

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Tributário e Finanças Públicas**

**Guido Amaral Júnior**

**A DCTF como Instrumento de Constituição do**  
**Crédito Tributário: o Fim do Instituto da**  
**Homologação e Breve Análise Acerca de seus**  
**Prazos de Decadência e Prescrição**

**Brasília – DF**  
**2010**

**Guido Amaral Júnior**

**A DCTF como Instrumento de Constituição do  
Crédito Tributário: o Fim do Instituto da  
Homologação e Breve Análise Acerca de seus  
Prazos de Decadência e Prescrição**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. José Hable

**Brasília – DF**

**2010**

**Guido Amaral Júnior**

**A DCTF como Instrumento de Constituição do  
Crédito Tributário: o Fim do Instituto da  
Homologação e Breve Análise Acerca de seus  
Prazos de Decadência e Prescrição**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção\_\_\_\_(\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## DEDICAÇÃO

A Tháyla e Maria Fernanda, minha família e companhia neste mar de solidão que é Brasília.

A meus muito amados pais, Guido e Clotilde.

Às queridas colegas e amigas, Neuza e Ana Alice.

## AGRADECIMENTO

A meu orientador, José Hable, pela tranquilidade, entusiasmo e conhecimento repassados.

## Resumo

A Administração Tributária brasileira tem se pautado, nas últimas décadas, pela transferência aos contribuintes de tarefas que deveriam ser suas. Estes assumiram, forçadamente, a obrigação de apurar, pagar e declarar seus débitos ao Fisco antes mesmo de qualquer atividade prévia das autoridades fiscais. O principal instrumento utilizado para levar a cabo essa sistemática foi o lançamento por homologação, previsto no art. 150, do Código Tributário Nacional. O Decreto-Lei nº 2.124/84, entretanto, inovou na legislação tributária, introduzindo uma nova forma de constituição do crédito tributário: constituição por declaração. Doutrina e jurisprudência, no entanto, consideram a forma de constituição prevista no DL 2.124/84 como sendo lançamento por homologação. O presente trabalho tem como objetivo apresentar argumentos que desfaçam este entendimento. Serão estudados, ainda, a consequência dessa visão sobre o instituto da homologação e os prazos de decadência e prescrição dos créditos tributários constituídos sob essa nova forma, utilizando o caso concreto da DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, principal declaração do país em termos de valores declarados.

Palavras-chave: Administração Tributária. Transferência. Contribuinte. Lançamento por homologação. Código Tributário Nacional. Decreto-Lei nº 2.124/84. Constituição do crédito tributário. Declaração. Prazos. Decadência. Prescrição. DCTF.

## **Abstract**

The Brazilian Tax Administration has been marked, in the last few decades, for the transfer of some of its tasks to the tax payers. The tax payers have forcibly assumed the obligation to establish, declare and pay taxes even before any previous activity from the Tax Administration. The main instrument used to carry out these procedures was the tax assessment for approval, provided in art. 150 of the National Tributary Code. The Decree-Law nº 2.124/84, meanwhile, innovated the legislation, introducing a new type of tax formation: tax formation by declaration. Doctrine and jurisprudence, however, consider this kind of formation provided in Decree-Law 2.124/84 as being tax assessment for approval. This work has the objective of presenting arguments to change this agreement. We will also study the consequence of this vision on the institute of the approval and the terms of decadence and lapse of the tax credits formed this way, using the concrete case of the DCTF – Federal Debts and Tax Credits Declaration, the main declaration of the country in terms of declared values.

Keywords: Tax Administration. Transfer. Tax Payer. Tax assessment for approval. National Tributary Code. Decree-Law nº 2.124/84. Tax credit formation. Declaration. Terms. Decadence. Lapse. DCTF.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>15</b>
<b>1.1 – Lançamento Tributário.....</b>	<b>15</b>
1.1.1 – A lei, o fato gerador, a obrigação tributária, e o crédito tributário.....	15
1.1.2 – O lançamento tributário no CTN.....	19
<b>1.2 – As modalidades de Lançamento Tributário no CTN.....</b>	<b>22</b>
1.2.1 – O lançamento misto ou por declaração .....	23
1.2.2 – O lançamento direto ou de ofício .....	24
1.2.3 – O lançamento por homologação.....	25
1.2.4 – A Lei Complementar nº 118, de 2005 .....	27
1.2.5 – A homologação e a prática da Administração.....	30
<b>1.3 – A constituição do crédito tributário por declaração .....</b>	<b>32</b>
1.3.1 – O Decreto-Lei nº 2.124/84.....	33
1.3.2 – Lançamento por homologação x DL 2.124/84 .....	41
<b>2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>43</b>
<b>2.1 – Os institutos da decadência e da prescrição no Direito Privado Brasileiro .....</b>	<b>43</b>
<b>2.2 – Os institutos da decadência e da prescrição no Direito Tributário Brasileiro .....</b>	<b>45</b>
2.2.1 – A decadência tributária em relação às modalidades de lançamento do CTN.....	46
2.2.1.1 – A decadência nas modalidades de lançamento direto, ou de ofício, e por declaração .....	49
2.2.1.2 – A decadência na modalidade de lançamento por homologação.....	49
2.2.2 – A prescrição tributária em relação às modalidades de lançamento do CTN.....	53
<b>3. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR DECLARAÇÃO – CASO DCTF .....</b>	<b>56</b>
<b>3.1 – DCTF – Breve histórico .....</b>	<b>57</b>
<b>3.2 – Legislação .....</b>	<b>62</b>
<b>3.3 – Doutrina.....</b>	<b>65</b>
<b>3.4 – Jurisprudência .....</b>	<b>67</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>70</b>



## INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro ancora-se, entre outros, em um princípio considerado basilar: o da estrita legalidade. Tributos somente podem ser instituídos se previstos em lei. É claro o inciso I do art. 150 da Constituição Federal do Brasil de 1988, CF/88<sup>1</sup>, segundo o qual é vedada a exigência ou aumento de tributos pelos entes federativos sem lei que assim estabeleça. Da mesma forma, o art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, CTN<sup>2</sup>, define tributo como “(...) prestação compulsória (...), **instituída em lei** (...)”

A ocorrência do fato gerador a partir da hipótese de incidência definida em lei apenas faz surgir uma relação obrigacional do sujeito passivo para com o sujeito ativo. Tal relação, para poder ser exigida, necessita ser concretizada, o que se faz com a constituição do crédito tributário, conferindo-se materialidade à obrigação.

Essa constituição do crédito tributário, por sua vez, dá-se pelo lançamento tributário, conforme dispõe o art. 142 do CTN<sup>3</sup>, que o define como um procedimento ou um conjunto de procedimentos administrativos, vinculados e obrigatoriamente produzidos pela autoridade administrativa fiscal, e por ela somente, no sentido de constituir o crédito tributário. É esse procedimento ou conjunto de procedimentos que é definido no CTN como lançamento. Trata-se de um conceito de suma importância ao presente trabalho.

Em consonância ainda com o CTN, em seus arts. 147 a 150<sup>4</sup>, são três as modalidades de lançamento tributário: o lançamento por declaração ou misto,

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988), CF/88. “Art. 150, I. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**.”. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. CTN. “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>3</sup> BRASIL. 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>4</sup> BRASIL. CTN. Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. (...) Art. 149. O lançamento é

segundo o qual o contribuinte presta informações ao Fisco que, nelas baseado, age no sentido de constituir o crédito tributário (art. 147); o lançamento de ofício ou direto, em que não há participação do contribuinte, sendo completamente conduzido pelo agente do Fisco (art. 149); e o lançamento por homologação, em que todos os procedimentos de lançamento, como previstos no art. 142 do CTN, são efetuados pelo próprio contribuinte que, inclusive, antecipa o pagamento, sem prévio exame da autoridade fiscal, cabendo a esta, ao tomar conhecimento das atividades assim exercidas, homologá-las expressamente (art. 150).

Em 13 de junho de 1984, no entanto, foi editado o Decreto-Lei nº 2.124, DL 2.124/84<sup>5</sup>, instituindo nos parágrafos 1º e 2º de seu art. 5º a declaração com natureza de “confissão de dívida”, que constitui o crédito tributário e é suficiente para sua exigência.

Percebe-se, de pronto, alguma dificuldade em se estabelecer alguma relação entre a forma de constituição do crédito tributário prevista no DL 2.124/84 e as modalidades de lançamento previstas pelo CTN.

As implicações do DL 2.124/84 no sistema tributário, principalmente no que tangem aos efeitos práticos sobre o instituto da homologação, como prevista no art. 150 do CTN, serão tratadas no Capítulo 1.

Pretende-se, no Capítulo 2, discorrer brevemente sobre os institutos da decadência e da prescrição, com ênfase na sua aplicação especificamente no Direito Tributário. Genericamente, a prescrição diz respeito à perda do direito de ação sobre um direito já constituído, ao passo que a perda do exercício do próprio direito em si relaciona-se com o instituto da decadência. Tanto um quanto outro, no entanto, são hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no inciso V do art.

---

efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; (...) Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 25 nov. 2009.

<sup>5</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, DL 2.124/84. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm). Acesso em 19 jul. 2009. – Ver Anexo “A”

156 do CTN<sup>6</sup> e se assemelham no sentido de que ambas se operam pela inércia no exercício da ação ou do direito por quem o detenha, por um certo período de tempo.

Ambos os institutos são pilares de um princípio maior, o da segurança jurídica. Não se pode conceber perene a relação Fisco-Contribuinte, sob pena deste permanecer indefinidamente à mercê da atuação do Estado, que por sua vez deve se reger pelo princípio da eficiência administrativa e operar a tempo o que lhe compete.

Decadência e prescrição, dessa forma, serão analisadas sob o prisma do DL 2.124/84 e, mais especificamente, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

O tema escolhido para a monografia, portanto, é a constituição do crédito tributário por declaração, com foco principal nos momentos em que devem ter início a contagem de seus prazos de decadência e prescrição. Mais especificamente, trabalharemos com o caso concreto da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Serão estudados ainda os efeitos dessa nova forma de constituição do crédito tributário sobre o instituto da homologação como previsto no CTN.

A constituição do crédito tributário por meio de declaração (DCTF), sem participação alguma da Administração Tributária, é algo que se pode entender como uma evolução natural da dinâmica da relação entre o Fisco e os contribuintes no sentido de adequação ao mundo real, constantemente mutável. A evolução dos meios de comunicação e da informática no século XX resultou em um processo estrondoso de globalização, quase que incontrolável, praticamente irreversível, causando forçosamente a modificação das ideias e das práticas.

Diz o prof. Paulo de Barros Carvalho, em prefácio de livro de Denise Lucena Cavalcante<sup>7</sup>, que “a marcha é inexorável”. E a própria autora complementa: “...a celeridade e a irreversibilidade dos acontecimentos no mundo fático ficam sempre muito à frente do Direito, fazendo com que os instrumentos jurídicos fiquem em

---

<sup>6</sup> BRASIL. CTN. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: V – a prescrição e a decadência;” Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>7</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário – a função do cidadão - contribuinte na relação tributária*, 1 ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004, pp. 3 e 20.

descompasso com a realidade.”. Ives Gandra da Silva Martins, em prefácio de livro de José Enzweiler Romano<sup>8</sup>, comenta: “O mundo mudou, o Direito não”.

A Administração Tributária brasileira, diante da crescente complexidade de sua legislação tributária e do constante incremento de sua base tributária, viu-se diante da necessidade de alocar sua escassa mão-de-obra a tarefas mais nobres de fiscalização e controle. Para tornar isso possível, e aparentemente em contrariedade ao que reza o art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento tributário é de competência exclusiva da autoridade administrativa, foi necessário firmar uma relação forçada de cooperação com os contribuintes, deixando a estes todo o trabalho de apuração de seus tributos e abrindo mão, desta forma, da tarefa de lançá-los.

Muito já se disse, muito já se estudou, muito já se trabalhou sobre o problema do lançamento no sistema tributário brasileiro, mas é fato que ainda não há consenso sobre este tema polêmico e sobre toda a verdadeira revolução que se fez sobre ele nas últimas décadas, em que o contribuinte passou a assumir a árdua tarefa que, a princípio, deveria ser executada pelo Fisco.

Saldanha Sanches<sup>9</sup>, com propriedade, fala em “declínio do lançamento num sistema de administração de massas”. O que começou como exceção virou regra e hoje o lançamento direto praticamente se restringe à imposição de penalidades e sanções tributárias. Passa a caber ao próprio contribuinte o trabalho de se manter atualizado frente à complexa legislação tributária, apurar seus débitos, pagá-los, declará-los e ainda submeter-se, após, a um controle fiscal que poderá ou não acontecer. Na esmagadora maioria dos casos não acontece. É fato que a Administração Tributária trabalha hoje com amostragem e parametrização de dados, o que lhe permite focar o que realmente interessa, ou seja, os maiores contribuintes, os maiores focos de evasão, ou o que seja momentânea, política ou economicamente interessante controlar.

A partir da constatação de que para a maioria dos tributos brasileiros o Fisco (principalmente nas esferas federal e estadual) adota esta sistemática, é neste contexto que se encaixa o tema a ser desenvolvido.

---

<sup>8</sup> ENZWEILLER, Romano José. *Os Desafios de Tributar na Era da Globalização*, Florianópolis: Diploma Legal, 2000, pp. 12-13.

<sup>9</sup> Apud XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 13.

Não se esperam alterações significativas na forma como o assunto vem sendo tratado ao longo dos anos. Muito pelo contrário. A tendência pela automatização da arrecadação é firme e deve continuar sendo adotada, em escala crescente.

