

Eurico Marcos Diniz de Santi

**DECADÊNCIA E
O PANÓPTICO DA DCTF:
“CONFISSÃO DA DÍVIDA”
versus
“CONFISSÃO DA DÚVIDA”**

**Max
Limoad**



FGV DIREITO SP
ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

Série Tributação & Desenvolvimento

**Max
Limónad**



Série Tributação & Desenvolvimento

JOTA

FGV DIREITO SP
ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

C.CiF Centro de
Cidadania
Fiscal

Eurico Marcos Diniz de Santi

**DECADÊNCIA E
O PANÓPTICO DA DCTF:
“CONFISSÃO DA DÍVIDA”
versus “CONFISSÃO
DA DÚVIDA”**

**Max
Limonad
1944-2017**

DECADÊNCIA E O PANÓPTICO DA DCTF:
“CONFISSÃO DA DÍVIDA” *versus* “CONFISSÃO DA DÚVIDA”

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão PDF

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

[Editora Max Limonad](#)

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da
Éditions Gallimard

ISBN PDF: 978-85-7549-120-1

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial ou
divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico sem a
autorização prévia e expressa da editora.

2017

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
§ 1. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO FLUXO DA CAUSALIDADE JURÍDICA.....	13
§ 1.1. DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO.....	14
§ 1.2. QUESTÃO TERMINOLÓGICA SOBRE A DECADÊNCIA: O DIREITO CAI, NÃO DECAI.....	15
§ 1.3. A LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSTITUTO NO DIREITO PRIVADO.....	16
§ 1.4. O FLUXO DE CAUSALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	18
§ 1.5. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO NORMAS GERAIS E ABSTRATAS	20
§ 1.6. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS	21
§ 1.7. O EVENTO, O FATO DECADENCIAL OU PRESCRICIONAL E A RELAÇÃO JURÍDICA EXTINTIVA.....	22
§ 1.8. A INTERRUPTÃO E A SUSPENSÃO DOS PRAZOS	23
§ 2. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.....	26
§ 2.1. CRITÉRIOS PARA A COMPOSIÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.....	27
§ 2.1.1. PRIMEIRO CRITÉRIO: PREVISÃO OU NÃO PREVISÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO	28
§ 2.1.2. SEGUNDO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO	28
§ 2.1.3. TERCEIRO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO	29
§ 2.1.4. QUARTO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO DE MEDIDA PREPARATÓRIA	30
§ 2.1.5. QUINTO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA DA ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR.....	30

§ 2.2. SEIS REGRAS QUE REGULAM A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO	31
§ 2.2.1. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR SEM PAGAMENTO ANTECIPADO.....	31
§ 2.2.2. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR SEM PAGAMENTO ANTECIPADO E COM NOTIFICAÇÃO	32
§ 2.2.3. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR COM PAGAMENTO ANTECIPADO	33
§ 2.2.4. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR COM PAGAMENTO ANTECIPADO, ILÍCITO E NOTIFICAÇÃO	34
§ 2.2.5. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR PERANTE ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR	35
§ 2.2.6. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO DO FISCO	37
§ 2.3. OUTROS CASOS PERTINENTES À DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO	39
§ 2.3.1. A “INTERRUPÇÃO” DA DECADÊNCIA	39
§ 2.3.2. A DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO EFETUAR A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA.....	42
§ 2.3.3. A DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO EFETUAR REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR.....	44
§ 2.3.4. O EFEITO DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO SOBRE OS PRAZOS DECADENCIAIS	44
§ 2.4. FORMAS JURÍDICAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFRATÁRIAS ÀS REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO	46
§ 2.4.1. CRÉDITO CONSTITUÍDO PELO PARTICULAR	46
§ 2.5. QUADRO SINÓPTICO DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.....	48
§ 3. A CONFUSÃO ENTRE O TÍPICO CASO DE CRÉDITO INCONTROVERSO E FORMALIZADO, SUJEITO À PRESCRIÇÃO (CASO 4) E O DE CRÉDITO CONTROVERSO E NÃO FORMALIZADO, SUJEITO À DECADÊNCIA (CASO 7) ...	49

§ 4. O PANÓPTICO E A DISTORÇÃO DO USO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: EXERCÍCIO DE UMA ARQUITETURA DE PODER CONTRA O ESTADO DE DIREITO	53
§ 4.1. INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, DEFORMIDADES DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DISTORÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	56
§ 4.2. O ARGUMENTO DE QUE O CRÉDITO CONTROVERSO INFORMADO EM DCTF, FUNDAMENTO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, AFASTA A NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA SUA CONSTITUIÇÃO REPRESENTA DESVIO DE USO E DISTORÇÃO DO INSTITUTO DO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” ORIGINALMENTE CONCEBIDO PELO AUTOR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: RUBENS GOMES DE SOUSA	61
§ 4.3. “CONFISSÃO DE DÍVIDA” VS. “CONFISSÃO DE DÚVIDA”: “CONFISSÃO” RESTRINGE-SE À MATÉRIA DE FATO E NÃO TEM SENTIDO EM MATÉRIA DE DIREITO	64
§ 5. ARGUMENTOS UTILIZADOS PELO FISCO PARA SUSTENTAR A TESE DE QUE OS CRÉDITOS DECLARADOS COMO SUSPENSOS NA DCTF DO CONTRIBUINTE TÊM O CONDÃO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DISPENSADA A NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR PARTE DA FAZENDA NACIONAL	68
§ 6. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-1) DA FAZENDA NACIONAL	70
§ 6.1. AFN-1: “DA DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO”	70
§ 6.2. REFUTAÇÃO DE AFN-1: “DA DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO” É EXEMPLO DA FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA	72
§ 7. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-2) DA FAZENDA NACIONAL	75
§ 7.1. AFN-2: “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM ‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’”	75
§ 7.2. REFUTAÇÃO DE AFN-2: “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM	

‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’” É FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA	76
§ 8. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-3) DA FAZENDA NACIONAL	78
§ 8.1. AFN-3: “A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE IMPLICA O RECONHECIMENTO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ CONSTITUÍDO”	78
§ 8.2. REFUTAÇÃO DE AFN-3: “A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE IMPLICA O RECONHECIMENTO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ CONSTITUÍDO” É FALÁCIA DA PETIÇÃO DE PRINCÍPIO.....	79
§ 9. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-4) DA FAZENDA NACIONAL	81
§ 9.1. AFN-4: MATÉRIA SEDIMENTADA NA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA.....	81
§ 9.2. REFUTAÇÃO DE AFN-4: DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTARAM ENTENDIMENTO DE QUE A DCTF É CONSTITUTIVA APENAS DOS CRÉDITOS INCONTROVERSOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA	84
§ 9.3. REFUTAÇÃO DE AFN-4: HÁ TRÊS MOMENTOS NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (I) INCIDÊNCIA E CONSTITUIÇÃO; (II) SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E (III) EXTINÇÃO	87
§ 9.4. REFUTAÇÃO DE AFN4: CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO (NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA PRODUZIDA PELO FISCO) <i>VERSUS</i> CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL (NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE) <i>VERSUS</i> CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO FATO JURÍDICO (RECONHECIMENTO FÁCTICO DA DÍVIDA)	88
§ 10. A DCTF COMO DOCUMENTO REDUTOR DE COMPLEXIDADES QUE PRETENDE REPRESENTAR A SITUAÇÃO JURÍDICA DOS TRÊS MOMENTOS DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	92
§ 10.1. DCTF COMO MERA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: NÃO SE PODE TRANSFORMAR O SIMPLES EXERCÍCIO DE	

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL COM PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VALIDADE PRIVATIVA DE ATO ADMINISTRATIVO	94
§ 10.2. ANÁLISE DOS COMANDOS DO “PROGRAMA GERADOR DA DCTF”: APENAS O VALOR DECLARADO NO CAMPO “SALDO A PAGAR DO DÉBITO” IMPORTA EM CONFISSÃO DE DÍVIDA.....	96
§ 11. EM FACE DE PENDÊNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL O FISCO TEM O PODER-DEVER DE PRATICAR O LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA, SOB PENA DE RESPONSABILIDADE FUNCIONAL.....	98
§ 12. EXIGÊNCIA DA VOZ DO FISCO NOS CASOS DE CRÉDITO SUSPENSO POR LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, <i>EX VI</i> DO ART. 63 DA LEI 9.430, MEDIANTE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA A DETERMINAÇÃO DA MOTIVAÇÃO E INSTAURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.....	102
§ 13. DEZ CONCLUSÕES	107

INTRODUÇÃO

O direito sempre se preocupou com o tempo: pensá-lo significa ocupar-se da fugacidade das condutas, da efemeridade dos fatos e da inexorabilidade da linguagem que os cristaliza, por meio das provas jurídicas que propiciam o conhecimento e a manipulação dos acontecimentos relevantes para o direito. Há tempo nos suportes físicos do direito. Há tempo na Constituição. E há tempo no exercício das competências previstas na Constituição, fonte material das leis. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis, encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no consequente normativo. Tempo há, também, nos eventos jurídicos descritos por essas hipóteses normativas: início, duração e termo. Atos administrativos e sentenças recebem, invariavelmente, sua marca. Há tempo, ainda, no conteúdo desses atos normativos que se referem a fatos passados e às normas que juridicizaram esses fatos.¹ O princípio da irretroatividade subordina-se ao tempo: a lei passada juridiciza o fato passado; a lei presente, o fato presente; a lei futura ainda não é vigente, por isso o fato futuro não é juridicizável ainda. Só o fato passado é efetivamente passível de ser absorvido pelo direito. Assim é: o direito projeta-se para o futuro, mas colhe no passado as condutas que juridiciza no presente.

Sem passado e sem futuro, o direito não teria sentido. Nem a história, nossa história que foi “construída no esquecimento daquilo que Paul Valéry chamou de as duas

1. Assim Paulo De Barros Carvalho refere-se a tempo no fato, para designar o tempo a que o fato faz referência, o tempo da ocorrência do evento, e tempo do fato, para designar o fato que ingressa no sistema do direito mediante uma norma individual e concreta. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 123.

maiores invenções da humanidade: o passado e o futuro”.² Calha, nessa reflexão, o argumento de Santo Agostinho que postula o não ser do tempo: “O passado não tem ser porque não é mais (*iam non est*), o futuro, porque ainda não é (*nodum est*), e o presente porque não permanece”.³

O direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais. É o processo de positivação do direito: a dinâmica normativa rege o futuro de acordo com regras gerais e abstratas, que só ganham eficácia pelos atos de aplicação do direito, os quais introduzem normas individuais e concretas com supedâneo em normas vigentes (anteriores) e eventos passados.

Há, ainda, tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou o da duração). É este, aliás, o cerne da controvertida classificação dos fatos geradores em “simples” e “complexos”.⁴ Prazos judiciais também são fatos jurídicos. Delineados pela duração ou pelo termo final – 5 dias, 10 dias, 15 dias, 120 dias, 5 anos ou 20 anos – é o direito que traça o arcabouço do fato e define seus efeitos.

Decadência e Prescrição são, portanto, conceitos jurídicos positivos. A dificuldade sempre presente nas tentativas de distinguir prescrição e decadência assenta-se muito mais na ausência de humildade cognoscitiva da doutrina do direito em descrevê-las, como categorias jurídico-positivas que são, do que na real complexidade dos fenômenos subjacentes a esses conceitos.

Essa problemática decorre, em parte, do enleio que a doutrina do direito civil faz entre “ciência” e “direito”. A aparente confusão entre prescrição e decadência não é

2. NOVAES, Adauto. Sobre tempo e história, In: Tempo e História, p. 9.

3. Confissões, p. 281.

4. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de direito tributário, p. 160. *Apud* PAULO AYRES BARRETO, Imposto sobre a renda e preços de transferência, p. 89.

identificada pela doutrina civilista, que exara sua coerência sobre o direito positivo, reconduzindo esses conceitos ao reino de *sua* razão. Mas essa intromissão tem um preço, implica automática transfiguração do direito como objeto: doutrina não é fonte do direito e, quando pretende sê-lo, ao constituí-lo, simplesmente, o desconstitui. Assim, o que se verifica no estudo da prescrição e da decadência no direito civil são proposições sem base empírica, mais referenciais criativos do que genuinamente descritivos, que se legitimam simplesmente pela afirmação de que *tempus fugit* e *jus non sucurit dormientibus*.

No entanto, decadência e prescrição são, como diz Pontes de Miranda⁵, conceitos jurídicos positivos. Portanto, não podem reduzir-se ou explicar-se por plexos circunstanciais do mundo real e social, como o inexorável fluir do tempo ou a inércia daqueles que não exercem seus direitos (o que, aliás, é também um direito). No fundo, decadência e prescrição são formas extintivas de direitos subjetivos, que se diferenciam pelo caráter desses direitos. Contingências como a interrupção ou não do prazo que as configura ou da legitimidade ou não dos juízos para alegá-las de ofício, são, para esse efeito, juridicamente irrelevantes: “prescrição ou decadência?”, pois, eis aí uma falsa questão.

Ambas são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, limites impostos pelo próprio ordenamento à sua positivação, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.

5. Tratado de direito privado, V. 6, p. 100.

§ 1. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO FLUXO DA CAUSALIDADE JURÍDICA

Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura.⁶ Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.é, do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

No direito tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.

Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, o direito ao crédito ou o direito de pleitear administrativamente o débito do Fisco. Ao aplicar a regra de prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal, à ação de repetição do débito do Fisco ou ao crédito.

É interessante notar que, especificamente, os prazos de decadência e prescrição impõem limites somente à produção de regras individuais e concretas, mas não de normas gerais e abstratas. Guardadas as diferenças, poderíamos dizer que a decadência com relação ao direito do Fisco está para o ato de

6. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário – 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

aplicação do direito tributário, assim como a imunidade está para o exercício da competência tributária.

§ 1.1. DISTINÇÃO ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO

No direito civil, conforme assinalou Câmara Leal⁷, tem sido árdua a tarefa de estabelecer a definição do conceito de decadência e determinar sua diferença em relação à prescrição. Segundo a doutrina civilista, a própria lei ora confunde os dois institutos com definições inadequadas, ora se omite com relação à questão da decadência.

Luciano Amaro bem resume essa controvérsia: “A distinção entre prescrição e decadência ora tem fulcro no objeto sobre o qual incidem (ação ou direito), ora na origem da ação (prevista para atuar o direito ou para protegê-lo de agressão), ora na definição legislativa (atendendo-se, pois, à rotulação que der o legislador), ora na natureza dos direitos (conforme se trate de direitos a uma prestação ou de direitos potestativos), ora nas consequências ou efeitos”.⁸

Na análise da doutrina do Direito Civil, percebemos que a diferença entre decadência e prescrição se estabelece mediante a eleição de critérios de ordem pragmática, como a suspensão e interrupção dos prazos, à apreciação *ex officio* ou não do juízo e à possibilidade de renúncia pelas partes. São critérios implementados pela doutrina, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislado. Aliás, essa atitude denota, em cores fortes, que o apego da doutrina civilista à tradição é diretamente proporcional ao seu despreço à letra do Código Civil. É opção metodológica do cientista do Direito Civil, que tem seus méritos e fins específicos e que, portanto, deve ser respeitada, mas que não se harmoniza com a consciência da dualidade direito/Ciência que apregoamos.

7. Da prescrição e da decadência, p. 133.

8. Direito tributário brasileiro, p. 374.

Por tal motivo é que nos esforçamos para reatribuir sentido aos termos decadência e prescrição sob a óptica das normas jurídicas que enredam a fenomenologia do direito tributário positivo⁹. Ora, nada mais coerente, sendo o direito plexo normativo, que identificar decadência e prescrição como normas jurídicas que atuam irradiando seus peculiares efeitos sobre norma primária e secundária, respectivamente, como definidas por Lourival Vilanova¹⁰.

§ 1.2. QUESTÃO TERMINOLÓGICA SOBRE A DECADÊNCIA: O DIREITO CAI, NÃO DECAI

Pontes de Miranda critica o uso da expressão decadência, propondo que se fale em preclusão, que estaria no plano da existência, em oposição à prescrição, que estaria no plano da eficácia¹¹. “A cada momento fala-se de prazo de decadência, para se nomear prazo de preclusão. O *terminus technicus* é prazo preclusivo, *Präklusivfrist* (cf. C. REUTER, *Über die Berechtigung des Gegensatzes “Verjährung und gesetzliche Befristung”, 40s*). O direito cai, não decai”¹².

De fato, parece-nos que cair¹³ (descer, abaixar, arriar, sucumbir, morrer)¹⁴ seria melhor do que decair¹⁵ (ir para baixo, baixar, diminuir, enfraquecer, declinar, passar a uma situação

9. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário – 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

10. VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e sistema do direito positivo. Capítulo 5.

11. Tratado de Direito Privado, v. 6 p. 131.

12. Idem p. 135.

13. Cf. Francisco da Silva Borba, “cair” – “Indica processo. Com sujeito *paciente* expresso por nome *concreto*, significa ir ao chão, ser impelido de cima para baixo.”. *Dicionário gramatical de verbos*.

14. *Verbete “cair”*: Caldas Aulete, *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa* e Laudelino Freire, *Grande e novíssimo dicionário contemporâneo da língua portuguesa*.

15. Cf. Francisco da Silva Borba, “decair” – “Indica processo. Com sujeito *paciente* expresso por nome *abstrato*, significa sofre diminuição, baixar, enfraquecer.”. *Dicionário gramatical de verbos*.

inferior¹⁶), mas melhor ainda seria recriar-se. A decadência, antes de extinguir, cria direito, quer dizer, para que ocorra a decadência mister se faz que a norma de decadência seja aplicada. É a norma individual e concreta da decadência que extinguirá o direito. Reitere-se: só direito extingue direito. O direito para “cair”, antes cria direito, ou seja, recria-se.

Agora, quanto a taxionomia, entre decadência e preclusão na proposta ponteana, optamos pelo uso do vocábulo decadência, porque se trata de expressão consagrada e, em matéria idiomática, não prevalecem as iniciativas individuais: é a comunidade falante que manda, com suas decisões difusas, lentas e imprecisas. Sendo assim, melhor que proscrever seu uso, será precisar o que entendemos por decadência, distinguindo seus diferentes matizes.

§ 1.3. A LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSTITUTO NO DIREITO PRIVADO

De acordo com o sistema de referência proposto na obra *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*¹⁷, entendemos que é preciso fazer a reconstrução do sentido da decadência e da prescrição como sendo normas, unidades básicas do sistema jurídico em seu mais alto grau de elaboração, permitindo, nesse altiplano, implementar a compreensão da mecânica funcional desse *instituto* no direito tributário. Aliás, *instituto* é como a doutrina civilista designa a decadência e a prescrição: “são *institutos*”. Mas que é *instituto*?

A nosso ver, o uso do vocábulo na terminologia jurídica para indicar o conjunto de regras e princípios jurídicos que regem certas entidades ou certas situações surge, justamente, para cobrir a lacuna que há, na doutrina do Direito Privado, do conceito aglutinador de norma jurídica (em sentido estrito).

16. Verbete “*decair*”: Caldas Aulete, *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa* e Laudelino Freire, *Grande e novíssimo dicionário contemporâneo da língua portuguesa*.

17. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário* – 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

Essa omissão se verifica mesmo no edifício teórico de Pontes de Miranda, que mesmo utilizando com mestria a expressão regra-de-direito, não chega, como alerta Lourival Vilanova, “na Teoria Geral do Direito (que ocupa os seis primeiros tomos de seu ‘Tratado de Direito Privado’) a nos oferecer uma teoria da norma. Compreende-se que ocupado com a vasta obra que começara em 1954 e, mais, com os “Comentários à Constituição de 1946” não se tenha aproveitado das contribuições lógicas que estavam ao seu alcance, como as de Engisch, Bobbio, Von Wright, Klug e outros. Com a teoria das estruturas lógicas não teria simplificado o problema da regra de direito, recusando, p. ex. sua constituição hipotética, que no final, equivale à relação implicacional entre o pressuposto e a consequência. Em algumas passagens, recusa à coação porque adverte que coercibilidade nenhuma existe na regra que prevê a maioria”.¹⁸

Não nos acomodamos, assim, em dizer que decadência é um *instituto*. Afirmação vazia e sem conteúdo que diz pouco ou quase nada, só comparável à insuperável expressão “*instituto sui generis*”, tal qual notou o espírito crítico de José Souto Maior Borges¹⁹. Entendemos decadência e prescrição como normas, não uma norma de decadência e uma norma de prescrição, mas tantas quantas ensejar o direito positivo e que a nossa percepção e capacidade sistematizadora dele puder apreender. Essa perspectiva teórica apresenta duas grandes vantagens: primeiro, amplia a área de análise do fenômeno jurídico da decadência e da prescrição, permitindo o ingresso em sua bimembridade estrutural (hipótese e tese); segundo, articula espistemologicamente o dado-material, sacando na multiplicidade do objeto formal a diversidade de normas que os critérios relevantes postos pelo direito objetivo exibem.

