

Maurício Lucchese

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**Implicações Práticas: Decadência, Prescrição, Certidão de Regularidade Fiscal
e Depósitos Judiciais.**



São Paulo-SP

2009

Maurício Lucchese

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**Implicações Práticas: Decadência, Prescrição, Certidão de Regularidade Fiscal
e Depósitos Judiciais.**

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização Telepresencial e Virtual em
Direito Tributário, na modalidade Formação
para o Mercado de Trabalho, como requisito
parcial à obtenção do grau de especialista
em Direito Tributário.**

**Universidade do Sul de Santa Catarina -
UNISUL
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE
LFG**

Orientador: Prof. Hercílio Emerich Lentz

**São Paulo - SP
2009**

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

São Paulo, 17 de junho de 2009.

MAURÍCIO LUCHESE

MAURÍCIO LUCCHESI
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
Implicações Práticas: Decadência, Prescrição, Certidão de Regularidade Fiscal
e Depósitos Judiciais.

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG.

São Paulo, 17 de junho de 2009

Dedico a Lilia, Ana Lúcia e Gabriel.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores Eduardo Sabbag e Hercílio Emerich Lentz pelo incentivo e motivação, além dos ensinamentos.

RESUMO

O presente trabalho cuida de situar a obrigação tributária no contexto da Teoria Geral das Obrigações, bem assim delimitar o sentido que o termo “crédito tributário” assume de acordo com a legislação fiscal. Procura enfatizar como se dá o surgimento do “crédito tributário” nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, através do estudo da forma como se desenvolve, em sua normalidade, esta sistemática de apuração e recolhimento de tributo. Diferencia as modalidades de lançamento de molde a revelar as variadas possibilidades de constituição do “crédito tributário”, visando confrontar o entendimento de ser ato exclusivo do Fisco, via lançamento. Enfatiza a possibilidade de constituição pelo contribuinte do “crédito tributário”, explicitando o sentido deste termo como o de produção de um documento representativo da obrigação. Por fim, percorre as implicações práticas que a adoção da tese de ser possível a formalização do “crédito tributário” pelo contribuinte acarreta, tendo em vista a necessidade de coerência das situações práticas que se apresentam com a tese proposta, bem assim a constatação da atualidade e importância do tema.

Palavras-chave:

Lançamento. Homologação. Crédito tributário. Constituição pelo contribuinte. Implicações práticas.

ABSTRACT

The present work consist of situating the tax obligation in the context of the General Theory of the Obligations and restrains the meaning of the term "tax credit" in accordance of the fiscal legislation. The concern is to emphasize how the tax credit appears in the tributes subject to launch for homologation through the study how as systematic this one is developed in his normality of counting and payment of tribute. It differentiates the kinds of launch in order to reveal the varied possibilities of constitution of the "tax credit" aiming to confront the understanding of being a unique act of the Internal Revenue Service by launch. And then it emphasizes the possibility of constitution for the taxpayer of the "tax credit" explaining the meaning of this term as the production of a document representative of the obligation. Finally the present study goes through the practical implications that the adoption of the thesis that is possible the formalization of the "tax credit" by the taxpayer carries, in view the need for consistency of practice situations that are working with the thesis proposal as well as the finding of the importance and actuality of the topic.

Key words:

Launch. Homologation. Tax credit. Constitution for the taxpayer. Practical implications.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
 CAPÍTULO 1	
Obrigação Tributária.....	3
 CAPÍTULO 2	
Lançamento Tributário.....	7
2.1 - Definição e Exclusividades.....	7
2.2 – Espécies.....	8
2.2.1 – Lançamento por Declaração.....	8
2.2.2 – Lançamento de Ofício.....	9
2.2.3 – Lançamento por Homologação.....	10
2.3 - Eficácia do Lançamento.....	13
 CAPÍTULO 3	
Constituição do “crédito tributário” nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação.....	15
 CAPÍTULO 4	
Implicações Práticas.....	18
4.1 - Limite da Decadência e Termo inicial da Prescrição.....	18
4.2 - Certidão de Regularidade Fiscal.....	22
4.3 - Depósitos Judiciais e o reconhecimento da decadência.....	23
4.4 - Denúncia Espontânea.....	25
 CONCLUSÃO.....	 29
 REFERÊNCIAS.....	 31

INTRODUÇÃO

O presente trabalho teve por objeto a controvertida figura do lançamento por homologação. Procurou-se evidenciar a constituição do “crédito tributário” nos tributos sujeitos a esta modalidade e percorrer as principais implicações práticas que a adoção da tese acarreta.

Constata-se com clareza a predileção do legislador pelo sistema do lançamento por homologação. Basta citar alguns impostos, vg., IPI, II, IRPJ, IOF, IRRF e ITR ou algumas contribuições, como a CIDE, PIS, COFINS, CSLL para nos depararmos com o dever jurídico do contribuinte em identificar a ocorrência do fato gerador e a partir daí praticar todos os atos até a satisfação da prestação com o recolhimento do tributo, independentemente de qualquer ato por parte do credor.

