

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



91

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

91

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*

(ABRIL - 2003)



*Helena Armond*  
é a autora da obra reproduzida  
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 87*.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

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  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

# SUMÁRIO

## **Doutrina**

**Alexandre Bleggi Araujo** - Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02

I. Introdução. II. O Município no contexto federativo nacional. III. Competência: conceito, repartição e sua classificação. IV. Das competências privativas tributárias dos municípios. V. Das limitações ao poder de tributar dos municípios. VI. Da alteração das limitações ao poder de os Municípios tributarem o ISS. VII. Da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 37/02 no tocante ao ISS. VIII. Conclusão.

7

**Emerson Catureli** - Tratamento Tributário dos Valores Recebidos pelo Autor em Razão da Exploração Econômica dos Direitos Autorais

Introdução. I. Imposto de renda e ganhos de capital. II. Exploração econômica dos direitos autorais. III. Imposto de renda e valores percebidos pelo autor em razão da exploração econômica dos direitos autorais. IV. Conclusões.

24

**Fernando Lemme Weiss** - A não-cumulatividade do ICMS e o estorno do crédito decorrente da atividade industrial

I. O princípio da não-cumulatividade e a causa dos tributos. II. O estorno de crédito contabilizado. III. A isonomia entre as atividades comercial e industrial. IV. A fraude à lei, a solução analógica e a interpretação corretiva como método de implementação da isonomia. V. Conclusões.

41

**Ives Gandra da Silva Martins e André Ramos Tavares** - A imunidade de entidades dedicadas a incrementar a cultura física, intelectual, moral e cívica da juventude, através do esporte

I. Apresentação da problemática. II. Panorama geral do trabalho. III. Da estrutura normativa do direito brasileiro. IV. Da legislação em vigor. V. Do regime jurídico destas instituições. VI. Das conclusões sistemáticas.

52

**Juliana Junqueira Coêlho e Paula de Abreu Machado Derzi Botelho** - O princípio da igualdade tributária e o papel do Poder Judiciário no Brasil. Um caso concreto

1. Exposição do caso concreto. 2. O princípio da igualdade tributária na Constituição de 1988. 3. Possibilidade de atuação positiva do Poder Judiciário na hipótese de "lacunas legais inconstitucionais". 4. Conclusão.

72

**Paulo Eduardo Coelho da Rocha** - Swaps e o Imposto de Renda

I. Introdução: que é swap? II. Natureza dos rendimentos auferidos nos swaps. III. Imposto de renda. IV. Conclusão.

79

**Paulo Roberto Lyrio Pimenta** - A restituição dos tributos inconstitucionais, o novo Código Civil e a jurisprudência do STF e do STJ

1. Introdução. 2. O prazo prescricional e o novo Código Civil. 3. O impedimento ao fluxo da prescrição tributária. 4. Eficácia subjetiva da decisão de inconstitucionalidade: declaração da constitucionalidade do parágrafo único do art. 28 da Lei 9.868/99. 5. A restituição de tributos inconstitucionais na jurisprudência do STJ: mudança de posição? 6. Conclusões.

90

**Ricardo A. Cozer** - Responsabilidade solidária do contratante com as obrigações previdenciárias do construtor

1. Introdução. 2. Da inexistência do benefício de ordem. 3. Superação da Súmula 126 do TFR. 4. Desnecessidade da prévia fiscalização do construtor. 5. Conclusão.

96

**Roberto Moreira Dias** - Da competência da Secretaria da Receita Federal para apreciar pedidos de ressarcimento do crédito-prêmio de IPI previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 491/69

102



# Tributário. Arts. 150, § 4º e 174 do CTN. Decadência e Prescrição. Prazos. Contagem.

*Hugo de Brito Machado*  
*Hugo de Brito Machado Segundo*

No âmbito dos tributos submetidos ao lançamento por homologação, o prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar qualquer valor eventualmente não pago pelo sujeito passivo é de cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador. O direito de cobrar o tributo devidamente lançado, por sua vez, extingue-se pela prescrição, no prazo de 5 anos, cujo termo inicial é a constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade competente.

Declarado o montante devido pelo contribuinte, e não efetuado o pagamento, cumpre à autoridade administrativa, concordando com o valor declarado, homologar expressamente a declaração apresentada, com o que estará lançando o tributo. Transcorridos mais de cinco anos sem que essa homologação ocorra, o direito de a Fazenda Pública lançar qualquer valor relativo àquele período está definitivamente extinto pela decadência.