Já os termos de início para a contagem dos tempos para a decadência e prescrição, não obstante jurisprudência firmada, ainda suscitam discussões, de modo que se entende ser a relevância do tema meramente acadêmica.

É extenso o material doutrinário acerca de decadência e prescrição e de lançamento tributário, seja a respeito de sua natureza em relação à obrigação tributária, seja em relação aos efeitos que a ele são imputados, seja em relação as suas modalidades. Muitas são as linhas de pensamento, ainda sem um consenso claro e definitivo. Há jurisprudência firmada com várias decisões no mesmo sentido, embora em algumas possam se notar algumas possíveis incongruências que se pretende discutir no presente trabalho.

Faremos, assim, um rápido paralelo entre as modalidades de lançamento tributário previstas pelo CTN e a forma de constituição do crédito tributário por declaração adequando-a, ou não, àquelas, no sentido de se chegar a uma conclusão acerca dessa discussão e, principalmente, quanto à contagem de seus prazos decadencial e prescricional.

O Capítulo 3, portanto, versará sobre essa discussão entre as várias linhas de pensamento, em aplicação ao caso concreto da DCTF. Além de um apanhado histórico acerca dessa declaração, veremos como tratam da questão a legislação, a doutrina e a jurisprudência.

Procuraremos, assim, no presente trabalho, responder à seguinte questão:

**Quais os prazos decadencial e prescricional do crédito tributário constituído por declaração (DCTF) sob a premissa de que ela se trata de um instrumento de constituição do crédito?**

A presença de institutos polêmicos como lançamento tributário, decadência e prescrição faz com que seja necessária a comparação entre linhas doutrinárias divergentes na busca por detalhes que permitam chegar à conclusão almejada. A análise da jurisprudência, por sua vez, traduzindo a visão dos juristas acerca da legislação, do mesmo modo mostra-se indispensável. Por fim, a própria legislação

que por vezes soa tão falha, incompleta e dúbia e de onde nascem todos os problemas que pretendemos discutir, vem completar o universo a ser explorado nessa pesquisa, segundo a abordagem instrumental.

# 1. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

## 1.1 – Lançamento Tributário

A ideia que a leitura ou a audição da expressão “lançamento tributário” costuma trazer a algumas pessoas, talvez até mesmo à maioria delas, que não conhecem o dia-a-dia da arrecadação tributária no Brasil, é a da clássica e antipática imagem de um fiscal de tributos, funcionário público, camisa branca e gravata preta, debruçado sobre uma montanha de papéis, por detrás de uma escrivaninha, exercendo a ingrata tarefa de lançar os impostos que hão de atormentar os pobres e explorados cidadãos.

Nada mais ultrapassado.

Embora o CTN seja, reconhecidamente, uma lei bem feita e editada, não podemos nos esquivar dos problemas e contradições que nele se observam, e que serão objeto de nosso estudo neste trabalho.

Far-se-á, de maneira descomplicada, e da forma como é tratado pelo CTN, um sucinto levantamento sobre o assunto, de modo a avançarmos no exame de como se dá realmente a prática arrecadatória no dia-a-dia do contribuinte brasileiro.

### 1.1.1 – A lei, o fato gerador, a obrigação tributária, e o crédito tributário

O legislador brasileiro tratou a questão do lançamento tributário no CTN, a princípio, de maneira muito clara. Utilizamos a expressão “a princípio” porque, à medida que se avança na leitura do texto legal muitas dúvidas e questões vão surgindo. A situação piora quando passamos à prática da Administração Tributária, pois o lançamento como elemento fundamental à constituição do crédito tributário se perde em meio a uma nova realidade surgida a partir do avanço da tecnologia e da transferência ao contribuinte de práticas que deveriam ser privativas da Administração.

Iniciemos examinando a seguinte sequência de artigos do CTN (grifos nossos):

*Art. 3º **Tributo** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*Art. 113, § 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do **fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente.*

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

*Art. 141. O crédito tributário **regularmente constituído** somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.*

*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.*

*Art. 145. O lançamento **regularmente** notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Observa-se, com relativa facilidade, o encadeamento lógico existente entre os artigos acima explicitados. É natural que assim seja, pois se não fosse como poderia um diploma legal dessa importância regular matéria tão complexa quanto a Tributária?

O artigo 3º do CTN inicia a sequência definindo o que é tributo no Brasil, principal objeto de qualquer estudo tributário. Diz quais são suas principais características e, o mais importante, que é uma prestação **instituída em lei**. Desta forma, não se pode sequer levar em consideração a hipótese de existência de tributo que não tenha sido introduzido na ordem jurídico-tributária de outra forma que não tenha sido por lei. O Princípio da Legalidade, pilar fundamental da ordem jurídica brasileira, expresso no inciso II do art. 5º da CF/88, garante: “ninguém será obrigado



a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em matéria tributária, temos ainda no art. 150, I: “ Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

É a garantia do cidadão contra a arbitrariedade do Estado. A lei democraticamente produzida, portanto, deve definir o tributo, sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, a base de cálculo a ser utilizada e a alíquota a ser aplicada. Nesta etapa, a norma ainda é geral e abstrata, pois se dirige a todos aqueles que se virem atingidos pela hipótese de incidência tributária nela definida.

A seguir, no art. 113, o CTN relaciona a obrigação principal com o fato gerador, explicitando que é a ocorrência deste que faz com que aquela surja. A obrigação principal, ou seja, a obrigação de o sujeito passivo pagar tributo ao sujeito ativo, já tem que estar prevista em lei, como vimos anteriormente. A lei, no entanto, sendo dirigida a tantos quantos incorram na hipótese de incidência por ela definida, não diz quem exatamente deve pagar e nem quanto. Estamos ainda no campo do Direito Tributário Material. Amílcar de Araújo Falcão<sup>10</sup> ensina que para o nascimento da obrigação é necessário que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária. Dessa relação deverá decorrer um crédito tributário cuja extinção por qualquer dos meios previstos no CTN terá como consequência a extinção da própria obrigação.

O art. 139, na sequência, vem confirmar a relação entre obrigação tributária e crédito tributário e adentrar a questão de suas naturezas jurídicas, que seriam a mesma. Não há muito o que se discutir. O crédito tributário pode ser entendido como a materialização da obrigação tributária, conferindo-lhe liquidez, exigibilidade e certeza. Essa materialização do crédito tributário acontece justamente por meio do lançamento, que o concretiza. Enquanto não completamente definida por meio do lançamento, a obrigação tributária não pode ser prestada, o que se resolve com o nascimento do crédito tributário dela decorrente.

---

<sup>10</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6 ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 2.

Nesse sentido, Souto Maior Borges<sup>11</sup> coloca que a obrigação tributária nascida da ocorrência do fato gerador no mundo fático é *ilíquida, inexigível e incerta*, ou seja, tem caráter geral, pois ainda não foi individualizada. O crédito tributário, portanto, é o resultado da aplicação da norma geral e abstrata ao caso individual e concreto, dirigido diretamente ao contribuinte obrigado a recolher o tributo correspondente. Ensina Aliomar Baleeiro<sup>12</sup> que a ocorrência do fato gerador torna o sujeito passivo devedor do Fisco e faz nascer uma obrigação tributária: “O crédito tributário, então, converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou prazo da lei”.

Apesar de não haver consenso na doutrina quanto à natureza jurídica do crédito tributário (lembrando que, de acordo com o art. 139 do CTN, seria a mesma da obrigação principal), por tudo o que já foi dito, somos partidários da ideia de que obrigação tributária e crédito tributário estão em etapas diferentes de uma mesma relação obrigacional. Em sentido oposto, portanto, àqueles que sustentam que o crédito tributário nasce juntamente com a obrigação tributária. Roque Carrazza<sup>13</sup>, por exemplo, defende que o nascimento da obrigação tributária provoca, concomitantemente, o nascimento do crédito tributário. Este crédito, no entanto, nasce ilíquido e incerto, características que são removidas por meio do lançamento tributário. Hugo de Brito Machado<sup>14</sup>, por sua vez, defende que: “...certo é que a expressão *lançamento tributário* alberga a ideia de *acertamento* da relação jurídica obrigacional tributária, que nasce incerta e ilíquida,...”.

O art. 141 começa a dar pistas de como nasce o crédito tributário: deve ser “regularmente constituído”, de modo a prover a obrigação tributária de exigibilidade. E o art. 142 continua o trabalho (ou pelo menos pretende fazê-lo) definindo como e por quem deve ser constituído o crédito tributário decorrente da obrigação tributária.

Entramos, assim, no campo do Direito Tributário Formal e chegamos ao lançamento tributário, ponto fundamental para o desenvolvimento do presente trabalho.

---

<sup>11</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 426-427.

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 771.

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 506.

<sup>14</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 831.

Finalmente, o art. 145 vem estabelecer quais são as hipóteses em que o lançamento pode sofrer alteração e, não menos importante, que a sua notificação ao sujeito passivo é elemento essencial à concreção do procedimento administrativo como um todo, ou seja, de que o lançamento somente se entende regular no caso de ter sido cientificado o contribuinte. No caso de não haver alteração do lançamento pelas hipóteses previstas neste artigo, ele pode ser considerado definitivo, e conseqüentemente definitivamente constituído o crédito tributário, desde que tenha ocorrido a devida notificação ao sujeito passivo. A revisão administrativa do lançamento por meio de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 145 do CTN poderá implicar sua manutenção, anulação ou mesmo alteração, restando definitivo após decorridos os prazos legais previstos.

### 1.1.2 – O lançamento tributário no CTN

O cerne da questão discutida no item anterior pode ser representado da seguinte forma:

$$\begin{array}{rcl} \text{lei + fato gerador} & = & \text{obrigação tributária} \\ & & + \text{lançamento} \\ & & \hline & & \text{crédito tributário} \end{array}$$

Ou seja, o lançamento tributário é tratado pelo CTN como parte fundamental de um processo sem o qual a constituição, ou a materialização, do crédito tributário não acontece. Isso impede de o Estado fazer valer sua pretensão legítima, mas até então não exequível, de receber o tributo que lhe é devido pelo contribuinte.

Estabelece o art. 142 do CTN<sup>15</sup> que o procedimento do lançamento tributário é atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade fiscal.

<sup>15</sup> BRASIL. CTN. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a

A aparente clareza com que é tratado o tema no CTN, no entanto, não traduz o nível do questionamento que dele emana.

Inicialmente, verifica-se que o lançamento tributário no Brasil é uma atividade privativa, vinculada e obrigatória da autoridade administrativa, que pode causar a responsabilização funcional e criminal em caso de falta. Isso decorre de ser o crédito tributário indisponível. Verificada a ocorrência do fato gerador, o dever de a autoridade administrativa proceder ao lançamento tributário é indeclinável (Hugo de Brito Machado<sup>16</sup>). Ainda segundo Machado, a posição da autoridade administrativa não se confunde com a posição do Estado. Enquanto este tem o direito ao tributo, a autoridade tem o dever de executar o lançamento do crédito tributário a ele correspondente. Interessante o pensamento, pois delimita bem os limites entre Estado e autoridade, direito e dever, obrigação e crédito.

De acordo com o conceito dado pelo art. 142 do CTN, portanto, lançamento é ato jurídico privativo e indelegável de autoridade administrativa competente. Importantíssima essa característica, pois mais à frente ver-se-á como o próprio CTN alterará ou porá em discussão este conceito a partir da descrição e enumeração das modalidades de lançamento.

Seguindo a leitura do mesmo art. 142, é apresentada uma definição para “lançamento”, ou seja, é um conjunto de procedimentos intelectuais (“verificar”, “determinar”, “calcular”, “identificar”, “propor”) que tem como objetivo final a constituição do crédito tributário. É o crédito tributário devidamente constituído o que importa, pois é a sua constituição legalmente efetuada que o reveste de liquidez, certeza e exigibilidade, permitindo ao Estado executá-lo judicialmente, se necessário, contra o sujeito passivo.

Começa aqui uma árdua discussão: seria o lançamento um conjunto de procedimentos administrativos, como pode parecer da leitura do art. 142, ou mero ato administrativo?

---

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 17 set. 2009.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 26 ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005, p. 181.

O próprio CTN contribui para a discussão, pois se no art. 142 define lançamento como “procedimento administrativo”, no parágrafo único do mesmo artigo o chama de “atividade administrativa”, enquanto no art. 150, *caput*, é colocado como “ato”. Preferimos interpretar literalmente o *caput* do art. 142 e classificar lançamento como um conjunto de procedimentos administrativos que culmina em um ato administrativo que tem como resultado o crédito tributário, vínculo material da relação obrigacional, que permite se fazer cumprir a obrigação tributária do contribuinte (sujeito passivo) para com o Estado (sujeito ativo), espontaneamente ou não.

E quanto a sua natureza jurídica? Seria ela meramente declaratória da obrigação tributária ou constitutiva, de fato, do crédito tributário?

Mais uma vez o CTN causa embaraços à resposta dessa questão, pois o art.139 diz expressamente que o crédito decorre da obrigação principal e ambos têm a mesma natureza. Em sendo assim, pode-se inferir que a obrigação “constitui-se” com a ocorrência do fato gerador e o lançamento tributário, conseqüentemente o crédito tributário, que seria meramente declaratório daquela.

De acordo com Moisés Akselrad<sup>17</sup>, pode-se definir *ato constitutivo* como aquele que inaugura uma nova situação jurídica. Já o *ato meramente declaratório*, como aquele que constata situação jurídica preexistente, em nada acrescentando a sua natureza ou efeitos.