O presente trabalho pretende confrontar o núcleo deste sistema, o agir do contribuinte, com a afirmação por tantas vezes repetida pela doutrina, de ser o lançamento de ofício, ato privativo da autoridade administrativa, a única forma de constituição de “crédito tributário”. E, tendo como premissa a predileção da moderna legislação fiscal pelo lançamento por homologação, como se dá e o que vem a ser a constituição do “crédito tributário”.

Adianta-se, ter sido encampada a tese de ser o “crédito tributário” conceito não idêntico ao do crédito como elemento integrante e surgimento simultâneo a obrigação tributária. Por tal razão, à obrigação titulada, como nos ensina Alberto Xavier, usamos a grafia com aspas “crédito tributário”, ou seja, aquele que decore da obrigação e pode ser constituído pelo lançamento.

Assim, iniciamos o trabalho situando a obrigação tributária entre as demais obrigações, por não possuir diferença ontológica com o paradigma previsto na Teoria Geral das Obrigações do Direito Civil.

Seguimos com o estudo do lançamento tributário, suas espécies e efeitos bem como a sua eficácia, dando realce a figura do lançamento por homologação, para após adentrar na possibilidade de constituição do “crédito tributário” pelo contribuinte.

Por fim, dedicamos o último capítulo às implicações práticas da adoção da tese da possibilidade de constituição do “crédito tributário” pelo contribuinte, trazendo precedentes jurisprudenciais elucidativos da atualidade do tema.

1.- Obrigação Tributária

O direito é uno. A divisão em disciplinas, ou em ramos do direito, tem apenas função didática. Neste contexto, observa-se não haver diferença ontológica entre a relação jurídica obrigacional nos diversos ramos do direito.

Na Teoria Geral das Obrigações encontra-se a análise do conceito de obrigação, bem assim a dissecação de seus elementos integrantes. Apesar de utilizado com diferentes significações, v.g., ora para designar o elemento passivo da relação jurídica, ora com o sentido que se aproxima de dever jurídico, a posição doutrinária majoritária atribui ao termo obrigação o sentido unívoco de relação jurídica obrigacional.

A propósito, leciona Caio Mario da Silva Pereira que obrigação “é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável. Aí estão os elementos essenciais. A existência de vínculo jurídico é fundamental. Qualquer que seja seu objeto e natureza, há sempre a presença de uma relação necessária ligando uma pessoa a outra pessoa. Não sendo total a subordinação, sob pena de aniquilar a personalidade do devedor, o objeto da obrigação é uma prestação, caracterizada em um fato humano, que vai

consistir, em derradeira análise, em entrega de uma coisa (**aliquid dare**), ou em fazer ou prestar algo (**facere vel prestare**), como o jurisconsulto Paulus já assinalava na essência de toda obrigação (**obligatum substantia**). Encarece a economicidade do objeto. Posto controvertida, entendemos que a patrimonialidade da prestação lhe é ínsita, seja quando ostensivamente vem manifestada, seja quando está implícita no seu objeto. Dá-se uma vinculação entre pessoas, perseguindo uma prestação. A relação institui-se entre uma pessoa e outra pessoa, com repercussão no patrimônio do devedor, onde, aliás, repousa a idéia de garantia ou de responsabilidade.”¹

Assim, situa-se a obrigação entre os negócios jurídicos. Trata-se de relação jurídica que se estabelece entre credor e devedor, tendo por objeto uma prestação de natureza patrimonial. De um lado, o sujeito ativo e o crédito, este entendido como o direito subjetivo de ver cumprida a prestação. De outro, o sujeito passivo e o débito, ou seja, o dever jurídico de cumprir a prestação. A uni-los, a responsabilidade: submissão do patrimônio do devedor aos desígnios do credor, sujeição ou **obligatio**. Por fim, o objeto, que corresponde a prestação.

Nos dizeres de Orlando Gomes, ao “se decompor uma relação obrigacional, verifica-se que o direito de crédito tem como fim imediato uma prestação, e remoto, a sujeição do patrimônio do devedor. Encarada essa dupla finalidade sucessiva pelo lado passivo, pode-se distinguir, correspondentemente, o dever de prestação, a ser cumprido espontaneamente, da sujeição do devedor, na ordem patrimonial, ao poder coativo do credor. Analisada a obrigação perfeita sob essa dupla perspectiva, descortinam-se os dois elementos que compõem seu conceito. Ao dever de prestação corresponde o **debitum** à sujeição a **obligatio**, isto é, a responsabilidade.”²

As relações jurídicas que se inserirem neste paradigma podem ser conceituadas como obrigação. Extrai-se a obrigação de um contrato, seja de direito civil ou administrativo, ou de um título mercantil.

¹ In Instituições de Direito Civil : Teoria Geral das Obrigações, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2003, p. 13.

² In Obrigações, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1996, p. 12.

No direito tributário não é diferente. Tem-se no artigo 3º do Código Tributário Nacional a definição legal de tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Como adverte Regina Helena Costa, ao comentar o referido dispositivo, a “definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, faz compreender a natureza do tributo. Trata-se de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro. É uma obrigação *ex lege*, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória.”³

Por conseguinte, nada mais é o tributo que o objeto da relação jurídica obrigacional, ou seja, a prestação. Nesta linha, o artigo 113, § 1º do CTN, dispõe que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Ora, se a obrigação tributária nasce com o fato gerador, estaria a parte final do dispositivo supra citado a proclamar o óbvio, tratando-se de texto ocioso e inútil? Se extinta a obrigação, poderia um de seus elementos integrantes “sobreviver” de molde a ser útil a observação de extinguir-se tanto a obrigação quanto o “crédito dela decorrente”?

Parte de doutrina identificou nestas idiosincrasias do CTN uma linha de pensamento segundo a qual o “crédito tributário” tem sentido próprio, diverso do proposto pela Teoria Geral das Obrigações. Os seguintes artigos reforçam a diversidade no tempo do surgimento da obrigação e do “crédito tributário”. Confira-se:

³In Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo/ Coordenação Vladimir Passos de Freitas. – 2 ed. Atual. E ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 21.

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Dos dispositivos em questão, denota-se ser o “crédito tributário” citado nos referidos artigos situação jurídica posterior a obrigação tributária. Evidencia-se decorrer do lançamento, o qual ocorre em momento ulterior ao fato gerador e, portanto superveniente a obrigação.

Necessário, então, que se analise a natureza do lançamento e seus efeitos sobre a obrigação tributária, bem assim o significado do termo “crédito tributário”.

2.- Lançamento Tributário

2.1 Definição e Exclusividades

Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional competir “privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

A definição proposta pelo legislador comporta dupla interpretação. Daí ter parte da doutrina concluído ser imprescindível o lançamento para constituir o “crédito tributário”. Em outras palavras, sem este ato, privativo da autoridade administrativa, não se teria o surgimento do “crédito tributário”. Portanto, nesta corrente de pensamento, duas são as “exclusividades”: 1ª) a do lançamento em constituir o crédito (única forma de constituí-lo) e 2ª) a da privatividade da autoridade administrativa em praticar o lançamento (único sujeito capaz de praticá-lo).

Entretanto, a afirmação comporta temperamentos pela análise sistemática das modalidades de lançamento tributário previstas no CTN, como abordado a frente. Adiante-se que no lançamento por homologação o crédito é extinto independentemente da prática de atos pelo Fisco. Pode-se entender que o intuito do

legislador foi o de esclarecer ser o ato do lançamento privativo da autoridade administrativa, ou seja, para a constituição do “crédito tributário” admite-se o lançamento, mas este ato somente pode ser praticado pela autoridade administrativa, pois é privativo, exclusivo desta. Assim, a exclusividade seria única: a da prática do lançamento pela autoridade administrativa.

Prevê o Código Tributário Nacional a existência de três modalidades pela qual se apura o “crédito tributário”. Refere-se o CTN a “modalidades de lançamento”, o que levou a doutrina a classificá-los em três espécies: por declaração, por homologação e de ofício.

2.2 Espécies

2.2.1 – Lançamento por Declaração

Segundo previsto no artigo 147, o “lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.” Da redação do dispositivo já se pode concluir que o chamado lançamento por declaração nada mais é do que uma forma de apuração do “crédito tributário” pelo qual o lançamento é efetuado pela autoridade administrativa, tendo por base as informações prestadas pelo contribuinte. Não é a declaração o lançamento, mas sim informação necessária à efetivação deste ato. Apresentada a declaração junto à administração, contendo informações necessárias à prática do lançamento, a autoridade, mediante ato administrativo, apura o valor do tributo e notifica o contribuinte.

Neste sentido, leciona Leandro Paulsen:

“O art. 147 cuida do lançamento por declaração ou misto. Tanto o contribuinte como o Fisco concorrem para tal lançamento. Inicia-se a atividade pela apresentação de declaração pelo contribuinte e, com base nela, o Fisco calcula o Tributo devido. A

constituição do crédito, note-se, é efetuado pelo Fisco forte nas informações prestadas pelo contribuinte.”⁴

Pode-se afirmar que o lançamento por declaração, na verdade, representa uma forma pela qual se apura o “crédito tributário” composta de: declaração (ato do contribuinte) seguida de lançamento (ato da autoridade administrativa).

2.2.2 – Lançamento de Ofício

O artigo 149 do CTN trata do lançamento de ofício, o qual será efetuado nas hipóteses elencadas nos incisos I a IX. Basicamente, pode-se dividi-las em 3 situações: 1) omissão do contribuinte ou do legalmente obrigado a prestar informações ou declarações, 2) revisão do lançamento anteriormente efetuado 3) omissão quanto a atividade prevista no artigo 150 do CTN, que trata do lançamento por homologação (“quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”).

Ora, partindo-se da premissa de que o lançamento corresponde a um ato privativo da autoridade administrativa com o fim de constituir o “crédito tributário”, pode-se concluir referir-se o artigo 142 do CTN ao lançamento de ofício, o qual é praticado tanto na hipótese do artigo 149, quanto na do artigo 147. Em ambos os casos o ato da autoridade administrativa possui a mesma essência. O que difere são os fatos antecedentes a sua prática: enquanto no regime do art. 147 há a prestação de informações consubstanciadas em declaração a aplicação do artigo 149 pressupõe omissão do contribuinte, culposa ou dolosa.

⁴ In Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência , 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE 2008, p. 995.

2.2.3 – Lançamento por Homologação

O lançamento, ato privativo da autoridade administrativa, não é o único ato hábil a constituir o “crédito tributário”, como verificaremos com o estudo da outra modalidade. Trata-se da controvertida figura do lançamento por homologação, descrita no artigo 150 do CTN:

“ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Trata-se de modalidade em que a atividade tendente a satisfação da obrigação tributária, mediante a apuração e extinção do “crédito tributário”, se concretiza, em sua normalidade, mediante atos praticados exclusivamente pelo contribuinte.

Com efeito, nesta modalidade – hodiernamente a mais utilizada pelo fisco, sobretudo federal – compete ao contribuinte o dever jurídico de identificar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo, aplicar a alíquota cabível, preencher o respectivo documento de arrecadação e recolher o tributo, cumprindo a prestação independentemente de qualquer ato por parte do sujeito ativo da obrigação.

O crédito é satisfeito sem a necessidade da prática do lançamento, como previsto no artigo 142 do CTN. Este, somente será efetuado na anormalidade da sistemática do lançamento por homologação, ou seja, caso não haja a atividade

prevista no artigo 150 do CTN por parte do contribuinte. Aqui, aplica-se o artigo 149 do CTN.

Deve-se ressaltar não se confundir a homologação pelo fisco com o lançamento, vez que enquanto “aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, o outro, certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.”⁵

A par deste procedimento, a legislação tributária institui, ainda, obrigação de natureza instrumental, correspondente ao dever do contribuinte de apresentar ao Fisco declaração contendo todas as informações relativas à obrigação principal. Neste contexto, encontram-se a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, a DIPI - Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados - Bebidas, a DCIDE - Declaração Cide -Combustíveis, a DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, etc.

Apresentada esta declaração exigida pela legislação de regência de determinado tributo, encontram-se perfeitamente identificados o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável, bem assim o montante do tributo devido, o qual deve ser recolhido pelo sujeito passivo independentemente da ultimação de qualquer ato do credor.

Como tal atividade de apuração, identificação e quantificação foi desenvolvida pelo próprio contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, tem a jurisprudência entendido tratar-se de confissão de dívida, ato suficiente a “constituição do crédito tributário” e hábil a ensejar a exigibilidade, conseqüentemente, a propiciar a inscrição na dívida ativa, com o conseqüente

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 1991, p. 282, apud, José Eduardo Soares de Melo, Curso de Direito Tributário, 7 ed., São Paulo: Dialética, 2007, p. 306.

ajuizamento da execução judicial, caso não se verifique o recolhimento no prazo indicado pela legislação tributária.

Ainda, proclama este entendimento, ser prescindível a notificação prévia ou a instauração de procedimento administrativo, ou seja, que se pratique o lançamento tributário, tal como descrito no artigo 142 do CTN, vez que totalmente desnecessário ou inútil.

Em primeiro lugar não há ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa, aplicáveis ao procedimento administrativo. Ora, se a atividade foi toda desenvolvida pelo contribuinte, não haveria razão que justificasse a sua intimação, ensejando o conhecimento e a possibilidade de reação ao seu próprio ato.

Por outro lado, tal cogitação, em última análise, atenta contra o princípio da eficiência e economicidade que deve nortear a atividade administrativa desempenhada pelo fisco na arrecadação, vez que se estaria diante de ato praticado apenas para se cumprir uma mera formalidade, tendo esta um fim em si mesma. Ato totalmente inútil e desprovido de finalidade jurídica.

Por conseguinte, na sistemática do lançamento por homologação, em sua normalidade, não há a prática do lançamento, como previsto no artigo 142 do CTN. Há o surgimento da obrigação, com a ocorrência do fato gerador seguida da apuração e formalização de seus elementos, pelo devedor, a quem compete, também, o cumprimento da prestação independentemente de atos do sujeito ativo.

2.3 Eficácia do Lançamento

Fixado que a obrigação nasce com o fato gerador, como poderia o “crédito tributário” ser extinto, no âmbito do lançamento por homologação, sem ter sido constituído pelo lançamento? Visando responder a esta pergunta, cabe uma breve incursão nas teorias acerca da eficácia do lançamento tributário.

Nos termos do artigo 144 do CTN, o “lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Assim, ocorrido o fato no mundo fenomênico, subsumível ao abstratamente previsto como fato gerador, nasce a obrigação tributária, ressalte-se, com todos os seus elementos integrantes: débito, crédito, objeto e responsabilidade. A formalização desta se dará, segundo a regra geral do CTN, com o lançamento tributário. Este, por sua vez, reporta-se a legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador. Conseqüência lógica do exposto é que o ato do lançamento se destina a declarar um fato jurídico pretérito, inclusive utilizando-se da legislação então vigente, e apurar o seu montante.

Cuida-se de ato administrativo visando a cobrança de “crédito tributário”, mediante a elaboração de documento representativo do *an* e *quantum debeatur*, com vistas a formação de um título executivo extrajudicial. Nos dizeres de Teori Albino Zavascki⁶, “nenhum título executivo, seja ele judicial, seja extrajudicial, estará completo se não contiver representação documental de obrigação líquida, certa e exigível”. Advirta-se, que o título executivo representativo do “crédito tributário” é a Certidão da Dívida Ativa, extraída após o lançamento e a inscrição do crédito na Dívida Ativa.

Mas, neste momento inicial da formação do título, o ato de lançamento possui a natureza declaratória da obrigação tributária – descritiva de seus elementos integrantes – e constitutiva de um documento dotado de certeza e liquidez, ao qual será acrescentada exigibilidade após o seu vencimento. Ao documento resultante desta formalização, corresponde ao conceito de “crédito tributário” referido no CTN.

⁶ In Título Executivo e Liquidação, 2 ed. Ver., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001 (Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman, v. 42, p. 142.

Neste sentido, leciona Alberto Xavier que “obrigação e crédito não são realidades juridicamente distintas. Bem pelo contrário, o crédito é a própria obrigação, uma vez objeto de lançamento, ou seja, é a obrigação tributária titulada.”⁷

Portanto, o termo “crédito tributário” tem significação própria no direito tributário. Na verdade corresponde à formalização da obrigação, com todos os seus elementos identificados e liquidados. Tem-se o “crédito tributário” com a explicitação dos elementos componentes da obrigação resultando na formação de um documento dotado de certeza e liquidez.

⁷ In Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 569.

3 Constituição do “crédito tributário” nos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação.

Retomamos o lançamento por homologação para alinhar o que foi dito nos itens supra. Apesar do CTN não ter sido claro como foi no artigo 142, depreende-se com certa facilidade que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição do “crédito tributário”, ou seja, a formalização da obrigação tributária em um documento contendo todos os seus elementos, é feita pelo próprio contribuinte. A obrigação titulada forma-se mediante elaboração de declaração pelo sujeito passivo, que se for apresentada com a observância da legislação de regência, dispensa o Fisco de efetuar o lançamento tributário.

Trazemos as conclusões de Eurico Marcos Diniz de Santi:

“Pode-se concluir, assim, que a constituição do crédito tributário não exige necessariamente ato-norma administrativo de lançamento, pois, conforme expressa determinação do § 1º do artigo 150 do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação. Nosso ordenamento positivo, portanto, reconhece expressamente a possibilidade jurídica de o contribuinte constituir a relação jurídica tributária (crédito).”⁸

⁸ In decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 122.

Na interpretação sistemática do CTN que nos referimos supra, a regra é decorrer o “crédito tributário” do lançamento, este privativo da autoridade administrativa (artigo 142 do CTN). Temos a exceção a regra legal na sistemática denominada pelo CTN de lançamento por homologação. Nesta hipótese, o “crédito tributário” será formalizado pelo próprio contribuinte, pois a legislação de regência a ele atribui o dever jurídico de recolhimento e titulação da obrigação independentemente de qualquer ato do credor. Tal formalização, se apresentada de acordo com a legislação de regência do tributo sujeito a lançamento por homologação, dispensa o lançamento de ofício e, aperfeiçoada a exigibilidade, possibilita a inscrição na dívida ativa e a conseqüente extração do título executivo extrajudicial, a Certidão da Dívida Ativa.

Somente na hipótese de omissão do sujeito passivo é que o crédito será constituído por intermédio do lançamento, voltando-se, portanto, a regra geral. Esta é a corrente predominante na jurisprudência, embora grande parte da doutrina manifeste a tese de ser o lançamento sempre necessário para o surgimento do “crédito tributário”.

A título de comprovação da jurisprudência mencionada, confira-se o seguinte precedente do STJ:

“A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).”

(REsp 1101728/SP, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009)

Pode-se concluir, do que foi exposto, que o crédito da obrigação tributária antecede ao lançamento. Sua existência é contemporânea ao fato gerador, podendo ser formalizado tanto pelo contribuinte, quanto pelo Fisco. Nesta ultima hipótese, exige o artigo 142 do CTN o lançamento de ofício. Ao crédito formalizado em um

documento de acordo com a legislação de regência do tributo atribui-se o nome de “crédito tributário”.

4 Implicações Práticas

4.1 Limite da decadência e Termo inicial da Prescrição

Com a constituição do “crédito tributário” pelo contribuinte, mediante a apresentação da declaração exigida pela legislação de regência, afasta-se a alegação de decadência quanto ao valor formalizado. Confira-se, a propósito, Leandro Paulsen, p. 1.158:

“Declaração de débito: DCTF, GFIP, GIA, Declaração de rendimentos. Afasta a decadência quanto ao valor declarado. Prestada a declaração pelo contribuinte no sentido de ser devido determinado tributo, não mais se opera a decadência relativamente ao que foi confessado, pois desnecessário o lançamento de tal valor.”⁹

Outrossim, dispõe o artigo 174 do CTN que a “ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos contados da data de sua constituição definitiva.” Por conseguinte, para que se identifique o termo inicial do prazo prescricional, necessário identificar qual seria este momento: o da constituição definitiva do “crédito tributário”.

⁹Op. Cit, p. 1.158.

Vimos que a constituição do “crédito tributário” se refere a formalização dos elementos que compõe a obrigação tributária, ou seja, a constituição de um documento representativo da obrigação tributária, identificando o **quantum** e o **an debeatur**, em outros termos, a obrigação titulada.

Tal documento, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, na normalidade de sua sistemática, é de elaboração do sujeito passivo da obrigação. Assim, ao contribuinte compete a constituição do “crédito tributário”, mediante o cumprimento de obrigação de natureza instrumental consistente na entrega da declaração prevista na legislação de regência correspondente ao tributo exigido.

A este documento, vai se agregar a exigibilidade, com o vencimento. Claros neste sentido os ensinamentos da doutrina, ao abordar a impossibilidade do Fisco de impor a multa por lançamento de ofício na hipótese de crédito regularmente declarado:

“... uma vez admitida a possibilidade de a Fazenda promover a execução fiscal em face apenas das informações prestadas pelo contribuinte, surge o direito de ação tão logo configurado o atraso no pagamento ... Também decorre desse mesmo entendimento a proibição ao Fisco de efetuar o lançamento de ofício, quando o contribuinte cumpriu com suas obrigações de declarar e apenas deixou de antecipar o pagamento do tributo. No Caso está presente apenas o atraso e como atraso deve ser tratado, com o encaminhamento do débito declarado para a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal, com o acréscimo apenas da multa moratória. (MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por Homologação e Decadência. RDDT 131, ago/06). “¹⁰

Tem-se, portanto, a exigibilidade como deflagadora do lustro prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e não pagos no vencimento. A propósito, são os precedentes jurisprudenciais:

“EXECUÇÃO FISCAL - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DCTF, GIA OU SIMILAR PREVISTA EM LEI - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PRAZO PRESCRICIONAL - TERMO INICIAL - VENCIMENTO - INTERRUPTÃO - SÚMULA VINCULANTE Nº 08 - REGIME ANTERIOR À LC 118/05.

¹⁰ Paulsen, Leandro. Op. cit., p. 972.

1. A respeito do prazo para constituição do crédito tributário esta Corte tem firmado que, em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".
 2. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausente qualquer declaração do contribuinte, o fisco dispõe de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para proceder ao lançamento direto substitutivo a que se refere o art. 149 do CTN, sob pena de decadência.
 3. A apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA ou de outra declaração semelhante prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando-se outra providência por parte do fisco. Nessa hipótese, não há que se falar em decadência em relação aos valores declarados, mas apenas em prescrição do direito à cobrança, cujo termo inicial do prazo quinquenal é o dia útil seguinte ao do vencimento, quando se tornam exigíveis. Pode o fisco, desde então, inscrever o débito em dívida ativa e ajuizar a ação de execução fiscal do valor informado pelo contribuinte. Além disso, a declaração prestada nesses moldes inibe a expedição de certidão negativa do débito e o reconhecimento de denúncia espontânea.
 4. Com a edição da Súmula Vinculante nº 08 (D.O.U. de 20/06/2008), restou consagrado pelo STF o entendimento há muito proclamado pelo STJ, no sentido de que a decadência e a prescrição tributárias são matérias reservadas à lei complementar, por expressa determinação do art. 146, III, "b", da Constituição Federal, em razão do que a interrupção do prazo prescricional deve ser regida precipuamente pelas hipóteses previstas no art. 174 do Código Tributário Nacional - CTN.
 5. Restando incontroverso nos autos que o contribuinte declarou e não recolheu valores relativos ao PIS do mês de junho de 1996, e ocorrida a citação pessoal apenas em março de 2002, sem qualquer causa interruptiva nesse período, deve a execução fiscal ser extinta por força da prescrição.
 6. Recurso especial provido."
- (REsp 957682/PE, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 02/04/2009)

Neste contexto, considerando destinar-se a prescrição a estabilização das relações jurídicas mediante a extinção da pretensão executória, em decorrência da inércia do titular do crédito, não se poderia cogitar de desvinculação do princípio da **actio nata**. Somente após a exigibilidade do crédito, bem assim enquanto esta permanecer, é que se poderia atribuir inércia ao titular do crédito. Enquanto não vencido ou durante a suspensão da exigibilidade não se desenvolve o fluxo do prazo prescricional, pois o credor está impossibilitado de agir.

Interpreta-se, então, a definitividade como a possibilidade de ação por parte do sujeito ativo, ou em outros termos, inicia-se o prazo quando agregada a exigibilidade ao crédito. Da mesma forma, suspensa esta, também suspenso estará o fluxo do prazo prescricional.

Este, inclusive, foi o princípio orientador da edição da Súmula n.º 106 do Superior Tribunal de Justiça, ao afastar a prescrição nas hipóteses em que a inércia decorre dos mecanismos inerentes ao judiciário, ou seja, o credor não se manteve inerte.

Por outro lado, havendo omissão do contribuinte na atividade a que se refere o artigo 150 do CTN, está o fisco autorizado a efetuar o lançamento de ofício para constituir o “crédito tributário”.

Neste caso, por não haver o que homologar, o exercício do direito potestativo do lançamento rege-se pelo disposto no artigo 173 do CTN, segundo o qual o “direito de a Fazenda Pública constituir o “crédito tributário” extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

A prescrição, por seu turno, iniciará com a exigibilidade do crédito. O extinto Tribunal Federal de Recursos já havia dado esta solução à questão, conforme enunciado na Súmula 153:

"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.

Neste particular, tem a doutrina questionado a possibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente administrativa, que apenas registramos, por não ser objeto do presente trabalho.

Por fim, havendo por parte do sujeito passivo o recolhimento no prazo previsto na legislação de regência do valor declarado, o crédito constituído será extinto em cinco anos contados a partir do fato gerador da obrigação, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4.2 Certidão de Regularidade Fiscal

A certidão negativa será fornecida ao contribuinte que não possua débitos e a certidão positiva com efeitos de negativa quando constarem “a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa” (artigos 205 e 206 do CTN).

Com base no entendimento de ser o lançamento ato administrativo sempre necessário para a constituição do “crédito tributário”, questionava-se, sobretudo nos tribunais, sobre a possibilidade de expedição de certidão negativa de débitos quando o débito constante nos registros fiscais referia-se a tributo declarado e não pago.

Com a posição que adotamos no presente estudo, tal consideração fica superada. Com efeito, apresentada a declaração prevista na legislação de regência e, aperfeiçoada a exigibilidade com o vencimento da obrigação titulada estamos diante de “crédito tributário” vencido. Portanto, deve ser expedida certidão positiva, conforme precedentes jurisprudenciais.

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DECLARADO. DCTF. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS.

1. Afasta-se a alegação de contrariedade ao art. 535 do CPC, já que houve o prequestionamento implícito da tese aduzida no recurso.
2. Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, fica elidida a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco quanto aos valores declarados.
3. A declaração do contribuinte “constitui” o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

4. Não se admite o fornecimento de certidão negativa de débito quando existir tributo declarado e não pago, independentemente da prática de qualquer ato pelo Fisco, pois a cobrança pode ser realizada apenas com base na declaração do contribuinte.

5. Recurso especial provido.”

(REsp 1050947/MG, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJe 21/05/2008)

Ora, se o crédito foi constituído pelo contribuinte, independentemente de qualquer providência do sujeito passivo, e a exigibilidade decorre do vencimento, não seria consentâneo com o sistema aguardar-se um ato do sujeito ativo para então se negar a certidão de regularidade fiscal.

4.3 Depósitos Judiciais e o reconhecimento da decadência.

A questão que se coloca neste ponto, refere-se a possibilidade de levantamento de depósitos judiciais efetuados para fins de suspensão da exigibilidade do “crédito tributário”, vencido o prazo decadencial sem que se tenha notícia de lançamento de ofício relativamente aos valores discutidos judicialmente.

Novamente se verifica que a antecipação da discussão por parte do contribuinte, efetuando o depósito do valor do “crédito tributário” assemelha-se a declaração e, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, dispensa o lançamento de ofício.

Com efeito, efetuar o depósito do valor do “crédito tributário” pressupõe a prévia atividade do contribuinte tendente a identificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, apurar a base de cálculo, aplicar a alíquota cabível, obter o valor da prestação e preencher o documento de depósito.

Assim, sendo desnecessária a prática do ato de lançamento de ofício na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, pois a formalização do “crédito tributário” compete ao contribuinte, também o é caso efetuado o depósito em processo judicial. Também neste caso torna-se desnecessário contraditório administrativo vez que a discussão já se encontra na prejudicial via judicial.

Ressalte-se que a decadência atingirá o direito potestativo do Fisco de lançar diferenças não abrangidas pelos depósitos suspensivos da exigibilidade do “crédito tributário”. Caso os valores depositados sejam insuficientes, surge o direito do credor de apurar as diferenças por intermédio do lançamento de ofício e, portanto, inicia-se o prazo decadencial.

“1. Com o depósito do montante integral ou equivalente fiança bancária tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito" (Leandro Paulsen, "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

(AgRg no REsp 969579/SP, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 31/10/2007 p. 314)

Por conseguinte, a inação do fisco relativamente aos depósitos judiciais atinge apenas eventual insuficiência dos montantes depositados. Estes, por outro lado, terão a destinação atrelada à coisa julgada formada no processo de conhecimento.

4.4 Denúncia Espontânea

A denúncia espontânea vem prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Conforme se depreende, para que fique configurada a espontaneidade deve o contribuinte se antecipar ao fisco e recolher o tributo devido acrescido dos consectários legais. Pressupõe ato voluntário do devedor que, antecipando-se ao dever jurídico do credor, confessa a infração cometida e extingue o crédito. O contribuinte, assim agindo, fica dispensado da multa.

Ocorre que, como vimos, nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, quando o contribuinte declara, mas não paga no prazo previsto na legislação de regência, não há procedimento a que o fisco está obrigado a realizar com o fito de receber o tributo devido.

Sendo dever do contribuinte apurar e recolher o tributo, constituído o “crédito tributário” mediante a apresentação de declaração, dispensa-se o lançamento e qualquer ato do credor para ensejar a exigibilidade.

Assim, nestas hipóteses, não se desonera o contribuinte da multa moratória caso recolha o tributo, acrescido de correção monetária e juros, se tratar-se de “crédito tributário” sujeito a lançamento por homologação regularmente declarado e, portanto, constituído, mas não pago.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça oscilou sobre a questão, como se constata dos seguintes arestos:

“TRIBUTARIO. ICM. DENUNCIA ESPONTANEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL NÃO DISTINGUE ENTRE MULTA PUNITIVA E MULTA SIMPLEMENTE MORATORIA; NO RESPECTIVO SISTEMA, A MULTA MORATORIA CONSTITUI PENALIDADE RESULTANTE DE INFRAÇÃO LEGAL, SENDO INEXIGIVEL NO CASO DE DENUNCIA ESPONTANEA, POR FORÇA DO ARTIGO 138. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.”

(REsp 16672 / SP, Relator Ministro ARI PARGENDLER, DJ 04/03/1996 p. 5394)

"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). RECUSA DO FISCO NA EXPEDIÇÃO. CRÉDITO DECLARADO EM DCTF. CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO.

1. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência do referido crédito, ex vi do art. 5º, § 1º, do DL 2.124/84.

2. O reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa. Assim, não pago o débito no vencimento, torna-se imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, sendo indevida a expedição de certidão negativa de sua existência.

3. Recurso especial desprovido".(STJ, 1ª Turma, RESP 416701 / SC ; Min. Teori Albino Zavascki, j. 16/09/2003 , v.u., DJ 06/10/2003, p. 00207).

Atualmente, a questão encontra-se pacificada com a edição da Súmula n.º 360 do STJ:

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Portanto, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, recolhido fora do prazo, não se configura a denúncia espontânea pelo fato de que o “crédito tributário” não aguarda constituição pelo fisco, mas sim, é constituído pelo contribuinte.

Entretanto, não significa estarem os tributos sujeitos a lançamento por homologação fora de qualquer hipótese de denúncia espontânea. Somente quando

for desnecessária a prática do lançamento é que tal figura não se mostra viável. Neste particular, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de exclusão da multa quando se tratar de retificação da declaração acompanhada do recolhimento integral. Neste caso, seria cabível a prática do lançamento de ofício com fundamento no artigo 149 do CTN e, portanto, possível ao contribuinte se antecipar a fiscalização. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ).

2. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

3. In casu, consoante assente na instância ordinária: (i) o contribuinte, amparado por tutela liminar, apresentara, em 30.04.1996, declaração de rendimentos em que deixava de oferecer à tributação o valor do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro decorrentes da dedução da provisão para devedores duvidosos excedente aos limites fixados pela Lei 8.981/95; (ii) não obstante a vigência da liminar, o contribuinte, em 30.05.1996, retificou a declaração de rendimentos junto à Secretaria da Receita Federal, procedendo ao pagamento integral do complemento do IRPJ e da CSLL, acrescido dos juros de mora.

4. Conseqüentemente, resta configurada hipótese de aplicação do benefício da denúncia espontânea, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo

pagamento integral, retificou-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se deu concomitantemente.

5. Deveras, se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

6. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

7. Agravo regimental do contribuinte provido para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.”

(AgRgRD no REsp 1039699 / SP, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Relator p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, DJe 19/02/2009)

Assim, no tocante a denúncia espontânea nos tributos sujeitos à lançamento por homologação deve se perquirir, no caso concreto, sobre a necessidade de ulterior ato do sujeito ativo. Caso este seja necessário para apuração do “crédito tributário”, como na hipótese aventada pela jurisprudência supra, cabível será a antecipação do contribuinte ao lançamento de ofício. Por seu turno, encontrando-se diante de mero atraso no pagamento do crédito tributário já constituído, não se cogitará do benefício.

CONCLUSÃO

A obrigação tributária não difere do paradigma proposto pela Teoria Geral das Obrigações do Direito Civil. Surge com a ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente.

O termo “crédito tributário” como realidade posterior, refere-se à obrigação titulada, ou seja, a obrigação tributária corporificada em um documento representativo da obrigação em seu *an* e *quantum debeatur*.

O referido documento pode ser elaborado tanto pelo fisco, por intermédio do lançamento de ofício, tal como definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, ou, como exceção a regra legal, pelo contribuinte dentro da sistemática do lançamento por homologação.

A adoção das premissas supra redundará em relevantes implicações de ordem prática: termo final da decadência e inicial da prescrição, possibilidade de afastamento da multa moratória, certidão de regularidade fiscal e ocorrência da decadência no caso de depósitos judiciais, como percorrido no capítulo 04.

Longe de esgotar o assunto, percebe-se ser o tema instigante para um estudo com maior aprofundamento teórico, sobretudo no que se refere ao alcance do termo “constituição do crédito tributário”, inclusive com a utilização do direito comparado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo, Saraiva, 2009.
- FREITAS, Vladimir Passos de et al. Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e jurisprudência artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares. São Paulo: Dialética, 2007.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2009.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- XAVIER, Alberto. Do lançamento – Teoria geral do ato e do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- ZAVASKI, Teori Albino. Título executivo e Liquidação – Coleção Estudos de Direito do Processo – Enrico Tullio Liebman – vol. 42. São Paulo: RT, 1999.