

A constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo e os efeitos da declaração retificadora na contagem do prazo prescricional.

Juliana Cassab Ferreira¹ e Daniel Serra Lima²

1. Introdução.

Nos termos do art. 142 do CTN³, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é ato privativo da administração pública (sujeito ativo da relação jurídico-tributária), estritamente vinculado aos ditames legais. Não obstante, o próprio CTN admite a constituição do crédito tributário pelo contribuinte, como se sucede com os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto em seu art. 150⁴.

A redação do Código não abre margem a dúvidas: tal qual idealizado pelo legislador, em nosso sistema tributário todos os tributos são lançados de ofício, exceto nos casos em que a lei atribuir essa tarefa ao contribuinte.

Todavia, o que era para ser a exceção virou regra. Atualmente, o que se percebe é que a participação do Fisco no atual cenário da arrecadação tributária tem se tornado cada vez mais secundária já que a grande maioria dos tributos se sujeita ao regime do lançamento por homologação. É o que alguns autores chamam de “privatização da administração pública”⁵.

Essa política, fundamentando-se na praticidade ou praticabilidade do direito, tributário termina por jogar nos ombros do contribuinte o trabalho de analisar a extensa e emaranhada legislação fiscal brasileira, verificar a ocorrência do fato gerador, apurar o tributo devido e recolher a importância devida aos cofres públicos, tudo sem a prévia anuência do Fisco. Posteriormente, é ainda atribuído ao contribuinte o cumprimento de uma série de obrigações acessórias, notadamente, o envio de declarações (DCTF, GIA, GFIP, DACON, etc).

¹ É advogada no Rio de Janeiro.

² É advogado no Rio de Janeiro.

³ 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁴ 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.

⁵ Sobre o tema: FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito Tributário: teoria geral do tributo. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 342.

Evidentemente, ocorrem erros nessa árdua tarefa. Por esse motivo, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório e dentro do prazo prescricional de cinco anos, é facultado aos contribuintes retificar a declaração anteriormente enviada, e, se for o caso, pagar saldo de tributo remanescente sem a incidência de multa ou juros⁶.

O presente artigo, que diga-se desde o início, não tem a pretensão de esgotar o assunto ou, tampouco, solucionar em definitivo a questão, tem por objetivo fomentar a discussão acerca da matéria, visando justamente delimitar o alcance dos efeitos da entrega da declaração retificadora pelo contribuinte, notadamente no que toca à contagem do prazo prescricional para cobrança de eventual tributo não pago, uma vez que os Tribunais têm dado entendimentos divergentes sobre o tema.

2. O conceito legal de lançamento e o regime jurídico do lançamento por homologação.

Para conceituar a figura do lançamento, tomaremos emprestado a definição dada por Alberto Xavier⁷, para quem o lançamento é *“ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”*

Vale dizer, apesar de vozes autorizadas se manifestarem em sentido contrário, estamos com os que entendem que o lançamento apenas declara a existência do crédito tributário. Em outras palavras, o lançamento torna exigível o crédito tributário já existente, que por sua vez teria nascido com o fato gerador, como salientado por Misabel Derzi⁸:

Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo extingüindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento.

O sistema tributário brasileiro prevê três formas de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação.

Lançamento de ofício é aquele em que o Fisco realiza todas as atividades descritas no art. 142 do CTN, sem a colaboração do sujeito passivo. O lançamento por declaração

⁶ O art. 138 do CTN dá a esse instituto o nome de denúncia espontânea.

⁷ XAVIER, Alberto. In *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. In *NASCIMENTO*, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 363.

(art. 147 do CTN), se dá nos casos em que o contribuinte envia as informações para o Fisco que, de posse destas, calcula o tributo a ser pago e efetua o lançamento devido. Vê-se, portanto, que o chamado lançamento por declaração nada mais é do que o lançamento de ofício precedido da entrega de informações pelo contribuinte.

A terceira modalidade de lançamento prevista pelo CTN é o chamado lançamento por homologação, pelo qual o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula e apura o *quantum* devido, e realiza o pagamento, tudo sem a interveniência prévia da administração pública.