Partiremos, assim, da representação da estrutura da norma jurídica completa, como norma primária e secundária. Entretecendo a proposta kelseniana, com o que Lourival

18. A teoria do direito em Pontes de Miranda. P. 325.

19. Notas taquigráficas de conferência proferida no Curso de especialização em direito tributário do IBET/IBDT em São Paulo.

Vilanova chama fluxo de causalidade jurídica, cordão formado de normas que se orientam em intermináveis cadeias normativas e que se difundem nas mais diversas direções, compondo múltiplas séries causais que entrelaçam, em sua urdidura, os diversos ramos do direito. Ligadas nessa estrutura causal, as normas sucedem-se logicamente do ponto de vista estático e cronologicamente em sua dinâmica operacional, respeitando o tempo-histórico da ocorrência de fatos típicos e dos inexoráveis fatos de aplicação do direito: norma de competência, regra-matriz de incidência, regra de formalização do crédito, norma de inscrição da dívida ativa, até a decisão final no processo executivo fiscal. Os fatos de aplicação do direito que, revestindo de objetividade os fatos típicos, complementam os limites terminais das cadeias normativas.

§ 1.4. O FLUXO DE CAUSALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Norma jurídica em sentido estrito, segundo o modelo adotado, é a associação de um descritor a um prescritor mediante a cópula do conectivo condicional, modalizado pelo functor deôntico neutro. O ser norma jurídica pressupõe essa bimembridade constitutiva. É a licença científica que permite a abstração metodológica dessa estrutura complexa, compondo, mediante o processo gerativo do sentido, a série de normas do sistema do direito positivo.

A composição dúplice, norma primária e norma secundária, é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série causal de normas. O critério que preside essa classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não, no prescritor normativo, da sanção, i.é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de norma incidente e logicamente anterior. Se presente esse direito subjetivo público, temos norma secundária, ou norma de direito adjetivo. Caso contrário, temos norma primária, ou norma de direito substantivo.

Nas normas primárias, situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo); nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual). Assim, as normas primárias são estabelecedoras de relações jurídicas de direito material, que podem ser decorrentes de fato lícito ou ilícito. Dentre elas, às que têm pressuposto antijurídico denominamos normas primárias sancionadoras, pois veiculam sanção, no sentido de obrigação advinda do não-cumprimento de um dever jurídico, reservando às demais, que não apresentam esse mesmo aspecto sancionador, a alcunha de normas primárias dispositivas. Importa aclarar neste átimo que a norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações, mas carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Sobrevém advertir, contudo, que esta série – norma primária dispositiva, a norma primária sancionadora e a norma secundária – representa tão-somente, ainda, produto de drástica redução das complexidades do aludido fluxo de causalidade jurídica.

Por fluxo de causalidade jurídica, entendemos a estrutura linear em que se encontram ligadas as normas jurídicas: competência tributária material, regra-matriz de incidência, constituição do crédito (lançamento ou ato do particular), inscrição da dívida ativa e execução são pontos desse plexo causal. A interrupção dessa corrente normativa implica ruptura do processo de positivação da respectiva cadeia que ali se encerra ou, como acontece por vezes, a abrupta mudança de curso desse fluxo, que parte, assim, com nova força e finalidade, em direção à composição de novas cadeias. Exemplificando, o pagamento do tributo pode ser, ao mesmo tempo, hipótese de ruptura da cadeia de tributação e “fato gerador” do redirecionamento desse fluxo de causalidade, positivando o direito ao débito do Fisco.

Nesse sentido, uma norma é jurídica não porque se sujeita à sanção, como se entrevê em uma das possíveis interpretações de Kelsen, mas porque se encontra alojada, como ponto articulado, na urdidura desse sistema de causalidade.

Em regra geral, podemos dizer que, enquanto a decadência se ocupa do direito consubstanciado na norma primária, a prescrição se dirige ao direito previsto na norma secundária, disciplinando o direito de ação perante o Estado-Juiz para efetivação deste dever. A primeira volta-se para percussão de direito substantivo; a segunda, de direito adjetivo. Normas diversas que têm por objeto vínculos díspares: o direito de constituir o crédito, o direito ao crédito, o direito a pleitear a restituição do débito do Fisco administrativamente, no caso da decadência, e o direito subjetivo formal de exigir o crédito ou o débito Fisco em juízo, no caso da prescrição.

§ 1.5. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO NORMAS GERAIS E ABSTRATAS

Como diz Paulo De Barros Carvalho, a decadência, como a prescrição, pode ser analisada numa instância normativa, enquanto regra que compõe o sistema do direito positivo, ou no plano factual, como acontecimento do mundo, descrito em linguagem. Fala-se, portanto, em norma decadencial ou norma prescricional e em fato decadencial ou fato prescricional. “Na condição de norma, desfrutando da comum estrutura de todas as unidades do ordenamento, integra-se de um antecedente ou hipótese e de um conseqüente ou tese. A hipótese descreve as notas predicativas de um acontecimento de possível ocorrência: dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite; e a tese prescreve a desconstituição do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido: deve ser a extinção do direito”.²⁰

20. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 202.

§ 1.6. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO COMO NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS

Não basta a previsão normativa genérica e abstrata para o direito atingir as condutas intersubjetivas, pois não se transita livremente do mundo do “dever ser” para o do “ser”. Crendo ser inevitável insistir neste ponto, Paulo de Barros Carvalho se manifesta: “a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais e concretas”.²¹

Atente-se, porém, para a circunstância de que a norma individual e concreta, mesmo precisando fatos e condutas, não atinge, ainda, o mundo do “ser”. Nem pode. A regra jurídica em seu grau máximo de concreção tão-somente se aproxima, tende, mas não chega a tocar propriamente o “ser” da conduta, que, como sabemos, é da ordem do inefável. Vê-se, aliás, nesse espectro, que a função derradeira do processo de positivação não é “realizar” a conduta, e sim incrementar a eficácia dos comandos gerais e abstratos.

Daí porque o que se chama tradicionalmente de “incidência”, como mera subsunção da norma ao evento tributário, sem a objetivação necessária que permite a todos os actantes do direito o conhecimento empírico do suporte normativo produzido – que é a realização em outra escala do primado da publicidade – não se afigura como expediente suficiente para esses fins. Esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO: “Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mais distantes, para chegar às proximidades da região material das condutas intersubjetivas, ou, em terminologia própria, iniciando-se por normas gerais e abstratas, para chegar a normas individuais e concretas, e que é conhecido por “processo de positivação”, deve ser necessariamente percorrido, para que o sistema alimente suas

21. Idem, p. 218.

expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais”.²²

Em relação às normas gerais e abstratas da decadência e da prescrição, a previsão do texto legal não é suficiente para produzir os efeitos para os quais foram vocacionadas. Nem a ocorrência do fato jurídico previsto por essas regras perfaz condição per quantum da realização de seus efeitos. Requer, como as demais unidades desse jaez, a edição de normas individuais e concretas que objetivem os fatos decadencial ou prescricional, precisando seus termos e determinando o objeto da relação extintiva. E isso se faz com a indigitada trajetória de positivação.

§ 1.7. O EVENTO, O FATO DECADENCIAL OU PRESCRICIONAL E A RELAÇÃO JURÍDICA EXTINTIVA

As hipóteses normativas das normas decadencial ou prescricional descrevem o transcurso de tempo, qualificado pela conduta omissiva do titular do direito, contado do *dies a* quo fixado na legislação tributária. O acontecimento do decurso desse prazo, no plano do suporte fático, é o evento. Os fatos decadencial ou prescricional no domínio do direito vão surgir quando esse acontecimento, que se dá no tempo histórico e no espaço social, for relatado em linguagem competente, i.é, segundo a forma em direito admitida, ocupando o lugar de antecedente nas normas individuais e concretas da decadência ou da prescrição. Esse suposto será a motivação do prescriptor, que será nesse caso a relação jurídica extintiva do direito.

Reitere-se, o mero transcurso do prazo tipificado nas normas decadencial ou prescricional não opera a eficácia automática de extinguir o direito, requerem-se normas individuais e concretas que constituam os fatos da decadência ou da prescrição, implicando os efeitos extintivos. É incorreto, nesse sentido, dizer “a decadência ocorreu” ou que “a

22. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 217.

prescrição ocorreu”, como se o fato natural do tempo, sozinho, tivesse o condão de determiná-las. Insistimos: juridicamente, a decadência ou a prescrição só se operam efetivamente ante a produção das respectivas normas individuais e concretas.

§ 1.8. A INTERRUPÇÃO E A SUSPENSÃO DOS PRAZOS

Maria Helena Diniz²³ identifica quatro acepções para interromper no direito: “1. Fazer cessar por algum tempo. 2. Deixar de fazer algo temporariamente. 3. Romper a continuidade. 4. Parar momentaneamente”, mas, para interrupção da prescrição, dá apenas um sentido: “Inutilização da prescrição iniciada, de modo que o prazo começa a correr da data do ato que a interrompeu ou do último ato do processo que a interromper. Provoca, portanto, a descontinuidade da prescrição já iniciada, eliminando do cálculo o tempo decorrido anteriormente, para que comece de novo a sua contagem (De Plácido e Silva). É, portanto, a parada do curso da prescrição e consequente perda do prazo transcorrido”.

Ao pontuar que se elimina o tempo decorrido anteriormente e que a contagem começa de novo, a autora interpreta interrupção como “rompimento da continuidade”, sem admitir um sentido correspondente às suas acepções 1, 2 e 4 do verbo interromper – “parada momentânea ou temporária” – nem um terceiro sentido correspondente à acepção de “destruir, extinguir”:²⁴ “rompimento definitivo”, sentido, aliás, contemplado por Antônio Luiz da Câmara Leal: “Interrupção da prescrição é a cessação de seu curso em andamento, em virtude de alguma das causas a que a lei atribui esse efeito”.²⁵

Fazemos essas considerações porque interrupção no direito ora pode significar “início de um novo prazo”, ou “reinício”, que corresponde ao sentido apontado pela autora, ora simplesmente “o termo final de um prazo”, que corresponde ao

23. Dicionário Jurídico, p. 890.

24. Caldas Aulete, Interromper, in Dicionário contemporâneo da língua portuguesa.

25. Da prescrição e da decadência, p. 172.

sentido apontado por Câmara Leal, ficando o sentido de “rompimento temporário” reservado para o substantivo suspensão. Dessa forma, embora interrupção venha sendo interpretada no mais das vezes como dies a quo, é possível também interpretar o termo como dies ad quem dos prazos decadencial ou prescricional.

O sentido de dies ad quem pode ser exemplificado no caso em que o Fisco exerce o direito de lançar regularmente dentro do prazo de decadência e a continuidade do prazo fica descaracterizada em razão do ato comissivo de o Fisco ter exercido seu direito, ou então no caso em que o Fisco exerce o direito de ação regularmente dentro do prazo de prescrição, e fica descaracterizada a continuidade desse prazo, pois o Fisco já exerceu seu direito de ação. Assim, interrupção nesse primeiro sentido significa, simplesmente, rompimento definitivo do prazo em razão da desqualificação jurídica da conduta omissiva do agente.

O sentido de dies a quo pode ser exemplificado no caso em que o devedor reconhece o débito perante o Fisco regularmente dentro do prazo de prescrição, ficando a contagem do prazo anterior desconsiderada e reiniciando-se a contagem do prazo prescricional a partir do reconhecimento do débito. Da mesma forma, no caso de anulação de lançamento anterior por vício formal dentro do prazo de decadência, fica a contagem do prazo anterior desconsiderada, e reinicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da decisão administrativa ou judicial que reconheceu essa anulação. Por isso, melhor que interrupção, para esse fim, seria o uso do termo reinício, que contempla perfeitamente esse efeito peculiar de um fato servir como marco temporal para novo prazo.

Desse modo, quando, por exemplo, o Art. 8º § 2º da Lei de execução fiscal diz que o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição, podemos outorgar a esse dispositivo duas ordens de efeito: numa acepção menos usada, serve como dies ad quem, ou termo final, do prazo de prescrição, na medida em que a ação já foi exercida, mas o seu sentido mais comum é de dies a quo, ou termo inicial, de novo

prazo prescricional, criando uma espécie de nova oportunidade para ulterior exercício do direito de ação.

Seja como dies a quo, seja como dies ad quem, a interrupção erige hipóteses normativas de decadência ou prescrição, enquanto a suspensão cuida de delinear o suporte fático temporal que informa a composição dessas hipóteses normativas. Notamos que os casos de suspensão e de interrupção dos prazos de decadência e prescrição dizem respeito à estrutura dessas normas jurídicas, devendo, portanto, seu tratamento submeter-se a lei complementar.

§ 2. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

No presente estudo dedicamo-nos a traçar a distinção entre decadência e prescrição no que tange aos créditos tributários informados na DCTF do contribuinte. Mais especificamente, abordamos a diferença entre **(i)** o caso do crédito incontroverso e formalizado, ao qual atribuímos o caráter de “confissão da dívida” e, portanto, sujeito ao prazo prescricional e **(ii)** o caso do crédito controverso e não formalizado, ao qual atribuímos o caráter de “confissão da dívida” e, portanto, sujeito ao prazo decadencial.

Conforme verificamos na experiência prática, observa-se de forma reiterada a dúvida acerca da necessidade ou não de o Fisco efetuar o lançamento para prevenir a decadência nos casos de créditos declarados com a exigibilidade suspensa na DCTF do contribuinte. O que se questiona é se a declaração de créditos dessa natureza (*i.é.* controversos), feita pelo próprio contribuinte, teria o condão de constituir o crédito tributário, nos termos da Súmula 436 do STJ ou se tal declaração seria simplesmente a “confissão da dívida” do contribuinte, demandando do Fisco a realização do lançamento tributário para a constituição desse crédito e prevenir a sua decadência.

Antes de adentrar propriamente à controvérsia proposta, reiteramos os pressupostos básicos que conformam os critérios para a composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco²⁶.

26. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário.

§ 2.1. CRITÉRIOS PARA A COMPOSIÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

Não há, como se pode pensar, apenas uma norma geral e abstrata que disciplina a decadência do direito do Fisco, mas várias. Cada qual com sua hipótese específica, descrevendo o transcurso de cinco anos contados do *dies a quo* definido pela legislação tributária. Esta hipótese normativa estará ligada pelo vínculo da imputação normativa a um consequente abstrato que pode apresentar por objeto a extinção do direito de lançar ou do próprio crédito tributário. Entrevê-se, logo, que são normas decadenciais diversas, com hipóteses distintas e efeitos díspares, como veremos adiante.

Repisemos a diferença entre norma jurídica em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo. Esta significa a manifestação jurídica objetiva – a lei, o artigo, o inciso, a alínea etc. – e tem uso comum entre os actantes do direito. Confunde-se, desse modo, com aquilo que designamos plano da literalidade do direito, em que todas as unidades do ordenamento são normas jurídicas em sentido amplo.

Norma jurídica em sentido estrito são estruturas implicacionais, construídas metodicamente pelo cientista e intuitivamente pelos operadores e aplicadores do direito a partir dos textos prescritivos, as quais apresentam, invariavelmente, antecedente e consequente e que tem por fim articular as significações normativas, explicitando a dinâmica do direito sobre o domínio das condutas inter-humanas.

Com a lembrança de tais considerações propedêuticas, de superior importância para a compreensão dessa categoria fundamental para a existência e o próprio funcionamento do direito, convém insistir que o conceito de norma jurídica em sentido estrito, principal instrumento deste trabalho de análise e sistematização, será essencial para os raciocínios doravante desenvolvidos, em que identificaremos a estrutura de seis normas gerais e abstratas em sentido estrito.

Quanto ao consequente, identificamos a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito

de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do Art. 156, V do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade, (ii) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (iii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iv) ocorrência ou não da notificação preparatória, (v) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.

§ 2.1.1. PRIMEIRO CRITÉRIO: PREVISÃO OU NÃO PREVISÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO

A atribuição legal ou não ao sujeito passivo do dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade (caput do Art. 150 do CTN) consiste na previsão normativa que define o modo de formalização do crédito tributário. Cabe, assim, a cada legislação ordinária instituidora de tributo corroborar na formação da regra-padrão da decadência do direito do fisco, informando esse critério.

§ 2.1.2. SEGUNDO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO ANTECIPADO

A ocorrência ou não do pagamento antecipado (Art. 150 § 4º e caput do Art. 173, I, do CTN) corresponde ao plano da eficácia²⁷ da regra abstrata que determina o dever instrumental de realizar o pagamento antecipado. Se não houver tal previsão, não há que se falar em pagamento antecipado.

Entendemos que o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem com o fim de extinguir liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o

27. Temos que aceitar a contingência de que, mesmo que a legislação determine o pagamento antecipado, esse pode não ocorrer, realizando-se as hipóteses do Art. 149.

contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente não existe. Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige. A mera entrega de dinheiro aos cofres públicos não constitui pagamento de tributo, tampouco processa a extinção do crédito tributário.

§ 2.1.3. TERCEIRO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do evento jurídico tributário ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma objetiva na consecução distorcida dos deveres instrumentais, serve como base factual para a edificação do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação, na esfera do direito tributário.

Como diz José Souto Maior Borges, “Ao direito tributário não importa propriamente o dolo, a fraude, a simulação em si, mas seu resultado”.²⁸ Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra de decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da *existência ou não de dolo, fraude ou simulação* (parte final do Art. 150, § 4º do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nesses dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (Art. 149, VII do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita (parte final do Art. 150, § 4º do CTN). Importa asseverar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houve pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento de fiscalização

28. Lançamento tributário, p. 408.

realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes de prazo diferenciado de decadência.

§ 2.1.4. QUARTO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA OU NÃO OCORRÊNCIA DA NOTIFICAÇÃO DE MEDIDA PREPARATÓRIA

A *ocorrência da notificação de qualquer medida preparatória* indispensável ao lançamento (Art. 173 parágrafo único do CTN) serve como critério para conformação de regra específica de decadência que, além de disciplinar a antecipação do procedimento constitutivo do crédito nos casos de lançamento de ofício, determina o *dies a quo* da abertura do prazo decadencial para lançar de ofício, ante a circunstância de pagamento antecipado efetuado com dolo, fraude ou simulação. Neste caso específico, a constituição jurídica do dolo, fraude ou simulação há de figurar, ao mesmo tempo, como pressuposto da aplicação dessa regra e medida preparatória do ulterior lançamento.

Sobre a configuração dos ilícitos de dolo, fraude ou simulação, cumpre esclarecer que a conformação desses fatos jurídicos, segundo a orientação do Art. 150, § 4º do CTN, só se operará como exceção relevante na determinação do marco inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de efetivo pagamento antecipado (Art. 150, §§ 1º e 4º e 149, II do CTN).

§ 2.1.5. QUINTO CRITÉRIO: OCORRÊNCIA DA ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR

Por fim, a *ocorrência da anulação do lançamento anteriormente efetuado* (Art. 173, II do CTN) exige, como premissa de seu implemento, a ocorrência de lançamento de ofício anterior acoimado de vício formal. E vício formal aqui opõe-se a vício material, querendo, a nosso ver, significar irregularidade no ato de aplicação do direito, que é ato-fato (v. **Erro! Fonte de referência não encontrada.**), verificada quer judicialmente, quer administrativamente segundo os limites postos pelo Art. 145 do CTN.

§ 2.2. SEIS REGRAS QUE REGULAM A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

Para obter as cinco primeiras regras que regulam a decadência do direito do Fisco, combinamos os quatro primeiros critérios e, dessa combinação, resultaram as quatro primeiras regras; a quinta regra baseia-se no quinto critério. A sexta, que trata da extinção do crédito, baseia-se na constituição do crédito após o decurso decadencial de uma das cinco regras anteriores.

Assim, as seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a decadência do direito do Fisco são: (i) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado, (ii) regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação, (iii) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, (iv) regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito²⁹ e notificação, (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior e (vi) regra de decadência do direito de crédito do Fisco.

Cuidaremos, nos itens subsequentes, de individualizar cada uma dessas regras gerais e abstratas, identificando as respectivas hipóteses e consequências normativas.

§ 2.2.1. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR SEM PAGAMENTO ANTECIPADO

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude

29. Por ilícito aqui queremos nos referir à ocorrência de “dolo, fraude ou simulação” ex vi do Art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte³⁰ àquele em tenha ocorrido o evento tributário (Art. 173, I do CTN). Anote-se, a determinação do *dies a quo* desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo *no* fato, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento.

O consequente normativo dessa regra ataca a competência administrativa de o Fisco produzir o ato-norma administrativo de lançamento tributário ou, o que é o mesmo, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

§ 2.2.2. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR SEM PAGAMENTO ANTECIPADO E COM NOTIFICAÇÃO

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não ocorrência* do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Portanto, a única coisa que diferencia esta regra da anterior é a situação do quarto critério: enquanto na primeira regra não há notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, nesta se verifica a sua efetivação no interstício delimitado pelo acontecimento do evento tributário e o primeiro dia do exercício subsequente.

Conforme dispõe o Art. 173, parágrafo único do CTN, essa notificação serve como *dies a quo* do prazo decadencial de

30. Sobre o conceito de exercício seguinte, acreditamos não haver maior controvérsia que se trate do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, conforme prevê o Art. 34 da Lei nº 4.320/64.

cinco anos, antecipando, dessa forma, em relação à regra anterior, o termo inicial da contagem do prazo decadencial³¹.

Da mesma maneira que a regra supracitada, o consequente normativo dessa regra extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito, na precisa dicção do *caput* do Art. 173 do CTN.

§ 2.2.3. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR COM PAGAMENTO ANTECIPADO

Em primeiro lugar, haveremos de consolidar o entendimento de que só poderá haver pagamento antecipado do crédito tributário nas circunstâncias em que o legislador tributário expressamente o determine. Sendo assim, a verificação de pagamento antecipado sem previsão legislativa para tanto quadra-se na hipótese de simples pagamento irregular, sem o condão de realizar a extinção do crédito tributário na conformidade do Art. 156, I do CTN.

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

O “fato gerador” dessa regra decadencial iniciará seu curso de cinco anos com a ocorrência do evento jurídico tributário, conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do Art. 150 do CTN.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, consequentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

31. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, p. 720-1.

Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo anverso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.

§ 2.2.4. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR COM PAGAMENTO ANTECIPADO, ILÍCITO E NOTIFICAÇÃO

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado; *ocorrência* do pagamento antecipado; *ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *ocorrência* da notificação por parte do Fisco.

Essa notificação não pode ser realizada a qualquer tempo: submete-se também a prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto na *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*. O ato-norma administrativo formalizador do ilícito tributário servirá como *dies a quo* do novo prazo decadencial de cinco anos, previsto por esta regra.

Portanto, transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do Art. 173, parágrafo único do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.

Assim, a notificação ao contribuinte, ao mesmo tempo em que constitui administrativamente o fato do dolo, fraude ou simulação, serve como medida indispensável³² para justificar a

32. Entendemos que para configurar administrativamente o dolo, a fraude e a simulação, a notificação haverá de conter uma norma individual e concreta que apresente no antecedente a tipificação do fato alegado e no consequente a qualificação jurídica dessa situação (dolo, fraude ou simulação). A construção administrativa dessa regra é essencial para que se configure a hipótese dessa específica regra de decadência, com prazo diferenciado. Temos aqui a utilização dos tipos penais com efeitos administrativos. Sem prejuízo dos efeitos penais e da constituição desses fatos na esfera do processo penal.

realização do ulterior lançamento. Contudo, há que se considerar que, se o ilícito alegado na notificação não se mantiver nos quadrantes do direito, em razão de qualquer problema material ou formal com o ato-norma administrativo que cuida da constituição desse fato ilícito, restará comprometido também o ulterior lançamento que eventualmente tenha sido realizado sob a tutela do novo prazo decadencial, fundado na indigitada medida preparatória.

Portanto, se não houver a realização desse ato-norma ou se for verificado qualquer vício em sua produção, esta regra decadencial torna-se inaplicável, ficando o prazo decadencial restará fixado pela *regra da decadência do direito de lançar com pagamento antecipado*.

Conquanto a notificação a que faz alusão o parágrafo único do Art. 173 do CTN, no contexto em que não há pagamento antecipado, tenha o condão de adiantar o *dies a quo* do prazo decadencial, conforme verificamos na *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação*, outro é o sentido que esse preceptivo assume quando da ocorrência do pagamento antecipado combinado com a constituição jurídica da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, além de não haver antecipação, acaba havendo uma ampliação do prazo decadencial, uma vez que esta regra fixa um novo *dies a quo*, que será a constituição jurídica do fato do dolo, fraude ou simulação.

O consequente normativo dessa regra, como as demais, após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da notificação preparatória do lançamento ulterior e constitutiva do fato ilícito, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito.

§ 2.2.5. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR PERANTE ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR

Aspecto peculiar desta regra de decadência é tomar como hipótese a existência de decisão administrativa ou judicial que decreta a anulação por vício formal de lançamento anterior.

Desse modo, essa decisão que sob dada referência era efeito, passa à condição de suposto da aplicação desta regra decadencial, retratando a relatividade do conceito de fato jurídico a que faz alusão Lourival Vilanova³³.

Assim, na hipótese desta regra temos a ocorrência de anulação por vício formal (Art. 173, II do CTN), cuja constituição jurídica depende de decisão judicial ou administrativa,³⁴ que servirá como *dies a quo* do prazo decadencial de cinco anos. Ressalte-se, entretanto, a competência de anular pressupõe a competência de lançar. Dessa forma, o prazo da anulação submete-se, também, ao prazo decadencial de cinco anos aplicável à espécie, e aos

33. “A sentença definitiva, que é ato jurídico processual que culmina a série de atos processuais no juízo de primeira ou única instância, insere-se na série de fatos e relações jurídicas antecedentes, como ato consequente (observe-se que o silogismo judicial é a esquematização final, na forma de vários atos, das partes e do juiz, simplificado assim, nesse final, como estrutura de argumento dedutivo). Mas, se a sentença é a proposição concludente, é juízo normativo concreto³³, é efeito jurídico. Mas só relativamente. É fato jurídico processual para continuar nas relações recursais, no processo de cognição; é, ainda, fato jurídico processual de que provém o título para a execução (no processo de execução)”. E afinal conclui: “Ser causa e ser efeito na série pontuada – os segmentos do curso ou percurso processual das relações processuais, é uma questão tópica, ou um problema, diremos, tópico funcional. ”, Causalidade e relação no direito, p. 146.

34. Como leciona Aliomar Baleeiro, além do prazo do termo previsto no inciso I do Art. 173 do CTN, o prazo decadencial inicia, também, “do dia em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento, isto é, quando este não foi feito pela autoridade competente ou foi feito com preterição de formalidade essencial à sua eficácia, segundo a lei. (§) Tanto a decisão judicial pode anular o lançamento viciado formalmente, quanto a própria autoridade administrativa, - a que fez o procedimento ou a superior que o reviu, - pode e deve fazê-lo, já que aquele ato é de competência vinculada e adstrito à rígida legalidade (ver Art. 145).”. Direito tributário brasileiro, p. 530. Não obstante na posição de crítico contundente do dispositivo, entende Luciano Amaro que “O Art. 173, II, cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser “anulado” (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva.”, Direito tributário brasileiro, p. 381.

limites da anulação, postos pelo CTN nos Arts. 141, 145 e 149 *caput*.

No conseqüente desta norma, decorrente da realização do fato decadencial, temos a previsão abstrata da extinção da competência administrativa de o Fisco empreender o lançamento tributário.

§ 2.2.6. REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO DO FISCO

Enquanto as cinco regras de decadência acima descritas mantiveram a extinção do *direito de lançar* como foco, esta regra dirige sua força extintiva para o crédito tributário. Aquelas extinguem o *direito de constituir* o crédito; esta extingue o crédito tributário, seja ele resultado de lançamento ou de ato de formalização do particular intempestivos, que gozarão de presunção de validade até que esta regra decadencial os retire do sistema jurídico.

Assim, a hipótese da *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* pressupõe crédito anterior, posto que só é possível extinguir crédito que haja sido constituído, conforme se aduz do Art. 156, V do CTN. Esse crédito é sujeito a extinção, pois foi constituído pelo particular ou pelo Fisco extemporaneamente, ou seja, o lançamento ou o ato de formalização do particular que o constituiu foi realizado após o decurso do prazo decadencial de uma das cinco regras anteriores, configurando aquilo que Gian Antonio Michele³⁵, seguido por Geraldo Ataliba,³⁶ chamou de *fenômeno da sobreposição no direito tributário*, e cujo suporte de formação Paulo Ayres Barreto denominou de *fato complexo*.³⁷

35. Exemplo do fenômeno da sobreposição: o ICMS incide sobre a incidência de um contrato de compra e venda mercantil. Conceção dinâmica do direito tributário, p. 108.

36. Hipótese de incidência tributária, p. 66.

37. Fato complexo como a plurivocidade de fatos simples. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência, p. 89.

A consequência desta regra será a extinção do crédito tributário com a invalidação do lançamento ou do ato de formalização do particular que lhe servia de suporte.

Não obstante prescreva expressamente que a decadência extingue o crédito tributário, o Art. 156, inciso V do CTN é tratado pela doutrina, por vezes, como um equívoco do legislador. Conforme argumenta Américo Masset Lacombe, “Se o Art. 142 determina que ‘compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento’, se o Art. 173 diz que ‘o direito de a fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos’ fixando-se aí o prazo decadencial, temos que o termo final deste prazo ocorre antes da constituição do crédito (*obligatio*), e, assim, não poderá a decadência extinguir o que ainda não foi constituído”.³⁸ E conclui que a decadência “não extingue, assim, a *obligatio*, e é um grave erro técnico do CTN relacioná-la como forma de extinção do crédito”.³⁹

Não é possível aceitar esse raciocínio quando identificamos, a partir do Arts. 173, I e 156, V do CTN, duas regras distintas: esta *regra da decadência do direito de crédito do Fisco* e a *regra da decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado*. De fato, nesta última, não se fala ainda em crédito, apenas em *direito de lançar*, mas naquela pressupõe-se crédito constituído extemporaneamente. A raiz do problema está em confundir a decadência do direito ao crédito (Art. 156, V do CTN) e a decadência do direito de constituir o crédito (Art. 173, I do CTN), quando, em verdade, partem de hipóteses diversas e produzem efeitos igualmente diversos.

38. Obrigação tributária, p. 92.

39. Idem, ibidem.

§ 2.3. OUTROS CASOS PERTINENTES À DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

A prática é a parte da teoria que ainda não foi pensada, simplesmente porque acontece: independe do interesse, do gênio ou da ousadia e capacidade de articulação do jurista.

Sendo o direito positivo algo finito, em termos de disciplina da conduta, seria possível edificar uma teoria que aglutinasse e previsse todos os casos relevantes para o direito, de maneira que aquilo que não pertencesse a esse sistema simplesmente não seria jurídico. Todavia, teoria assim, tão rica e tão plena de possibilidades quanto a prática, seria tão complexa que se tornaria pragmaticamente inútil.

A doutrina elege os casos mais relevantes para constituir as principais normas jurídicas que disciplinam a conduta humana e, nos outros casos, fica a espera da ocorrência concreta desses eventos para construir a solução jurídica específica.

Elegemos, assim, alguns casos em que há controvérsia com relação à decadência do Fisco, propondo soluções baseadas nas seis regras acima descritas. São estes os casos: (i) “interrupção” da decadência, (ii) decadência do direito de o Fisco efetuar a homologação expressa, (iii) decadência do direito de o Fisco efetuar revisão de lançamento anterior, (iv) efeito da suspensão da exigibilidade sobre os prazos decadenciais e (v) tese do STJ dos dez anos do direito de o Fisco efetuar o lançamento no caso dos tributos sujeitos ao pagamento antecipado.

§ 2.3.1. A “INTERRUPÇÃO” DA DECADÊNCIA

Muitos autores criticam o enunciado do Art. 173, II do CTN, simplesmente porque a doutrina não aceita essa interrupção⁴⁰. Que fazer se o direito positivo prescreve que o prazo decadencial interrompe ou suspende? Se sabemos que o

40. Cf. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, p. 381.

direito cria suas próprias realidades⁴¹, como dizer que o direito está errado, que não corresponde à realidade? Que ciência é essa que pretende dizer que seu objeto está errado?⁴² É como se o geólogo, fazendo ciência, gritasse para o terremoto: “Você não pode acontecer, não está em meus cálculos”.

Entendemos, pois, que o foco de resistência contra a interrupção da decadência se encontra instalado no argumento de autoridade importado acriticamente da teoria do direito privado: *magister dixit*, como faz alusão Roque Carrazza.⁴³ Calha, por isso, perfeitamente o seguinte excerto de Ricardo Guibourg:

En 1610, Galileo veía por su telescopio los satélites de Júpiter. Sus colegas, los astrónomos de Pisa, no creían que tales satélites existieran, porque Aristóteles nada había dicho de ellos. Tan seguros estaban, que se negaron a mirar por el telescopio: “si ese tubo hace ver cosas que sabemos que no existen - razonaban - ha de ser un instrumento del demonio. Nosotros, los juristas, ¿miraríamos por el telescopio?”⁴⁴

A interrupção da decadência do direito do Fisco nada mais é do que o reinício (termo preferível àquele) de um novo prazo decadencial, decorrente do fato jurídico da anulação do lançamento anterior por vício formal. É o que estabelece a regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior, que não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido, ela simplesmente incide

41. V. supra citação de Celso Antônio Bandeira de Mello.

42. Assim, segundo Fábio Fanuchi, a lei complementar erra: “o prazo de decadência é fatal e ininterrupto, tornando-se inoperante qualquer providência, formalmente inadequada, visando produzir efeitos de manifestação de vontade do titular do direito apenas potencialmente assegurado. Logo, nesse ponto, a lei complementar tributária erra, adotando critério de suspensão e interrupção do prazo decadencial, como se provará a seguir.” A decadência e a prescrição em direito tributário, p. 89.

43. Citação feita sobre a autoridade de Aristóteles. Notas taquigráficas de aula proferida no curso de especialização da PUC/SP.

44. El derecho y las ciencias exactas, p. 2.

quando realizado o evento decadencial previsto em sua hipótese (decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal). Deveras, os prazos de formação relativos às diversas regras decadenciais são intercorrentes, conformando normativamente fatos jurídicos decadenciais distintos, cada qual com seu termo inicial.

A não aceitação da possibilidade da “interrupção” da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdo e objetivos distintos ex vi: da primeira parte do § 4º do Art. 150; da segunda parte do § 4º do 150; do Art. 173, I; do 173, II; do parágrafo único do Art. 173, e do Art. 156, V. Assim, no direito tributário, não há que se falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas hipóteses normativas concorrem na formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos.

Dardo Scavino, introduzindo o “giro linguístico” – nova postura filosófica em que a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o eu e a realidade, e se converte num léxico capaz de criar tanto o eu como a realidade –, traz à colação exemplo que pode ser de utilidade para entender por que defendemos a existência de seis normas decadenciais no direito tributário positivo: o linguista dinamarquês Louis Hjelmslev verificou que os esquimós têm cinco substantivos diferentes, que não são sinônimos, para referir-se a “neve”, enquanto, nas línguas europeias, há apenas um⁴⁵. Assim, os cinco substantivos representam para os esquimós cinco fatos diferentes; um europeu nativo, vivenciando a mesma experiência, presenciaria a repetição do mesmo fato cinco vezes.

Assim como os esquimós e os europeus se baseiam em sistemas de referência distintos para denominar a “neve”, os juristas também podem basear-se em sistemas de referência distintos para identificar as normas decadenciais. Na visão sedimentada pela doutrina que não aceita a “interrupção” (em

45. La filosofía actual: pensar sin certezas, p. 30.

verdade o reinício) do prazo decadencial, há apenas uma regra de decadência; na perspectiva proposta por este trabalho, há seis normas de decadência.

Mas há também quem reconheça que não há qualquer embaraço jurídico que impeça o Código Tributário Nacional de disciplinar o reinício do prazo de decadência. Como diz Pontes de Miranda, “se a técnica legislativa decide permitir a interrupção do prazo preclusivo, nada obsta a que o determine”.⁴⁶ Na mesma linha, reconhecem expressamente a possibilidade de o Código Tributário Nacional tratar dessa hipótese de interrupção do prazo de decadência, entre outros Alcides Jorge Costa,⁴⁷ Paulo de Barros Carvalho⁴⁸ e Ricardo Lobo Torres.⁴⁹

§ 2.3.2. A DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO EFETUAR A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA

Se, como diz Paulo de Barros Carvalho, “as relações jurídicas nascem com o advento de enunciados linguísticos, individualizados pela presença da síntese deôntica, *usada e não simplesmente mencionada*, instalando-se no lugar sintático de consequente da norma individual e concreta, expedida pelo Poder Público, não podemos deixar de convir em que suas eventuais modificações, bem como sua extinção, operar-se-ão, também e necessariamente, por força de outro enunciado de linguagem como já referido”.⁵⁰

46. Tratado de direito privado, Vol. 6, p. 136. Advertimos Pontes de Miranda, usa o termo “preclusão”, em vez de “decadência”, pois, conforme já esclarecemos, entende que o “direito cai, não decai”. Idem, ibidem. p. 135.

47. “O inciso II do artigo 173 do CTN é infeliz, mas existe e o que dele decorre é que a decadência não se opera se o lançamento anulado for feito dentro do prazo. Parece-nos que exercido o direito de forma inadequada de molde a torná-lo anulável, abre-se novo prazo para que seja efetuado novo lançamento. A decadência é instituto cujos contornos estão fixados em lei, e a lei pode alterá-los.” Extinção das obrigações tributárias, p. 251.

48. Curso de direito tributário, p. 313.

49. Curso de direito financeiro e tributário, p. 258.

50. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 188.

Assim, se o crédito tributário nasce pela força das regras que regem o lançamento ou o ato de formalização do crédito realizado pelo contribuinte, a sua extinção nasce pela força da realização de uma das hipóteses do Art. 156 do CTN, dentre as quais a homologação expressa.

A homologação expressa consiste – conforme escólio de José Souto Maior Borges⁵¹ – no exercício de uma função administrativa cujo efeito é, em sentido amplo, a aprovação do pagamento antecipado, exercido pelo sujeito passivo, *ex vi* do Art. 150 *caput* e seus parágrafos do CTN. Assim, o pagamento feito pelo sujeito passivo será o antecedente ou a motivação da norma individual e concreta da homologação expressa, conforme assinala Lúcia Valle Figueiredo⁵², e a determinação da extinção do crédito, seu consequente normativo.

Essa homologação servirá simultaneamente como *condictio juris* resolutória e veículo da norma que ratifica a extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, conforme prevê o Art. 156, VII do CTN, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado. Para efetuar a homologação expressa, o Fisco tem prazo de cinco anos contados da data do acontecimento do fato jurídico tributário, ao final do qual operar-se-á a homologação tácita.

No caso de pagamento antecipado irregular em relação à cláusula extintiva do Art. 156, VII do CTN, o parágrafo único desse preceptivo determina que seja aplicado o Art. 149 do CTN, especialmente nos incisos V, VI, VII, VIII e no seu parágrafo único. Sendo assim, ainda que o crédito tenha sido expressamente homologado, a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento de ofício, desde que dentro do prazo de decadência da regra aplicável: (i) quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o Art. 150; (ii) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade

51. Lançamento tributário, p. 454.

52. Curso de direito administrativo, p. 137.

pecuniária; ou (iii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Além disso, o parágrafo único do Art. 156 do CTN remete ao Art. 144, I do CTN que a esse novo lançamento seja aplicada a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Dessa forma, quando há homologação expressa, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a homologação e outro para a realização do lançamento tendente a formalizar novo crédito tributário.

§ 2.3.3. A DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO EFETUAR REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR

Revisar é exercer o controle de legalidade sobre: (i) o lançamento de ofício, (ii) o ato administrativo da homologação expressa ou (iii) a norma individual e concreta produzida pelo particular na conformidade do Art. 150. Ao fazer-se a revisão de qualquer uma dessas três normas, pratica-se ulterior ato de lançamento.

Preceitua o parágrafo único do Art. 149 que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, dentro do prazo de decadência da regra aplicável a cada uma das indigitadas hipóteses.

Dessa forma, também quando há revisão, é possível haver dois tipos de prazos decadenciais coincidentes: um para a revisão e outro para a realização do ato de produção da norma que se está revisando.

§ 2.3.4. O EFEITO DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO SOBRE OS PRAZOS DECADENCIAIS

As cláusulas previstas nos incisos do Art. 151 do CTN, que tratam da suspensão da exigibilidade do *crédito*, visam a

inibir o direito de exigir o crédito, mas não necessariamente o direito de exercer o lançamento. Assim, suspender o crédito significa inibir o processo de positivação do direito tendente ao ato de inscrição da dívida ativa e do consequente processo executivo fiscal.

Sendo assim, não se cogita que a suspensão da exigibilidade do crédito possa impedir a prática do lançamento. Nesse caso, como diz o Min. Ari Pargendler,⁵³ “a Fazenda pode constituir o crédito tributário, só não lhe sendo lícito exigi-lo”.⁵⁴ Consequentemente, não há que se falar em suspensão do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar, a menos que tenha havido medida liminar proibindo expressamente a efetivação do lançamento, mas, nesse caso, o que ocorre é a suspensão da *possibilidade* de lançar. Sendo cassada a medida, aplica-se a *regra do direito de lançar sem pagamento antecipado*, deslocando-se o início do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a medida foi cassada, conforme prescreve o Art. 173, I, do CTN.

Portanto, como já salientamos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta o prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário, salvo quando houver liminar impeditiva do exercício desse dever.

Ou seja, nos casos dos créditos declarados como suspensos na DCTF do contribuinte, entendemos que é necessário que o Fisco realize o regular lançamento para constitui-los, sob pena de os mesmos serem alcançados pela decadência. Trata-se de poder que é também dever do auditor fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

53. Cf. Voto do relator no Recurso Especial 46.237 – Rio de Janeiro (94 8944-9) – DJ 17/02/1997.

54. No mesmo sentido, Maria Leonor Leite Vieira: “O entendimento segundo o qual, com a suspensão da exigibilidade, está a Fazenda Pública impedida de efetuar o lançamento, por intermédio de auto de infração, assim, parece equivocado, pois que o lançamento contido na peça mencionada consubstancia uma pretensão legítima do Fisco.” A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, p. 85.

§ 2.4. FORMAS JURÍDICAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFRATÁRIAS ÀS REGRAS DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

O lançamento tributário, no Sistema Tributário Brasileiro, não é a única forma de constituição do crédito tributário. O crédito poderá ser constituído, ainda, segundo o CTN, pelo ato de formalização do sujeito passivo naqueles tributos cuja legislação atribua ao particular o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. E, embora em casos muito específicos, também pela via judicial, mediante decisão de mérito que expressamente constitua o crédito tributário.

Importa-nos para o presente estudo esclarecer a hipótese de constituição do crédito tributário pelo particular nos casos de lançamento por homologação, traçando a diferença fundamental entre a “confissão da dívida” em sua DCTF, atrelada à informação de um crédito incontroverso, e a mera “confissão da dívida” mediante a informação de um crédito suspenso por medida judicial, o que lhe confere o caráter de crédito controverso. Antes de adentrar propriamente à dicotomia “confissão da dívida *versus* confissão da dívida”, vejamos apenas a hipótese de constituição do crédito tributário pelo particular.

§ 2.4.1. CRÉDITO CONSTITUÍDO PELO PARTICULAR

Do mesmo modo que a autoridade administrativa se vê obrigada a efetuar o lançamento tributário, a legislação tributária prescreve ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito para efeito de realizar o pagamento antecipado e viabilizar, ao Fisco, o exercício de sua atividade controladora. Não basta, nesta hipótese, que o particular pague, é essencial que se constitua o crédito, identificando-se o sujeito ativo, o sujeito passivo e o fato jurídico que lhe serve de fundamento. Sem esses dados, objetivados documentalmente – mediante os suportes eleitos pelas regras que disciplinam sua formalização

(livros de controle, guias de arrecadação etc.)⁵⁵ – o crédito tributário, juridicamente, não existe. É, pois, por intermédio desse ato do particular que se formaliza em linguagem prescritiva o “crédito tributário” nos chamados “lançamentos por homologação”.⁵⁶ Ora, se o sujeito passivo aplica as normas que prescrevem os deveres instrumentais, enunciando a ocorrência e a data do fato tributário, o dever de pagar um determinado valor a título de tributo, o sujeito ativo titular desse direito e o sujeito passivo; então, concluímos: o produto deste ato constitui crédito tributário⁵⁷.

Entre as seis regras de decadência que construímos a partir dos critérios positivados no Código Tributário Nacional, cinco delas têm por objeto o direito de o Fisco lançar; a sexta, o direito de crédito do próprio Fisco. Nenhuma delas cuida do crédito formalizado pelo particular, que, se não houver sido extinto, poderá ser normalmente cobrado no processo executivo fiscal.

Há que se atentar, entretanto, que estamos tratando aqui daqueles créditos incontroversos declarados pelo particular. Quando o particular declara que deve o tributo, este ato reveste-se do caráter de confissão de dívida, sendo este o entendimento que se extrai da Súmula 436 do STJ. Situação diversa ocorre quando o particular informa determinado crédito que se enquadra na condição de suspenso em decorrência de provimento judicial. Nesse segundo caso está-se diante de

55. Também para ESTEVÃO HORVATH a *autoliquidación* só produz efeitos jurídicos quando materializada em um ato ou documento concreto. La *autoliquidación* tributaria, p. 144.

56. Sobre a preferência técnica do “autolancamento” na aplicação da lei tributária, v. ESTEVÃO HORVATH, Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro, p. 31.

57. Inteligência diversa é a de ALBERTO XAVIER, para quem a “elaboração dos referidos documentos, de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle de legalidade dos pagamentos efetuados”. Do lançamento tributário, p. 74.

declaração da dúvida, a qual não nos parece hábil a constituir o crédito tributário, conforme veremos adiante. Por hora, limitamo-nos a fixar a premissa de que se diferencia a constituição do crédito mediante a “confissão da dívida” da impossibilidade de constituição desse crédito pela mera “confissão da dúvida”.

§ 2.5. QUADRO SINÓPTICO DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO

1. Atribuição legal de competência	2. Efetivo pagamento antecipado Art. 150 §4	3. Dolo, fraude ou simulação Art. 150 § 4º	4. Notificação prévia de medida preparatória Art. 173 par. único	5. Ocorrência de anulação do lançamento anterior Art. 173, II	Regra aplicável	Fundamento legal
X	N	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado	Art. 173, I
X	N	N	S	N	Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação	Art. 173, I e par. único
S	S	N	N	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado	Art. 150 § 4
S	S	S	S	N	Regra de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação	Art. 150 § 4 e 173 par. único
X	X	X	X	S	Regra de decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior	Art. 173, II
X	X	X	X	X	Regra de decadência do direito de crédito do Fisco	Art. 156, V

§ 3. A CONFUSÃO ENTRE O TÍPICO CASO DE CRÉDITO INCONTROVERSO E FORMALIZADO, SUJEITO À PRESCRIÇÃO (CASO 4) E O DE CRÉDITO CONTROVERSO E NÃO FORMALIZADO, SUJEITO À DECADÊNCIA (CASO 7)

Em matéria tributária, encontra-se de forma reiterada na doutrina e jurisprudência a discussão acerca da necessidade ou não de a Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário pela via do lançamento de ofício nos casos em que o contribuinte o declara, em DCTF, no campo específico para designar “créditos com a exigibilidade suspensa”, nos termos do art. 151, inc. IV do CTN. Discute-se, ainda, acerca da aplicabilidade, ou não, da Súmula 436 do STJ⁵⁸ a esses casos.

Na prática, observa-se patente confusão entre os casos de crédito incontroverso e formalizado, sujeito à prescrição, e casos de crédito controverso, não formalizado, sujeito à decadência.

Na tabela abaixo representamos a conjugação das variáveis “Formalização do Crédito”, “Pagamento” e “Suspensão da Exigibilidade”, as quais resultam em 8 casos possíveis para aquilo que denominamos Universo de Possibilidades do Crédito Tributário, seguidos de 8 distintas Consequências Normativas.

No **Caso 1** temos hipótese em que o crédito tributário está formalizado, houve pagamento e houve suspensão da sua exigibilidade. Essa situação poderia ser representada por um lançamento por homologação realizado pelo contribuinte e não contestado pelo Fisco, ou um lançamento de ofício não

58. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

questionado pelo contribuinte em que o montante declarado foi integralmente pago. Nesse caso, a suspensão da exigibilidade recai sobre o pagamento, sendo esta a sua consequência normativa.

No **Caso 2** temos hipótese em que o crédito tributário está formalizado, foi integralmente pago e nenhuma causa de suspensão da exigibilidade recaiu sobre o pagamento realizado. Essa situação igualmente poderia ser representada por um lançamento por homologação realizado pelo contribuinte e não contestado pelo Fisco, ou um lançamento de ofício não questionado pelo contribuinte em que o montante declarado foi integralmente pago. Nesse caso, a ausência de suspensão da exigibilidade traz como consequente normativo a extinção do crédito tributário.

No **Caso 3** temos hipótese em que o crédito tributário está formalizado, o que pode ter ocorrido tanto por um lançamento por homologação ou de ofício, não houve pagamento, mas houve hipótese de suspensão da exigibilidade (a qual recai sobre o pagamento). Nessa hipótese o que há é dúvida sobre a extinção do crédito, mas não sobre a sua constituição em definitivo.

No **Caso 4** temos típica hipótese de ocorrência do prazo prescricional, pois houve a formalização do crédito tributário (seja ex officio ou por homologação), não houve pagamento por parte do contribuinte tampouco causa de suspensão da exigibilidade do crédito. Nesse caso, diante de crédito incontroversamente constituído, corre contra a Fazenda Nacional o prazo para que esta proceda à cobrança desse crédito incontroverso.

Nos **Casos 5 e 6**, apesar de constarem como casos possíveis dentro de um Universo de Possibilidades Lógicas, no âmbito do direito tributário representam casos impossíveis pois juridicamente não pode haver pagamento sem crédito, i.é. não pode haver a extinção de um crédito que não existe.

O **Caso 7** representa hipótese em que a ausência do crédito tributário é exatamente o objeto da suspensão de sua exigibilidade. Justamente porque há dúvida acerca da existência (juridicidade) do próprio crédito é que não se considera o

mesmo como formalizado. Na prática exemplifica-se tal hipótese em uma situação em que o contribuinte discute judicialmente sobre determinado tributo e obtém, em sede de Manda de Segurança uma Liminar que o dispensa de efetuar o pagamento do referido tributo. Diante disso, o contribuinte informa em sua DCTF que determinado montante relativo ao tributo encontra-se suspenso, nos termos do art. 151, inc. IV do CTN. Como consequente normativo tem-se a aplicabilidade do prazo decadencial para que a Fazenda constitua o crédito, i.é., para que a Fazenda demonstre a juridicidade do mesmo, dado que o contribuinte, ao informar o crédito como “suspenso” não o constituiu.

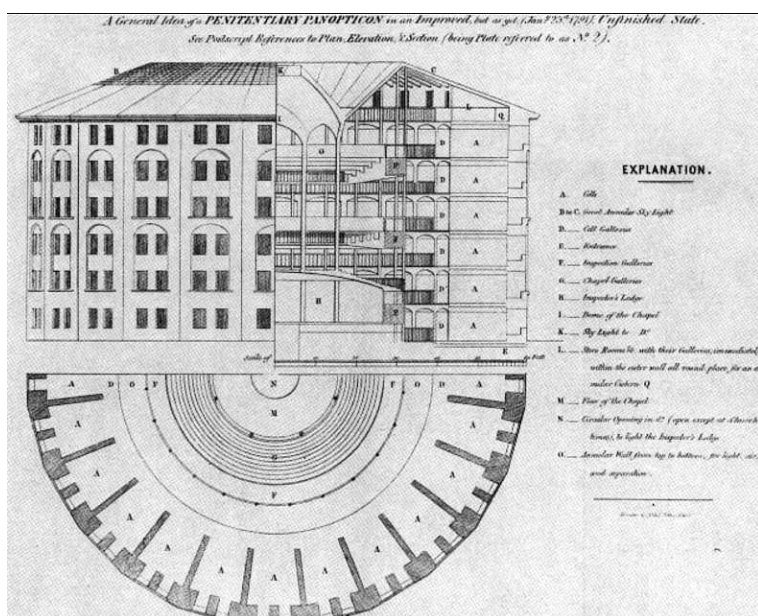
Finalmente, o **Caso 8** represente hipótese em que não há a constituição do crédito tributário, tampouco pagamento ou qualquer causa suspensiva da exigibilidade. Trata-se claramente de hipótese que apresenta como consequente normativo a aplicabilidade do prazo decadencial para a constituição de eventual crédito ainda não formalizado, seja pela via do lançamento por homologação ou ex officio.

Importa, para o escopo do presente estudo explicitar o Universo de Casos Possíveis no que tange à constituição do crédito tributário informado em DCTF e esclarecer acerca da necessidade de se proceder ao lançamento de ofício em face de créditos informados como “suspensos” na DCTF do contribuinte.

Mais especificamente, importa separar didaticamente o Caso 4, no qual há típica hipótese de prazo prescricional diante de crédito tributário incontroverso e já constituído do Caso 7, no qual há típica hipótese de prazo decadencial diante de crédito tributário controverso, ainda não constituído.

Suporte Factivo CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

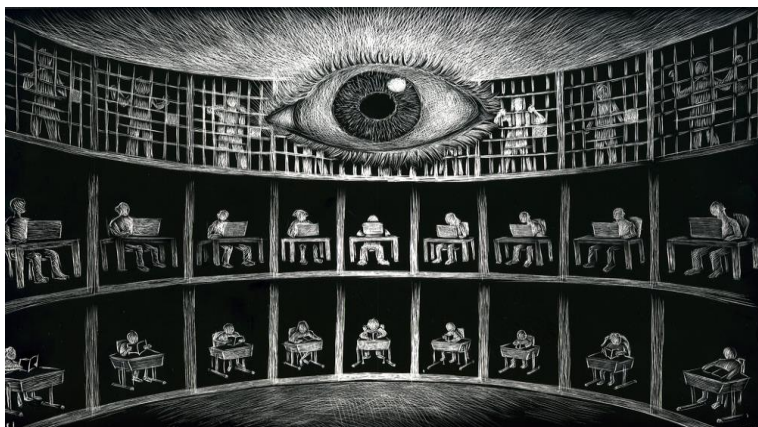
§ 4. O PANÓPTICO E A DISTORÇÃO DO USO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: EXERCÍCIO DE UMA ARQUITETURA DE PODER CONTRA O ESTADO DE DIREITO



A distorção do uso do lançamento por homologação é exemplo do exercício dessa arquitetura de poder de “ver sem ser visto”, representada pelo Panóptico. No lugar de expressar o entendimento da legalidade da autoridade pública, o “lançamento por homologação” oculta a legalidade estatal. Inverte o dever de a autoridade pública interpretar a lei para transformá-lo em dever do contribuinte confessar a dúvida sobre um direito incerto, legalidade de papel, sistematicamente instável.

Panóptico é a arquitetura de poder formada por um edifício em forma de anel, no meio do qual há um pátio com uma torre no centro. O anel divide-se em pequenas celas que dão acesso tanto para o interior quanto para o exterior, permitindo, assim, que o olhar do vigilante possa atravessar toda a cela: não há nenhum ponto de sombra e, por conseguinte, tudo o que o indivíduo faz está exposto ao olhar de um vigilante que observa através de persianas, de modo a ver tudo sem que ninguém, ao contrário, possa vê-lo.

O Panóptico (PAN-ÓPTICO), concebido pelo filósofo e jurista inglês Jeremy Bentham, em 1785, é o termo utilizado para designar uma penitenciária ideal que permite a um único vigilante observar todos os prisioneiros sem que estes possam saber se estão ou não sendo observados.



A ideia do Panóptico baseava-se na assimetria da relação visual entre os humanos ao outorgar mais poder ao que vê do que àqueles que são vistos. Foi inspirada pelos planos das fábricas, utilizados para vigiar e simplificar o controle sobre um grande número de trabalhadores.

O indivíduo é vigiado durante todo o tempo, sem que veja o seu observador, nem que saiba em que momento está a ser vigiado. Mais importante do que vigiar o prisioneiro o tempo inteiro, era que o mesmo se soubesse vigiado. Logo, não

era finalidade do Panóptico fazer com que as pessoas fossem punidas, mas que não tivessem a oportunidade para cometer o mal, pois sentiriam-se mergulhadas num campo de visibilidade.

Michel Foucault retoma a ideia do Panóptico quando, em seu livro “Vigiar e Punir” (1974), estuda a sociedade disciplinar e constata que sua singularidade reside na existência do desvio diante da norma. Foi para “normalizar” o sujeito moderno que foram desenvolvidos mecanismos e dispositivos de vigilância capazes de interiorizar a culpa e causar remorsos pelos seus atos.

O uso distorcido do “lançamento por homologação”, assim como o Panóptico, retrata essa estratégia de dominação que consiste em distribuir os contribuintes em diversificadas superfícies (*ex vi* de prisões, manicômios, escolas, fábricas), permitindo a observação total: é a tomada integral por parte do poder disciplinador da vida de um indivíduo, mas sem comprometimento com a informação da legalidade estatal derradeiramente aplicável.

O fiscal perfeito é aquele que nunca aparece, mas que pode aparecer em qualquer instante: é uma voz, um olho, um ofício carimbado, uma sombra indistinta no fundo do corredor. O fiscal torna-se, então, uma espécie de fantasma. Segundo Foucault, “O Panóptico (...) permite aperfeiçoar o exercício do poder. E isto de várias maneiras; porque pode reduzir o número dos que o exercem ao mesmo tempo em que multiplica o número daqueles sobre os quais é exercido”.

A base desta arquitetura institucional que distorce o “lançamento por homologação”, é a inversão do ônus da responsabilidade de dizer e provar a legalidade. Assim, diante de uma legalidade que avança nas áreas cinzentas, nos limites do Estado de direito, o sujeito-contribuinte torna-se culpado até provar o contrário. O dever de dizer o sentido da lei converte-se em confissão ritualizada da culpa do contribuinte.

No Panóptico, ensina Foucault, o “exame combina as técnicas da hierarquia que vigia com as da sanção que normatiza”: é um “controle, uma vigilância que permite qualificar, classificar e punir, estabelece sobre os indivíduos uma visibilidade através da qual eles são diferenciados e

sancionados”.⁵⁹ Mas sem saber o porquê são sancionados, diante da luz legal que cega e não se presta a distinguir o lícito do ilícito.

O uso distorcido do instituto do “lançamento por homologação” para defender que a informação sobre valor suspenso em DCTF constitui o crédito, independentemente de lançamento de ofício, é a mais perfeita representação do Panóptico como instrumento totalitário do poder: exercício do “direito” como ameaça e não como critério para orientar comportamentos e informar as regras do Estado de Direito.

§ 4.1. INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, DEFORMIDADES DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DISTORÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Pesquisa realizada sob minha orientação na FGV Direito SP e veiculada pelo Jornal Valor Econômico em 14/set/2016⁶⁰ demonstra os números do contencioso tributário no Brasil:

59. FOUCAULT, Michel. Vigiar e Punir. Petrópolis, Editora Vozes, 1977. Pp. 164/165.

60. Notícia Valor Econômico: “Estudo da FGV mostra volume das provisões fiscais”. Disponível em: <http://www.valor.com.br>.

O tamanho do contencioso

Números das dez maiores empresas do país por faturamento - em R\$

■ Contingência passiva

	Fiscal	Trabalhista	Cível
Petrobras	98,25 bilhões	12,38 bilhões	14,33 bilhões
JBS	ND	ND	ND
Vale	16,18 bilhões	5,19 bilhões	6,71 bilhões
Ultrapar	573,99 milhões	ND	23,10 milhões
GPA	8,05 bilhões	ND	502 milhões
Raízen	2,82 bilhões	489,96 milhões	437,99 milhões
Braskem	5,47 bilhões	463 milhões	447,41 milhões
Gerdau	6,12 bilhões	ND	334,38 milhões
Cosan	5,38 bilhões	347,61 milhões	1,10 bilhão
Ambev	18,90 bilhões	207,86 milhões	3,54 bilhões
Total	161,77 bilhões	19,08 bilhões	27,44 bilhões

■ Provisão

	Fiscal	Trabalhista	Cível
Petrobras	276 milhões	1,90 bilhão	1,87 bilhão
JBS	386,47 milhões	241,10 milhões	78,26 milhões
Vale	1,08 bilhão	1,87 bilhão	441 milhões
Ultrapar	557,60 milhões	71,50 milhões	58,30 milhões
GPA	589 milhões	524 milhões	231 milhões
Raízen	152,17 milhões	157,29 milhões	33,80 milhões
Braskem	270,32 milhões	141,24 milhões	1,25 bilhão
Gerdau	1,30 bilhão	228,47 milhões	39,79 milhões
Cosan	341,23 milhões	163,93 milhões	139,25 milhões
Ambev	292 milhões	132,22 milhões	15,97 milhões
Total	5,26 bilhões	5,43 bilhões	2,91 bilhões

Fonte: FGV Direito SP

O diagnóstico é de que há a existência de uma lógica perversa: o Poder Público, detentor do monopólio da voz da legalidade, cria uma legislação confusa que avança nas áreas cinzentas da competência tributária para cobrir seus recorrentes déficits fiscais, delegando ao contribuinte o dever de interpretar a legislação, o dever de antecipar o pagamento e o ônus de acionar o Poder Judiciário para discutir a juridicidade dessas áreas cinzentas da legalidade tributária.

Estudo da FGV mostra volume de provisões fiscais

Laura Ignacio
De São Paulo

A complexidade das leis, a criação de normas fiscais por meio de medidas provisórias ou instruções normativas da Receita Federal e a demora a instalar a análise de litígios pelos tribunais superiores são algumas das principais causas que levam as empresas a ter um alto grau de contencioso tributário. Com isso, as empresas de capital aberto têm que provisionar bilhões de reais para garantir os pagamentos em casos considerados como perda provável. Há, porém, divergência na forma de divulgar esses valores aos investidores.

Segundo estudo da FGV Direito SP, a soma das provisões fiscais e do contingenciamento passivo — inclui os casos de perda possível — das dez maiores companhias brasileiras que negociam ações em bolsa totalizam R\$ 281,09 bilhões. Esse é um valor 7,18 vezes maior do que o relaciona-

do às demandas trabalhistas e 3,66 maior do que os valores das demandas cíveis, como as relacionadas a contratos comerciais.

"Concluímos que o contencioso tributário é o que mais eleva o risco das empresas. E por mais que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulamente a forma de as empresas disporem essas informações, ela varia muito", afirma Ana Teresa Lima Rosa Lopes, advogada que realizou a pesquisa.

A CVM exige a comunicação sobre litígios de perda provável, que obrigam as empresas a fazer provisão. "Uma empresa pode colocar nessa lista processos acima de R\$ 1 milhão, outras só a partir de R\$ 30 milhões, por exemplo. Os critérios para avaliar os processos variam bastante", diz Ana Teresa. Segundo ela, os processos de perda remota não são incluídos e os de perda possível entram na contingência passiva, que algumas companhias informam e outras não.

Segundo a FGV Direito SP, o objetivo do estudo é analisar como as empresas divulgam essas informações para criar o Índice de Transparência e Compliance Corporativo. De acordo com Valdir Simão, ex-ministro-chefe da Controladoria-Geral da União (CGU) e coordenador do projeto, a FGV pretende construir o índice com as empresas.

"Hoje não há padronização, o que prejudica o investidor que quer saber a real situação das companhias. Identificar o que leva as empresas a esse contencioso é importante porque o reflexo disso, no mercado, é a falta de transparência efetiva", afirma Simão.

Para Hélio Honda, diretor jurídico da Federação das Indústrias de São Paulo (Fiesp), se não for eliminada a incerteza na aplicação da legislação tributária, as empresas nunca conseguirão fazer um compliance "cem por cento". "Nosso problema atual não é exatamente o auto de infração,

mas uma legislação complicada que comporta dupla interpretação. Com isso, o Carf, por exemplo, não faz justiça fiscal e a insegurança jurídica impede a realização de investimentos no país."

Segundo Honda, basta ver os autos de bilhões de reais aplicados às maiores empresas de capital aberto, que representam grande parte do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil. "É um absurdo não termos até hoje uma definição sobre a guerra fiscal, por exemplo. A empresa faz investimentos e depois a norma que concedia incentivo fiscal é declarada inconstitucional", diz.

Apesar desse cenário, a Ambev, uma das dez maiores, afirma sempre adotar políticas de relacionamento, com os investidores e o mercado em geral, baseadas no princípio da transparência. "A empresa pratica os mais elevados padrões de atendimento às disposições legais e regulamentares aplicáveis às companhias abertas", afirma em nota a empresa.

Instalou-se no Brasil uma indústria do contencioso tributário em que o Poder Público é o principal protagonista por avançar nas áreas de legalidade duvidosa, criando complexidade e insegurança jurídica, mas ao mesmo tempo, estrategicamente não se comprometendo com a interpretação da legalidade que cria.

Comodamente, a Administração tributária transferiu o ônus de interpretar a legislação para o contribuinte através do "lançamento por homologação" que em sua origem, há 50 anos, pressupunha uma legislação clara: se a lei é clara, basta apurar o fato gerador e antecipar o pagamento do tributo devido, o qual ficaria sujeito à homologação da autoridade tributária, *ex vi* do art. 150 do CTN.

Ocorre que na prática o "lançamento por homologação" sofreu forte desvio de finalidade nestes últimos 50 anos. O Poder Público omite-se, sistematicamente, em:

- (i) respeitar a legalidade, *ex vi* do art. 5º e do art. 150, I, da CF/88;
- (ii) consolidar periodicamente sua própria legislação, *ex vi* do art. 212 do Código Tributário Nacional e;

- (iii) exercer a competência privativa da autoridade tributária interpretar sua própria legislação tributária e constituir o crédito tributário, *ex vi* do art. 142 do Código Tributário Nacional.

O resultado da pesquisa está demonstrado abaixo. O foco do contencioso tributário aloca-se justamente em áreas em que a legalidade é precária e que o Fisco se omite em esclarecer os próprios critérios da legalidade que não aplica.

IRPJ/CSLL		ICMS		PIS/COFINS		IPI	
Amortização fiscal do ágio	18710.65	Guerra fiscal	14257.29	Creditamento. Conceito de insumo	5886.3	Creditamento. Operações envolvendo produtos isentos, imunes ou tributados a alíquota zero	1127.88
Lucros auferidos no exterior	15884.24	Creditamento. Conceito de insumo. Bens de uso e consumo destinados ao ativo fixo	6700.56	Exclusão do ICMS da base de cálculo	2844.95	Creditamento. Questões diversas	23.33
Dedutibilidade de despesas	9794.88	Questões gerais sobre creditamento	15255	Diversos	6841.05	Classificação Fiscal de produtos	103.08
Questões relacionadas a apuração e uso de prejuízo fiscal	3409.77	Questões gerais sobre composição da base de cálculo	23036.46			Diversos	1079.11
Diversos	17381.22	Diversos	31156.29				
TOTAL	65180.76		90405.6		15572.3		2333.4

Os temas do IRPJ/CSLL (Coluna 1) decorrem de um Regulamento do Imposto de Renda que não é consolidado desde 1999, a despeito de o Código Tributário Nacional determinar a consolidação da legislação Tributária anualmente, *ex vi* do art. 212 do referido *códex*.

Os temas do ICMS (Coluna 2) decorrem de práticas ilegais perpetradas pelos próprios Estados contra outros Estados na chamada Guerra Fiscal, em que foram criadas figuras como a “redução de base de cálculo” para contornar limites constitucionais com o intuito de ofertar incentivos fiscais e iludir a não-cumulatividade constitucional.

O contencioso do PIS/COFINS (Coluna 3) decorre do fato de a União desrespeitar frontalmente o limite da competência residual do art. 154, I da CF/88, criando nova tributação sobre o consumo em desrespeito a essa cláusula que impedia o uso dos fatos geradores já previstos na CF/88. A malandragem da LC 70/91 foi criar o subterfúgio do “FATURAMENTO” como “novo” fato gerador, alcançando a

mesma base tributária do ICMS e do ISS, mas por via oblíqua e torpe.

O Contencioso do IPI (Coluna 4) padece da mesma doença. Decorre de uma legislação hipercomplexa cheia de exceções que desrespeita a cláusula constitucional da não cumulatividade e não se atualizou em relação à realidade macroeconômica mundial (queda conjuntural da indústria no PIB de todos os países do mundo) e microeconômica (mudança da forma de organização e valoração da logística de distribuição dos produtos).

O desvio de finalidade do uso do “lançamento por homologação” está na prática de se criar uma legalidade duvidosa combinada com a inversão do ônus de interpretar a lei. O “lançamento por homologação” surgiu sobre o paradigma de que a lei tributária deve ser clara e que o objeto da homologação era o pagamento do tributo devido. Com o passar do tempo a lei foi ficando complexa e o Fisco, além de se omitir no ato de interpretá-la, foi transformando a formalização judicial da incerteza jurídica em formalização da dívida.

O “lançamento por homologação” é um nada jurídico: não é lançamento, pois este é ato privativo da autoridade administrativa, *ex vi* do artigo 142 do CTN. Não constitui o crédito tributário porque seu objeto direto, *ex vi* do art. 150 do CTN é justamente o pagamento, que é a extinção do crédito. Nem pode ser lançamento a “homologação tácita” porque o silêncio não se coaduna com a motivação e conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo. Também, não se torna lançamento pela “homologação expressa”, que seria o próprio lançamento de ofício realizado dentro do prazo decadencial do artigo 150 do CTN — com motivação e conteúdo expressos pela autoridade fiscal competente.

Há na distorção do uso do “lançamento por homologação” a mesma inquietante arquitetura de poder representada pelo Panóptico: a prerrogativa da autoridade tributária “ver sem ser vista”, típica de mecanismos totalitários e repressivos.

Se não sei como me comportar perante a lei, então, não sou livre, adverte John Rawls. O uso indevido do “lançamento

por homologação” esconde esta ficção jurídica que obriga o contribuinte a constituir a DÚVIDA como premissa do exercício legítimo de questionar o abuso da autoridade pela via constitucional do mandado de segurança.

O FISCO pretende transformar o uso legítimo do Mandado de Segurança, que é remédio contra o abuso do poder, em veículo de formalização do abuso do poder de tributar, instrumentalizando-o, comodamente, como veículo de formalização do crédito SEM ATO PRÉVIO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA COM O OBJETIVO DE AFASTAR A DECADÊNCIA E, AO MESMO TEMPO, DA RESPONSABILIDADE FUNCIONAL DECORRENTE DE SUA OMISSÃO.

§ 4.2. O ARGUMENTO DE QUE O CRÉDITO CONTROVERSO INFORMADO EM DCTF, FUNDAMENTO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, AFASTA A NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA SUA CONSTITUIÇÃO REPRESENTA DESVIO DE USO E DISTORÇÃO DO INSTITUTO DO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” ORIGINALMENTE CONCEBIDO PELO AUTOR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: RUBENS GOMES DE SOUSA

É O PAGAMENTO O OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO, na concepção de Rubens Gomes de Sousa, sendo este o conceito que prevaleceu na lógica do Código Tributário Nacional: o auto-lançamento é uma espécie de “ato complexo”, cujo *termo* estaria no ato pelo qual o Fisco, exercendo poderes de fiscalização, verifica *a posteriori* o pontual cumprimento da dívida, “homologando” o ato do PAGAMENTO do contribuinte.

Na lição do autor do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário é sempre um ato da Administração:

(...) **ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória** que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal.⁶¹

A expressão “ato ou série de atos **de administração vinculada e obrigatória**” deixa evidente que na concepção do próprio autor do CTN a prática do lançamento tributário restringe-se ao Estado na condição de órgão administrativo, isto é, órgão que aplica a lei para exercer a função da administração.

Só os funcionários do governo especialmente encarregados dessa função é que têm competência para a prática do lançamento tributário. Quanto ao caráter vinculado e obrigatório, significa que sempre que ocorrer a situação prevista no fato gerador, a Administração não pode deixar de efetuar o lançamento.

Considerar o lançamento tributário como Fonte do Direito pressupõe a determinação do agente competente para realizá-lo, dado que o direito “não incide sozinho”. No direito tributário brasileiro estabeleceu-se que apenas a Autoridade Fiscal seria competente para realizá-lo, em conformidade com as disposições do art. 142 do CTN:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

61. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981. p. 102.

O que hoje conhecemos como Lançamento por Homologação, deriva, na realidade, da concepção de tributos para os quais não se previa, antes de seu pagamento, a prática de um ato, por parte da Administração Tributária, que fixasse em concreto a existência e o quantitativo da prestação devida pelo contribuinte.

Com base nessa prática consolidou-se o conceito genérico de *accertamento* como sendo “*atos ou operações realizadas pela Administração Fiscal e pelos particulares que tivessem em vista a determinação da prestação tributária individual, pela concretização da hipótese e do mandamento normativo*”.⁶² Dentro dessa concepção genérica caberia, portanto, o “*accertamento realizado pelo Fisco*” e o “*accertamento realizado pelo contribuinte*”, surgindo aí o conceito de *autoaccertamento* ou *self-assessment*, traduzidos para o nosso “auto-lançamento”.

Mas não há como se admitir que o lançamento tributário seja praticado pelo próprio contribuinte, vez que se trata de competência privativa da Autoridade Fiscal, *ex vi* do art. 142 do CTN.

Evidente, assim, que mesmo nos tributos sujeitos ao “auto-lançamento”, a despeito de ser o contribuinte o responsável pelo dever de prestar as informações, a competência privativa não deixa de ser da Administração Tributária. Novamente recorremos às lições de Rubens Gomes de Sousa:

Auto-lançamento: É o lançamento feito pelo próprio contribuinte e apenas posteriormente verificado pela autoridade fiscal. (...). Entretanto, como já vimos que **o lançamento é atribuição privativa da administração fiscal** (§ 25), o lançamento feito pelo próprio contribuinte não obriga o fisco e somente se torna definitivo depois que este verifica o lançamento feito pelo contribuinte e concorda com ele, ou então depois

62 . XAVIER, Alberto. Do Lançamento. Teoria Geral do Ato. Do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1997. p. 74.

que prescreve o prazo dentro do qual o fisco pode, nos termos da lei, fazer essa verificação.⁶³

Foi com base nessa concepção de lançamento tributário que se estabeleceram as premissas sobre as quais se fundaram os institutos da decadência e da prescrição. A decadência refere-se à extinção do crédito tributário em razão do não exercício do poder-dever de o Fisco praticar o ato administrativo de lançamento no prazo de 5 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador. Prescrição, por seu turno, refere-se à extinção do crédito tributário em razão do não exercício da ação de cobrança por parte do Fisco no prazo de 5 anos, contado a partir da data de constituição definitiva do crédito tributário.

§ 4.3. “CONFISSÃO DE DÍVIDA” VS. “CONFISSÃO DE DÚVIDA”: “CONFISSÃO” RESTRINGE-SE À MATÉRIA DE FATO E NÃO TEM SENTIDO EM MATÉRIA DE DIREITO⁶⁴

Confessa-se “fato” que é matéria de PROVA.

Não se confessa “direito”, matéria em que se exige competência e autoridade pública.

Não se confessa “norma”. Tampouco, confessa-se “relação jurídica”, que é o resultado da subsunção da INTERPRETAÇÃO da lei (NORMA) aos FATOS. A relação jurídica tributária (crédito tributário) não se confessa, ela se CONSTITUI, *ex vi* do artigo 142 do CTN: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

O “lançamento por homologação” é ficção jurídica, criada em 1966 pelo CTN, sob o pressuposto de que diante da

63. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981. p. 111.

64. Ver artigo publicado no JOTA NOTÍCIAS JURÍDICAS “Confissão da dívida x confissão da dúvida”:
<https://jota.info/artigos/confissao-da-divida-x-confissao-da-duvida-05092016>.

lei certa, o Fisco pode atribuir ao contribuinte o dever de informar o fato, interpretar e aplicar a legislação tributária. Na prática, nos casos em que não há divergência, o contribuinte declara e constitui o crédito tributário (dívida) em DCTF, confessando a dívida.

Contudo, a mesma lógica não se aplica nos casos em que há divergência sobre a interpretação da lei e, em especial, dúvida reconhecida pelo Judiciário, via aplicação dos incisos IV e V do artigo 151 do CTN. Nesses casos, o que há por parte do contribuinte é apenas a informação ao Fisco, também em DCTF, sobre o reconhecimento da dívida: confissão da dívida, e não confissão da dívida.

Foi interpretando a declaração prestada pelo contribuinte em DCTF como “fato jurídico da dívida” (crédito tributário líquido e certo) que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou-se na Súmula 436, prestando homenagem ao princípio da praticabilidade⁶⁵, ao expressar seu entendimento no sentido de que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Todos os acórdãos paradigmáticos que deram fundamento à Súmula 436 referem-se especificamente à situação jurídica em que o “próprio contribuinte” declara o crédito tributário, mediante os documentos da GIA/DCTF e, sem necessidade de contraditório, “CONFESSA A DÍVIDA”.

Esclarecidas as premissas, no presente Estudo pretendemos demonstrar que:

- (i) Padece da Falácia da Generalização Apressada a ideia de que não há necessidade de se realizar o lançamento de ofício para os créditos controversos declarados como suspensos na DCTF do contribuinte. O Fisco confunde, nesses casos, (i) hipótese em que o contribuinte

65. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

formaliza crédito tributário incontroverso por meio de declaração em GIA/DCTF e não realiza o pagamento do tributo, situação sujeita à incidência do prazo prescricional (Caso 4 representado em nossa tabela) com (ii) hipótese em que não há crédito formalizado pelo contribuinte, justamente em razão de medida de suspensão da exigibilidade que questiona a juridicidade do próprio crédito, situação sujeita à incidência do prazo decadencial (Caso 7 representado em nossa tabela).

- (ii) Há, TAMBÉM, falácia lógica da “Generalização Apressada” QUANDO A AUTORIDADE AFIRMA QUE “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM ‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’”, confundindo, novamente, casos típicos de decadência em razão da ausência do suporte fático “formalização do crédito” (Caso 7 representado em nossa tabela) com as hipóteses típicas em que o crédito está formalizado pelo próprio contribuinte, nos termos da jurisprudência do STJ, e sobre o qual incide o prazo prescricional (Caso 4 representado em nossa tabela);
- (iii) Configuração “Petição de princípio” o entendimento do Fisco no sentido de que a suspensão da exigibilidade implica o reconhecimento de o que o crédito tributário está constituído. Trata-se de argumento corriqueiramente aduzido pelo Fisco Nacional como estratégia de esquivar-se do dever de constituir o crédito declarado como suspenso pelo contribuinte em sua DCTF. Ocorre que a ideia de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pressupõe a própria formalização desse crédito está contida na

premissa do argumento que leva a essa conclusão;

- (iv) O instituto do “lançamento por homologação” foi distorcido para albergar interesse do Fisco. Análise da doutrina e da jurisprudência sobre o tema demonstram que apenas para os créditos incontroversos declarados na DCTF do contribuinte fica afastada a necessidade do lançamento de ofício. TODOS os precedentes consolidados na Súmula 436 do STF provam que a confissão restringe-se aos casos de débitos incontroversos informados na DCTF, cabendo nos demais casos à Autoridade Fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, dizer o direito aplicável e realizar o lançamento de ofício para prevenir a decadência.

A obrigação de o Fisco lavrar o lançamento é inerente à natureza de ato administrativo tributário vinculado, *ex vi* do art. 142 do CTN, confirmado pelo art. 63 da Lei 9.430 que reitera que nem medida liminar, tampouco tutela antecipada, podem obstaculizar o exercício da competência administrativa do Fisco, que é poder-dever.

Será demonstrado neste estudo que a Súmula 436 do STJ aplica-se tão-somente aos casos em que o contribuinte confessa a dívida, ou seja, declara débito incontroverso (líquido e certo), constituindo o crédito tributário. Se não existe coincidência entre a interpretação dada à norma tributária pelo contribuinte e pelo Fisco e há o reconhecimento jurídico da dúvida (liminar ou tutela antecipada), não é possível a constituição do crédito via DCTF, nem é aplicável a Súmula 436.

Diante da confissão da dúvida, pois, há só duas alternativas: o lançamento de ofício ou a decadência.

§ 5. ARGUMENTOS UTILIZADOS PELO FISCO PARA SUSTENTAR A TESE DE QUE OS CRÉDITOS DECLARADOS COMO SUSPENSOS NA DCTF DO CONTRIBUINTE TÊM O CONDÃO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DISPENSADA A NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR PARTE DA FAZENDA NACIONAL

Análise de diversas situações fáticas permitiu-me colacionar no presente estudo os argumentos usualmente apresentados pela Fazenda Nacional para sustentar a tese de que é prescindível o lançamento de ofício para todos os créditos (controversos e incontroversos) informados pelo contribuinte em sua DCTF.

Sustenta o Fisco Nacional a tese de que a declaração entregue pelo contribuinte sempre configura “confissão de dívida” e que, portanto, o lançamento de ofício presta-se apenas a constituir o crédito tributário não declarado ou declarado a menor pelo contribuinte i.é. no caso de débitos apurados em procedimento fiscal que diverjam dos valores declarados pelo contribuinte.

Basicamente, no entendimento da Fazenda Nacional, toda e qualquer informação prestada pelo contribuinte em sua DCTF implica em “confissão de dívida”, a qual é suficiente para a constituição do crédito tributário, consoante doutrina e jurisprudência consolidadas sobre o tema, *ex vi* da Súmula 436 do STJ.

Entende, também, que a própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário implica, necessariamente, o reconhecimento prévio de sua constituição, não havendo sentido em pleitear-se a “suspensão” de um crédito sem antes aceitar a premissa de que o mesmo existe:

Sistematicamente, foi possível distinguir 4 Argumentos sustentados pela Fazenda Nacional para sustentar seu posicionamento, aos quais atribuímos a sigla “AFN” (Argumentos Fazenda Nacional):

- **AFN-1:** Desnecessidade do Lançamento de Ofício;
- **AFN-2:** Todos os valores declarados pelo contribuinte importam em “confissão de dívida”;
- **AFN-3:** A suspensão da exigibilidade implica o reconhecimento de que o crédito tributário está constituído;
- **AFN-4:** Matéria sedimentada na doutrina e na jurisprudência.

A seguir apresentamos a refutação a cada um dos AFNs, os quais se assentam em frágeis falácias lógico-jurídicas.

§ 6. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-1) DA FAZENDA NACIONAL

§ 6.1. AFN-1: “DA DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO”

No argumento AFN-1, a Fazenda Nacional sustenta que, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é o próprio contribuinte o responsável pela constituição do crédito, o que se faz pela mera declaração do mesmo em sua DCTF. Assim, o lançamento de ofício ficaria reservado ao Fisco apenas para as situações em que o contribuinte (i) declara a menor ou (ii) simplesmente não declara os valores por ele devido ao erário.

Para embasar o argumento de que a declaração do contribuinte constitui (todos) os créditos nela *informados*, ainda que se trate de crédito com a exigibilidade suspensa, identifica-se a utilização, por parte do Fisco, de julgados em que se afirma ser a declaração do contribuinte suficiente à constituição do crédito tributário, dispensado qualquer procedimento por parte da Autoridade Fiscal:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO PROPOSTA COM BASE EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE. PREENCHIMENTO DA GIA - GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA. 1. Tratando-se Guia de Informação e Apuração do ICMS, cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da

instauração de procedimento administrativo fiscal. 2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à 'constituição do crédito tributário', *in casu*, constituído pela Guia de Informação e Apuração do ICMS, aceita pelo Fisco. 3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (art. 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no art. 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS {GIA} 4. Recurso improvido.” (STJ, REsp 500.191/SP Rei. Min. Luiz Fux, acórdão publicado no DJ de 23/06/2003)

Para a Fazenda Nacional, o que importa do referido julgado são trechos do voto do Min. Fux no sentido de que **a DCTF é documento hábil e suficiente para a constituição do crédito por parte do contribuinte**, igualando-se a confissão de dívida, dispondo de imediata exigibilidade e dispensando qualquer providência por parte da Fazenda Nacional.

Ocorre que a análise contextualizada do referido julgado revela que, na realidade, o cerne da discussão cinge-se ao prazo prescricional em sede de execução fiscal.

A análise contextualizada do julgado demonstra que se trata de caso típico de prescrição (Caso 4 representado em nossa tabela), o qual não se confunde com o suporte fáctico da situação sobre a qual incide regra de decadência (caso 7 representado em nossa tabela), não sendo apropriada, assim, a utilização do julgado como paradigma para sustentar a tese de que todos os créditos declarados pelo contribuinte em sua DCTF teriam o condão de constituir o crédito tributário. Isto não é verdade. Apenas os créditos incontroversos possuem o condão de constituir o crédito tributário sendo necessário o lançamento de ofício para prevenir a decadência nos casos em

que o contribuinte informa, em sua DCTF, créditos controversos que se encontrem com a exigibilidade suspensa

§ 6.2. REFUTAÇÃO DE AFN-1: “DA DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO” É EXEMPLO DA FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA

Suporte Fático CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento Caso Normal
2	+	+	-	Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

IRVING COPI denomina “Acidente Convertido” ou “Generalização Apressada” a falácia lógica que consiste em procurar compreender e caracterizar todos os casos a partir de uma amostra reduzida da realidade, *i.é.*, uma amostra que não abrange ou representa todo o universo de casos possíveis:

Se se considerarem apenas os casos excepcionais e, precipitadamente, deles se generalizar para uma regra que só se ajusta a esses casos, a falácia cometida é a do acidente convertido. Por exemplo, observando o valor dos narcóticos, quando administrados por um médico para aliviar as dores dos que estão gravemente enfermos, uma pessoa talvez seja levada a propor que os narcóticos deviam ser dispostos à disposição de todo mundo. Ou, considerando o efeito do álcool apenas sobre os que se entregam à bebida em excesso, uma pessoa talvez conclua que todas as bebidas alcoólicas

são nocivas e talvez solicite a proibição legal de sua venda e consumo. Tal raciocínio é errôneo e ilustra a falácia do acidente convertido ou generalização precipitada.⁶⁶

Eis a falácia presente no AFN-1.

Ao concluir pela “desnecessidade do lançamento de ofício para constituir o crédito tributário”, o Fisco adota como pressuposto o raciocínio aplicável a casos em que o contribuinte declara um crédito incontroverso, tal qual ilustrado no caso específico de preenchimento da Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA tratado nos autos do Recurso Especial nº 500.191-SP, de relatoria do Min. Luis Fux.

Esse caso versa sobre situação em que o contribuinte declarou em sua GIA o débito (incontroverso) relativo ao ICMS, mas não realizou o seu pagamento. A Fazenda Nacional insurgiu-se contra o contribuinte, para efetivar a cobrança, apenas 5 anos após a entrega dessa declaração, período no qual já estava consumado o prazo prescricional de que dispunha.

Com bases nesses fatos, no acórdão realizou-se importante distinção entre os prazos de decadência e prescrição esclarecendo-se que: **(i)** da data da entrega da GIA pelo contribuinte, a Fazenda Nacional dispunha de 5 anos para apurar eventual diferença, tratando-se aqui de um **prazo decadencial** para realizar o lançamento de ofício para cobrar a diferença. Contudo, como a Fazenda não questionou o lançamento efetuado pelo contribuinte nesse prazo de 5 anos, tem-se que **(ii)** desde a entrega da GIA pelo contribuinte o crédito por ele declarado já se encontrava constituído e a partir dessa data dispunha a Fazenda do prazo de 5 anos para efetivar a cobrança, tratando-se, aqui, de um **prazo prescricional**.

Veja-se, portanto, que a mensagem transmitida pelo acórdão é no sentido de que *a inércia não socorre a Fazenda* quando esta é omissa em **(i)** lançar de ofício para cobrar a diferença ou **(ii)** efetivar a cobrança daquilo que foi formalizado pelo próprio contribuinte e não pago.

66. COPI, Irving. Op. Cit. P. 83.

O acórdão em tela trata, portanto, de situação típica de crédito tributário declarado e não pago, representada pelo **caso 4** de nossa tabela, o qual não se confunde com a situação representada pelo **caso 7** onde verifica-se a existência de medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário e que incide sobre a própria juridicidade do crédito. Em síntese, no **caso 4** está-se diante de **prazo prescricional** para a Fazenda efetivar a cobrança de crédito incontroverso e constituído. No **caso 7**, está-se diante de **prazo decadencial** para a Fazenda Nacional demonstrar a juridicidade de crédito tributário não formalizado e suspenso por medida judicial

Eis o “Acidente Convertido” ou a “Generalização Apressada” usualmente cometida pelo Fisco. Não se equipara hipótese de discussão do prazo prescricional de que dispõe a Fazenda Nacional para a cobrança de um crédito tributário inequivocamente constituído e não pago (**Caso 4**) com hipótese em que não ocorreu a constituição do crédito tributário justamente em razão da dúvida acerca da sua existência (juridicidade) (**Caso 7**).

§ 7. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-2) DA FAZENDA NACIONAL

§ 7.1. AFN-2: “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM ‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’”

No argumento AFN-2 a Fazenda Nacional usualmente sustenta que todos os valores declarados pelo contribuinte na DCTF importam em “confissão de dívida”, embasando-se, para tanto, nas disposições do Decreto-Lei 2.124:

Decreto-Lei nº 2.124/84

[...]

Art. 5: 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 é 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.

§ 7.2. REFUTAÇÃO DE AFN-2: “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM ‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’” É FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA

O Fisco novamente comete a falácia da generalização apressada ao entender que todo e qualquer valor informado pelo contribuinte em sua DCTF têm natureza de confissão de dívida.

O dispositivo legal utiliza a expressão “comunicando a existência de crédito tributário”. Logo, se o contribuinte comunica justamente a **inexistência** de crédito tributário, dado ser isso objeto de medida da suspensão da exigibilidade do próprio crédito, logicamente não há como se falar em confissão de dívida.

O contribuinte informa “fatos” em sua DCTF. O juízo acerca da exigibilidade ou não do crédito tributário, objeto de suspensão, não é “fato”, é “direito”. Não há como considerar como formalizado um crédito sobre o qual ainda paira a dúvida sobre sua juridicidade.

Suporte Fático CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento Caso Normal
2	+	+	-	Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

Novamente, o que se verifica é a confusão entre caso típico de decadência em razão da ausência do suporte fático “formalização do crédito” (**Caso 7**) e a situação em que o

crédito está formalizado pelo próprio contribuinte, nos termos da jurisprudência do STJ, e sobre o qual incide o prazo prescricional **(Caso 4)**.

§ 8. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-3) DA FAZENDA NACIONAL

§ 8.1. AFN-3: “A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE IMPLICA O RECONHECIMENTO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ CONSTITUÍDO”

Outro argumento usualmente aduzido pela Fazenda Nacional assenta-se em estratégica retórica que sustenta “incompatibilidade” entre a pretensão de contribuintes no sentido de que créditos suspensos não consideram-se como constituídos e os pilares básicos que sustentam o instituto do lançamento tributário. Entende que se o contribuinte pede pela “suspensão” da exigibilidade do crédito, significa que o considera como constituído, caso contrário não haveria sentido em tal pedido.

§ 8.2. REFUTAÇÃO DE AFN-3: “A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE IMPLICA O RECONHECIMENTO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ CONSTITUÍDO” É FALÁCIA DA PETIÇÃO DE PRINCÍPIO

Suporte Fático CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSENÇA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

Quando premissa e conclusão são idênticas ocorre a falácia da petição de princípio. Trata-se de uma mesma proposição que apenas é apresentada por palavras distintas, transmitindo a falsa ideia de que se tratariam de proposições distintas. Ensina IRVING COPI:

Ao tentar estabelecer a verdade de uma proposição, uma pessoa põe-se, muitas vezes, à procura de premissas aceitáveis donde a proposição em questão possa ser deduzida como conclusão. Se for adotada como premissa para o seu argumento, a própria conclusão que a pessoa tenciona provar, a falácia cometida é a de *petitio principii*, ou petição de princípio. Se a proposição a ser estabelecida for formulada, exatamente, nas mesmas palavras como premissa e como conclusão, o erro seria tão visível que não enganaria ninguém. Frequentemente, porém, as duas formulações podem ser suficientemente diferentes para

obscurecer o fato de que uma única proposição ocorre como premissa e conclusão.⁶⁷

Parece-nos evidente a petição de princípio cometida pela Fazenda Nacional:

- (i) **PREMISSA DO ARGUMENTO:** todo crédito informado pelo contribuinte na DCTF considera-se como formalizado;
- (ii) **CONCLUSÃO DO ARGUMENTO:** o crédito do contribuinte é exigível porque formalizado na DCTF.

Resumidamente, a Fazenda Nacional entende que o crédito tributário informado pelo contribuinte em sua DCTF (controverso ou incontroverso) *é exigível porque está formalizado e porquê está formalizado, é exigível*. O raciocínio é patentemente circular.

O que ocorre é que a Fazenda Nacional restringe o universo de possibilidades facticas apenas aos casos em que há a formalização do crédito, ignorando as situações em que essa variável factica não está presente, conforme representado pelo círculo pontilhado no quadro acima: **Casos 5, 6, 7 e 8**, sendo o **Caso 7** o que reflete a situação de contribuintes que obtiveram provimento judicial reconhecendo a suspensão da exigibilidade de determinado crédito tributário. Ou seja, o caso 7 representa o genuíno caso de confissão de dívida e não de confissão de dívida.

A “formalização do crédito”, portanto, pode ou não estar presente, sendo ela a variável factica determinante para se separar os típicos casos de decadência dos típicos casos de prescrição representados pela jurisprudência consolidada na Súmula 436 do STJ.

67. COPI, Irving, M. Introdução à Lógica. Editora Mestre Jou: São Paulo, 1978. p. 84.

§ 9. REFUTAÇÃO DO ARGUMENTO (AFN-4) DA FAZENDA NACIONAL

§ 9.1. AFN-4: MATÉRIA SEDIMENTADA NA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Finalmente, o Fisco ainda sustenta de forma reiterada que tanto a doutrina quanto a Jurisprudência já estão pacificadas no sentido de que a declaração feita pelo contribuinte em sua DCTF é instrumento hábil e suficiente à constituição do crédito tributário e que, independentemente do status do crédito tributário informado pelo contribuinte, *i.é.*, se suspenso ou não, o crédito nela declarado estará plenamente constituído:

Tal argumentado é sustentado por julgados como o de nº 1.050.686-DF, de relatoria do Min. Luiz Fux, valendo dele destacar os seguintes trechos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL, PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. IRPJ. PEDIDO DE PARCELAMENTO. CAUSA SUSPENSIVA DO PRAZO PRESCRICIONAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTIGO 156, V, DO CTN).

1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: “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: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I - pelo despacho do

juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação), (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade, (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário *ex officio*, (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed, Max Limonad, págs. 224/252).

4 Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

5 Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28 11 2007, DJ 07 02 2008).

6 Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN)

7 **Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos “casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao vencimento do prazo para pagamento do crédito, aplicam-se outras regras a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento” Assim, “nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade”** (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob cit, págs 219/220) [] 12 Recurso especial a que se nega provimento (REsp 1050686/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 15 12 2008).

O Fisco mais uma vez se equivoca.

Primeiro porque doutrina e jurisprudência sedimentaram o entendimento de que **apenas os débitos incontroversos** declarados pelo contribuinte teriam natureza de “confissão de dívida” e, portanto, seriam hábeis e suficientes à constituição do crédito tributário.

Segundo porque confunde a obrigação tributária (crédito tributário não formalizado, ex vi do art. 113 do CTN) e

crédito tributário, que é a relação jurídica formalizada por ato de aplicação do direito, *ex vi* do art. 142 do CTN.

§ 9.2. REFUTAÇÃO DE AFN-4: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTARAM ENTENDIMENTO DE QUE A DCTF É CONSTITUTIVA APENAS DOS CRÉDITOS INCONTROVERSOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA

Acórdãos Paradigmáticos - Súmula 436 STJ					
Acórdão nº	Data da Decisão	Relator	Tema	Decisão	Natureza do Crédito Declarado
Resp 510802/SP	01/04/2004	Min. José Delgado	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 603448/PE	07/11/2006	Min. João Octavio de Noronha	Crédito Tributário Informado e não Pago	Declaração do contribuinte constitui o crédito tributário	Incontroverso
AgRg no Ag 937706/MG	06/03/2008	Min. Herman Benjamin	Crédito Tributário Informado em GFP	Declaração do contribuinte constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 823953/SP	09/09/2008	Min. Luiz Fux	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 1090248/SP	02/12/2008	Min. Castro Meira	Crédito Tributário Informado em DCTF	Data da entrega da DCTF constitui o crédito para efeitos de contagem do prazo prescricional (Art. 174 CTN)	Incontroverso
Resp 1101728/SP	11/03/2009	Min. Mauro Campbell Marques	Crédito Tributário Informado em DCTF mas questionado na fase de Execução por falta de lançamento formal	Entrega da DCTF constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências do Fisco	Incontroverso
AgRg no Ag 1146516/SP	04/03/2010	Min. Teori Albino Zavaschi	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso

O STJ realizou muito bem seu papel institucional de uniformização de jurisprudência editando a Súmula 436, com fundamento jurídico em sete acórdãos paradigmáticos, cronologicamente: (i) REsp 510802/SP, decisão de 01/04/2004; (ii) REsp 603448/PE, decisão de 07/11/2006; (iii) AgRg no Ag. 937706/MG, decisão de 06/03/2008; (iv) REsp 823953/SP, decisão de 09/09/2008; (v) REsp 1090248/SP, decisão de 02/12/2008; (vi) REsp 1101728/SP, decisão de 11/03/2009 e (vii) AgRg no Ag. 1146516/SP, decisão de 04/03/2010.

O primeiro, REsp 510802/SP, decisão de 01/04/2004, relatado pelo Ministro JOSÉ DELGADO, trata de “crédito tributário originado de informações prestadas pelo próprio contribuinte através de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA)” e reconhece que a entrega da GIA constitui o crédito tributário para efeito da contagem do prazo prescricional do art. 174 do CTN.

O segundo, REsp 603448/PE, decisão de 07/11/2006, relatado pelo Ministro JOÃO OCTAVIO DE NORONHA, trata de “débito declarado e não pago (art. 150 do CTN)” em que foi decidido que a declaração do contribuinte “constitui” o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

O terceiro, AgRg no Ag. 937706/MG, decisão de 06/03/2008, relatado pelo Ministro HERMAN BENJAMIM, trata da constituição do crédito tributário mediante “Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP”, em que se decidiu que, em face da declaração do contribuinte, não há necessidade de lançamento de ofício para tornar exigível o crédito recolhido a menor.

O quarto acórdão, proferido no REsp 823953/SP, decisão de 09/09/2008 e relatado pelo Ministro LUIZ FUX, trata de situação em que o “próprio contribuinte formaliza o crédito tributário, mediante o preenchimento de Guia de Informação e Apuração de ICMS – GIA”, e no qual se decidiu que “a GIA assemelha-se à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal”.

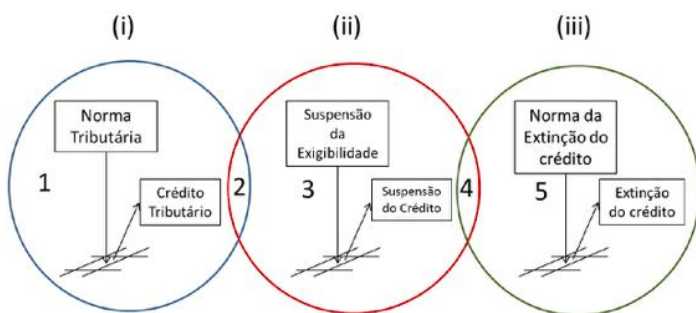
O quinto, REsp 1090248/SP, decisão de 02/12/2008, relatado pelo Ministro CASTRO MEIRA, trata da constituição do crédito tributário pela via da “entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)”, tendo-se decidido, em conformidade com o primeiro acórdão citado, que a data da entrega da DCTF constitui o crédito tributário para efeito da contagem do prazo prescricional do art. 174 do CTN.

O sexto, REsp 1101728/SP, decisão de 11/03/2009, relatado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, trata de crédito declarado em DCTF, mas questionado na fase de execução em razão da ausência de lançamento formal. Aqui, decidiu-se que a “entrega da DCTF ou de documento equivalente constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências por parte do Fisco”.

O sétimo e último acórdão paradigmático, AgRg no Ag. 1146516/SP, decisão de 04/03/2010, relatado pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, trata da constituição do crédito tributário pela GIA, tendo-se decidido que ela é instrumento suficiente para constituição do crédito, bastando a apresentação desse documento pelo contribuinte para que a Fazenda possa executar o crédito declarado.

Conclui-se da análise sistemática dos sete acórdãos paradigmáticos que deram origem e fundamento jurídico à Súmula 436 do STJ que TODOS se referem, estritamente, a casos em que NÃO há litigiosidade em torno do crédito tributário informado pelo contribuinte via GIA, DCTF ou GFIP. Destarte, em perfeita consonância com o enunciado da Súmula: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Note-se que os paradigmas que originaram a Súmula 436 estão perfeitamente representados pela incidência da **Norma (i)**, somente no campo do **Círculo 1**:



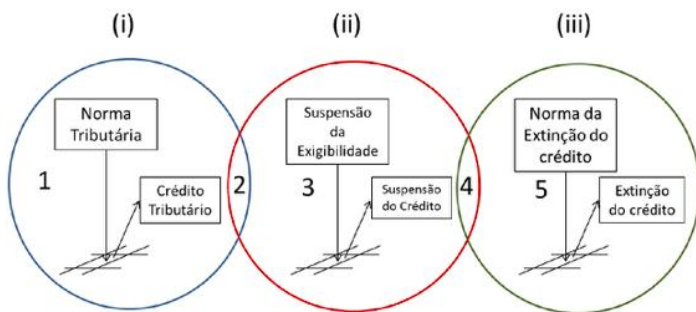
A situação 1, que representa a incidência homogênea da norma tributária, é aquela a que o STJ se refere, ou seja, especificamente ao domínio não contencioso do crédito tributário: ocorre a incidência e a constituição incontroversa do crédito pelo próprio contribuinte.

Em outros termos, o domínio relativo à Norma (1) representa a acepção do termo “confissão da dívida”, utilizado pelo STJ. A expressão “confissão da dívida” utilizada pelo

tribunal pretende representar somente aquilo que o contribuinte declara na DCTF como parcela incontroversa do crédito: tão-só essa parcela constitui o crédito tributário, dispensando lançamento de ofício.

O “campo” da DCTF em que se informa a existência de medida liminar ou tutela antecipada, qualificados juridicamente pela suspensão da exigibilidade, não constitui o crédito, pois tem a única e exclusiva função de informar a juridicização da “dúvida” sobre o crédito: essa é a percepção do STJ que se infere da análise sistemática de **TODOS** os acórdãos paradigmáticos que outorgam fundamento jurídico à Súmula 436.

§ 9.3. REFUTAÇÃO DE AFN-4: HÁ TRÊS MOMENTOS NO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (I) INCIDÊNCIA E CONSTITUIÇÃO; (II) SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E (III) EXTINÇÃO



No esquema acima, os campos “1”, “3” e “5” representam o domínio homogêneo da incidência das normas: (i) de incidência e constituição do crédito tributário, (ii) de suspensão da exigibilidade e (iii) de extinção do crédito tributário.

Em “2”, verifica-se a dúvida e a incerteza sobre a constituição do crédito tributário consolidada pelo reconhecimento do juízo concedente de medida liminar ou

tutela antecipada em ação judicial (hipóteses de suspensão da exigibilidade).

Em “4”, a dúvida e a incerteza sobre a extinção do crédito tributário reconhecida, também, por juízo competente para conceder medida liminar ou tutela antecipada.

Em contraposição ao processo de positivação que tende à exigibilidade do crédito tributário, a inexigibilidade é “decorrência de sua iliquidez, ou do estado de dúvida ou incerteza que envolve o *an* e o *quantum* debeatur”. Como afirma Amílcar Falcão⁶⁸, dizendo o mesmo de outra forma, da inexigibilidade do crédito tributário deflui a dúvida sobre sua liquidez e/ou certeza.

§ 9.4. REFUTAÇÃO DE AFN4: CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO (NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA PRODUZIDA PELO FISCO) VERSUS CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSTRUMENTAL (NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE) VERSUS CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO FATO JURÍDICO (RECONHECIMENTO FÁCTICO DA DÍVIDA)

Para que um crédito tributário seja exequível juridicamente, é fundamental que o direito seja (i) líquido e (ii) certo. Direito líquido é aquele documentalmente formalizado, quantificado e com credor e devedor identificados. Direito certo é aquele com fundamento jurídico definido e regularmente instituído perante o ordenamento jurídico. Contudo, “crédito tributário” é expressão ambígua e vaga que oferece na presente análise três proporções de sentido importantes, duas no mundo normativo e uma no campo fático. No plano normativo, “crédito tributário” pode ser entendido como estrutura relacional intranormativa patrimonial líquida e certa. Nesse sentido escrevi:

68. FALCÃO, Amílcar. Fato gerador da obrigação tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 54.

Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é “ato-norma administrativo”.

Aprumando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária intranormativa, que é o prescriptor do gênero ato-norma formalizador.

Ao gênero ato-norma formalizador correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e ato-norma formalizador instrumental.

Duas normas, dois fatos-produtores, duas hipóteses, duas relações jurídicas intranormativas de crédito tributário: (i) o crédito tributário lançado, prescriptor do ato-norma administrativo de lançamento tributário e (ii) o crédito tributário instrumental, prescriptor do ato-norma formalizador instrumental.

Esquemáticamente:

Ato-norma administrativo de lançamento tributário:

[descrição (Fjt) crédito tributário lançado]

Ato-norma formalizador instrumental:

[descrição (Fjt) crédito tributário instrumental]

Em síntese, são duas normas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental. Estas duas normas, como normas que são, apresentam estrutura hipotético-condicional. O consequente da primeira é a relação jurídica intranormativa que denominamos crédito tributário lançado; o da segunda, denominamos crédito tributário instrumental.

No plano fáctico, crédito tributário pode ser entendido como a informação sobre a existência da dívida tributária em linguagem descritiva: uma coisa é a norma jurídica que torna líquida e certa a dívida (linguagem prescritiva); outra, a informação incontestada sobre a existência dessa norma jurídica individual e concreta que fala sobre a dívida (linguagem

descritiva). Conforme o exemplo de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶⁹:

Veja, por exemplo, a seguinte situação: alguém vai estacionar o carro numa rua; o jornalista da esquina, incomodado pelo carro diante de sua banca, chega e diz ao motorista: “aqui é proibido estacionar”. Nessa asserção, estão presentes o functor (é proibido) e o relato ou conteúdo (a descrição da ação de estacionar). O vínculo relacional ou cometimento está adequadamente expresso pelo functor: “é proibido”, o qual mostra uma relação de autoridade. Todavia, qualquer um percebe que não se trata de uma norma jurídica. Se, porém, não é o jornalista, mas um guarda de trânsito que diz: “Aqui é proibido estacionar”, a situação muda. O motorista percebe que está diante de uma norma jurídica. A diferença entre as duas situações pode ser explicada pela distinção entre prescrever e mencionar uma prescrição. Quem prescreve estabelece a relação. Quem menciona descreve a prescrição. O guarda prescreve, o jornalista descreve. (...).

Ou seja, da mesma forma que ao declarar “Aqui é proibido estacionar” o jornalista está apenas descrevendo uma regra de proibição, quando o contribuinte declara o “saldo a pagar” em DCTF ele simplesmente descreve o fato da dívida, a existência de crédito tributário instrumental, decorrente de “ato-norma formalizador instrumental pressuposto”, que não comporta dúvida nem contraditório: nesse caso o “crédito tributário instrumental” informado pelo contribuinte é “líquido” (porque quantificado e com sujeitos ativo e passivo definidos) e “certo” (porque não comporta dúvida nem incerteza quanto ao seu fundamento perante o ordenamento jurídico). Assim, pode-se dizer que o crédito tributário declarado pelo próprio contribuinte em DCTF – no campo “para informar o crédito tributário incontroverso devido ao Fisco”, i. é, “saldo a pagar” –

69. FERRAZ, Tércio Sampaio Jr. Introdução ao Estudo do Direito. 4ª Ed., revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 168-169.

é o reconhecimento da existência de direito líquido e certo: é a declaração do fato jurídico da dívida (confissão da dívida).

Diversamente, quando o contribuinte declara na DCTF um valor no “campo para informar sobre a ocorrência de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN”, especialmente nos casos dos incisos IV e V desse dispositivo, não há “confissão da dívida”, há tão-apesas declaração sobre a existência do reconhecimento jurídico da “dúvida” (liminar) acerca do crédito: é simples declaração do fato jurídico da dívida (confissão da dívida).

Não é norma. É fato.

§ 10. A DCTF COMO DOCUMENTO REDUTOR DE COMPLEXIDADES QUE PRETENDE REPRESENTAR A SITUAÇÃO JURÍDICA DOS TRÊS MOMENTOS DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é o documento jurídico que institui a comunicação entre o Fisco e o contribuinte sobre o “status” do crédito tributário: constituído, suspenso ou extinto.

Trata-se de obrigação acessória instituída com fundamento no Decreto-Lei nº 2.214, de 1984 (DL 2.214), que obriga o contribuinte a comunicar ao Fisco a situação jurídica desses três momentos normativos: (i) a situação jurídica da incidência da norma tributária (existência do crédito tributário), (ii) a situação jurídica da incidência da norma de extinção do crédito tributário [existência do “pagamento” em sentido amplo (incluindo compensação, por exemplo)] e (iii) a situação jurídica da norma de suspensão da exigibilidade do crédito [existência de fato suspensivo da exigibilidade do crédito, como a medida liminar, por exemplo, cujo contencioso que o fundamenta (Mandado de Segurança, por exemplo) pode estar relacionado à incidência da norma tributária (constituição do crédito) ou da norma de extinção do crédito].

Note-se que “DCTF” é termo amplo e se refere a documento que contém campos distintos: declarar o crédito, informar a extinção do crédito e comunicar a suspensão da exigibilidade do crédito.

Há, portanto, três campos básicos na DCTF: (i) “campo para informar o crédito tributário incontroverso devido ao Fisco”, (ii) “campo para informar sobre a existência do pagamento ou outra hipótese de extinção do crédito tributário” e (iii) “campo para informar sobre a ocorrência de uma das

hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN”.

No “campo para informar o crédito tributário incontroverso devido ao Fisco” encontra-se apenas a parte juridicamente incontroversa, do resultado da incidência homogênea da norma tributária sobre o fato gerador (Círculo 1). A parte juridicamente controvertida, relativa à subsunção da norma tributária ao fato gerador que discute a própria existência e exigibilidade do crédito tributário em razão de “reclamação”, “recurso”, “medida liminar em mandado de segurança” ou “medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial” (Ponto de intersecção 2), fica restrita ao campo informativo da suspensão da exigibilidade.

No “campo para informar sobre a existência do pagamento ou outra hipótese de extinção do crédito tributário” encontra-se apenas a parte juridicamente incontroversa sobre a extinção do crédito tributário (Círculo 3). A parte juridicamente controvertida sobre a extinção do crédito tributário (ponto de intersecção 4), sujeita à suspensão da exigibilidade em razão de parcelamento ou quaisquer das outras hipóteses do art. 151 do CTN, fica, da mesma forma, restrita ao campo informativo da suspensão da exigibilidade.

Enfim, “no campo para informar sobre a ocorrência de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN” há apenas informação sobre o reconhecimento jurídico da dívida acerca da existência ou da extinção do crédito tributário. Em outras palavras, quando o contribuinte informa em sua DCTF sobre a existência de créditos com a exigibilidade suspensa, o que se tem é a “CONFISSÃO DA DÚVIDA” e não a “CONFISSÃO DA DÍVIDA”. Ora, se a confissão restringe-se a matéria de fato, o que se confessa ali é simplesmente a dúvida acerca da exigibilidade ou não do crédito tributário, dúvida esta que é reconhecida e juridicizada pela autoridade do juiz que concede a medida liminar ou a tutela antecipada.

§ 10.1. DCTF COMO MERA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: NÃO SE PODE TRANSFORMAR O SIMPLES EXERCÍCIO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL COM PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VALIDADE PRIVATIVA DE ATO ADMINISTRATIVO

Reitere-se. Todos nós sabemos que o “lançamento por homologação” é uma contradição em termos: não é lançamento, pois o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa *ex vi* do art. 142 do CTN; não pode ser lançamento em razão da “homologação tácita” porque o silêncio não se coaduna com a motivação/conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo; por fim, não se torna lançamento pela “homologação expressa”, de um lado porque inexistente na prática administrativa, de outro porque, se empreendida, seria o próprio lançamento de ofício realizado dentro do prazo decadencial do art. 150 do CTN (com motivação/conteúdo expressos pela autoridade fiscal competente). Assim, só resta definir o “lançamento por homologação” como uma ficção jurídica em que a Administração delega para o contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária. Na prática, nos casos em que não há divergência, o contribuinte declara e constitui o crédito tributário (dívida) em DCTF (confissão da dívida). Contudo, nos casos em que há divergência e dúvida reconhecida pelo judiciário, via aplicação dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, o que há por parte do contribuinte é apenas a informação ao Fisco, também em DCTF, sobre o reconhecimento da dívida (confissão da dívida). Nesse último caso, portanto, demanda-se a voz e a aplicação da administração via lançamento de ofício.

Confessa-se “fato” que é matéria de PROVA. Não se confessa NORMA, dado que, *ex vi* do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Tampouco, confessa-se relação jurídica, que é o resultado da subsunção da INTERPRETAÇÃO da lei (NORMA) aos FATOS. A relação jurídica tributária (crédito tributário) não se confessa, ela se

CONSTITUI, *ex vi* do art. 142 do CTN: “competê privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”. Por isso, ao termo “confissão de dívida” mencionado no Decreto-lei nº 2.214, de 13 de julho de 1984, subscrito pelo Presidente João Figueiredo e pelo Ministro Delfim Neto, não se pode atribuir a pretensão de delegar ao contribuinte a CONSTITUIÇÃO do crédito tributário:

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.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Conforme esse dispositivo, o Ministro da Fazenda pode “instituir obrigações acessórias”, mas não pode transformar o simples exercício de uma “obrigação acessória” na obrigação principal com presunção de legitimidade e validade privativa de ato administrativo. No mesmo sentido, o art. 16 da Lei 9.779, de 1998 dispõe que:

Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Foi interpretando a declaração prestada pelo contribuinte em DCTF como “fato jurídico da dívida” (crédito tributário líquido e certo) que a jurisprudência do STJ consolidou-se na Súmula 436, prestando homenagem ao princípio da praticabilidade ao expressar seu entendimento no sentido de que “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

TODOS os Acórdãos paradigmáticos que deram fundamento à Súmula 436 referem-se especificamente à situação jurídica em que o “próprio contribuinte” declara o crédito tributário, mediante os documentos da GIA/DCTF e, sem necessidade de contraditório, “CONFESSA A DÍVIDA” (termo impróprio perante o direito legislado, mas aceitável em face da ausência de contrariedade por parte do contribuinte, ou seja, não há divergência nem litigiosidade em torno da constituição da dívida tributária).

§ 10.2. ANÁLISE DOS COMANDOS DO “PROGRAMA GERADOR DA DCTF”: APENAS O VALOR DECLARADO NO CAMPO “SALDO A PAGAR DO DÉBITO” IMPORTA EM CONFISSÃO DE DÍVIDA

Programas de computador realizam as regras do programador.

Não bastasse a impossibilidade lógico-jurídica de se constituir um crédito que concomitantemente discute-se em juízo, o próprio programa gerador da DCTF, considera como confissão de dívida e, portanto, competente a constituir o crédito tributário, apenas a importância declarada no campo

pertinente ao “saldo a pagar do débito”, que é obtida após o cômputo da quantia eventualmente suspensa

Em consulta ao site da RFB é possível identificar as mesmas orientações quanto ao preenchimento das DCTFs. Tais orientações hoje integram o Programa Gerador da DCTF versão 3.3⁷⁰, disponível para consulta pública.

Seguindo essa linha de raciocínio, resta evidente que as DCTFs apresentadas por contribuintes onde consta a informação de créditos com a exigibilidade suspensa, não possuem o condão de constituir tais créditos. Consequentemente, é pode-dever do Fisco realizar o lançamento de ofício para prevenir a decadência dos mesmos. Interpretação distinta importaria em desarrazoada cobrança e na injusta imposição de forçar o contribuinte a constituir, contra si próprio, o título executivo do sujeito ativo contrariamente à sua pretensão.

70. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao>.

§ 11. EM FACE DE PENDÊNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL O FISCO TEM O PODER-DEVER DE PRATICAR O LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA, SOB PENA DE RESPONSABILIDADE FUNCIONAL

Sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, o Fisco não só tem o *direito* de constituir o crédito, ele tem o *dever* de assim proceder, sob pena de responsabilidade funcional.

As normas do art. 151 do CTN não possuem por finalidade bloquear a atividade de lançamento, mas sim obstar qualquer forma de cobrança do crédito tributário contra o qual se insurge o contribuinte. Ademais, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário - diferentemente do que ocorre com o prazo prescricional para a propositura da ação que vise a sua cobrança – não se suspende ou interrompe em hipótese alguma e justamente por isso é que existe o “lançamento de ofício para prevenir a decadência”, nos termos do art. 63 da Lei 9.430/96:

Na constituição de crédito tributário para prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996, não caberá lançamento de multa de ofício.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional reconhece a figura do lançamento para prevenir a decadência, conforme se extrai do Parecer CRJN nº 1.064/93:

Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar, neste com depósito integral do valor em litúgio.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ex vi, do art. 151, inciso IV ou inciso II, respectivamente, do Código Tributário Nacional – CTN.

Consulta da Secretaria da Receita Federal sobre **se deve ou não ser efetuado o lançamento**, em face do disposto no art. 62 do regulamento do processo administrativo fiscal.

Efetua-se o lançamento para a constituição do crédito tributário, na conformidade do art. 142 do CTN, suspendendo-se, contudo, sua cobrança, ante aos ditames dos respectivos retro-citados.

(...)

Conclusões:

a) nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, **deve ser efetuado o lançamento ex vi do art. 142 e respectivo parágrafo único, do Código Tributário Nacional;**

b) uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (art. 145 do CTN c/c o art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário apurado permanece suspensa, em face da medida liminar concedida (art. 151 do CTN);

c) com o advento da decisão judicial favorável à Fazenda Nacional, ou a perda da eficácia da medida liminar concedida, deve ser restabelecido o curso do processo fiscal;

d) preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhes são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.

De sua parte, o STJ também deixa evidente o dever de o Fisco lançar para prevenir a decadência ao reconhecer que o

prazo decadencial não se suspende ou interrompe, diferentemente do que ocorre com o prazo prescricional. Por esse motivo, no curso de qualquer ação judicial com suspensão da exigibilidade por medida liminar, a despeito de o Fisco estar impossibilitado de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando a cobrança do crédito (inscrição em dívida, penhora, etc.), ele não fica impedido de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

4. Embargos de divergência providos.

(REsp 572603 / PR, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 05/09/2005)

TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (art. 113 e 142, ambos do CTN).

2. Dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito.

3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial.

4. A liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento.

5. Recurso especial não conhecido.”

(REsp nº 119.986/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ de 09.04.2001)

TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.

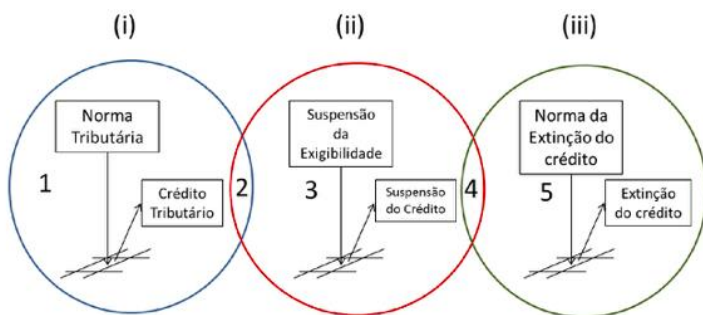
1. A ordem judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir a Fazenda Pública de efetuar seu lançamento.

2. Com a liminar fica a Administração tolhida de praticar qualquer ato contra o devedor visando ao recebimento do seu crédito, **mas não de efetuar os procedimentos necessários à regular constituição dele.**

3. Recurso não conhecido.”

(REsp nº 119156/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra LAURITA VAZ, DJ de 30.09.2002)

§ 12. EXIGÊNCIA DA VOZ DO FISCO NOS CASOS DE CRÉDITO SUSPENSO POR LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, EX VI DO ART. 63 DA LEI 9.430, MEDIANTE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA A DETERMINAÇÃO DA MOTIVAÇÃO E INSTAURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO



O esquema acima representa a incidência de três normas: (i) norma tributária; (ii) norma de suspensão da exigibilidade e (iii) norma de extinção do crédito tributário.

A intersecção 4 entre norma (ii) e a norma (iii) representa o reconhecimento da dúvida sobre a extinção do crédito tributário.

O caso de créditos declarados como suspensos na DCTF do contribuinte é representado pela intersecção 2 entre a norma (i) e a norma (ii), constituindo o reconhecimento jurídico da iliquidez e incerteza do crédito: situação que demanda lançamento de ofício para explicitação da motivação legal do crédito tributário.

Portanto, nessa hipótese o art. 151 do CTN é regra voltada a imprimir ineficácia técnica à marcha da exigibilidade devido a iliquidez e incerteza do crédito tributário. O processo de positivação do direito tributário tende à exigibilidade do

crédito tributário: aplicação da norma, constituição da obrigação tributária, extinção do crédito tributário, suspensão da exigibilidade no processo administrativo, inscrição na dívida ativa, exercício do direito de ação no processo executivo até o ato próprio de efetividade da execução.

É no curso desse processo de positivação que surgem as hipóteses do art. 151 do CTN, tendendo à suspensão da exigibilidade (inexigibilidade) do crédito tributário.

Essa inexigibilidade, reiterando a citação de Amílcar Falcão, decorre do estado de "iliquidez, ou do estado de dúvida ou incerteza que envolve o *an* e o *quantum debeatur*": esse é o pressuposto das causas de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN, qual seja, a dúvida que gera iliquidez e incerteza (inexigibilidade, portanto) do crédito tributário.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário interferem no processo de positivação do direito tributário: a moratória e o parcelamento intervêm desconstituindo a tipificação do fato do não-pagamento pela alteração da regra que determina o inadimplemento do crédito; o depósito do montante integral sinaliza juridicamente a garantia do crédito tributário em litígio; as reclamações ou recursos administrativos constituem o reconhecimento do controle de legalidade por iniciativa da própria Administração Pública, mediante processo administrativo fiscal; e, finalmente, a concessão de medida liminar ou tutela antecipada sinalizam para o que denominamos chamar juridicização ou reconhecimento jurídico da dúvida.

Abstraindo, mediante parêntese metódico as demais hipóteses arroladas, nos deteremos a seguir na análise dos efeitos da liminar concedida em Mandado de Segurança, como hipótese típica de suspensão da exigibilidade do crédito: se o juiz a concede, é porque admite que a lei é imprecisa o suficiente para suscitar a interpretação pleiteada pelo impetrante.

O objetivo do Mandado de Segurança é a obtenção de sentença (norma-solução-definitiva):

- (i) expedição condicionada à presença do direito líquido e certo;

- (ii) tendente à constituição do ato-fato da autoridade pública como coator, implicando a desconstituição da presunção de legalidade do respectivo ato-norma (editado pela autoridade pública e que é objeto da ação judicial),
- (iii) cuja eficácia social é garantida pela expedição de medida liminar (norma-solução-provisória), sempre que presentes o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*.

A liminar é a representação jurídica da dúvida. O juiz concede a liminar porque reconhece a dúvida. Na liminar, a dúvida se torna direito. A sentença pode confirmar ou não a liminar, mas não pode negar a existência jurídica da dúvida (liminar) nem seus efeitos juridicamente decorrentes: a incerteza e iliquidez do crédito tributário.

Por isso, nos casos de suspensão da exigibilidade, em que há dúvida reconhecida pelo próprio judiciário, *ex vi* do art. 150, incisos IV e V do CTN, o contribuinte fica impedido de constituir o crédito tributário (já que, em sua interpretação, liminarmente reconhecida, a norma questionada não incide sobre os fatos geradores idealizados), a própria legislação garante o exercício do lançamento tributário pela autoridade administrativa, em conformidade com o disposto no art. 63 da Lei 9.430:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

Não se pode dizer que esse específico dispositivo obriga o Fisco a realizar o lançamento nos casos em que a exigibilidade do crédito “houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 150 do CTN”.

Em verdade, a obrigação de o Fisco lavrar o lançamento é inerente à natureza de poder-dever do ato administrativo. O que o art. 63 da Lei 9.430 garante é que nem medida liminar,

nem tutela antecipada podem obstaculizar o exercício da competência administrativa do Fisco, que é poder-dever.

Foi neste sentido que o STJ julgou necessária a realização de lançamento de ofício nos casos de compensação do crédito tributário conforme acórdão proferido no Recurso Especial 1.205.004/SC, relatado pelo Ministro ASFOR ROCHA, publicado em 16 de maio de 2011:

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ESPECIAL. COFINS. DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF ORIGINÁRIAS ERETIFICADORAS. SALDO ZERO DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO OBRIGATÓRIO. CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO. PRAZO QUINQUENAL DESCUMPRIDO.

Em situações em que o devedor apresenta Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF simplesmente apontando saldo a pagar, a jurisprudência desta Corte entende haver confissão de dívida, dispensa o fisco de efetuar lançamento do débito e reconhece que a prescrição quinquenal passa a correr novamente a partir da entrega do referido documento à receita.

Quando a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF apresentada, inclusive a título de retificação, busca liquidar os débitos mediante compensação, sustentando o declarante não haver saldo a pagar, também na linha da orientação da Corte, não há reconhecimento e constituição de dívida, devendo o fisco, necessariamente, dentro do prazo quinquenal, efetuar o lançamento do débito mediante procedimento administrativo e notificação da devedora se não admitida a referida compensação. (...)

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-

vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques acompanhando o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Outras Informações (VOTO VISTA) (MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES)

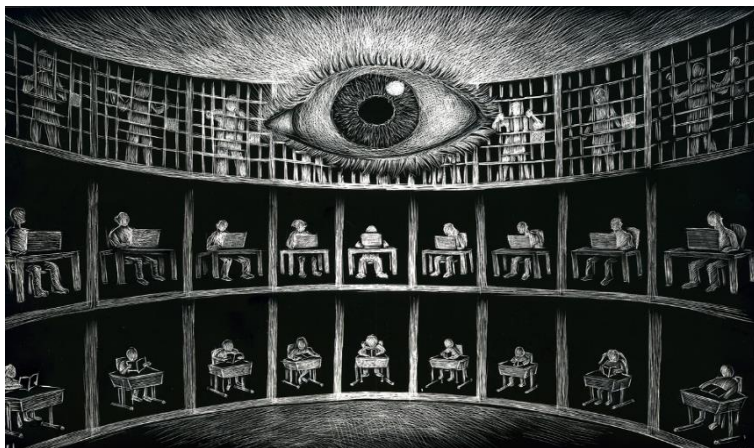
Ocorre a decadência do direito de constituir o crédito tributário na hipótese em que a Fazenda Pública deixou de efetuar o lançamento de ofício para cobrar a diferença dos débitos apurados em DCTFs apresentadas antes da Lei 10.833/2003, que dispensou o lançamento tributário, sendo irrelevante o fato de que DCTFs retificadoras tenham sido apresentadas após essa lei, pois o regime jurídico das declarações retificadas se aplica às declarações retificadoras, isto é, a necessidade do lançamento de ofício permaneceu mesmo para as declarações retificadoras, assim como permaneceu o curso do respectivo prazo exigido para esse lançamento.

Panóptico é a arquitetura de poder formada por um edifício em forma de anel, no meio do qual há um pátio com uma torre no centro. O anel divide-se em pequenas celas que dão acesso tanto para o interior quanto para o exterior, de modo que o olhar do vigilante pode atravessar toda a cela: não há nenhum ponto de

sombra e, por conseguinte, tudo o que o indivíduo faz está exposto ao olhar de um vigilante que observa através de persianas, de pequenas aberturas, de modo a poder ver tudo sem que ninguém, ao contrário, possa vê-lo.

C2. A BASE DA DISTORÇÃO DA ARQUITETURA INSTITUCIONAL DO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”, REPRESENTADA PELO PANÓPTICO, É A INVERSÃO DO ÔNUS DA RESPONSABILIDADE DE DIZER E PROVAR A LEGALIDADE.

Assim, diante de uma legalidade que avança nas áreas cinzentas, nos limites do Estado de direito, o sujeito-contribuinte torna-se culpado até provar o contrário. O dever de dizer o sentido da lei converte-se em confissão ritualizada da culpa do contribuinte.



O uso distorcido do “lançamento por homologação”, assim como o Panóptico, retrata essa estratégia de dominação que consiste em distribuir os contribuintes em diversificadas superfícies (*ex vi* de prisões, manicômios, escolas, fábricas), permitindo a observação total: é a tomada integral por parte do poder disciplinador da vida de um indivíduo, mas sem

comprometimento com a informação da legalidade estatal derradeiramente aplicável.

O fiscal perfeito, é aquele que nunca aparece, mas que pode aparecer em qualquer instante: é uma voz, um olho, um ofício carimbado, uma sombra indistinta no fundo do corredor. O fiscal torna-se, então, uma espécie de fantasma. Segundo Foucault, "O Panóptico (...) permite aperfeiçoar o exercício do poder. E isto de várias maneiras; porque pode reduzir o número dos que o exercem, ao mesmo tempo que multiplica o número daqueles sobre os quais é exercido.". **CONCLUI-SE, POIS, QUE HÁ NA DISTORÇÃO DO USO DO "LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO" A MESMA INQUIETANTE ARQUITETURA DE PODER REPRESENTADA PELO PANÓPTICO: A PRERROGATIVA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA "VER SEM SER VISTA", TÍPICA DE MECANISMOS TOTALITÁRIOS E REPRESSIVOS.** Se não sei como me comportar perante a lei, então, não sou livre, adverte John Rawls. O uso indevido do "lançamento por homologação" esconde esta ficção jurídica que obriga o contribuinte a constituir a DÚVIDA como premissa do exercício legítimo de questionar o abuso da autoridade pela via constitucional do mandado de segurança. O FISCO pretende inverter essa relação, transformando o uso legítimo do Mandado de Segurança, que é remédio contra o abuso do poder, em veículo de formalização do abuso do poder de tributar, instrumentalizando-o, comodamente, como veículo de formalização do crédito SEM ATO PRÉVIO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA COM O OBJETIVO DE AFASTAR A DECADÊNCIA E, AO MESMO TEMPO, DA RESPONSABILIDADE FUNCIONAL DECORRENTE DE SUA OMISSÃO.

C3. HÁ CONFUSÃO SOBRE A IDENTIFICAÇÃO DO SUPORTE FÁCTICO DOS TÍPICOS CASOS DE DECADÊNCIA (CASO 7) E OS TÍPICOS CASOS DE PRESCRIÇÃO (CASO 4). O Fisco confunde (i) o caso 7, que é hipótese de inexistência de crédito tributário formalizado decorrente de medida de suspensão da exigibilidade que discute

a própria juridicidade do crédito tributário com (ii) hipótese de existência de crédito tributário formalizado, decorrente de informação prestada em GIA ou DCTF pelo próprio contribuinte. Na primeira hipótese tem-se caso de decadência, dispondo o Fisco de 5 anos para efetuar lançamento *ex officio* para a constituição do crédito. Na segunda hipótese tem-se caso de prescrição, dispondo o Fisco de 5 anos, contados da constituição definitiva do crédito, para realizar a sua cobrança. Destaca-se, no quadro abaixo, os suportes fáticos que conformam essas duas situações jurídicas:

Suporte Fático CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

C4. CONFESSA-SE “FATO” QUE É MATÉRIA DE PROVA. Não se confessa NORMA, dado que, *ex vi* do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Tampouco, confessa-se relação jurídica, que é o resultado da subsunção da INTERPRETAÇÃO da lei (NORMA) aos FATOS. A relação jurídica tributária (crédito tributário) não se confessa, ela se CONSTITUI, *ex vi* do art. 142 do CTN: “competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”. Por isso, ao termo “confissão de dívida” mencionado no Decreto-lei nº 2.214, de 13 de julho de 1984 não se pode atribuir a pretensão de delegar ao contribuinte

a CONSTITUIÇÃO do crédito tributário. Foi interpretando a declaração prestada pelo contribuinte em DCTF como “fato jurídico da dívida” – não da “dúvida”, nos casos de suspensão de exigibilidade – que a jurisprudência do STJ consolidou-se na Súmula 436.

C5. A ATIVIDADE DE LANÇAMENTO É PRIVATIVA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. Sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, o Fisco não só tem o *direito* de constituir o crédito, ele tem o *dever* de assim proceder, sob pena de responsabilidade funcional. A liminar é a representação jurídica da dúvida. O juiz concede a liminar porque reconhece a dúvida. Na liminar, a dúvida se torna direito. A sentença pode confirmar ou não a liminar, mas não pode negar a existência jurídica da dúvida (liminar) nem seus efeitos juridicamente decorrentes: a incerteza e iliquidez do crédito tributário. Por isso, nos casos de suspensão da exigibilidade, em que há dúvida reconhecida pelo próprio judiciário, *ex vi* do art. 150, incisos IV e V, do CTN, o contribuinte fica não só impedido de constituir o crédito tributário como também a própria legislação determina o exercício do lançamento tributário pela autoridade administrativa para prevenir a decadência, em conformidade com o disposto no art. 63 da Lei 9.430.

C6. SÃO QUATRO OS ARGUMENTOS USUALMENTE APRESENTADOS PELA FAZENDA NACIONAL QUE SERÃO A SEGUIR REFUTADOS UM A UM: (AFN1, AFN2, AFN3 E AFN4). Primeiro (AFN1), sustenta a tese de que é prescindível o lançamento na hipótese de créditos tributários lançados por homologação e informados nas declarações obrigatórias entregues ao Fisco. Segundo (AFN2), defende que toda e qualquer informação prestada pelo contribuinte em sua DCTF implica em “confissão de dívida”, a qual é suficiente para a constituição do crédito tributário. Terceiro (AFN3), entende que a própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário implica, necessariamente, o reconhecimento prévio de sua constituição, ou seja, não haveria

sentido em pleitear-se a “suspensão” de um crédito que não existisse. O quarto e último argumento (AFN4), é que a matéria encontra-se consolidada pela doutrina e pela jurisprudência. Sistemáticamente, são 4 os Argumentos sustentados pela Fazenda Nacional, aos quais atribuímos a sigla “AFN” (Argumentos Fazenda Nacional):

- AFN-1: Desnecessidade do Lançamento de Ofício;
- AFN-2: Todos os valores declarados pelo contribuinte importam em “confissão de dívida”;
- AFN-3: A suspensão da exigibilidade implica o reconhecimento de que o crédito tributário está constituído;
- AFN-4: Matéria sedimentada na doutrina e na jurisprudência.

C7. REFUTAÇÃO DO PRIMEIRO ARGUMENTO DA FAZENDA (AFN-1): “DA DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO” É EXEMPLO DA FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA. Padece da Falácia da Generalização Apressada a ideia de que não há necessidade de se realizar o lançamento de ofício nos casos de créditos informados como suspensos na DCTF do contribuinte. A Autoridade Fiscal confunde (i) hipótese em que o contribuinte formaliza crédito tributário incontroverso por meio de declaração em GIA/DCTF e não realiza o pagamento do tributo, situação sujeita à incidência do prazo prescricional (Caso 4) com (ii) hipótese em que não há crédito formalizado pelo contribuinte, justamente em razão de medida de suspensão da exigibilidade que questiona a juridicidade do próprio crédito, situação sujeita à incidência do prazo decadencial (Caso 7). Não se equiparam casos fundamentalmente distintos, caracterizando aquilo que em Lógica denomina-se “Acidente Convertido” ou “Generalização Apressada”.

Suporte Fático CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

C8. REFUTAÇÃO DO SEGUNDO ARGUMENTO DA FAZENDA NACIONAL (AFN-2): “TODOS OS VALORES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE IMPORTAM EM ‘CONFISSÃO DE DÍVIDA’” É FALÁCIA DA GENERALIZAÇÃO APRESSADA. Novamente, o que se verifica é a confusão entre caso típico de decadência em razão da ausência do suporte fático “formalização do crédito” (Caso 7) e as hipóteses típicas em que o crédito está formalizado pelo próprio contribuinte, nos termos da jurisprudência do STJ, e sobre o qual incide o prazo prescricional (Caso 4), conforme representados abaixo:

Suporte Factual CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	Caso da Consultante: AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

A Autoridade Fiscal novamente comete a falácia da generalização apressada ao entender que todo e qualquer valor informado pelo contribuinte em sua DCTF têm natureza de confissão de dívida. O dispositivo legal utiliza a expressão “comunicando a existência de crédito tributário”. Logo, se o contribuinte comunica justamente a **inexistência** de crédito tributário, dado ser isso objeto de medida da suspensão da exigibilidade do próprio crédito, logicamente não há como se falar em confissão de dívida. O contribuinte informa “fatos” em sua DCTF. O juízo acerca da exigibilidade ou não do crédito tributário, objeto de suspensão, não é “fato”, é “direito”. Não há como considerar como formalizado um crédito sobre o qual ainda paira a dúvida sobre sua juridicidade.

C9. REFUTAÇÃO DO TERCEIRO ARGUMENTO DA FAZENDA NACIONAL (AFN-3): “A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE IMPLICA O RECONHECIMENTO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTÁ CONSTITUÍDO” É FALÁCIA DA PETIÇÃO DE PRINCÍPIO. Padece da Falácia da Petição de Princípio a ideia de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pressupõe a própria formalização desse crédito. Quando premissa e conclusão são idênticas ocorre a falácia da petição de princípio. Trata-se de

uma mesma proposição apresentada apenas por palavras distintas, conforme ensina IRVING COPI. Nesse sentido, apresentamos o raciocínio circular empregado pelo Fisco: (i) sua conclusão é de que o crédito informado pelo contribuinte é exigível porque formalizado; (ii) sua premissa é de que todo crédito informado pelo contribuinte na DCTF considera-se como formalizado. Resumidamente, a Fazenda Nacional entende que o crédito tributário do contribuinte *é exigível porque está formalizado e porquê está formalizado, é exigível*. O raciocínio é patentemente circular. O que ocorre é que a Fazenda Nacional restringe o universo de possibilidades fácticas apenas aos casos em que há a formalização do crédito, ignorando as situações em que essa variável fáctica não está presente, conforme representado pelo círculo pontilhado: **Casos 5, 6, 7 e 8.**

Suporte Factico CASOS:	Formalização do Crédito	Pagamento	Suspensão da Exigibilidade	CONSEQUÊNCIA NORMATIVA
1	+	+	+	Crédito incontroverso e Suspensão sobre o pagamento
2	+	+	-	Caso Normal Extinção do Crédito
3	+	-	+	Crédito incontroverso Dúvida sobre extinção
4	+	-	-	Crédito incontroverso Caso de Prescrição
5	-	+	+	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
6	-	+	-	Impossível: não pode haver pagamento sem crédito
7	-	-	+	Caso da Consultante: AUSÊNCIA DE CRÉDITO É O OBJETO DA SUSPENSÃO - Caso de Decadência -
8	-	-	-	Ausência de Constituição do Crédito: Decadência

C10. REFUTAÇÃO DO QUARTO ARGUMENTO DA FAZENDA NACIONAL (AFN-4): “A DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTARAM ENTENDIMENTO DE QUE A DCTF É CONSTITUTIVA APENAS DOS CRÉDITOS INCONTROVERSOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA”. Conclui-se da análise sistemática

dos sete acórdãos paradigmáticos que deram origem e fundamento jurídico à Súmula 436 do STJ, que TODOS se referem, estritamente, a casos em que NÃO há litigiosidade em torno do crédito tributário informado pelo contribuinte via GIA, DCTF ou GFIP. Destarte, em perfeita consonância com o enunciado da Súmula: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Acórdãos Paradigmáticos - Súmula 436 STJ					
Acórdão nº	Data da Decisão	Relator	Tema	Decisão	Natureza do Crédito Declarado
Resp 510802/SP	01/04/2004	Min. José Delgado	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 603448/PE	07/11/2006	Min. João Octavio de Noronha	Crédito Tributário Informado e não Pago	Declaração do contribuinte constitui o crédito tributário	Incontroverso
AgRg no Ag 937706/MG	06/03/2008	Min. Herman Benjamin	Crédito Tributário Informado em GFIP	Declaração do contribuinte constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 823953/SP	09/09/2008	Min. Luiz Fux	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso
Resp 1090248/SP	02/12/2008	Min. Castro Meira	Crédito Tributário Informado em DCTF	Data da entrega da DCTF constitui o crédito para efeitos de contagem do prazo prescricional (Art. 174 CTN)	Incontroverso
Resp1101728/SP	11/03/2009	Min. Mauro Campbell Marques	Crédito Tributário Informado em DCTF mas questionado na fase de Execução por falta de lançamento formal	Entrega da DCTF constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências do Fisco	Incontroverso
AgRg no Ag 1146516/SP	04/03/2010	Min. Teori Albino Zavaschi	Crédito Tributário Informado em GIA	Entrega da GIA constitui o crédito tributário	Incontroverso

É falso o argumento da Fazenda Nacional: o que está consolidado na doutrina e na jurisprudência é que a expressão “confissão da dívida” que dispensa lançamento é tão-somente aquela para representar situação em que o contribuinte declara na DCTF parcela incontroversa do crédito: tão-só essa parcela constitui o crédito tributário, dispensando lançamento de ofício.

O “campo” da DCTF em que se informa a existência de medida liminar ou tutela antecipada, qualificados juridicamente pela suspensão da exigibilidade, não constitui o crédito, pois tem a única e exclusiva função de informar a juridicização da “dúvida” sobre o crédito: essa é a percepção do STJ que se infere da análise sistemática de TODOS os acórdãos paradigmáticos que outorgam fundamento jurídico à Súmula 436.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Sócio Fundador do Escritório Santi & Estevão Advogados, Doutor (2000) e Mestre (1995) em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor de Direito Tributário da Direito SP - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas e membro do Conselho de Curso de Graduação desta Instituição, Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do GVlaw e Coordenador do NEF - Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getulio Vargas. Em 1996, foi vencedor do Prêmio “Melhor Livro do Ano” da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, pela obra “Lançamento Tributário”. Em 2000, recebeu a distinção especial da primeira nota dez da história da PUC (entre as defesas de mestrado e doutorado) na defesa da Tese “Decadência e Prescrição no Direito Tributário). Vencedor do Prêmio Jabuti em 2008, na categoria de Melhor Livro de Direito, com a obra Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva. Indicado entre os dez finalistas do Prêmio Jabuti 2015 pelo livro Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal, pela Revista dos Tribunais. No Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV -, coordena, atualmente, 3 linhas de pesquisa: (i) Observatório da Reforma Tributária, (ii) Transparência e Sigilo nos Âmbitos Público e Privado e (iii) Macro Visão do Crédito Tributário, processo administrativo, norma anti-elisiva e execução fiscal. É diretor do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF, *think tank* que atua na reflexão e proposição da reforma tributária no Brasil.

Colaboração no Estudo

LAURA ROMANO CAMPEDELLI

Advogada associada ao Escritório Santi & Estevão Advogados (2016). Mestre (2016) em Direito e Desenvolvimento pela FGV Direito SP; Bacharel (2013) em Direito pela FGV Direito SP. Atuou no Escritório Rivitti & Dias Advogados (2011-2013). Entre 2014 e 2016 foi pesquisadora de mestrado no Núcleo de Estudos Fiscais NEF/FGV, onde realizou pesquisas relacionadas à Tributação e Desenvolvimento. Também foi professora assistente dos cursos de Direito Tributário I e II da FGV Direito SP (2014-2015) e do Curso da FGV Direito SP oferecido a Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (2015-2016). No Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV – atualmente é Coordenadora Executiva do Projeto Observatório da Reforma Tributária.