Walter Paldes Valério<sup>18</sup> ensina que “enquanto o fato gerador ocorrido cria o direito da Fazenda Pública, o lançamento apenas constata e declara o direito já existente, dando à respectiva obrigação condições de exigibilidade, isto é, o crédito tributário.”

Ricardo Lobo Torres<sup>19</sup>, de sua vez, doutrina que, enquanto obrigação, a relação jurídica existe, mas é invisível. O crédito tributário, por meio do lançamento, traz à obrigação visibilidade, criando a verdade formal. Ainda segundo Torres, embora majoritariamente siga essa linha, que é a linha do próprio CTN, a despeito

---

<sup>17</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Processo Administrativo Tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias – nova série*, nº 5, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1999, p. 441.

<sup>18</sup> VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário*. 16 ed. ampl. e rev. Porto Alegre: Editora e Distribuidora Sulina, 1999, p. 110.

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 276.

da utilização expressa do termo “constituir” nos arts. 142, *caput*, e 173<sup>20</sup>, a doutrina brasileira procura conciliar o problema afirmando que o lançamento tributário no Brasil é *declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário*.

José Hable<sup>21</sup>, aliando-se a Paulo de Barros Carvalho e José Souto Maior Borges, define-se pela natureza constitutiva do crédito tributário segundo a alegação de que o lançamento cria situação nova, com novos efeitos, inaugurando vínculo jurídico, até então inexistente, entre os sujeitos ativo e passivo, obrigando-os a uma nova conduta.

Dessa forma, segundo Lobo Torres<sup>22</sup>, aqueles que defendem a natureza obrigacional da relação tributária vão naturalmente concluir pela natureza declaratória do lançamento, enquanto que aqueles que optam por defender a natureza procedimental da relação tributária, acabam incorrendo na natureza constitutiva do lançamento.

Sendo declaratória ou constitutiva a natureza do lançamento, é pacífico o entendimento de que a existência do crédito tributário é imprescindível para que o Estado possa fazer valer, de fato, sua pretensão ao tributo. Sem o crédito tributário, seja ele declarado ou constituído (pelo lançamento, segundo o CTN), a obrigação tributária não é exigível.

## 1.2 – As modalidades de Lançamento Tributário no CTN

As modalidades de lançamento tributário estão muito bem enumeradas e descritas no CTN. São três os tipos possíveis de lançamento e sua definição se encontra nos artigos 147 a 150.

Conforme ensinam Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> e Estevão Horvath<sup>24</sup>, o principal critério utilizado pelo legislador para a definição das modalidades de

---

<sup>20</sup> BRASIL. CTN. “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se (...).”. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>21</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 22.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Obra citada, pp. 275-276.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 427.

lançamento foi o grau de colaboração que o sujeito passivo, por imposição legal, esteja compelido a prestar à Administração. São eles:

### 1.2.1 – O lançamento misto ou por declaração

Nessa modalidade de lançamento tributário, a autoridade administrativa o efetua a partir de informações que são prestadas, por força de lei, pelo sujeito passivo ou por quem esteja obrigado:

*Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

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

*§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

Assim, cabe ao contribuinte prover o Fisco de todas as informações relacionadas com o fato tributável. E à autoridade fiscal, com base nessas informações, proceder ao lançamento e notificar o devedor. Os parágrafos 1º e 2º deste artigo preveem a possibilidade de retificação da declaração, seja por conta do próprio contribuinte no intuito de sanar algum erro de fato cometido, seja por conta da autoridade no sentido de sanar falhas ou inexatidões apuradas no seu simples exame. O lançamento por declaração não deixa de ser, a bem da verdade, um lançamento direto, como previsto no art. 149 do CTN, pois se o contribuinte tem participação no sentido de prover de informações a autoridade lançadora, é esta, em última instância, que, de fato, praticará o ato do lançamento tributário.

O artigo 148, por sua vez, prevê a possibilidade de arbitramento, pela autoridade lançadora, de valores ou preços de bens, direitos, serviços ou atos

---

<sup>24</sup> HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolanzamento"*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 47.

jurídicos em casos de omissão ou em que as informações declaradas não mereçam fé, assegurado o exame administrativo ou judicial em caso de contraditório:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Dessa forma, o lançamento misto ou por declaração envolve o contribuinte no processo de lançamento, mas com todas as precauções para que o ato da autoridade administrativa seja corretamente efetuado. Em caso de prestação de informações inverídicas, fraudadas, ou com erros, mesmo que cometidos de boa-fé, tem o Fisco os meios para corrigi-las a tempo e a contento.

### **1.2.2 – O lançamento direto ou de ofício**

Previsto no art. 149, esta modalidade de lançamento é aquela em que a participação do sujeito passivo na atividade de lançamento é praticamente nenhuma. Toda a apuração das informações necessárias à consecução do lançamento tributário é realizada inteiramente pela autoridade lançadora. Cabe a esta verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido, identificar o sujeito passivo e promover a notificação do sujeito passivo.

Trata-se da modalidade de lançamento que se identifica exatamente com a definição de lançamento do art. 142. Diz-se que é o lançamento “por excelência”.



### 1.2.3 – O lançamento por homologação

Sua previsão se dá no art. 150 do CTN. Esta modalidade de lançamento é aquela em que ocorre a maior participação, senão total, do sujeito passivo. A lei impõe a este o dever de apurar e recolher o montante devido sem que seja tomada qualquer providência prévia por parte da Administração:

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

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

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

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

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

Vale, inicialmente, chamar a atenção para o fato de que se utiliza o termo “lançamento por homologação” para descrever uma modalidade de lançamento em que não ocorre participação da autoridade administrativa, senão minimamente, no caso remoto de haver homologação expressa. Como conciliar essa questão com o conceito de lançamento do art. 142, em que fica cristalina a ideia de que lançamento é atividade privativa da autoridade fiscal?

A verdade é que não há o que conciliar. O CTN define o lançamento por homologação como uma de suas modalidades e pode-se discutir sobre a propriedade dos termos e expressões utilizadas, mas não sua existência ou aplicação. Ousando dizer que o lançamento por homologação é o “lançamento que não é”, o que ocorre, de fato, não é lançamento como anteriormente definido pelo CTN, mas a homologação, seja ela expressa ou tácita, como veremos mais à frente, de atos praticados pelo sujeito passivo. Esses atos terão como consequência, sem

que tenha havido “lançamento” propriamente dito, o nascimento e a extinção do crédito tributário.

Resumindo: aceita-se, mas não convence a todos totalmente. Alguns doutrinadores<sup>25</sup> chamam a essa modalidade de lançamento de “ficção jurídica” criada pelo CTN, pois pretende transformar em lançamento algo que efetivamente não o é, conforme definido anteriormente pelo próprio código.

Com relação ao efetivo objeto da homologação, alguns autores sustentam que seja o pagamento antecipado. Outros, que é a apuração, pelo sujeito passivo, do montante devido. A principal diferença entre esses dois conceitos é que, conforme o primeiro, não seria possível existir a homologação sem pagamento. Somente faria sentido em se falar em homologação no caso de ter havido o pagamento antecipado.

Já no sentido da homologação da apuração, Hugo de Brito Machado<sup>26</sup> sustenta que, havendo a apuração do montante devido pelo contribuinte e sua declaração e em concordando com a apuração informada, a Administração deve homologar o procedimento do sujeito passivo, independentemente de haver o pagamento antecipado.

Essa homologação completa o “lançamento”, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, podendo o saldo do crédito tributário decorrente, em caso de não liquidação, ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa.

Caso não concorde com o montante apurado, ou seja, verificada diferença a maior na dívida declarada, a apuração do contribuinte pode ser homologada, seguindo o mesmo procedimento anteriormente descrito, devendo a diferença percebida, neste caso, ser lançada de ofício com as penalidades cabíveis.

Esse procedimento é válido mesmo no caso de existência do pagamento antecipado. Assim, nada existe que possa impedir o Fisco de auditar os procedimentos realizados pelo contribuinte em busca da verdade material e efetuar

---

<sup>25</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). Obra citada, p. 837. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 339.

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada, p. 185.

lançamentos suplementares de forma a corrigi-los. Nesse sentido, José Hable<sup>27</sup>, com base no art. 145, III, do CTN, doutrina:

*Em homenagem aos princípios que regem o processo administrativo, em especial, o da legalidade e o da verdade material que orienta e autoriza a Administração Pública a aceitar e buscar as provas que entender necessárias, em havendo fatos novos ou circunstâncias que venham a demonstrar, a posteriori, a existência de vícios que tornem ilegal o ato administrativo, deve a Administração, dentro de determinado prazo legal, rever os seus atos, a pedido ou de ofício.*

Na forma do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado (entenda-se “antecipado” em relação a qualquer ato da Administração, mas dentro dos prazos regulares de vencimento dos tributos) extingue o crédito tributário, mas sujeitando-se o sujeito passivo ao ato administrativo de ulterior homologação de seus próprios atos ou procedimentos de apuração.

Significa dizer que a extinção não é definitiva e que seus atos serão válidos desde que sejam expressamente homologados pela Administração. O parágrafo 4º do mesmo artigo, no entanto, nos diz que, em não havendo lei que defina prazo para a homologação, pela Administração, dos atos praticados pelo contribuinte, estes serão considerados homologados em cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, restando extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que se comprovar dolo, fraude ou simulação. Esse entendimento é reafirmado pelo art. 156, VII do CTN<sup>28</sup>.

#### **1.2.4 – A Lei Complementar nº 118, de 2005**

Sempre houve dúvida quanto ao exato momento em que se extingue o crédito tributário nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Se a extinção ocorre no momento do pagamento antecipado ou com o decurso de prazo nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

---

<sup>27</sup> HABLE, José. *A entrega da declaração e a revisão do ato de lançamento tributário*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2.236, 15 ago. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13334>>. Acesso em: 28 out. 2009.

<sup>28</sup> BRASIL. CTN. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) VII. O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. (...)” Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

O problema acerca do real momento da extinção do crédito tributário nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação permeou, por algum tempo, a questão da restituição ao sujeito passivo de valores indevidamente recolhidos. Reza o art. 168 do CTN<sup>29</sup> que o direito do sujeito passivo à restituição extingue-se em cinco anos contados da extinção do crédito tributário.

A dúvida deu origem a uma tese nos tribunais<sup>30</sup>, em 1995, segundo a qual a extinção do crédito tributário, em não havendo homologação expressa por parte da Administração nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorreria somente com o decurso de prazo, a chamada homologação tácita, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e consoante o art. 156, VII do mesmo diploma legal.

Desse modo, iniciava-se nesse momento a contagem do prazo de cinco anos prevista no inciso I do art. 168 e o contribuinte passava a dispor de até dez anos para pleitear a restituição do que tinha recolhido indevidamente aos cofres públicos. Essa tese foi chamada, no meio jurídico, de “tese dos cinco mais cinco”.

A Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, LC 118/05, foi editada de modo a adaptar as normas tributárias à nova Lei de Falências, Lei nº 11.101/2005, editada no mesmo dia. Trouxe em seu texto, porém, um artigo que nada tinha a ver com este tema. Trata-se do art. 3º<sup>31</sup>, que interpretou o inciso I do art. 168 do CTN, resolvendo que a extinção do crédito tributário, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento de que trata o § 1º do art. 150 do CTN, antecipado ou não.

Não obstante a grita geral e a comoção que o referido artigo causou nos meios jurídico e acadêmico, foi fulminada, dessa forma, a “tese dos cinco mais cinco”.

---

<sup>29</sup> BRASIL. CTN. “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de prazo de 5 (cinco) anos, contados: I. nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, na data da extinção do crédito tributário;” Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>30</sup> BRASIL. STJ. EmRE nº 42.720/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, data julgamento 14/03/1995. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 20 nov. 2009.

<sup>31</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. “Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm). Acesso em 20 out. 2009.

O art. 3º da LC 118/05 foi criado para interpretar, especificamente, o inciso I do art. 168 do CTN, mas entendemos que não é correto dar interpretações diferentes para outras situações ou dispositivos. Ou seja, com esta norma legal definiu-se o momento do pagamento antecipado como sendo realmente o da extinção do crédito tributário.

Com este fato, não só o art. 156, VII do CTN teve sua aplicação bastante reduzida, mas o próprio instituto da homologação tácita, como previsto no § 4º do art. 150 do CTN, teve sua função praticamente anulada no que se refere à participação na extinção do crédito tributário. Nesse sentido, Hable<sup>32</sup> ensina:

*(...) o pagamento, antecipado ou não, extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN; (...) a aplicação da modalidade de extinção do crédito tributário, disciplinada no inciso VII, do art. 156, do CTN, ficou bastante reduzida e ofuscada, pois, estando extinto o crédito pelo pagamento, não há de se cogitar de nova extinção pela homologação tácita, pelo transcurso de prazo de 5 (cinco) anos do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Em outras palavras, esvaziou-se a própria função da homologação tácita.*

Isso se torna relevante na medida em que promove um questionamento indispensável: se o pagamento antecipado extingue o crédito tributário nos termos do art. 3º da LC 118/05, como adequar este fato ao lançamento por homologação como previsto no art. 150 do CTN e seu § 4º? Para ser extinto, o crédito tributário, não deve estar necessariamente constituído? Neste caso, o pagamento antecipado constitui e extingue o crédito tributário simultaneamente? Tomando a liberdade de utilização de uma metáfora, este problema parece remontar à dúvida clássica sobre quem nasceu primeiro: o ovo ou a galinha?