Nesse ponto, cabe fazer coro com os que criticam a terminologia adotada pelo CTN para definir o lançamento por homologação. Ora, se pelo art. 142 o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, o lançamento por homologação é justamente a ausência de lançamento. A expressão utilizada pelo CTN afigura-se, portanto, uma *contraditio in terminis*.

Mas como compatibilizar a figura do lançamento por homologação com o art. 142 do CTN, segundo o qual lançamento é privativo da administração?

A conclusão a que se chega, é de que o lançamento é obrigatório unicamente quando cabe ao Fisco constituir o crédito tributário (por lançamento de ofício ou por declaração). Ao revés, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que cabe ao contribuinte realizar a atividade de apuração do tributo devido, o que ocorre é a constituição do crédito tributário sem o lançamento⁹.

Assim, apenas a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício é atividade privativa da administração, o que não implica em dizer que o contribuinte não possa dar causa à constituição do crédito tributário. O que não se pode admitir é a existência da obrigação tributária prevista no art. 150 do CTN sem a existência do crédito tributário, que é o núcleo da própria obrigação.

No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, após realizar todas as tarefas descritas no art. 142 do CTN, e de realizar o pagamento do tributo apurado, o contribuinte deverá passar essas informações ao Fisco, por meio de transmissão de declarações (DCTF, GIA, GFIP, DICON, etc).

Outra peculiaridade dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, reside no início do prazo decadencial. Nos tributos lançados de ofício e por declaração o prazo

⁹ Sobre o tema vale conferir: FONSECA, Fernando Daniel de Moura. “Aspectos controvertidos do lançamento. O regime jurídico da homologação” in *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, nº 14, ed. Magister, maio/junho, 2009, p. 14-30.

é o do art. 173 do CTN, ou seja, tem como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte ao que o tributo poderia ser lançado.

Já nos tributos auto lançáveis o prazo decadencial de cinco anos é contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, ou seja, se inicia com o fato gerador do tributo.

A diferença se explica: como nos tributos lançados de ofício¹⁰ é o Fisco que tem o trabalho de verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido, enfim, praticar as atividades descritas no art. 142 do CTN, nada mais natural que tenha um prazo maior para fiscalizar o sujeito passivo do aquele prazo aplicado aos tributos em que todas as informações lhe são enviadas pelo contribuinte.

Esse raciocínio motivou a Primeira Seção do STJ a defender o entendimento segundo o qual o prazo previsto no art. 150, §4º, só se aplica quando o contribuinte efetivamente realiza o pagamento¹¹. Lado outro, não havendo pagamento, não haveria o que homologar, aplicando-se o prazo decadencial do art. 173, I¹².

Entretanto, esse não parece ser o melhor entendimento da matéria¹³. Na verdade, o que se homologa é toda a atividade do contribuinte, e não apenas o pagamento. Ora, inúmeras ocasiões podem ocorrer em que o contribuinte simplesmente não apura tributo a pagar (no caso do IRPJ, base negativa, prejuízo fiscal, etc.)¹⁴. Por esse motivo deve ele ser penalizado com um prazo maior para ser fiscalizado? Entendemos que não.

Alberto Xavier¹⁵ tem ainda outro argumento que parece ser insuperável: condicionar o prazo decadencial a uma atividade do contribuinte daria ao sujeito passivo o poder de alterar o termo inicial do referido prazo em seu benefício, pelo pagamento de uma quantia simbólica. Por exemplo, caso o contribuinte não apure tributo a pagar em determinado período, ao se aproximar do 5º ano subsequente ao fato gerador, basta declarar como valor devido uma quantia irrisória, o que pode encurtar o prazo decadencial em até um ano, dependendo do período de apuração.

Entendemos mais acertada a posição de Alberto Xavier, segundo a qual o Fisco homologa toda a atividade do contribuinte, inclusive a apuração das bases, e não apenas

¹⁰ Já deixamos claro o nosso entendimento que o lançamento por declaração nada mais é do que o lançamento de ofício precedido de informações pelo contribuinte.

¹¹ Nesse sentido: STJ, REsp 812.796/SC, Rel. Luiz Fux.

¹² Essa também é a posição de Luciano Amaro *in* Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed, Saraiva, São Paulo, p. 365.

¹³ Sobre o tema ver: TROIANELLI, Gabriel Lacerda. "Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de Constituir o Crédito." *Revista Dialética de Direito Tributário*, 151, Dialética, São Paulo, Abril/2008, p. 28/37.

¹⁴ FONSECA, op. cit.

¹⁵ Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Forense, São Paulo, 2005, p. 100.

o pagamento¹⁶. Em outras palavras, a contagem do prazo decadencial decorre do regime jurídico a que o tributo está submetido, e não da existência ou não de pagamento.

3. Sobre a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo.

Conforme exposto acima, no regime do lançamento por homologação o contribuinte após realizar toda a atividade de apuração do tributo e pagamento deve enviar tais informações ao Fisco. Ademais, nos tributos sujeitos ao regime do chamado autolancamento, o crédito é constituído pelo próprio contribuinte, não sendo necessário o ato formal do lançamento, que é privativo da administração pública como dito acima.

Nessa linha de entendimento, o Fisco passou a sustentar que a transmissão de declaração fiscal pelo contribuinte sem a indicação do respectivo pagamento consistiria em confissão de dívida, de modo que o débito confessado já estaria definitivamente constituído, não havendo necessidade de proceder o lançamento de ofício para cobrança do débito supostamente em aberto. Por conseguinte, o Fisco poderia inscrever o débito em dívida ativa e promover a competente execução fiscal.

Essa posição não é nova, já estando prevista no âmbito federal no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Na mesma linha, a Instrução Normativa RFB 903/2008, que disciplina a transmissão da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), dispõe em seu art. 10º, que os saldos a pagar (valores “em aberto”) nas DCTF`s serão automaticamente inscritos em Dívida Ativa para execução:

¹⁶ Loc. cit.

Art. 10. Os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos.

Apesar das críticas que se pode fazer a tal entendimento¹⁷, o fato é que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça tem seguido pelo mesmo caminho, em reiterados precedentes¹⁸, o mesmo se sucedendo com o Supremo Tribunal Federal¹⁹.

De fato, partindo-se da premissa de que o contribuinte pode constituir o crédito tributário através da sua documentação fiscal (DCTF), não nos parece absurdo aos olhos do CTN que esse crédito, uma vez confessado sem o respectivo pagamento, seja automaticamente executado.

Porém, o que deve ficar claro é que, segundo o entendimento acima, a Fazenda Pública poderia executar apenas o montante confessado, ou seja, apenas o débito já constituído. Por outro lado, se o Fisco verificar erros na constituição do crédito pelo contribuinte, deve realizar o lançamento de ofício substitutivo para cobrar a diferença não constituída com a entrega da DCTF, ou seja, para efetuar a cobrança de débito não declarado, cabe ao Fisco formalizar sua constituição via auto de infração.

Assim, temos por fixada a segunda conclusão: no caso de entrega de declaração pelo sujeito passivo sem pagamento imputado a cada um dos débitos declarados, ou com pagamento a menor, o Fisco poderá inscrever o valor “em aberto” em dívida ativa e proceder sua execução judicial, sendo prescindível o lançamento de ofício e a instauração de processo tributário administrativo para sua cobrança.

A dúvida que fica é justamente definir em que casos esse entendimento se aplica. Entendemos que a hipótese é aquela prevista na Súmula 360 do STJ²⁰ como inaplicável para o instituto da denúncia espontânea, ou seja, quando o contribuinte declara o débito,

¹⁷ Entre outros: CAMPOS, Marcelo. “O débito fiscal declarado e não pago e o procedimento administrativo tributário: a incidência da norma tributária e os atos do homem” *in* Direito Processual Tributário : A dinâmica da interpretação: Estudo em homenagem ao Professor Dejalma de Campos, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2008, p.167/175.

¹⁸ Nesse sentido: AGRESP nº 1045445, Rel. Humberto Martins; RESP 671043/PR, Rel. Denise Arruda;

¹⁹ Ag.Reg.Ag 144.609/SP, Rel. Maurício Corrêa.

²⁰ Súmula 360: “*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*”

mas não imputa pagamento para extingui-lo, nos termos do art. 156 do CTN, ou deixa de apontar alguma causa de suspensão da sua exigibilidade (art. 151, CTN²¹).

Ao revés, caso o contribuinte impute na declaração enviada qualquer forma de extinção do crédito tributário, ou seja, não havendo qualquer valor “em aberto” na documentação fiscal do contribuinte, deve o Fisco proceder ao lançamento de ofício nos termos do art. 149 do CTN, a fim de constituir o débito supostamente devido.

Neste particular, confira-se o magistério de Alberto Xavier²², em destaque:

O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle ‘a posteriori’ ele seja reconhecido como correto (caso em que há a homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofício) ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição).

Todavia não é incomum que ao não localizar um DARF indicado na DCTF a Receita Federal automaticamente deixe o débito exigível em seus sistemas (e, portanto, obstando a renovação da certidão de regularidade fiscal do contribuinte), sem a realização de prévio lançamento de ofício para sua cobrança.

Essa conduta nos parece totalmente irregular, em vista da redação do art. 150, §1º, e 156, I, do CTN²³, segundo o qual o pagamento extingue o crédito tributário sob condição de ulterior homologação. Ou seja, o pagamento imputado extingue o crédito tributário até que seja desconstituído por meio do lançamento.

Nesse sentido, vale conferir recente julgado do TRF 4 em que se entendeu necessário o lançamento de ofício para desconstituir a compensação realizada nos moldes do art. 66 da Lei 8.383/1991 (no qual a compensação era realizada pelo sujeito passivo mediante encontro de contas e apenas informada ao Fisco por DCTF):

²¹ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001;

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

²² Op. cit.p.88.

²³ “Art. 150. (...)”

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

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;”

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO INFORMADA NA DCTF, NOS TERMOS DO ART. 66 DA LEI Nº 8.383/91. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE SOBRE A NÃO-HOMOLOGAÇÃO. DESNECESSIDADE DE REQUERIMENTO NA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO.

1. Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na DCTF.

2. Considerando que o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, o Fisco tem o prazo de cinco anos para se pronunciar quanto à homologação, sob pena de se considerar definitivamente extinto o crédito tributário.

3. Caso a Fazenda Pública não concorde com a compensação levada a cabo pelo contribuinte, deve notificá-lo sobre a não-homologação, para que possa exercer o direito de defesa.

4. Da mesma forma que o pagamento antecipado, a compensação referida no art. 66 da Lei nº 8.383/91 extinguirá o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação, conforme art. 150, § 1º, do CTN. O sujeito passivo da relação tributária compensa os créditos por sua conta e risco, assumindo a responsabilidade de seu ato. Uma vez que não é necessário provocar a via administrativa, o contribuinte deve informar o procedimento compensatório na DCTF, GFIP ou documento equivalente. Se o Fisco constatar irregularidade, deve realizar lançamento de ofício, dentro do prazo legal (CTN, art. 150, § 4º), pois não há falar em confissão de dívida quanto ao débito quitado através da compensação.

5. A Lei nº 8.383/91 não exige a prévia demonstração e quantificação dos créditos, para que tenha eficácia o encontro de contas, porque o controle é feito a posteriori, assegurado ao fisco o direito de lançar o crédito que porventura entender devido.

6. Cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para pleitear a restituição inicia a partir da data em que ocorrer a homologação do lançamento. Diante da homologação tácita, dispõe o contribuinte do prazo de dez anos para postular a restituição, a contar do fato gerador, cinco dos quais relativos à homologação tácita e os outros cinco ao prazo decadencial propriamente dito.”²⁴

Com efeito, para desconstituir o pagamento informado pelo contribuinte o Fisco deve lançar de ofício o tributo alegadamente devido, dotando-o de exigibilidade, dentro do prazo de 05 anos a contar do fato gerador.

Não ocorrendo o lançamento de ofício temos duas consequências: (i) os débitos não poderão ser considerados como exigíveis pelo Fisco e obstar a emissão de CND, e (ii) continua a correr o prazo decadencial quinquenal ao fim do qual se homologa toda a atividade do contribuinte, ou seja, os tributos declarados como devidos (homologação das bases) e os pagamentos imputados (homologação do pagamento).

²⁴ TRF4, MAS 2004.71.00.037920-5, 1ª Turma, Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, Publicado no D.E. em 06/08/2008.

Por outro lado, caso fique constatado que o contribuinte enviou informações inverídicas (como um DARF falso), o Fisco não só pode, como deve aplicar a multa qualificada de 150%, e o prazo prescricional aplicável é o do art. 173, I nos termos do art. 150, §4º *in fine*.

3. Da Prescrição.

Como visto, o Fisco defende que, caso o contribuinte declare o tributo como devido sem a correspondente forma de pagamento, o crédito tributário encontra-se definitivamente constituído, sendo prescindível o lançamento de ofício. Tal entendimento, como se viu acima, encontrou guarida na jurisprudência.

Todavia, o entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a entrega da DCTF traz uma consequência importante: o início do prazo prescricional para promover a execução fiscal. Vejamos.

Segundo Sacha Calmon e Eduardo Junqueira, “*se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação.*”²⁵ Portanto, prescrição é o decurso do prazo que o sujeito dispõe para pleitear um direito em juízo; decorrido o prazo o direito não se extingue, mas perde o atributo da exigibilidade, não podendo mais ser exigido do sujeito passivo (conceito civilista)²⁶.

No direito tributário, é o próprio CTN que coloca a prescrição como causa de extinção do crédito tributário no seu art. 156, inciso V. Dessa forma, no direito tributário a prescrição também extingue o direito não buscado em juízo a bom tempo.

O marco inicial da prescrição, nos termos do art. 174²⁷ do CTN é a constituição definitiva do crédito tributário. Nesse contexto, admitido que a entrega de declaração pelo sujeito passivo constitui o crédito tributário, começa a fluir daí o prazo prescricional de cinco anos para o Fisco ajuizar a competente execução fiscal para cobrança de eventual débito não pago.

²⁵ “Decadência e Prescrição” *in* Pesquisas Tributárias Série 13: Decadência e Prescrição, Revista dos Tribunais, 2007, São Paulo, p. 89.

²⁶ AMARAL, Francisco. Direito Civil: Introdução, 6ª Ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2006, p. 565/566.

²⁷ “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Isto porque, estando o crédito definitivamente constituído pela entrega da declaração pelo contribuinte, a Receita Federal tem pleno conhecimento do montante do débito apurado e da forma pela qual o contribuinte teria efetuado sua quitação.

Assim, caso entenda que o tributo não foi apurado corretamente, ou caso não concorde com a forma de pagamento imputada, nada obsta ao Fisco, desde a entrega da declaração, verificar a apuração feita bem como os pagamentos realizados pelo contribuinte e tomar as medidas necessárias à cobrança de eventual saldo devedor, seja para lançar diferença do débito não pago, seja para inscrevê-lo diretamente em dívida ativa para fins de execução fiscal.

É a mesma sistemática dos tributos lançados de ofício (como o IPTU), em que a chegada do carnê na casa do contribuinte é o marco inicial do prazo prescricional de 05 anos para propor ação executiva.

A Primeira Seção do STJ também adotou esse entendimento, como se verifica no acórdão abaixo:

“TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia.

2. Nessa hipótese, se o débito declarado somente pode ser exigido a partir do vencimento da obrigação, nesse momento é que começa a fluir o prazo prescricional.

3. Recurso especial provido em parte.²⁸”

A única ressalva que se faz é que, existindo alguma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do art. 151 do CTN, o prazo prescricional também é suspenso, recomeçando a fluir com o fim da causa de suspensão.

Assim, chegamos à terceira conclusão: havendo tributo confessado “em aberto” e não havendo causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional com a entrega da declaração pelo contribuinte, não havendo que se falar em contagem de prazo decadencial.

²⁸ REsp 673585/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/04/2006, DJ 05/06/2006 p. 238

Passados cinco anos da entrega da declaração fiscal, não tendo o Fisco ajuizado a ação executiva nos termos da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais) para cobrança do saldo devedor, o crédito tributário é extinto pela prescrição.

4. A entrega da declaração retificadora e os seus efeitos sobre o prazo prescricional.

Conforme narrado ao longo do presente trabalho, partimos da premissa de que o crédito tributário pode ser constituído pelo sujeito passivo sem o ato do lançamento mediante a entrega da declaração de informações enviadas ao Fisco, bem como que se os débitos declarados não forem acompanhados da respectiva forma de pagamento, o Fisco poderia inscrevê-los em dívida ativa e promover execução fiscal para sua cobrança.

Neste contexto, considerando que o prazo prescricional é deflagrado com a entrega da declaração pelo contribuinte (data da constituição definitiva do crédito tributário), cabe analisar os efeitos da declaração retificadora.

A possibilidade de enviar declarações retificadoras é uma necessidade do regime do lançamento por homologação, dada a complexidade da legislação fiscal e ao prazo de apuração demasiado curto (de um mês para as grandes empresas, e de um semestre para as outras²⁹) conferido ao contribuinte para adimplir com a referida obrigação acessória.

Assim, não é incomum que as empresas (especialmente as de grande porte) entreguem uma declaração retificadora, ou mais de uma para cada período, em razão da reapuração das bases, deduções, adições, etc., dos tributos que estão obrigadas a pagar.

O Poder Executivo não ficou insensível a essa realidade, tendo editado a Medida Provisória nº 1.990-26, de 14 de dezembro de 1999, para regulamentar o tema. Veja-se:

Art. 19. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

²⁹ Cf. art. 2º e 3º da IN RFB nº 903/2008.

É o art. 11³⁰ da já citada IN RFB 903/2008, que atualmente regulamenta a apresentação das DCTFs, trazendo as hipóteses em que não é admitida a transmissão de DCTF retificadora (como nos casos em que já se iniciou procedimento fiscal contra o contribuinte, por exemplo).

Antes de discutir a influência da declaração retificadora no prazo prescricional, cabe fazer um pequeno adendo sobre a natureza dessa declaração. Há quem defenda que o referido documento fiscal constitua uma revisão de lançamento levada a cabo pelo contribuinte³¹.

Todavia, este não nos parece o entendimento mais acertado sobre o tema. Isso porque, a revisão de lançamento, tal como prevista no art. 149³² do CTN, só poderia ser realizada única e exclusivamente pela autoridade administrativa.

Com efeito, o *caput* do art. 149 trata especificamente da revisão de ofício, ou seja, aquela realizada pelo Fisco. Ademais, o contribuinte não realiza o ato administrativo do lançamento, como visto no tópico 2, *supra*, mas constitui o crédito tributário sem que tenha havido o lançamento.

Assim, não havendo lançamento anterior, obviamente não haveria lançamento a ser revisado. Via de consequência, a declaração retificadora, vez que substitui integralmente a original, tem a mesma da natureza daquela, consubstanciando nova

³⁰ Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II - cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

§ 4º Na hipótese do inciso III do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 9º.

(...)

³¹ DIAS, Tiago Bologna. “Constituição do Crédito Tributário por Meio de Declaração do Sujeito Passivo e Interrupção da Prescrição por sua Retificação” *in* Revista Dialética de Direito Tributário, nº 149, Dialética, São Paulo, Fev/2008, p. 108/114.

³² “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:”

confissão de dívida. Por analogia, deve ser dada à declaração retificadora, portanto, o mesmo tratamento da retificação das informações passadas ao Fisco nos tributos sujeitos ao lançamento por declaração (art. 147, §1º, do CTN³³).

Passa-se agora à análise da prescrição.

O *caput* do art. 19 da aludida MP 1990-26/1999 estabelece que a declaração retificadora “*terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada*”.

Com base nesse dispositivo a Fazenda Nacional tem defendido que a apresentação de DCTF retificadora teria o condão de interromper o prazo prescricional, nos termos do art. 174 do CTN:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
(...)
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

De fato, uma vez que a apresentação de DCTF importa no reconhecimento do débito, parece natural que a apresentação de DCTF retificadora, por importar em novo reconhecimento do débito interrompa o prazo prescricional de acordo com a legislação supra transcrita.

A jurisprudência tem agasalhado esse entendimento, como se verifica do acórdão abaixo, proferido pelo TRF da 1ª Região:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DO TIPO AUTO-LANÇÁVEIS: DCTF - NÃO PAGAMENTO - APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA: INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1- Consoante entende o STJ (REsp nº 644.802/PR), sendo o tributo do tipo auto-lançável, a declaração (DCTF), seguida da inadimplência, enseja imediata constituição do crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia.

2- A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores (Instrução Normativa SRF n. 482, de 21 DEZ

³³ “Art. 147. (...)

§ 1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”

2004). Como consequência, o prazo prescricional quinquenal se inicia a partir da apresentação da DCTF retificadora.

3- Agravo interno não provido.

4- Peças liberadas pelo Relator, em 02/06/2009, para publicação do acórdão.³⁴

Em princípio essa tese não viola o CTN. A interpretação que o Fisco quer dar a ela, sim. Para a Fazenda, com o envio de nova declaração os débitos que ali constem seriam “novamente confessados”, interrompendo-lhes o prazo prescricional.

Pegue-se o exemplo de um contribuinte que, em outubro/09, verifique equívoco na apuração de Cofins de dezembro/08.

Esse contribuinte não poderá retificar a DCTF apenas nessa rubrica: será necessário o envio de uma nova DCTF declarando novamente todos os tributos em todo o período (que pode até ser semestral) além da retificação necessária, o que aos olhos do Fisco importaria em nova confissão de todos os valores ali declarados bem como a interrupção de todo o prazo prescricional do período.

Esse entendimento não pode prevalecer.

Isso porque desde a transmissão da DCTF original, a Receita já dispõe de meios para fiscalizar os valores não retificados pelo contribuinte, procedendo o lançamento de ofício, ou promovendo diretamente a cobrança judicial.

Ora, o crédito anteriormente constituído pelo contribuinte não pode ser considerado novamente constituído se não houve qualquer alteração no montante declarado como devido.

A analogia da declaração retificadora com a revisão de lançamento, defendida por representantes da Fazenda Nacional³⁵, apesar de bem fundamentada, com o devido respeito, não pode justificar a interrupção do prazo prescricional.

Isso porque a revisão de lançamento só tem lugar quando se apure qualquer das hipóteses elencadas nos incisos do art. 149, sendo atividade privativa da Administração Pública. Outrossim, nos casos em que apenas um débito é retificado, quanto aos outros não há qualquer elemento ensejador da revisão de lançamento, com base no referido dispositivo legal.

Essa analogia entre os procedimentos (com os quais não concordamos, uma vez que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa) confirma o entendimento

³⁴ TRF1, AGTAG 2008.01.00.055267-2/BA, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.271 de 12/06/2009.

³⁵ DIAS, Tiago Bologna. Op. cit., p. 108/114

aqui defendido, qual seja, que a entrega de DCTF retificadora não possui o condão de interromper o prazo prescricional para todos os valores previstos na declaração, mas tão somente para aqueles efetivamente retificados.

Assim, estando o débito definitivamente confessado, e nem o montante devido nem a forma de pagamento foram alterados desde então (ainda que o contribuinte tenha enviado inúmeras declarações retificadoras para o período), não há que se falar em interrupção do prazo prescricional, posto que o Fisco já dispõe desde a primeira declaração de todos os elementos para promover a sua cobrança ou o lançamento, conforme o caso.

Interpretação em sentido contrário importaria em conceder por vias transversas, tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, o poder de dispor sobre o prazo prescricional, já que a entrega da DCTF teria o condão de manipular o referido prazo. Tal entendimento, além de equivocado, afigura-se absolutamente ilegal, já que a prescrição tributária é matéria de reserva de lei complementar³⁶.

Com efeito, nada impediria que o próximo programa de declarações do Fisco (aprovado por ato infra-legal) force o contribuinte a “confessar novamente” os débitos do período de um ano inteiro, ao retificar a sua declaração.

Ademais, sendo a confissão de dívida, por essência, uma declaração volitiva do devedor³⁷, não há como se admitir que esta confissão seja feita contra a vontade de quem a realiza.

Em outras palavras, se ao apresentar declaração retificadora o contribuinte pretendeu confessar determinado débito, não pode o Fisco presumir que todos os outros também foram confessados por deficiências técnicas no programa que ele mesmo pôs à disposição.

O STJ parece estar inclinado a albergar o entendimento aqui defendido, como se verifica do recente aresto no qual restou expresso que a retificação da DCTF somente interrompe o prazo prescricional na parte que tiver sido objeto de retificação. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DCTF. PRESCRIÇÃO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

³⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

³⁷ AMARAL, op. cit. p. 410.

ARTIGO 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO QUE NÃO SE APLICA À ESPÉCIE.

1. A exequente sustenta que o contribuinte entregou a DCTF em 13/6/2000, sendo objeto de retificação em 1º/7/2003, momento em que defende que houve a interrupção do prazo prescricional, nos termos do artigo 174, IV, do CTN.

2. A Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 suficiente para a cobrança dos valores nela declarados, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008.

3. Na hipótese de entrega de declaração retificadora com constituição de créditos não declarados na original, não estaria a se falar de prescrição, mas do instituto da decadência, pois estaria a se discutir o prazo para o contribuinte constituir aquele saldo remanescente que não constou quando da entrega da declaração originária. Importa registrar que ainda na hipótese de lançamento suplementar pelo Fisco estaria a se discutir o momento da constituição do crédito e, portanto, de prazo decadencial.

4. **Ocorre que não há reconhecimento de débito tributário pela simples entrega de declaração retificadora, pois o contribuinte já reconheceu os valores constantes na declaração original, quando constituiu o crédito tributário. A declaração retificadora, tão somente, corrigiu equívocos formais da declaração anterior, não havendo que se falar em aplicação do artigo 174, parágrafo único, IV, do CTN.**

5. Recurso não provido.³⁸

Logo, não há como se admitir que o mero envio de nova declaração (obrigatoriamente, são enviados todos os débitos do período) importe em “nova confissão” de todo o período. A nova confissão existirá, e disso não há dúvidas, quanto às rubricas efetivamente alteradas, interrompendo o prazo prescricional apenas quanto a essas.

5. Conclusão.

Pelas razões acima, pode-se concluir o seguinte:

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é obrigatória unicamente quando essa tarefa tiver sido incumbida ao Fisco, sendo a modalidade do lançamento de ofício atividade privativa da Autoridade Administrativa.

³⁸ STJ, REsp 1167677/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/06/2010, DJe 29/06/2010.

Não obstante, tem-se que o CTN admite a constituição do crédito tributário pelo contribuinte no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN.

Nesse caso, se o contribuinte transmitir ao Fisco uma declaração sem a respectiva forma de pagamento integral, o valor não quitado pode ser exigido pelo Fisco sem o lançamento de ofício, e executado judicialmente. Todavia, a transmissão dessa declaração com tributo em aberto é o termo inicial do prazo prescricional, salve se houver alguma causa de suspensão da exigibilidade.

Por fim, o envio de declarações retificadoras interrompe o prazo prescricional para o Fisco executar valores “em aberto” na declaração unicamente para as rubricas que tenham sido retificadas. Para as outras não há que se falar em novo prazo quinquenal na medida em que o crédito tributário já encontra-se definitivamente constituído, restando claro que o Fisco já dispõe de todos os elementos necessários para promover a execução judicial do débito em face do contribuinte.