Considerada a declaração apresentada pelo contribuinte como lançamento definitivo, o que só para argumentar admitimos, a Fazenda Pública teria cinco anos, contados de quando lhe foi apresentada a declaração, para promover a competente execução fiscal, cobrando do contribuinte os valores declarados. Não o fazendo, consuma-se a prescrição.

## Consulta

... por intermédio de seus ilustres advogados, Dr. ... e Dra. ..., consulta-nos a respeito da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, narrando o seguinte:

1. Em 27 de abril de 1992 a consulente impetrou mandado de segurança para impugnar a Lei nº 8.383/91, especificamente a utilização da UFIR e a diminuição do número de parcelas em que poderia ser pago o IRPJ, tendo obtido medida liminar em 30 de abril de 1992.

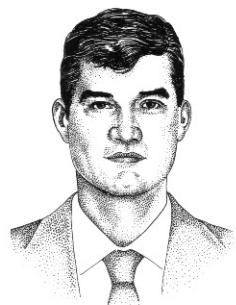
2. Posteriormente, em 14 de maio de 1992, a consulente entregou a declaração de IRPJ à Receita Federal, na qual quantificou o pagamento do imposto em três cotas, calculadas com o emprego da UFIR, nos termos da Lei nº 8.383/91 impugnada no MS. O imposto, contudo, fora recolhido conforme assegurava a liminar então vigente, e não nos termos em que apurado na declaração.

3. Em 3 de novembro de 1992 a liminar fora cassada, fazendo com que a consulente ficasse sujeita a autuação pela diferença não recolhida.



**Hugo de Brito Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito Machado Segundo**

*é Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Mestrando em Direito pela UFC e Advogado em Fortaleza.*



4. Para evitar uma possível autuação, a consulente propôs, em 5 de novembro de 1992, ação declaratória na qual seriam feitos depósitos judiciais dos valores em disputa, e cujos fundamentos eram os mesmos do mandado de segurança já em curso. Tal ação, contudo, foi extinta sem julgamento de mérito antes mesmo da citação da Fazenda Nacional, tendo a consulente, por isso, levantado os depósitos que ali já haviam sido parcialmente efetuados.

5. Em 16 de maio de 2000 transitou em julgado a decisão prolatada no mandado de segurança referido no item 1 *supra*, na qual a segurança fora concedida em parte, assegurando à consulente o direito de recolher o IRPJ em cinco parcelas (e não em três, como impugna a Lei nº 8.383/91), mas com a incidência da UFIR;

6. Durante todo esse tempo não foi lavrado qualquer auto de infração exigindo os valores questionados, nem foi a consulente intimada da feitura de lançamento de qualquer outra modalidade.

7. Só em 19 de fevereiro de 2002 a consulente recebeu um comunicado, datado de 14 de fevereiro de 2002, noticiando a existência do aludido débito, e dando-lhe um prazo de 75 dias para quitá-lo, sob pena de cobrança "judicial".

8. Apresentada defesa administrativa em face desse comunicado, a mesma não foi conhecida pela Delegacia de Julgamento da SRF porque estaria impugnando declarações do próprio contribuinte. Isso fez com que a consulente oferecesse recurso voluntário e, paralelamente, manejasse outro *writ*, com a finalidade específica de assegurar o seu direito ao processo administrativo, especialmente porque não mais discute os termos de sua própria declaração, mas sim a ocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar eventuais diferenças.

9. Obtida medida liminar, o processo foi encaminhado ao Conselho de Contribuintes, estando previsto o julgamento para fins de janeiro de 2003.

Em face disso, indaga-nos o seguinte:

"1. É legítimo considerar lançamento ou mesmo confissão de dívida a declaração do Imposto de Renda, uma vez que, da mesma forma que a Contribuição Social sobre o Lucro, é tributo sujeito a lançamento por homologação, observada a regra do § 4º do art. 150 do CTN e o rigor da letra 'b', inc. III, do art. 146 da Constituição Federal?

2. Com a não-constituição do crédito tributário, apesar do processo judicial em curso (art. 63, da Lei nº 9.430/96), operou-se a decadência?

3. Se considerado constituído o crédito tributário com a entrega da declaração ou mesmo confissão de dívida, como entendeu a decisão recorrida, e tendo em vista que a liminar concedida no mandado de segurança foi cassada em 3 de novembro de 1992 e considerando ainda que o depósito judicial feito na ação ordinária foi parcial, cessada a suspensão da exigibilidade e não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses de interrupção tratadas pelo parágrafo único do art. 174 do CTN, os créditos tributários cobrados em fevereiro de 2002 estão extintos por prescrição?"

Voltamos à legislação e à jurisprudência pertinentes ao assunto, examinamos as cópias dos documentos que nos foram trazidas pelas consulentes, e, considerando a exiguidade do tempo de que dispomos, passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. Questões Relativas ao Lançamento por Homologação

#### 1.1. Colocação do problema

A questão versada no recurso voluntário que examinamos, e acima narrada sucintamente, decorre de algumas peculiaridades do lançamento por homologação, que fizeram com que a Receita Federal passasse a defender duas teses completamente inconsistentes, quais sejam:

a) no âmbito do lançamento por homologação, não haveria "lançamento", mas sim "autolancamento", pois o próprio contribuinte é quem desenvolve a atividade apuratória

e lança o tributo, sendo a sua declaração equivalente a uma “constituição definitiva do crédito”. Não seria necessário auto de infração, nem notificação ao contribuinte para pagar ou defender-se em face da cobrança, cabendo a inscrição em dívida ativa e execução dos valores declarados e não pagos; e

b) apenas quando escoado o prazo para a autoridade efetuar a “homologação tácita” (CTN, art. 150, § 4º) é que teria início o prazo de que dispõe a Fazenda Pública para “lançar” o tributo (CTN, art. 173, I).

Com base nessas duas teses, a Receita Federal procura defender a validade de cobranças como a de que se cuida neste parecer, aliás de modo incoerente, alegando que:

a) não houve decadência, pois os valores foram “autolancados” logo em seguida à ocorrência do fato gerador (no caso, ainda em 1992);

b) não houve decadência, pois o prazo de que dispõe o fisco é, na prática, de 10 anos.

Essas teses são inconsistentes, como teses jurídicas, vale dizer, no plano da abstração. E são insuficientes, no caso concreto, para demonstrar a validade da cobrança de que se cuida, como facilmente será demonstrado.

### 1.2. Inexistência de tributo sem lançamento e objeto da homologação

É inadmissível, porque absolutamente equivocada, a afirmação segundo a qual existem tributos que normalmente são acertados, pagos e extintos *sem que haja lançamento*. Na verdade o lançamento, como ato administrativo de accertamento da relação tributária, é absolutamente indispensável em qualquer caso. Não apenas à luz do direito brasileiro, mas também à luz da Teoria Geral do Direito Tributário. A necessidade de lançamento decorre da própria natureza *ex lege* da obrigação tributária.

O tributo é prestação compulsória. *Ex lege*, como preferem alguns, a dizer que o nascimento da obrigação respectiva independe da vontade, seja do contribuinte ou da Administração Pública. Decorre tão-somente da incidência da norma tributária sobre o fato nela hipoteticamente previsto. Sua determinação, por isso, não pode ficar a cargo exclusivo do contribuinte, sem participação da autoridade competente. Do contrário, converter-se-ia em obrigação voluntária<sup>1</sup>.

Assim, a atividade de apuração ou liquidação, desenvolvida pelo sujeito passivo, sendo privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142), só produz os efeitos que lhe são próprios quando por esta homologada<sup>2</sup>. Se não há homologação, não há lançamento. Não se constitui o crédito tributário.

O art. 142 do CTN concilia-se com o atual regime jurídico da maior parte dos tributos, pois, com a homologação, ainda que apenas tácita, a autoridade administrativa faz dela a apuração realizada pelo contribuinte.

Imperativos de segurança jurídica, é certo, impedem que permaneça o Fisco, indefinidamente, com a possibilidade de examinar a apuração feita pelo contribuinte, ou de atestar a existência ou a suficiência do respectivo pagamento. Daí a necessidade do prazo decadencial, e da *homologação tácita*.

### 1.3. Homologação tácita e decadência

Transcorridos os 5 anos a que alude o art. 150, § 4º do CTN sem que a autoridade se tenha manifestado expressamente acerca da apuração feita pelo sujeito passivo, opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar.

<sup>1</sup> Hugo de Brito Machado. “Lançamento Tributário e Decadência”, *Lançamento Tributário e Decadência*, coord. Hugo de Brito Machado, vários autores, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 233 e 234.

<sup>2</sup> Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos. “Lançamento Tributário e Decadência”, *Lançamento Tributário e Decadência*, coord. Hugo de Brito Machado, vários autores, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 256 e 257.

Surge, então, um aparente conflito entre os arts. 3º e 142 do CTN, de um lado, a dizem, respectivamente, ser o tributo prestação compulsória e ser o lançamento *privativo da autoridade administrativa*; e do outro lado o art. 150, *caput* e §, especialmente o § 4º, do mesmo Código, estabelecendo a apuração do valor do tributo pelo próprio contribuinte, com a impossibilidade de exame daquela apuração pela autoridade e da cobrança de eventuais diferenças após 5 (cinco) anos.

Como um de nós já escreveu,

“... suscita-se, então, a questão de saber qual a natureza jurídica da determinação do valor do tributo, feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária respectiva.

Soares Martínez enfrentou essa questão, afirmando:

‘Tem sido muito discutida a natureza desta *autoliquidação*, à qual vários autores negam a natureza de acto tributário, enquanto outros pretendem que se trata de uma *liquidação* realizada pelo contribuinte no uso de uma delegação do Fisco (*Fenech, Armindo Monteiro*). *Pugliese* admitiu o ‘*autoaccertamento*’ como uma espécie de ‘*accertamento*’; enquanto *Tesoro* lhe negou tal qualidade, porque o dito ‘*autoaccertamento*’, embora idêntico substancialmente ao ‘*accertamento*’, pelo fim e pelos resultados, não o seria quanto à eficácia jurídica, pois o ‘*accertamento*’ teria natureza obrigatória, vinculativa, que *Tesoro* nega ao ‘*autoaccertamento*’. Essa mesma posição foi defendida por *Giannini*, por *Berliri*, por *Pistone*, e, entre nós, pelo Prof. *Alberto Xavier*.

Torna-se difícil não atribuir à *autoliquidação* a natureza, pelo menos, de liquidação provisória, modificável, revogável, por acto da Administração. Aliás, a tese favorável à idéia de poderes delegados pelo Fisco nos contribuintes para efeitos de *liquidação* parece encontrar apoio no art. 2º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, o qual previa que os direitos do Estado à *liquidação* e *cobrança* de impostos fossem exercidos por ‘entidades de direito público ou privado’. No Direito brasileiro, o dito *autolancamento* é considerado como *lançamento* sujeito a *homologação* da Fazenda Pública, que terá lugar tacitamente, pelo silêncio da Administração, após o decurso de cinco anos (*Código Tributário Nacional*, art. 150). E parece que semelhante entendimento poderá defender-se no Direito Fiscal português (vd. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, art. 71º, nº 9).’ (Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 1995, pp. 312/313)

A idéia do lançamento por homologação, inclusive por homologação tácita, é fruto salutar do genial Professor Rubens Gomes de Sousa, pioneiro notável nos estudos do Direito Tributário em nosso país. Injustamente criticada por vários doutrinadores, ela merece todo o nosso respeito, porque equaciona magistralmente a idéia de lançamento como atividade privativa da autoridade administrativa, como a atribuição legal do dever de apurar o valor do tributo, e de fazer o pagamento deste, independentemente de manifestação da autoridade administrativa, à qual fica sempre assegurada a possibilidade de rever aquela apuração e cobrar, se for o caso, as diferenças constatadas. Como se vê da lição de Martínez, acima transcrita, mesmo que a lei não se refira a um *lançamento por homologação*, este existirá, sempre, consubstanciado na manifestação da Administração Tributária a respeito da determinação, feita pelo sujeito passivo, do valor do tributo. Manifestação que poderá ser expressa, ou tácita, entendida esta última como decorrência do silêncio da Administração até final do prazo em que se extingue o seu direito de rever a apuração feita pelo sujeito passivo.

Somente na hipótese de não existir prazo de decadência do direito de lançar o tributo é que se poderá admitir tributo sem lançamento. A inexistência desse prazo, porém, não se pode admitir porque seria um atentado à segurança jurídica, absolutamente incom-



patível com a própria idéia de Direito, sabido que a este cabe, acima de tudo, realizar os dois valores fundamentais da humanidade, vale dizer, a justiça e a segurança.”<sup>3</sup>

Assim, podemos concluir que a homologação expressa é sempre necessária a que se exija o tributo declarado e eventualmente não pago. Sem ela não se pode falar em lançamento. Não havendo homologação expressa dentro do lapso de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, perece o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, seja em relação a diferenças, seja em relação à totalidade do tributo na hipótese de nada haver sido pago. Isso porque, na verdade, a

“... homologação tácita, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, nada mais é do que a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, com a ressalva quanto efeito extinto produzido pelo pagamento antecipado, efeito que a lei condicionou à homologação”<sup>4</sup>.

Impossível, portanto, cogitar-se de lançamento definitivamente consumado com a mera entrega da declaração de rendimentos, de DCTF's, de GIA's, ou de quaisquer outros documentos representativos da apuração feita provisoriamente pelo próprio contribuinte, a qual só adquire o *status* jurídico de lançamento quando homologada expressamente pela autoridade.

Admitir-se que ao cabo dos cinco anos a que alude o art. 150, § 4º, do CTN, a autoridade administrativa ainda pode lançar diferenças oriundas das declarações entregues, é negar vigência ao referido dispositivo do Código, que estabelece prazo decadencial, findo o qual, extingue-se, definitivamente, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

#### 1.4. Decadência prevista nos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN. Impossibilidade de “soma”

Existe, é certo, tese inteiramente equivocada, que concede à Fazenda Pública, na prática, prazo de decadência de 10 anos para efetuar o lançamento, no âmbito de tributos submetidos ao lançamento por homologação. Tese que está sintetizada na seguinte ementa:

“Tributário. Execução Fiscal. Crédito Tributário. Prazo Decadencial. Inteligência da Combinação dos arts. 173, I e 150, § 4º, do CTN.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem o seu início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento.

2. Não configuração, *in casu*, do prazo decadencial, em face dos fatos geradores terem ocorrido nos meses de fevereiro e março de 1989, e a inscrição em dívida ativa ter se verificado em 15 de agosto de 1995, antes, portanto, do termo *ad quem* do prazo decadencial (1º de janeiro de 2000).

3. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à origem para que se analise o mérito da causa.”<sup>5</sup>

O equívoco no qual incorreram os construtores dessa tese, *data venia*, decorre de duas razões igualmente insustentáveis. A primeira delas consiste na indevida interpretação do art. 150, § 4º, transformando a ressalva nele contida para os casos de dolo, fraude ou simulação, casos nos quais a doutrina tem entendido aplicável a norma do art. 173, inciso I, do CTN, em regra aplicável a todos os casos. A segunda razão, igualmente insustentável, consistiu na indevida interpretação do art. 173, I, do CTN, dando à expressão “do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, que segundo a doutrina praticamente unânime tem entendido como “do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado. “Lançamento Tributário e Decadência”, *Lançamento Tributário e Decadência*, coord. Hugo de Brito Machado, vários autores, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 234 e 235.

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado. “Lançamento Tributário e Decadência”, *Lançamento Tributário e Decadência*, coord. Hugo de Brito Machado, vários autores, São Paulo: Dialética, 2002, p. 232.

<sup>5</sup> REsp 189.421-SP - Rel. Min. José Delgado - DJ de 22.3.1999, p. 87.

sido efetuado”, entendendo que tal expressão significaria “do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ainda* poderia ter sido efetuado”.

É certo que a palavra “já” não está escrita no questionado dispositivo, mas a sua compreensão exige que assim seja entendido porque se sabe que o prazo decadencial tem início a partir do momento em que o direito a que se refere *já* pode ser exercitado. Inadmissível é a compreensão da norma como se nela estivesse a palavra “ainda”, que também ali não está escrita, nem poderia estar, por imperativo lógico, sob pena de tornar infinito o prazo de caducidade do direito de lançar. Se o início do prazo extintivo desse direito ocorresse no exercício seguinte àquele em que o lançamento *ainda* pudesse ser feito, esse prazo sempre seria renovado, automaticamente. Um verdadeiro *looping*.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto<sup>6-7</sup> não sendo de hoje a nossa crítica a esse entendimento, o qual, com todo o acatamento e respeito, consideramos um dos maiores atentados já perpetrados ao CTN, aos princípios de Direito Tributário e à hermenêutica jurídica.

Trata-se, talvez por isto mesmo, de entendimento que não prevaleceu no âmbito da Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos.

### 1.5. A evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Realmente, apesar de haver proferido algumas decisões nos termos acima descritos, e, *data venia*, criticados, o Superior Tribunal de Justiça, mais recentemente, tem proferido inúmeras decisões, inclusive emanadas de sua Primeira Seção, dando pela impossibilidade da “soma” dos prazos decadenciais referidos nos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN.

Em decisão proferida em 7 de abril de 2000, e publicada no *DJ* de 8.5.2000, a Primeira Seção do STJ proferiu acórdão que restou assim ementado:

“Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação.

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

Embargos de divergência acolhidos.”<sup>8</sup>

Ulteriormente, as duas Turmas de Direito Público do STJ adotaram esse mesmo e mais moderno entendimento:

“Processual e Tributário. ICM. Execução Fiscal. Embargos do Devedor. Decadência. Precedente.

1. A caducidade opera-se em relação ao direito material de constituir o crédito tributário.
2. Transcorridos mais de cinco anos do fato gerador até a constituição do crédito tributário, extingue-se definitivamente o direito do fisco de cobrá-lo.
3. Recurso especial improvido.”<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos. “Lançamento Tributário e Decadência”, *Lançamento Tributário e Decadência*, coord. Hugo de Brito Machado, vários autores, São Paulo: Dialética, 2002, p. 265.

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado, “A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação”, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 59, p. 49.

<sup>8</sup> Ac. un. da 1ª Seção do STJ - Rel. Min. Ari Pargendler - EREsp 101.407/SP - *DJU* 1 de 8.5.2000, p. 53 - *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 58, p. 141.

<sup>9</sup> Ac. un. da 1ª T. do STJ - Rel. Min. Peçanha Martins - REsp 178.433/SP - *DJ* 21.8.2000.

Há inclusive manifestações recentes, datadas de 19 de setembro de 2002, nas quais a sua Segunda Turma decide, em acórdãos relatados pela Ministra Eliana Calmon:

“Tributário - Decadência - Lançamento por Homologação (art. 150 § 4º e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido.”<sup>10</sup>

A Ministra Eliana Calmon ressalta divergência de seu voto com o entendimento do Ministro José Delgado, esposado, por exemplo, no REsp 189.421/SP, DJ de 22.3.1999, mas destaca acórdãos da Primeira e da Segunda Turmas, bem como da Primeira Seção, unânimes, que dão esteio ao seu posicionamento. Como se vê, este é o novo entendimento que prevalece naquela Corte Superior.

## 2. Alguns Aspectos do Caso Concreto

### 2.1. A apresentação da declaração em 1992

Conforme consta dos autos, e reconhece a Fazenda Pública, a consultante entregou ao Fisco a declaração de rendimentos relativa aos valores em disputa em 14 de maio de 1992.

Até fevereiro de 2002, nada foi feito pelo Fisco, quer no sentido de homologar expressamente a apuração declarada e inscrevê-la em dívida ativa, quer no sentido de efetuar um lançamento de ofício daquelas quantias. Nada.

### 2.2. A “homologação expressa” em 2002

Apenas no início de 2002, aproximadamente 10 (dez) anos depois, a Fazenda Nacional entendeu por bem desenterrar a citada declaração de rendimentos, notificando a consultante a pagar a diferença entre os valores ali declarados e os efetivamente recolhidos por força de decisão judicial.

Deve ser ressaltado que não foi lavrado qualquer auto de infração, ou documento que o valha, no sentido de proceder-se a um lançamento de ofício. Não. Houve mera homologação da declaração.

Com isso, parece-nos claro que a homologação expressa, se é que já ocorreu, consumou-se apenas quando da notificação recebida pela consultante, em fevereiro de 2002. Não obstante, a atividade apuratória foi levada ao conhecimento da autoridade competente dez anos antes (1992), e os fatos geradores, estes sim, datam de período ainda anterior (1991).

### 2.3. Decadência evidente

Em face do lapso temporal transcorrido do momento em que ocorreu o fato gerador, e as declarações foram apresentadas ao Fisco, ao momento da “homologação expressa”, consumou-se inequivocamente a decadência.

Quer se aplique o § 4º do art. 150 do CTN, como entendemos acertado, quer se aplique o art. 173, I, do CTN, quer sejam somados estes dois prazos, a decadência consumou-se bem antes de efetuada a pretensa homologação expressa do “lançamento”.

Além disso, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo para a homologação expressa é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador. Nos cinco anos seguintes, ainda que houvesse a insólita soma de prazos, a Fazenda já estaria submetida ao art. 173, I, do CTN (e não mais ao 150, § 4º), e teria de ter efetuado um *lançamento de ofício*, espécie regulada por aquele artigo. Haveria de ter lavrado um auto de infração, nos exatos termos do art. 149 do CTN. E isto na verdade não foi feito.

<sup>10</sup> Ac. un. da 2ª T. do STJ - REsp 395.059/RS - Rel. Min. Eliana Calmon - DJU 1 de 21.10.2002. No mesmo sentido: REsp 279.473/SP, DJ 8.4.2002, p. 177; REsp 183.606/SP, DJ 13.8.2001, p. 88.



Assim, seja qual for a interpretação que se dê aos artigos do CTN pertinentes à decadência, os “lançamentos” efetuados contra as consulentes são desprovidos de validade jurídica. Nenhuma tese jurídica, das mais razoáveis às mais absurdas, socorre a pretensão fazendária.

#### 2.4. *Jurisprudência administrativa*

A Jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a propósito, é firme em afirmar, precisamente em relação ao IRPJ e à CSLL, que a decadência consuma-se ao cabo de cinco anos contados do fato gerador, mesmo quando se tratar de exigência de “diferenças” entre o valor declarado e o valor pago:

“IRPJ - Lançamento Tributário. Decadência. - O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do ‘quantum’ devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

Preliminar que se acolhe.”<sup>11</sup>

“Processo Administrativo Fiscal - Lançamento Tributário - Decadência - O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do ‘quantum’ devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja efetuado o pagamento, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (multa e juros moratórios, a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).”<sup>12</sup>

Em outra decisão, esse mesmo Conselho adotou tese idêntica, destacando porém que, mesmo em se tratando de tributo lançado por homologação, a homologação expressa ou o lançamento de ofício são indispensáveis:

“IRPJ - Decadência - Termo Inicial da Contagem do Prazo (Ex. 1992) - O imposto de renda pessoa jurídica, a partir do DL 1.967/82, se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Sendo por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos a contar do fato gerador para homologá-lo ou promover a novo lançamento tendente a complementar o imposto antecipado pelo contribuinte. Como o lançamento foi efetuado em 04.01.94, procede a decadência argüida em relação aos períodos-base encerrados em 30.11.88 e 31.12.88, exercícios de 1988 e 1989, respectivamente.”<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Ac. da 1ª C. do 1º CC - mv - Proc.: 13819.000881/00-04 - Recorrente: Mercedes-Benz do Brasil S.A. - Recorrida/ Interessado: DRJ-Campinas/SP - Data da Sessão: 4.12.2002 - Relator: Sebastião Rodrigues Cabral - Acórdão 101-94029.

<sup>12</sup> Ac. un. da 1ª C. do 1º CC - Proc.: 10980.011192/99-14 - Data da Sessão: 17.10.2002 - Relator: Sebastião Rodrigues Cabral - Acórdão 101-93995.

<sup>13</sup> Ac. da 1ª C. do 1º CC - mv - Proc.: 13986.000005/97-43 - Data da Sessão: 22.9.98 - Relator: Celso Alves Feitosa - Acórdão 101-92291.

## 2.5. "Autolancamento" representado pelas declarações e a prescrição

Finalmente, certamente diante da evidente consumação da decadência de seu direito de lançar, a Fazenda Nacional esboçou, em suas manifestações no processo administrativo que examinamos, um argumento segundo o qual as cobranças efetuadas "decorrem exclusivamente das declarações", que o lançamento não é a única maneira de constituição do crédito tributário.

Nas palavras do órgão julgador de primeiro grau,

"nada impede que, por outras formas, a obrigação tributária alcance esses mesmos atributos. E uma dessas formas é aquela estabelecida no art. 5.º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, *verbis*, que trata da possibilidade de inscrição em dívida ativa da União dos débitos declarados na DIRPJ."

Quanto à ausência de notificação tempestiva, ou de qualquer outro ato que configure a "homologação expressa", indispensável à configuração do lançamento, a mesma autoridade julgadora de primeiro grau incorre em sofisma sem precedentes, afirmando:

"De outro lado, o próprio recibo de entrega da declaração trazia consignada a 'notificação do lançamento'. Portanto, a contribuinte, pela simples entrega da DIRPJ/92, foi, conforme consta do seu recibo, '*notificada a pagar o imposto de renda e a contribuição social constantes deste documento, nos prazos nele mencionados...*' (fl. ...). Os valores declarados constam à fl. ..."

Assim, no raciocínio do órgão julgador de primeiro grau, o fato de no recibo de entrega da declaração constar uma determinação de que aquele valor fosse recolhido significaria a própria homologação expressa da DIRPJ.

A autoridade confundiu uma mera confirmação de recebimento com a homologação expressa da apuração, por intermédio da qual a autoridade, depois de examinar a declaração, tê-la-ia por um ato administrativo de lançamento, constitutivo do crédito tributário. Ora, autoridade nenhuma examinou a declaração, tomando conhecimento de seu conteúdo, para posteriormente homologá-la. O recibo a que alude a julgadora é de emissão automática, não configurando o "exame da autoridade administrativa" a que alude o art. 150, *caput* e § 4º, do CTN. Isso é elementar.

E, como ressaltamos na parte inicial deste parecer, não existe tributo sem lançamento, nem que este seja apenas um ato formal de homologar a apuração feita pelo contribuinte, ato que não pode deixar de existir como condição para a materialização do lançamento enquanto ato administrativo (CTN, art. 142). A única hipótese em que se admite a ausência desse ato expresso é quando da consumação da decadência, que dá lugar à ficção da *homologação tácita*. Esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes, como se depreende das decisões transcritas no item 2.4, *supra*.

Seja como for, em sendo procedente esse evidente desacerto pretendido pela Receita Federal, o que mais uma vez admitimos apenas para responder aos quesitos formulados pela consulente, ao arrepio do art. 142 do CTN (que assevera ser o lançamento *privativo da autoridade administrativa*), então a apresentação da declaração pelo sujeito passivo seria o próprio lançamento (autolancamento). É o que a autoridade julgadora pretende, e conclui.

Nesse caso, porém, a Fazenda Pública teria cinco anos contados de quando lhe foi apresentada a declaração para executar o contribuinte e exigir-lhe os valores declarados. Não o fazendo, como não fez, consumou-se a prescrição (CTN, art. 174).

Poder-se-ia afirmar que a consulente obteve medida liminar em mandado de segurança, e, posteriormente, teria efetuado depósito judicial suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, medidas estas que, em face do princípio da *actio nata*, suspenderiam ou interromperiam o curso do prazo prescricional.

Há de se ressaltar, contudo, que a liminar fora cassada ainda em 1992.

Quanto aos depósitos judiciais, segundo narra a consulente, estes não foram integrais na forma do art. 151, II, do CTN, não tendo em momento algum suspenso a exigibilidade do crédito tributário. Além disso, ainda conforme relatório da consulente, a União Federal

não fora citada na ação judicial na qual foram efetuados os depósitos, porquanto referida ação fora extinta sem julgamento de mérito antes que ocorresse a citação da ré. Os depósitos, por essas duas razões, não foram a causa de não haver sido executado esse imaginado crédito tributário oriundo do "autolancamento", o que torna absolutamente indubitosa a ocorrência da prescrição.

### 3. As Respostas

Em vista do que foi exposto ao longo desse parecer, podemos responder as questões que nos foram formuladas, em síntese, assim:

1. É legítimo considerar lançamento ou mesmo confissão de dívida a declaração do Imposto de Renda, uma vez que, da mesma forma que a Contribuição Social sobre o Lucro, é tributo sujeito a lançamento por homologação, observada a regra do § 4º do art. 150 do CTN e o rigor da letra "b", inc. III, do art. 146 da Constituição Federal?

*Respondemos: não. A DIRPJ não é lançamento, dado que este é privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142). Citada declaração poderia dar margem, quando muito, à homologação expressa da atividade apuratória ali levada ao conhecimento do fisco. Nesse caso, a homologação expressa, firmada pela autoridade administrativa, é que consubstanciaria o lançamento. Jamais a mera declaração firmada pelo contribuinte, que nada mais é do que o fornecimento dos dados com os quais a autoridade faz o lançamento.*

2. Com a não-constituição do crédito tributário, apesar do processo judicial em curso (art. 63, da Lei nº 9.430/96), operou-se a decadência?

*Respondemos: sim, com certeza, visto que o lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142), não foi tempestivamente efetuado. Nem lançamento de ofício, nem lançamento através da homologação expressa da DIRPJ.*

*Caso se entenda que a notificação recebida pela consulente em 2002 equivale a uma homologação expressa da DIRPJ apresentada em 1992, tal 'lançamento' seria no caso desprovido de validade porque levado a efeito mais de dez anos depois da ocorrência dos respectivos fatos geradores, quando já estava definitivamente alcançado pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, homologando expressamente a declaração do contribuinte.*

3. Se considerado constituído o crédito tributário com a entrega da declaração ou mesmo confissão de dívida, como entendeu a decisão recorrida, e tendo em vista que a liminar concedida no mandado de segurança foi cassada em 3 de novembro de 1992 e considerando ainda que o depósito judicial feito na ação ordinária foi parcial, cessada a suspensão da exigibilidade e não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses de interrupção tratadas pelo parágrafo único do art. 174 do CTN, os créditos tributários cobrados em fevereiro de 2002 estão extintos por prescrição?

*Respondemos: como respondido anteriormente, o único ato praticado pelo Fisco que, segundo alguns julgados do STJ, poderia ser entendido como um "lançamento", foi a notificação efetuada à consulente em fevereiro de 2002, quando já consumada a decadência. Não houve, portanto, lançamento tempestivo, o que prejudica nossa resposta a essa questão.*

*Entretanto, mesmo que se admita o absurdo, apenas para responder este quesito, de a própria apresentação da DIRPJ já ser, ela mesma, um lançamento, feito exclusiva e autonomamente pelo contribuinte, ao arripio do art. 142 do CTN, a pretensão da Fazenda não teria amparo jurídico. Isso porque, nesse caso, como a DIRPJ foi apresentada em 1992, estaria já então constituído o crédito tributário, contando-se a partir daí o prazo de prescrição. Assim, em 2002 já se teria consumado, há muito, a prescrição da ação de executá-los, especialmente se considerarmos que, como destacado na pergunta, a ação judicial não representou, depois de novembro de 1992, empecilho ao lançamento das quantias nela questionadas.*