Em relação à tese que será desenvolvida neste trabalho, entretanto, a questão do declínio do instituto da homologação tácita não assume grande proporção, pois como se verá na seção 1.3, o instituto da homologação, expressa ou tácita, já estaria praticamente sem função desde 1984, pelo menos no âmbito federal, em relação aos créditos tributários constituídos na forma do DL 2.124/84.

---

<sup>32</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 114.

### 1.2.5 – A homologação e a prática da Administração

Torna-se fácil perceber que o parágrafo 4º do art. 150 do CTN abre uma brecha bastante interessante para a Administração, pois esta pode se quedar absolutamente passiva (e impassível) neste processo, deixando funcionar sozinha, em piloto automático, a máquina arrecadatória, preocupando-se com tarefas mais nobres de controle e fiscalização. E é o que realmente acontece. O termo “homologação expressa” contido no *caput* do art. 150 não passa de mera falácia. A Administração simplesmente não a faz.

O lançamento por homologação foi, claramente, a forma que o legislador encontrou de prover o Fisco de agilidade e economia de mão-de-obra no trabalho de lançamento e de repassar ao sujeito passivo grande parte do trabalho e da responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo. Na medida em que obriga o sujeito passivo a recolher o montante devido sem que seja necessário qualquer ato da Administração, o que ocorre é um ganho monumental na relação “arrecadação x trabalho de lançamento”. Com absolutamente nenhum trabalho de lançamento, arrecada-se tudo. Conforme o prof. Paulo de Barros, em prefácio de livro de Denise Lucena Cavalcante<sup>33</sup>:

*O tamanho tendencialmente estável dos aparatos administrativos, em proporção ao crescimento acentuado do universo dos sujeitos passivos, vem determinando que as legislações atribuam aos contribuintes a “competência” para expedir o ato de linguagem responsável pela introdução da norma individual e concreta no sistema do direito positivo.*

Estevão Horvath<sup>34</sup>, lembrando que não apenas o Brasil se utiliza desse expediente, mas a maioria dos países ocidentais, o denomina, com propriedade, “privatização da gestão tributária”.

Hugo de Brito Machado<sup>35</sup>, defendendo o legislador, ressalta as qualidades do lançamento por homologação:

<sup>33</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Obra citada, p.33.

<sup>34</sup> HORVATH, Estevão. Obra citada, p. 73.

<sup>35</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). Obra citada, p. 837-838.

*Incompreendida e injustamente criticada por vários doutrinadores, ela merece todo nosso respeito, porque equaciona magistralmente a ideia de lançamento como atividade privativa da autoridade administrativa, com atribuição ao contribuinte do dever de apurar o valor do tributo, e de fazer o pagamento deste, independentemente de manifestação da autoridade administrativa, à qual fica sempre assegurada a possibilidade de rever aquela apuração e cobrar, se for o caso, as diferenças que forem constatadas.*

O autor, dessa forma, defende que o lançamento sempre ocorre, seja pela participação ativa da Administração, ao homologar expressamente as atividades do contribuinte, seja pelo seu silêncio, ao permitir que tais atividades sejam homologadas por decurso de prazo.

A homologação pelo decurso de prazo prevista no parágrafo 4º do art. 150 do CTN é conhecida doutrinariamente como “tácita”, ou seja, trata-se de evento que ocorre não pela ação da Administração, mas pela sua pura e simples omissão. Ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação e em nada fazendo a Administração, havendo ou não pagamento antecipado, os atos praticados e declarados pelo sujeito passivo estarão automaticamente homologados, contados cinco anos da ocorrência do fato gerador. A inércia vai contra a Administração. Perde ela a chance de questionar o declarado pelo contribuinte. Se houve o pagamento antecipado, a homologação tácita confirma o montante apurado e recolhido. Se não houve, não se cogita falar de homologação tácita. O parágrafo 4º do art. 150 é claro ao dizer que a homologação tácita ocorre após cinco anos do fato gerador com a extinção definitiva do crédito, portanto com pagamento.

O lançamento por homologação é chamado por muitos de “autolancamento”. O termo não encontra respaldo em nossa ordem jurídica. Apesar de sua utilização nos meios acadêmico, doutrinário e jurisprudencial, não se pode atribuir ao contribuinte algo que não lhe caiba. De uma maneira ou de outra, seja realizando os procedimentos descritos no art. 142 do CTN, seja homologando os procedimentos realizados pelo contribuinte, ou mesmo nada fazendo e deixando que seja homologado tacitamente, o lançamento, e conseqüentemente a constituição do crédito tributário, deve passar pelo crivo da autoridade fiscal.

### 1.3 – A constituição do crédito tributário por declaração

Até agora, por tudo o que já foi colocado, a despeito de quaisquer controvérsias, não se pode conceber o crédito tributário sem lançamento, qualquer que seja a fórmula utilizada para concretizá-lo, dentre as previstas no CTN.

Alguns doutrinadores, no entanto, defendem que mesmo o lançamento por homologação não poderia ser denominado como tal e que o próprio CTN permitiria dizê-lo. Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>36</sup> afirma:

*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.*

Vejamos, então, o que diz Denise Lucena Cavalcante<sup>37</sup>:

*Vincular sempre o crédito tributário ao lançamento leva a uma conclusão generalizada, que exclui situações que não são alcançadas por este raciocínio. O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário. É preciso pensar em duas questões distintas: (i) crédito tributário constituído pelo lançamento e (ii) crédito tributário constituído sem lançamento. Somente distinguindo essas duas situações é que se pode entender a sistemática da relação tributária.*

De que fala Cavalcante? Há uma outra forma de se constituir o crédito tributário que não pelo lançamento?

Eurico Diniz De Santi<sup>38</sup> chega a propor que não se fale em três modalidades de lançamento, como previsto no CTN, mas em duas modalidades individuais de formalização do crédito: uma pela autoridade fiscal, outra pelo contribuinte, sujeita à homologação do Fisco.

<sup>36</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 2 ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 199.

<sup>37</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Obra citada, p.100.

<sup>38</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Cord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 896.



O fato é que o sistema normativo apresenta alternativas ao lançamento como forma de constituição do crédito tributário.

### 1.3.1 – O Decreto-Lei nº 2.124/84

A figura do Decreto-Lei, disciplinada no art. 55 da Constituição de 1969<sup>39</sup>, previu a possibilidade de o Chefe do Executivo inovar na ordem jurídica e persistiu até a promulgação da CF/88, quando foi substituída, em termos, por uma outra figura bastante conhecida, a Medida Provisória. Entre as matérias passíveis de serem reguladas pelo decreto-lei encontrava-se a tributária.

A exemplo da Medida Provisória, o Decreto-Lei também devia ser submetido ao Congresso Nacional, que podia aprová-lo ou rejeitá-lo em sua totalidade.

O Decreto-Lei, que pode ser equiparado à lei ordinária, tem a mesma força hierárquica do CTN, materialmente lei complementar, mas formalmente lei ordinária.

José Afonso da Silva<sup>40</sup> ensina que as leis complementares, em regra, não são hierarquicamente superiores às leis ordinárias. Todavia, tal hipótese pode acontecer se a lei complementar for o fundamento de validade para as leis ordinárias, o que não é o caso na presente situação.

Dessa forma, portanto, foi editado o DL 2.124/84, que passou por todos os ritos necessários, e encontra-se perfeitamente integrado à ordem jurídica brasileira.

---

<sup>39</sup> UNIÃO. Constituição Federal de 1969. “Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir **decretos-leis** sobre as seguintes matérias: I - segurança nacional; II - finanças públicas, **inclusive normas tributárias**; e III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos. § 1º - Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo, se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art. 51. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 22, de 1982) (...)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 24 nov. 2009. (grifos não do original)

<sup>40</sup> Apud BUSTO, Cristiano V. Fernandes. *A hierarquia da Lei Complementar e da Lei Ordinária no ordenamento jurídico e o controle de constitucionalidade quando conflitantes*. Artigo publicado no site Boletim Jurídico, em 24 jun. 2004. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=302>. Acesso em 03 dez. 2009.

Vejamos o que diz o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, de 13 de junho de 1.984<sup>41</sup>:

*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.*

O *caput* do art. 5º do referido decreto-lei dá ao Ministro da Fazenda poderes sobre a instituição ou eliminação de obrigações acessórias a serem prestadas pelos contribuintes relativamente aos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Vamos nos restringir a entender “obrigações acessórias” basicamente como declarações que os contribuintes devam prestar regularmente. Ao se referir ao poder de instituir ou eliminar obrigações acessórias, o ato legal se utilizou do vocábulo “poderá”, o que significou, portanto, a atribuição de um poder discricionário, e não obrigatório, ao Ministro da Fazenda.

Posteriormente, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda, MF nº 118/84<sup>42</sup>, esse poder foi delegado ao Secretário da Receita Federal.

O parágrafo 1º do art. 5º do DL 2.124/84, a seguir, traz a primeira grande novidade, ou seja, que o documento formalizador da obrigação acessória (vale dizer: a declaração) que comunicar a existência de crédito tributário constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para sua exigência.

<sup>41</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, DL 2.124/84. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm). Acesso em 19 jul. 2009.

<sup>42</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 118, de 28 de junho de 1984. Delegação de competência. Diário Oficial da União, 02 jul. 1984.

Complementa o parágrafo 2º que não liquidado o crédito declarado, este poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva.

Da simples leitura do artigo depreende-se, imediatamente, que em nenhum momento é utilizada a palavra “lançamento”, muito menos a expressão “por homologação”. Ao contrário, introduz uma nova expressão na matéria tributária: “confissão de dívida”.

A parte final do parágrafo 1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, em uma única frase, utiliza três expressões ou vocábulos que merecem um exame mais atento.

- a) A primeira delas é quando coloca: “...comunicando a existência do crédito tributário,...”. Pelo que foi visto até então, o crédito tributário é uma fase mais avançada da relação jurídico-tributária, constituído pelo lançamento. Como pode o contribuinte “comunicar” a existência de crédito tributário se ainda não houve lançamento? Tampouco houve qualquer ato de homologação pela Administração que pudesse respaldar a utilização da expressão.
- b) Em um segundo momento, na sequência da frase, lê-se: “...constituirá confissão de dívida e...”. Novamente não podemos nos furtar a comentários. Qual foi o intuito do Poder Executivo ao utilizar a palavra “constituirá”? Foi mero acaso ou intencionalmente quis se referir à “constituição” propriamente dita do crédito tributário? Simples coincidência ou utilização com o intuito de reforçar a interpretação de que estava sendo inaugurada uma nova forma de se constituir o crédito tributário?
- c) Finalmente, encerra-se a frase da seguinte forma: “...instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.”, o que reforça, mais uma vez, a ideia central. Com a colocação de que a obrigação acessória é suficiente para que se possa exigir do contribuinte o crédito tributário, reafirma-se a ideia de que já estamos diante do crédito tributário constituído.

Note-se que, por três vezes, o texto legal recorre a palavras ou expressões no sentido de dar força interpretativa à norma. Caso restem dúvidas, o parágrafo 2º vem sepultá-las de vez ao estabelecer que, em caso de não pagamento do crédito no prazo legal (mais uma vez se utiliza o vocábulo “crédito”!), o mesmo poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa.

É evidente para nós que estamos diante de uma nova forma de constituição do crédito tributário. Abandone-se a visão conservadora que tradicionalmente vincula a constituição do crédito tributário ao lançamento como definido no CTN. Voltando ao art. 142 do CTN, lembremo-nos que se estabelece ali que o crédito tributário é constituído pelo lançamento.

Nesse sentido, Denise Cavalcante<sup>43</sup> coloca:

*Quando o tributo é apurado e pago diretamente pelo cidadão-contribuinte, sem qualquer interferência estatal, não há como incluir a figura do lançamento neste contexto, sendo, portanto, dispensável qualquer ficção jurídica para sustentar o inverso.*

Torna-se difícil discordar de Denise Cavalcante, no sentido de que a situação prevista no DL 2.124/84 não coaduna com o lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN, em que o lançamento se complementa com a homologação expressa da Administração, ou tácita, pelo seu silêncio.

José Hable<sup>44</sup>, defensor da ideia de que o lançamento sempre ocorre, doutrina que o recebimento da declaração por parte do Fisco implica a homologação das atividades de apuração realizadas pelo sujeito passivo, configurando-se aí o lançamento por homologação nos termos do art. 150 do CTN.

Vejamos o que diz o recibo de entrega da DCTF<sup>45</sup>, emitido eletronicamente, quando da transmissão da declaração via Internet:

*O presente Recibo de Entrega da DCTF contém a transcrição da Ficha Resumo da referida declaração, que constitui confissão de dívida, de forma irretroatável, dos impostos e contribuições declarados. Fica o declarante ciente de que os impostos e contribuições declarados na DCTF e não pagos serão enviados para inscrição em*

<sup>43</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Obra citada, p. 98.

<sup>44</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 146.

<sup>45</sup> ANEXO B - DCTF – *Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais*. Recibo de entrega emitido eletronicamente quando da transmissão da declaração via Internet.

*Dívida Ativa da União, conforme o disposto no parágrafo 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, combinado com a Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984.*

A exemplo do disposto no art. 5º do DL 2.124/84, não se encontra a palavra “homologação” em nenhuma parte do texto.

Um dos significados dados pelo Novo Dicionário Aurélio<sup>46</sup> para o vocábulo “homologação” é o seguinte (grifo nosso): “**Aprovação** dada por autoridade judicial ou administrativa a certos atos particulares para que produzam os efeitos jurídicos que lhes são próprios.”.

Definição bastante similar é encontrada no Dicionário Houaiss<sup>47</sup> (grifo nosso): “**Aprovação, ratificação ou confirmação**, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de possam investir-se de força executiva ou apresentar-se com validade jurídica.”

Em dicionário jurídico<sup>48</sup>, o termo “homologar” encontra o mesmo tipo de respaldo: “**Confirmar ou aprovar** por autoridade judicial ou administrativa.”

A transmissão de uma declaração via Internet e, conseqüentemente, seu recebimento pelo Fisco trata-se de um ato praticamente instantâneo. Todos aqueles que já transmitiram uma declaração de imposto de renda pela Internet sabem que este ato leva, se muito, um único segundo. Dessa forma, pode-se alegar que, com a transmissão da declaração, o Fisco toma conhecimento das atividades de apuração dos tributos realizadas pelo contribuinte. Mas, poderia ser dito também que concorda com elas, ou as “aprova”, “ratifica” ou “confirma”? Pensamos que não. Não há sequer condições técnicas para isso, pois no caso da DCTF, por exemplo, o contribuinte apenas informa os seus débitos apurados e as vinculações de créditos, sem qualquer memória de cálculo ou quaisquer outras informações que permitam à Administração checar a veracidade do que está sendo declarado. Qualquer verificação dos dados declarados terá que ser feita em momento posterior.

---

<sup>46</sup> Homologação. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. 2 ed. revista e aumentada, Rio de Janeiro: Aurélio Buarque de Holanda Ferreira e J.E.M.M. Editores, 1986, p. 904.

<sup>47</sup> Homologação. In: HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, 1 ed. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2001, p. 1548.

<sup>48</sup> Homologar. In: Dicionário Jurídico. Disponível em [http://www.centraljuridica.com/dicionario/g/1/l/h/dicionario\\_juridico/dicionario\\_juridico.html](http://www.centraljuridica.com/dicionario/g/1/l/h/dicionario_juridico/dicionario_juridico.html). Acesso em 11 mai, 2010.

Não podemos nos furtar ao comentário de que o instituto da homologação, previsto no art.150 do CTN, foi utilizado claramente no sentido de a Administração conhecer **e concordar** com os atos praticados pelo contribuinte, atos esses entre os quais está todo o procedimento de apuração do débito pago e declarado.

Outro argumento a favor da ponderação de que a forma de constituição do crédito por declaração (DCTF) não se trata de lançamento é o fato de que o lançamento tributário, consoante a CF/88<sup>49</sup>, é matéria reservada à lei complementar. Não consta que o DL 2.124/84 tenha sido alvo de ação de inconstitucionalidade quanto aos dispositivos de seu texto, em especial o seu art. 5º.

Em julgamento de ação relacionada com este tema, no STJ<sup>50</sup>, o relator Ministro Luiz Fux, além de reconhecer como válido o disposto no art. 5º do DL 2.124/84, relata (grifo nosso):

*3. O Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, **dispensou a formalidade do lançamento** nos casos em que o contribuinte comunica a existência de obrigação tributária, podendo o crédito fiscal ser inscrito em dívida ativa e cobrado executivamente, independentemente de qualquer procedimento administrativo.*

Ora, se está dispensada a formalidade do lançamento, como considerar que a constituição do crédito tributário na forma do DL 2.124/84 se trata de lançamento por homologação?

Por esses motivos, defendemos que não ocorre o ato de homologação no momento do recebimento da declaração pela Administração nos termos do disposto no DL 2.124/84, e nem em nenhum outro. Consequentemente, não se concretiza o lançamento nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

O Decreto-Lei nº 2.124/84 é fato. Seu texto introduziu na ordem legal uma nova forma de constituição (ou declaração, para os simpatizantes da natureza jurídica declaratória do lançamento) do crédito: a constituição do crédito tributário por declaração.

<sup>49</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988), CF/88. “Art. 146, Cabe à lei complementar: (...) III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

<sup>50</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, STJ. Agravo de Instrumento nº 502.662 – RS. Agravo de Instrumento. Recurso Especial manejado contra Acórdão... . Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoos/doc.jsp?livre=decreto-lei+2.124&&b=DTXT&p=true&t=&l=10&i=69>. Acesso em 05 dez. 2009.

Indaga-se então: por que tentar se prender às hipóteses de lançamento previstas nos artigos 147 a 150 CTN? A concepção de constituição do crédito tributário pelo contribuinte é resultante da evolução do sistema tributário.

Novamente, as palavras de Denise Cavalcante<sup>51</sup>: “O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário.”. É exatamente isso o que prevê o texto do art. 5º do DL 2.124/84: o simples fato de cumprir a obrigação acessória, ou seja declarar seus débitos à Receita Federal, é o que basta para que se considere constituído o crédito tributário, conseqüentemente exigível, pronto para ser inscrito em dívida ativa, se necessário.

O contribuinte, ao entregar a declaração com os débitos por ele apurados, “confessa” suas obrigações tributárias, elevando-as ao estágio superior de créditos tributários, e para a Administração não se exige nem mais um ato sequer no sentido de torná-las exigíveis. Confessados os débitos, constituídos estão, podendo ser prontamente exigidos, judicialmente se for o caso.

Ressalve-se que a inscrição em dívida ativa poderá ocorrer somente em relação ao que foi declarado. Quaisquer outros valores apurados unilateralmente pela Administração deverão ser objeto de lançamento de ofício acompanhados, inclusive, das penalidades cabíveis.

A doutrina<sup>52</sup>, majoritariamente, não aceita esse ponto de vista. Prende-se à figura do lançamento, prevista nos arts. 147 a 150 do CTN, segundo o princípio de que ele é indispensável ao surgimento do crédito tributário.

Por outro lado, a não aceitação, por alguns doutrinadores, do fato de que o tributo meramente declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa para fins de cobrança executiva, baseia-se na argumentação, entre outras, de que há ofensa ao princípio da isonomia.

Alberto Xavier<sup>53</sup>, por exemplo, entende tratar-se de uma discriminação ao contribuinte que declarou e não pagou em relação àquele que nem pagou, nem

---

<sup>51</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Obra citada, p. 100.

<sup>52</sup> XAVIER, Alberto, 2005. MACHADO, Hugo de Brito, 2009. HABLE, José, 2007. AMARO, Luciano, 2008, entre outros.

<sup>53</sup> XAVIER, Alberto. *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25, p. 13.

declarou, pois em relação a este último haverá o lançamento de ofício do tributo sonegado, anteriormente à inscrição em dívida, plenamente ensejador de recurso administrativo.

Concordando com este ponto de vista, Hugo de Brito Machado<sup>54</sup> diz ser inadmissível a inscrição do valor declarado e não pago sem a prévia notificação ao contribuinte. O contribuinte pode ter deixado de pagar o tributo justamente porque após a declaração restou convencido de que o tributo era indevido. Ele cumpre a obrigação acessória para não se ver inadimplente em relação a ela e aguarda a notificação de lançamento do tributo não recolhido para discuti-lo administrativamente. Com a imediata inscrição em dívida ativa, essa instância simplesmente desaparece e entende o doutrinador que configura-se a ofensa ao princípio constitucional da isonomia em relação ao contribuinte que não pagou, nem declarou.

Em interessante artigo publicado em 2002, Hugo de Brito<sup>55</sup> finaliza seu estudo concluindo que, juridicamente, é impossível a existência de tributo sem lançamento.

Defende o autor, portanto, que os valores declarados pelo contribuinte, caso não pagos, devem ser lançados para que possam ser exigidos. O ato administrativo de lançamento, agora “de ofício”, seria indispensável à constituição do crédito tributário.

Em contraposição a essa argumentação, entendemos que quando o contribuinte declara seus débitos, tem absoluta consciência e ciência de seus atos. Por que pretender que ele os desconheça? Defender que o débito declarado deva ser constituído por lançamento para que o sujeito passivo tome conhecimento de fatos que foram por ele mesmo comunicados (créditos tributários por ele mesmo constituídos, na verdade), chega a parecer absurdo.

Djaci Falcão<sup>56</sup>, já em 1982, ao relatar Recurso Extraordinário no Supremo Tribunal Federal - STF, no qual se alegava não poder a Administração prescindir do

---

<sup>54</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). Obra citada, p. 847.

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Impossibilidade de tributo sem lançamento*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3678>>. Acesso em: 01 out. 2009

<sup>56</sup> BRASIL. STF. RE 93.039-6/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, data do julgamento 19/03/1982, p. 8. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 out. 2009.



lançamento nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, fez a seguinte afirmação em seu relatório:

*É evidente a desnecessidade de notificação, nas circunstâncias do caso, quando os contribuintes sabiam do montante do débito e do momento do seu pagamento. O crédito tornou-se definitivo, independentemente do procedimento administrativo.*

Fazendo uma analogia com o “lançamento por declaração” do art. 147 do CTN”, em que a Administração tributária, utilizando-se das informações declaradas pelo sujeito passivo, lança de ofício os créditos tributários, pode-se entender que, no caso do crédito tributário constituído por declaração (DCTF), a ciência, ou notificação, do contribuinte acontece no momento em que ele entrega ou transmite sua declaração ao Fisco. Nesse momento constitui-se o crédito tributário.

Voltando ao texto constante no recibo de entrega da DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, transcrito anteriormente nessa mesma subseção, nota-se a utilização de uma palavra que tem força no contexto que é utilizada: “...fica o declarante **ciente** de que...”.

Seria essa utilização uma simples coincidência ou proposital? Houve a intenção de se dar força à ideia de que o contribuinte, ao entregar ou transmitir sua declaração ao Fisco, estaria tomando ciência (no sentido da notificação do lançamento) de que seu crédito tributário estava sendo constituído naquele exato momento?

### **1.3.2 – Lançamento por homologação x DL 2.124/84**

Diante do exposto, entendemos não ser possível conciliar o lançamento por homologação como previsto no art. 150 do CTN com o disposto no art. 5º do DL 2.124/84.

A fórmula elaborada pelo legislador para a modalidade de lançamento por homologação, a despeito de suas imperfeições e contradições em face do próprio CTN, não pode deixar de ser reconhecida como boa.

A qualidade da formulação, no entanto, não significa que o texto possa ser adaptado a qualquer novo conceito introduzido, como é o caso do DL 2.124/84.

A alteração na forma de constituição do crédito tributário introduzida pelo DL 2.124/84 foi, claramente, uma forma encontrada pela Administração, sob o seu ponto de vista, de simplificar ainda mais a sistemática tributária, até então presa ao disposto no art. 150 do CTN. Ou seja, de livrar a Administração da obrigação do dever de homologar expressamente as atividades do contribuinte, ou ainda, de ter que lançar de ofício os valores declarados, de modo a tornar exigíveis os créditos.

Além do art. 150 do CTN, outros artigos do referido Código podem ser entendidos como incompatíveis com o DL 2.124/84. Entre eles, o art. 142, que diz que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...”. De acordo com o DL 2.124/84, a Administração passa a não ter nada mais a fazer do que simplesmente receber a declaração do sujeito passivo.

Pode-se dizer, talvez, numa tentativa forçada de tentar adaptar a forma de constituição do crédito tributário prevista no DL 2.124/84 ao lançamento por homologação, que aquela é uma variante desse, mas sem a homologação, seja expressa ou tácita. Não nos parece, no entanto, uma solução elegante. A pedra fundamental do lançamento por homologação é justamente a homologação, expressa ou tácita, que foi a forma pela qual o legislador conseguiu justificar tal modalidade.

O efeito prático mais contundente de toda essa situação, a exemplo do que aconteceu posteriormente com a edição da LC 118/05, que reduziu significativamente a aplicação do instituto da homologação, é o total declínio dessa figura. Com a extinção do crédito tributário pelo pagamento, antecipado ou não, e sua constituição no momento do recebimento da declaração pela Administração, o que resta a se homologar, seja expressa, seja tacitamente? A resposta é: nada.

Entende-se, assim, diante das flagrantes controvérsias existentes entre os aludidos dispositivos legais, que sejam necessárias adequações ao CTN, de modo a torná-lo coerente e compatível com a nova forma de constituição do crédito tributário, introduzida pelo DL 2.124/84.

## 2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIAS

### 2.1 – Os institutos da decadência e da prescrição no Direito Privado Brasileiro

*"Dormientibus non succurrit jus".*

Esta conhecida frase, em latim, traduz o espírito dos institutos da decadência e da prescrição no Direito. Significa, literalmente: “O Direito não socorre aos que dormem.”

As figuras da decadência e da prescrição são institutos do Direito como um todo. Permeiam todos seus vários ramos, entre eles o Tributário.

Segundo os ensinamentos do prof. Antônio Luís da Câmara Leal<sup>57</sup>, o direito romano é fonte dos três fundamentos da prescrição, embora também se prestem perfeitamente à decadência: o interesse público, a estabilização do direito e o castigo à negligência.

Não se podem conceber eternas as relações obrigacionais. Em prol da segurança jurídica dos obrigados e da celeridade por parte de quem detém direitos sobre aqueles é que surgiram essas figuras, com o objetivo de regular, no tempo, as relações entre as pessoas. O Direito assiste a quem dele necessita, mas em um prazo legalmente determinado. O titular de um direito, em uma relação qualquer, tem a prerrogativa de fazê-lo valer, porém há um prazo para isso.

Eurico Marcos Diniz De Santi<sup>58</sup> ensina que decadência e prescrição são institutos jurídicos criados para a absorção de incertezas, ou seja, tratam-se de limites impostos pelo próprio ordenamento à positivação do direito, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.

---

<sup>57</sup> LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, pp. 28-30.

<sup>58</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Cord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 912.

As duas figuras foram originalmente previstas no primeiro Código Civil brasileiro - CC, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916<sup>59</sup>, mas sem nenhuma preocupação de se fazer alguma diferenciação sobre o que seria decadência e o que seria prescrição ou quais seriam os direitos protegidos por uma ou outra. Aliás, no CC de 1916 somente se falava em prescrição. Foi somente em 2002, com a edição do novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002<sup>60</sup>, que, taxativamente, foram definidos os direitos abarcados por cada um dos institutos.

Sob o ponto de vista do direito privado, decadência e prescrição se assemelham no sentido de que ambas se verificam quando o titular de um direito não o exercita em um certo período de tempo. Diferem, no entanto, quanto ao objeto e quanto ao momento em que começam a atuar. Na decadência, o não-exercício diz respeito ao próprio *direito* e o tempo começa a correr contra o titular desde o seu nascimento. Na prescrição, o objeto protegido é a *ação*, cujo nascimento se dá após o nascimento do direito por ela protegido. Assim ensina o prof. Antônio Luís da Câmara Leal.<sup>61</sup>

A *ação* como o objeto da prescrição, porém, não prevalece entre os doutrinadores, já que o próprio texto legal do CC de 2002, em seu art. 189, estabelece: “Violado o direito, nasce para o titular a **pretensão**, a qual se extingue pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Segundo os doutrinadores Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamploma Filho<sup>62</sup>, assim, seria a *pretensão* o objeto da prescrição, no sentido de que esta significa um poder de coerção que o detentor do direito pode exercer sobre o obrigado a fim de se fazer cumprir o dever jurídico, enquanto a *ação*, como direito constitucional, público, abstrato, de natureza essencialmente *processual* e indisponível, sempre existirá, mesmo decorrido o prazo de prescrição definido em lei.

---

<sup>59</sup> BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Livro III – Dos Fatos Jurídicos, Título III – Da Prescrição, arts. 161 a 179. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm). Acesso em 8 out. 2009.

<sup>60</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Livro III – Dos Fatos Jurídicos, Título IV – Da Prescrição e da Decadência, arts. 189 a 211. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm). Acesso em 8 out. 2009.

<sup>61</sup> LEAL, Antônio Luís da Câmara. Obra citada. pp. 114 e 115.

<sup>62</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLOMA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de Direito Civil*, 1º vol. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 477-478

Parte da doutrina, entre eles Hugo de Brito Machado e Luciano Amaro<sup>63</sup>, critica essa diferenciação sob o argumento de que se baseia apenas no objeto (direito e ação ou pretensão). Prefere fazê-la sob o ponto de vista da natureza do direito, ou seja, enquanto a decadência estaria relacionada com um direito baseado apenas na vontade do seu detentor (direito potestativo), a prescrição estaria um passo à frente, no sentido de ser um direito à ação ou pretensão.

Mesmo a distinção dos institutos com base na natureza do direito sofre suas críticas por parte de tributaristas, pois entende-se que a referida doutrina se presta ao direito privado, mas não ao público. Nesse sentido, Antônio da Silva Cabral<sup>64</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>65</sup> e Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>66</sup>.

De acordo com Hable<sup>67</sup>, uma parte não desprezível da doutrina, contudo, estuda e tenta explicar os institutos da decadência e da prescrição levando em consideração apenas as regras do direito privado. Esquece-se, entretanto, que as diferenças entre eles não decorrem apenas de si próprios, mas também dos fundamentos que regem os direitos privado e público. Devem, assim, ser estudados segundo o seu contexto em cada um dos diversos ramos do Direito que deles se utilizam.

## **2.2 – Os institutos da decadência e da prescrição no Direito Tributário Brasileiro**

O ordenamento constitucional, em seu art. 146, inciso III, alínea b, rege caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre decadência e prescrição.

---

<sup>63</sup> Apud HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, pp. 38-39.

<sup>64</sup> CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 241.

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 468.

<sup>66</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 121.

<sup>67</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 35.

A lei nº 5.172/66, nossa lei tributária maior, o CTN, foi editada em 25 de outubro de 1966, antes, portanto, da Constituição de 1967 que, já anteriormente à CF/88, reservava a matéria de decadência e prescrição à lei complementar (CF/67, art. 18, § 1º). Desta forma, foi a lei 5.172/66 recepcionada pela CF/67 com status de lei complementar. Posteriormente também o foi pela CF/88.

No Direito Tributário, como ramo do Direito Público que é, a decadência e a prescrição devem ser analisadas com um certo cuidado.

De acordo com disposto no art. 156, V, do CTN<sup>68</sup>, decadência e prescrição são causas de extinção do crédito tributário.

A inércia do Fisco em lançar o crédito tributário no prazo legal implica sua caducidade, ou seja, o crédito tributário é atingido pela decadência e a Administração perde o direito sobre ele, o direito de lançá-lo, e assim extingue-se o crédito tributário, juntamente com a obrigação tributária. Em tendo lançado o crédito tributário no prazo legal, resta resguardado o *direito* da Fazenda Pública sobre o contribuinte. O devedor, não pagando seu débito, tem a Fazenda Pública o direito de cobrá-lo (*ação*), entrando no campo do prazo prescricional. Em não o fazendo no prazo legal, perde-se o direito à *pretensão* de obter sua quitação. Essa perda causa, da mesma forma que na decadência, a extinção do crédito tributário.

Passemos à análise dos artigos do CTN que tratam especificamente sobre os institutos da decadência e da prescrição.

### **2.2.1 – A decadência tributária em relação às modalidades de lançamento do CTN**

Em matéria de decadência no Direito Tributário, a regra geral para sua aplicação encontra-se no art. 173 do CTN:

---

<sup>68</sup> BRASIL. CTN. “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência. (...)” Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Façamos a análise dos dispositivos do art. 173 do CTN:

I) *O caput do art. 173:*

Nota-se, imediatamente, que o caput do art. 173 refere-se especificamente ao direito de constituição do crédito tributário. Como já visto no Capítulo 1, de acordo com o CTN e grande parte da doutrina, a constituição do crédito tributário se daria apenas pelo lançamento.

II) *O inciso I do art. 173*

A regra geral para o decaimento do direito de lançar é dada no inciso I do art. 173, ou seja, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter ocorrido o lançamento.

O direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento é, portanto, o ato atingido pela decadência. E assim, como combinar a redação dada pelo art. 173 com aquela do art. 156, V, segundo a qual a decadência, é causa de extinção do crédito? Como poderia o crédito tributário ser extinto se ainda nem foi constituído? No caso do art. 173, I, do CTN, o que decai, portanto, é o direito de se lançar o crédito tributário.

Já no art. 156, V, do CTN, em que a decadência é causa de extinção do crédito tributário, o legislador, aparentemente, teve a intenção de colocar que pela decadência se extingue o crédito tributário constituído intempestivamente, ou seja, em momento em que o direito de lançar já havia caducado. Assim, se a

Administração vier a constituir um crédito já decorrido o prazo legal, este crédito estará automaticamente extinto pela decadência.

### III) O inciso II do art. 173

O inciso II, de aplicação bastante específica, determina que, nos casos em que ocorra a anulação do lançamento por vício formal, a contagem do prazo decadencial se inicia a partir da data da decisão definitiva nesse sentido. Ganha a Administração mais cinco anos para promovê-lo. Note-se que a abertura ocorre somente para os casos em que ocorra vício formal, ou seja, vício que não tem a ver com a matéria tributária em si, mas com aspectos meramente de forma do lançamento. A obrigação tributária existe, o crédito tributário deve ser constituído, mas o lançamento foi executado com algum erro que pode e deve ser sanado.

A contagem do prazo de cinco anos feita na forma deste inciso II é bastante criticada por parte da doutrina, pois beneficia a quem errou, ou seja, a Administração Pública. Trata-se, na verdade, de interrupção do prazo decadencial. Anulado o lançamento, ganha a Administração mais cinco anos para refazê-lo. Adotam este raciocínio Luciano Amaro e Luiz Emydgio Rosa Jr<sup>69</sup>.

### IV) O parágrafo único do art. 173

Finalmente, no parágrafo único do mesmo artigo, abre-se nova possibilidade para o início da contagem do prazo de cinco anos, a partir da notificação ao sujeito passivo do início de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste caso, diferentemente do anterior, entende-se somente ser possível a antecipação da contagem do prazo decadencial previsto no inciso I do mesmo artigo, pois caso a referida notificação ao sujeito passivo seja feita após o início do prazo previsto neste inciso (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), este prazo decadencial já estará em andamento.

---

<sup>69</sup> Apud HABLE, José. Obra citada, pp. 69-70.



Assim, havendo a notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, antes que tenha início a contagem do prazo decadencial do inciso I do art. 173 do CTN, que é a regra geral, esta contagem antecipa-se para o momento da notificação. Se ocorrer após, vale a regra geral.

#### **2.2.1.1 – A decadência nas modalidades de lançamento direto, ou de ofício, e por declaração**

Do ponto de vista das modalidades de lançamento previstas nos arts. 147 e 149 do CTN, ou seja, lançamentos por declaração e de ofício, respectivamente, o prazo decadencial previsto no art. 173 é facilmente aplicável. Como cabe à própria Administração o ato do lançamento, tenha o contribuinte alguma participação, ou não, o ato administrativo de lançamento como previsto no art. 142 do CTN existe, de fato, e se completa com a devida notificação ao sujeito passivo. Basta que o contribuinte seja notificado, ou cientificado, do ato do lançamento dentro do prazo estipulado pelo inciso I do art. 173 do CTN, para que não possam mais ser apurados os efeitos decadenciais.

#### **2.2.1.2 - A decadência na modalidade de lançamento por homologação**

Segundo a modalidade de lançamento por homologação, todo o procedimento de apuração do crédito tributário é realizado pelo contribuinte, que deve, inclusive, realizar o pagamento antecipado do tributo antes mesmo de qualquer ato ou verificação por parte da autoridade fiscal.

Abstraindo-nos da LC 118/05, o pagamento antecipado no prazo legal de vencimento do tributo implica sua extinção sob uma condição posterior, ou seja, a homologação expressa, pela autoridade fiscal, dos procedimentos de apuração do crédito tributário realizados pelo sujeito passivo. Não havendo a homologação

expressa contados cinco anos do fato gerador do tributo, consideram-se homologadas as atividades praticadas pelo sujeito passivo, conseqüentemente ocorre o lançamento, e é extinto em definitivo o crédito tributário, salvo em casos de dolo, fraude ou simulação. Convencionou-se chamar de tácita a homologação do lançamento por decurso de prazo.

Há sentido, também, em se falar em lançamento por homologação quando o contribuinte faz antes o pagamento antecipado e, após, declara ao Fisco o tributo por ele apurado e pago. Neste caso, com a expressa homologação ou a homologação tácita, as atividades realizadas pelo sujeito passivo terminam sendo homologadas. O resultado final é a extinção do crédito tributário. Condição fundamental para a extinção, portanto, além da homologação, é o pagamento prévio, nos termos do art. 156, VII, do CTN.

Há situações possíveis, porém, dentre outras menos significativas, que demandam uma análise mais criteriosa quanto aos efeitos decorrentes:

I) Caso de tributo declarado e não pago

Quando o contribuinte presta a obrigação acessória, que é declarar o tributo, mas não há o pagamento, não há que se falar em extinção do crédito tributário.

Cabe ao Fisco homologar o lançamento, representado pelas atividades realizadas pelo contribuinte, de modo a constituir o crédito tributário, podendo a partir daí cobrá-lo, judicialmente se necessário.

O prazo decadencial para o lançamento do tributo não recolhido, neste caso, é o dado pelo § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados do fato gerador, que corresponde ao prazo que a Administração dispõe para praticar o ato de homologação expressa.

José Hable<sup>70</sup> doutrina que o decurso deste prazo, em particular, significa apenas que não tem mais a Administração o direito de homologar as atividades praticadas pelo contribuinte. Em tendo havido o pagamento antecipado do tributo declarado e decorridos os cinco anos do fato gerador sem qualquer ato da

---

<sup>70</sup> HABLE, José. *A entrega da declaração e a revisão do ato de lançamento tributário*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2.236, 15 ago. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13334>>. Acesso em: 28 out. 2009.

Administração, o lançamento se conclui pelo decurso do prazo. Não significa, no entanto, que perde a Administração o direito de lançar, de ofício, eventuais diferenças apuradas. Esse direito somente se extinguirá com o decurso do prazo estabelecido no inciso I do art. 173 do CTN, regra geral.

## II) Caso de tributo declarado com inexatidão, com pagamento

Há a situação em que o contribuinte presta ao Fisco a declaração, mas o faz com inexatidão, realizando o pagamento de acordo com o declarado.

Como dito no item anterior, nada impede que a Administração apure o valor realmente devido pelo sujeito passivo e faça o lançamento de ofício da diferença apurada. O prazo decadencial para apuração e lançamento dessa diferença, em nosso entendimento, é o dado pela regra geral do art. 173 do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter ocorrido, conforme também defende Hable<sup>71</sup>.

Importante frisar novamente que este prazo decadencial para o lançamento de ofício de diferenças apuradas pelo Fisco não tem relação com o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, do qual decorre a chamada homologação tácita do “lançamento” realizado pelo contribuinte, nos termos do caput do mesmo artigo.

## III) Caso de tributo não declarado, mas pago

Situação em que há o pagamento, mas não há a declaração: nesse caso não pode ocorrer a homologação expressa, pois não houve a declaração e conseqüentemente o que se homologar. Ocorreu o pagamento e este fato é suficiente para a extinção do crédito tributário, conforme a interpretação da LC 118/05.

O caso é de não cumprimento de obrigação acessória, ou seja, de prestar a declaração, o que poderá implicar sanção pecuniária ao sujeito passivo.

---

<sup>71</sup> HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2 ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, pp. 209-211.

#### IV) Caso em que não há declaração, nem pagamento

Nesse caso não há que se falar em lançamento por homologação, já que não existe o pagamento, elemento essencial à extinção do crédito tributário segundo o entendimento da LC 118/05, nem a possibilidade de homologação, pois não detém o Fisco informações necessárias para tal. Cai-se na regra geral do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, tem o Fisco o prazo de cinco anos para lançar de ofício o que apurar, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia tê-lo feito.

Ressalta-se que a regra geral se aplica ainda a todos os casos em que se verifique dolo, fraude ou simulação. Há quem defenda que nesses casos não se aplicaria a regra, sob a argumentação de que não se pode considerar inerte aquele que não possui todas as informações. Defende-se, assim, que o prazo decadencial seja contado a partir da ciência dos fatos que ensejem a comprovação de dolo, fraude ou simulação. Se o contribuinte sonega tais informações, não deve correr contra a Administração o prazo decadencial relacionado com o tributo cujas informações tenham sido sonegadas. Ciente a Administração do ato de sonegação, aí sim, conta-se o prazo para a formalização do crédito tributário pelo lançamento<sup>72</sup>.

Percebe-se, portanto, da análise de todos esses casos, que o instituto da decadência no que tange ao direito de se constituir o crédito tributário pelo lançamento está inegavelmente relacionado com a modalidade de lançamento direto ou de ofício. Em qualquer das modalidades previstas no CTN, o que resta sempre a decair é o direito de lançar de ofício os valores que se verificaram (lançamento por declaração) ou que não se lograram verificar nas informações prestadas pelos contribuintes em suas declarações (lançamento por homologação). Nesses casos, vale a aplicação da regra do inciso I do art. 173 do CTN.

---

<sup>72</sup> HABLE, José. Obra citada, p. 86-87. Doutrinam ainda nesse sentido Rui Barbosa Nogueira, Fábio Fanucchi e Luiz Emydgio Rosa Junior.

## 2.2.2 – A prescrição tributária em relação às modalidades de lançamento do CTN

O art. 174 do CTN contém a regra geral para a aplicação da prescrição em matéria tributária e as hipóteses para sua interrupção:

*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 – 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.*

Pretendemos nos manter focados no termo inicial da contagem do prazo prescricional, motivo pelo qual não adentraremos na questão das hipóteses de sua interrupção.

O texto legal estabelece, portanto, o prazo de cinco anos para que ocorra a prescrição da ação da cobrança do crédito tributário, contados da data de sua constituição definitiva.

O termo “constituição definitiva do crédito tributário” é bastante discutido e polemizado entre os tributaristas. No sentido da simplificação do objeto de nosso estudo, tendo em vista que o CTN estabelece que o crédito tributário se constitui pelo lançamento, adotemos a premissa de que a constituição definitiva se dá no momento em que se completa o lançamento tributário pela sua devida notificação ao sujeito passivo.

Com relação às modalidades de lançamento por declaração e de ofício, previstas nos arts. 147 e 149 do CTN, o momento da concretização do lançamento é caracterizado pela ciência do sujeito passivo, conforme o art. 145 do CTN. Consideram-se definitivos, neste momento, o lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito. Isso não significa que este lançamento não possa ser objeto de impugnação por parte do sujeito passivo e ter que passar pelos trâmites administrativos no sentido de se verificar, ou não, sua validade.

O que se frisa é que, notificado o sujeito passivo de um ato administrativo-fiscal de lançamento, o crédito tributário constituído neste momento é definitivo até que seja contestado administrativa ou judicialmente de sua validade, o que pode resultar em novo lançamento definitivo. Essa tese, portanto, separa o *procedimento administrativo do lançamento do processo administrativo tributário* e é defendida por Kiyoshi Harada<sup>73</sup>, entre outros.

Linha doutrinária diversa, porém, prega que somente se pode considerar definitivamente constituído o crédito tributário a partir da exaustão da instância administrativa, ou seja, após o prazo concedido ao sujeito passivo para a impugnação do lançamento, sem que esta tenha ocorrido, ou após o julgamento administrativo definitivo, no caso de sua ocorrência. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado<sup>74</sup> ensina: “Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.”

Vittorio Cassone<sup>75</sup>, de sua vez, doutrina:

*Efetuada tempestivamente o lançamento, por exemplo, pela lavratura de auto de infração, deveria começar a correr o prazo de prescrição. Contudo, como o sujeito passivo autuado tem o prazo de 30 dias (na legislação atual) para recurso, o prazo de prescrição fica suspenso até que ocorra decisão definitiva no processo administrativo fiscal, ou então, se o sujeito passivo não recorrer, após a fluência do prazo de 30 dias para tal. A partir (do dia seguinte) de uma dessas datas, começa a correr o prazo de prescrição, que pode ser interrompido nas hipóteses descritas no parágrafo único do art. 174 do CTN.*

Não obstante as virtudes e defeitos de cada uma das linhas de pensamento descritas anteriormente, alinhamos nosso pensamento com Hable<sup>76</sup>, no sentido de que a definitividade da constituição do crédito tributário nos casos de lançamentos direto e por declaração, termo inicial, portanto, da contagem do prazo prescricional, dá-se com o decurso do prazo para impugnação do lançamento pelo sujeito passivo ou para recurso de ofício da autoridade administrativa, ou ainda, no caso de haver a impugnação ou o recurso de ofício, com a exaustão dos procedimentos de revisão e

<sup>73</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14 ed. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2005, pp. 512-513

<sup>74</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005, p. 182-183.

<sup>75</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, 16 ed. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2004, pp. 331.

<sup>76</sup> HABLE, José. Obra citada, p. 145.

consequente decisão administrativa irrecurável. É neste momento que entendemos ser possível a aplicação plena do termo “*constituição definitiva*”, presente no *caput* do art. 145 do CTN.

Com relação, porém, à modalidade de lançamento por homologação, voltamos a enfrentar dilemas e contradições. De forma semelhante ao que foi dito durante a análise do instituto da decadência, como falar em prescrição nessa modalidade de lançamento se o pagamento é antecipado e extingue o crédito tributário, conforme a interpretação dada pela LC 118/05? A própria homologação (expressa ou tácita) por parte da autoridade administrativa, que concretizaria o lançamento nos termos do § 4 do art. 150 do CTN, neste caso, resta totalmente sem sentido. O que haverá de prescrever se o tributo lançado já está pago e extinto?

Sentido há em se falar em prescrição se a Administração Tributária, mediante ações de fiscalização e controle, apura valores declarados e não pagos. Neste caso, haverá um prazo para que se possa exercer a ação de cobrança sobre o sujeito passivo.

Consoante o *caput* do art. 174 do CTN, esse prazo é de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário.

No caso do tributo declarado e não pago, qual seria o termo de início da contagem do prazo prescricional? De acordo com o item I da subseção 2.2.1.2 deste capítulo, neste caso específico, a autoridade administrativa deve homologar as atividades procedimentais de apuração realizadas pelo contribuinte de modo a constituir o crédito tributário. Constituído o crédito, pode-se dar início à contagem do prazo prescricional.

Este entendimento, até aqui, não leva em consideração o disposto no art. 5º do DL 2.124/84. Baseia-se somente no regramento estabelecido no CTN.

Percebe-se que este tipo de situação pode levar à possibilidade aventada na tese dos “cinco mais cinco”, pois se a Administração nada faz, a constituição do crédito se dá com a homologação tácita, cinco anos após o fato gerador, e, somente a partir desse momento, inicia-se a contagem de cinco anos do prazo prescricional.

Todo esse problema, felizmente, foi resolvido com a edição do DL 2.124/84, e será tratado no Capítulo 3.

### **3. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR DECLARAÇÃO – CASO DCTF**

No presente trabalho nos propusemos a estudar os prazos decadencial e prescricional do crédito tributário constituído por declaração, segundo o princípio constitucional da legalidade.

No Capítulo 1, estudamos de que forma o CTN trata a questão da constituição do crédito tributário, o lançamento tributário e suas modalidades, e a possibilidade de constituição do crédito tributário de forma diversa à estabelecida pelo CTN, qual seja, por declaração (não confundir com lançamento por declaração), consoante o disposto no DL 2.124/84.

O Capítulo 2, por sua vez, foi dedicado aos institutos da decadência e da prescrição, com ênfase maior no contexto do ramo tributário do Direito. Detivemo-nos nas questões doutrinárias, segundo correntes diversas, defendendo alguns pontos de vista, mas sempre restringindo seu estudo em relação às modalidades de lançamento previstas no CTN.

Neste Capítulo 3, procuraremos focar particularmente a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais<sup>77</sup> e definir, do ponto de vista legal, mas ainda do doutrinário e jurisprudencial, quais são os termos de início de contagem dos seus prazos de decadência e prescrição. Temos como premissa de que se trata a DCTF, no âmbito federal (juntamente com a DSPJ – Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, a DIRPF - Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, a DITR - Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação e a GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), de uma declaração de confissão de dívida nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 podendo os débitos nela declarados, caso não pagos no prazo legal, ser

---

<sup>77</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998. Institui a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12698.htm>. Acesso em 27 dez. 2009.



prontamente encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União para efeito de cobrança executiva.

### 3.1 – DCTF – Breve histórico

A DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, foi originalmente instituída em 1986, por meio da Instrução Normativa SRF nº 129<sup>78</sup>, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1987. Tratava-se de declaração a ser prestada mensalmente pelos contribuintes em uma época em que ainda se utilizava formulário impresso e máquina de escrever para seu preenchimento. A informática e a tecnologia de informações davam seus primeiros passos.

Já nessa época, a IN SRF nº 129/86 deixava claro que a DCTF se tratava de declaração de confissão de dívida nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e que os débitos declarados e não pagos no prazo determinado seriam objeto de comunicação à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição em Dívida Ativa da União e consequente cobrança judicial.

Durante uma década, até o ano de 1997, tratou-se a DCTF de uma simples declaração de débitos, em que o contribuinte informava à Secretaria da Receita Federal seus tributos apurados.

Ao final do ano de 1996, por meio da IN SRF nº 73<sup>79</sup>, foram estabelecidas normas disciplinadoras para a DCTF, transformando-a na declaração praticamente como hoje a conhecemos, ou seja, uma declaração em que, além de declarar à Administração os seus débitos, os contribuintes passaram a ter que informar os créditos utilizados em sua quitação. Os créditos informados para a quitação dos débitos são chamados de “vinculações de créditos”, ou ainda, de “créditos vinculados”.

---

<sup>78</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986. Institui a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, estabelece normas para seu preenchimento e apresentação e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 nov. 1986.

<sup>79</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 73, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF e estabelece normas para sua apresentação. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/insrf07396.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

Tratou-se, antes de mais nada, da adoção de uma filosofia segundo a qual a responsabilidade pelas informações prestadas passava a ser inteiramente do contribuinte, tanto no tocante aos seus débitos quanto aos seus créditos. Durante os anos de 1997 e 1998, a declaração esteve restrita a um universo de contribuintes que atendessem a certos critérios, entre eles o faturamento, o valor declarado e o setor de atuação. Passou ainda a ser uma declaração de apresentação trimestral.

Em outubro de 1998, foram promovidas novas alterações para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999. A Instrução Normativa nº 126, de 30/10/1998<sup>80</sup> instituiu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, extinguindo, conseqüentemente, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais, mas mantendo-se a sigla DCTF. Nesse novo formato adotou-se, entre outras coisas, a apresentação das declarações de forma centralizada, pela matriz da empresa.

A DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais é, atualmente, a principal declaração no país em termos de valores declarados. É nela que se declaram praticamente todos os tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, RFB. Cogita-se que, inclusive, as contribuições previdenciárias passem a ser nela declaradas. Praticamente todas as empresas, com exceção daquelas que optam por regimes especiais de tributação, como o Simples Nacional, são obrigadas a esta obrigação acessória.

Importante frisar que em DCTF o contribuinte apenas declara seus débitos já apurados conforme os procedimentos previstos no art. 142 do CTN, ou seja, *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido”*. Não fazem parte da declaração quaisquer outros documentos fiscais ou mesmo memórias de cálculos relacionadas com a apuração dos créditos tributários. Devem constar, assim, apenas os débitos com todas as suas características, como período de apuração, código de receita e valor apurado, bem como os créditos utilizados na sua quitação, os créditos vinculados.

Essa sistemática fez com que a DCTF se tornasse uma declaração com ênfase principalmente na cobrança, pois com o avanço da informática basta à RFB

---

<sup>80</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998. Institui a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e estabelece normas para sua apresentação. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12698.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

fazer a verificação eletrônica dos créditos vinculados pelo contribuinte aos seus débitos. “Teoricamente”, exceção feita às informações relacionadas com ações judiciais, todo tipo de informação que o contribuinte possa prestar em DCTF (créditos vinculados) pode ser encontrado nos bancos de dados da RFB e devidamente confirmado, ou não. O cruzamento dessas informações torna-se muito simples e o tratamento eletrônico é adotado como regra, reservando-se o trabalho da escassa mão-de-obra do fiscal a questões mais nobres e relevantes de fiscalização e controle.

Na DCTF, dessa forma, o contribuinte declara seu débito à Administração e também os créditos que possui ou outras informações a ele relacionadas, que possam ensejar, por exemplo, a suspensão de sua exigibilidade. Isso não significa, no entanto, que o débito está totalmente quitado ou suspenso quanto à sua exigibilidade no momento da declaração.

Imagine-se que na data de vencimento do débito, o valor apurado é quitado pelo contribuinte. Ao preencher a DCTF em momento posterior, o contribuinte verifica que se enganou e apura um novo valor, a maior, e o declara corretamente, vinculando o pagamento conforme realizado no vencimento do débito. No entanto, não recolhe aos cofres públicos a diferença correspondente ao seu erro anterior.

A declaração prestada nesses termos, portanto, possui as informações do débito e do pagamento recolhido a menor (crédito vinculado do tipo “pagamento”). A diferença apurada e não recolhida é declarada como “saldo a pagar” do tributo.

Importante, neste ponto, destacar de que forma evoluiu o tratamento dispensado pela RFB e aos créditos tributários federais declarados em DCTF desde sua instituição em 1986.

Muito embora as instruções normativas instituidoras da DCTF tenham sido editadas em vista do disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, a Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa nº 45, de 05/05/1998 (com alterações posteriores), adotou, à época, o entendimento de que apenas o saldo a pagar declarado podia ser considerado confessado de fato, e portanto “crédito tributário” constituído e passível de ser enviado de imediato para inscrição em Dívida Ativa da União.

O restante do débito, declarado extinto ou em outras situações quaisquer (parcelado, compensado, suspenso por medida judicial, etc.), com vinculações de créditos portanto, caso não confirmadas as informações do contribuinte, eletronicamente ou em auditoria fiscal interna, deveria ser lançado de ofício para que fosse constituído. Esse entendimento foi dado pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 45, de 05 de maio de 1998<sup>81</sup> (grifos nossos):

*Art. 2º Os **saldos a pagar**, relativos a cada imposto ou contribuição, **serão enviados** para inscrição em Dívida Ativa da União, **imediatamente** após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF. (Redação dada pela IN SRF nº 15/00, de 14/02/2000)*

*(...)*

*§ 3º Os **demais valores informados na DCTF, serão, também, objeto de auditoria interna.** (Redação dada pela IN SRF nº 15/00, de 14/02/2000)*

*§ 4º Os **créditos tributários**, apurados nos procedimentos de auditoria interna a que se referem os §§ 2º e 3º, **serão exigidos por meio de lançamento de ofício**, com o acréscimo de juros moratórios e multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto na Instrução Normativa SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997. (Incluído pela IN SRF nº 15/00, de 14/02/2000)*

O entendimento foi reafirmado pelo art. 90 da Medida Provisória de nº 2.158-35, editada em 24 de agosto de 2001<sup>82</sup>:

*Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Assim, a parte dos débitos declarada com vinculação não confirmada de créditos deveria ser lançada de ofício pela Administração Tributária. Já a parte declarada como “saldo a pagar” poderia ser encaminhada imediatamente para inscrição em dívida ativa.

<sup>81</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 45, de 05 de maio de 1998. Estabelece procedimentos relativos à Instrução Normativa SRF nº 073, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in04598.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

<sup>82</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 2158-35/2001, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 27 ago. 2001. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2158-35.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

Essa sistemática perdurou até o final de 2003, quando foi editada a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003<sup>83</sup>. Em seu art. 18, o lançamento de ofício previsto no art. 90 da MP 2.158-35/01 ficou restrito aos casos de não homologação de compensação em virtude de falsidade de declaração:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

Posteriormente, a redação desse artigo foi alterada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007<sup>84</sup>, sem, no entanto, promover modificações significativas em seu cerne.

Com isso, de forma indireta, tornou-se a DCTF uma declaração inteiramente como prevista no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84. Todo o débito passou a ser considerado, de fato, constituído no momento do recebimento da declaração e o seu saldo, fosse ele declarado como tal (a pagar) ou decorrente de créditos vinculados pelo contribuinte e não confirmados, poderia ser imediatamente encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Ao final do ano de 2004, novas normas foram estabelecidas para a apresentação da DCTF. Foi editada, então, a Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004<sup>85</sup>, em que se começou a impor um tratamento diferenciado para os chamados “grandes contribuintes”, ou seja, contribuintes que se encaixam em certos critérios relacionados com a receita bruta auferida e valores declarados

<sup>83</sup> BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 30 dez. 2003. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

<sup>84</sup> BRASIL. Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para (...); altera a (...), e as leis (...) 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (...). Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação: (...) "Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (...). *Diário Oficial da União*, 15 jun. 2007 – Edição Extra. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2007/lei11488.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

<sup>85</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4822004.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

em períodos anteriores pré-determinados. Esses contribuintes passaram a ser obrigados à apresentação mensal da DCTF, com prazo para entrega definido no quinto dia útil (atualmente ampliado para o décimo-quinto dia útil<sup>86</sup>) do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Em contrapartida, os contribuintes que não se encaixam nos critérios definidos passam a ser obrigados à apresentação semestral da declaração, com prazo de apresentação no quinto dia útil do quarto mês subsequente ao semestre de ocorrência dos fatos geradores (5º dia útil de abril para a DCTF do 2º semestre do ano-calendário anterior e 5º dia útil do mês de outubro relativamente à DCTF do 1º semestre do ano-calendário).

Os prazos finais para a apresentação da DCTF foram assim estipulados de forma que os débitos nela declarados já estivessem vencidos e o contribuinte pudesse fazer as vinculações de seus créditos.

Toda essa evolução por que passou a DCTF não invalida a constatação de que, mesmo que parcialmente, o débito declarado em DCTF, desde sua instituição em 1986, podia ser inscrito de imediato em dívida ativa para fins de cobrança executiva, caso não pago no prazo legal. Isso corrobora a tese de que a constituição do crédito tributário por meio de declaração, sem que haja qualquer ato de lançamento por parte da Administração Tributária, é possibilidade real e amparada em legislação específica.

### **3.2 – Legislação**

Os atos legais e infralegais que amparam a tese da constituição do crédito tributário por declaração, e que definem os prazos legais e suas formas de contagem relativamente à decadência e à prescrição dos tributos lançados, conforme as modalidades de lançamento previstas no CTN, já foram vistos nos capítulos anteriores.

---

<sup>86</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 974, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9742009.htm>. Acesso em 11 mai. 2010.

Decadência e prescrição tributárias, por força constitucional, são matérias reservadas à lei complementar. O CTN, tendo sido recepcionado materialmente pela CF/88, como lei complementar, é a fonte legal em que temos que nos satisfazer.

Com relação à constituição do crédito tributário por lançamento, como previsto pelo CTN em suas modalidades, já discutidas anteriormente, os institutos da decadência e da prescrição se aplicam conforme estudado no Capítulo 2.

A constituição do crédito tributário por declaração, entretanto, não encontra amparo no CTN, como defendido na subseção 1.3.2 do Capítulo 1 do presente trabalho, mas em legislação editada posteriormente, mais especificamente o Decreto-Lei nº 2.124/84, ato este com força de lei ordinária e que integra perfeitamente nossa ordem jurídica.

Como defendemos que a constituição do crédito tributário possa ser feita de maneira diversa à do lançamento tributário, temos que estudar como se aplicam os institutos da decadência e da prescrição a essa nova forma de constituição.

Os principais atos legais e infralegais que amparam a defesa de nosso estudo quanto aos prazos de decadência e prescrição do crédito tributário constituído por DCTF são:

- CTN, arts. 173 e 174 – regras gerais e específicas sobre decadência e prescrição tributárias;
- Decreto-Lei nº 2.124/84, art. 5º – inova a ordem jurídica, criando nova forma de constituição do crédito tributário;
- Lei 10.833/03, art. 18, que impôs restrições ao lançamento de ofício previsto no art. 90 da MP 2.158-35/01, tornando a DCTF uma declaração inteiramente de “confissão de dívida”, nos termos do art. 5º do DL 2.124/84;
- Instruções Normativas instituidoras e relacionadas com normas disciplinadoras da DCTF.

Em matéria de decadência, pode-se perfeitamente fazer uma analogia entre a constituição do crédito tributário por declaração e o lançamento por homologação.

Enquanto na primeira, o crédito é constituído com a entrega da declaração, na segunda forma o lançamento do crédito e sua extinção concluem-se no momento da homologação, expressa ou tácita dos procedimentos de apuração realizados pelo contribuinte, desde que tenha havido o pagamento antecipado, nos termos dos art. 150, I, e 156, VII, do CTN<sup>87</sup>.

Como tanto o crédito tributário declarado em declaração “confissão de dívida” como o crédito constituído pela modalidade de lançamento por homologação são créditos já constituídos, a partir das atividades realizadas pelo sujeito passivo, não há sentido em se falar em prazo decadencial.

Sentido há se a Administração apurar diferenças a menor nos montantes declarados, ou se não houver o pagamento antecipado do débito sujeito ao lançamento por homologação, situações essas que implicarão a necessidade de lançamento de ofício desses valores. Nestes casos, a regra a ser aplicada é a mesma e a decadência opera-se contados cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, nos termos do 173, I, do CTN.

Em termos de prescrição, vamos nos deter na simplicidade dos seguintes dispositivos legais:

- DL 2.124/84, art. 5º, parágrafo 1º:

(...)

*§ 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.*

(...)

- CTN, art. 174, *caput*:

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

(...)

---

<sup>87</sup> Segundo o entendimento dado pela LC 118/05, no entanto, o crédito tributário extingue-se com o pagamento, antecipado ou não, nos termos do art. 150 do CTN, sendo dispensável o ato de homologação.



Estabelecido o fato de que a DCTF, instituída nos termos do art. 5º do DL 2.124/84, constitui definitivamente o crédito tributário e que o momento em que isso ocorre é no ato de seu recebimento pela Administração Tributária, e se o prazo prescricional tem sua contagem iniciado a partir da data da constituição definitiva do débito, é natural a conclusão de que, no caso do crédito tributário constituído pela DCTF, a contagem de seu prazo de prescrição se inicie na data do recebimento da declaração pela Administração.

Sobre a definitividade da constituição do crédito tributário declarado, ressalte-se que o contribuinte pode, dentro do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, obedecidas as regras para tal, retificar informações anteriormente prestadas. Neste caso, o crédito tributário constituído por declaração é definitivo até que o sujeito passivo eventualmente retifique sua declaração. No caso disso acontecer, em se tratando de informação nova, a declaração tem uma nova data de recebimento pela Administração, e o prazo prescricional se renova a favor desta.

### **3.3 – Doutrina**

Como já visto no Capítulo 1, a doutrina, majoritariamente, não aceita que o crédito tributário possa ser constituído sem a figura do lançamento.

Outra corrente, mais flexível quanto à aceitação de novas figuras relacionadas com a constituição do crédito tributário, acaba por aceitar, total ou parcialmente a ausência do lançamento no processo e a constituição do crédito tributário pelo próprio sujeito passivo.

José Hable, como anteriormente estudado, afirma que os casos das declarações instituídas nos termos do DL 2.124/84 nada mais são que casos ajustáveis à modalidade de lançamento por homologação. Em assim sendo, a homologação pelo Fisco dos atos praticados pelo sujeito passivo ocorreria no momento do recebimento da declaração. É nesse momento que a Administração, tomando conhecimento das atividades exercidas pelo obrigado homologa-as, fazendo configurar-se o lançamento tributário, com a conseqüente constituição definitiva do crédito tributário.

Embora seja uma teoria bastante interessante, discordamos desse ponto de vista.

Tomando o caso da DCTF, que nos propusemos a estudar, e retornando ao recibo de entrega da declaração, que é emitido assim que o sujeito passivo a transmite por meio da Internet, encontramos os seguintes dizeres<sup>88</sup> (grifos nossos):

*O presente Recibo de Entrega da DCTF contém a transcrição da Ficha Resumo da referida declaração, que **constitui confissão de dívida**, de forma irretroatável, dos impostos e contribuições declarados. Fica o declarante ciente de que **os impostos e contribuições declarados na DCTF e não pagos serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União**, conforme o disposto no parágrafo 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, combinado com a Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984.*

Da mesma forma que no art. 5º do DL 2.124/84, o recibo de entrega da DCTF não se faz alusão a qualquer ato homologatório que permita inferir que no ato de recebimento da declaração se opera a homologação do lançamento, ou das atividades praticadas pelo contribuinte, nos termos do art. 150 do CTN.

A nosso ver, em conjunto com o DL 2.124/84 e toda a legislação posterior já verificada, pertinente à DCTF, ratifica o nosso entendimento no sentido de se tratar de uma forma diversa de constituição do crédito tributário, que não pelo lançamento, mas pela mera apresentação de uma declaração.

Não obstante a posição de Hable acerca do enquadramento do tributo constituído por declaração na modalidade de lançamento por homologação, em recente artigo publicado<sup>89</sup>, e tendo em vista particularmente a DCTF, este doutrinador chega à conclusão de que a prescrição do crédito tributário tem o início de seu prazo contado a partir da data do recebimento da declaração. Embasa-se principalmente no fato de que a DCTF se trata de uma declaração cujo prazo final de entrega é fixado em data posterior à da última entre todas as datas de vencimento de todos os débitos nela declarados<sup>90</sup>.

<sup>88</sup> ANEXO B - DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. Recibo de entrega emitido eletronicamente quando da transmissão da declaração via Internet.

<sup>89</sup> HABLE, José. *Prazo de prescrição: da data do pagamento ou da declaração?* Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2212, 22 jul. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13201>>. