário Nacional. Se não ocorrer de forma expressa, dar-se-á tacitamente, nos termos do § 4º, do referido art. 150, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador do tributo em disputa.

Esta é a interpretação mais razoável que se pode fazer dos dispositivos do Código Tributário Nacional pertinentes ao lançamento por homologação, ao depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito, à conversão do depósito em renda e à decadência do direito de constituir o crédito tributário como forma de sua extinção. É a interpretação mais razoável dos artigos 150,

e seu parágrafo 4º; 151, inciso II; 156, incisos V, VI, e X; e 173, do Código Tributário Nacional.

Nas hipóteses em que, sem existir ainda lançamento, admite-se o depósito do valor do tributo para garantir o juízo em que se processa o seu questionamento, tem-se verdadeiro lançamento por homologação, no qual a concordância, expressa ou tácita, da Fazenda Pública, com o valor depositado, torna juridicamente existente o lançamento, que de fato fora feito pelo contribuinte depositante (art. 150, e seu parágrafo 4º). A exigibilidade estará suspensa até que transite em julgado a decisão final da causa (art. 151, inciso II). Dar-se-á a extinção do crédito, pela conversão do depósito em renda, se a ação do contribuinte for julgada procedente (art. 156, inciso VI), e pela decisão judicial, se esta for favorável ao contribuinte (art. 156, inciso X). A decadência produzirá a extinção do crédito (art. 156, inciso V), apenas em não existindo o depósito, posto que a existência deste pressupõe o lançamento, e o direito que seria atingido pela decadência é precisamente o direito de lançar (art. 173), no caso já exercitado mediante a concordância, expressa ou tácita, com o depósito.

Há algum tempo, aliás, já escrevemos:

"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 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 (CTN, art. 156, inciso VI).

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."²³

Não seria mesmo lógico que o contribuinte, vencido na ação que promove contra a Fazenda, pudesse ter devolvido o valor que depositou exatamente para garantir o juízo a favor da Fazenda Pública.

Finalmente, em se tratando de determinação albergada por sentença com trânsito em julgado, a conversão do depósito em renda teria de ser realizada, se não por outras razões - e estas existem, como demonstrado - em atenção à autoridade da coisa julgada. A menos que se pretendesse rescindir o julgado, mas não me parece que esteja presente qualquer das hipóteses de cabimento de ação rescisória.

²³ Hugo de Brito Machado, "As Liminares e o Direito de Lançar Tributo", *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, EJV, vol. 158, mai./jun. - 1997, pp. 23/24.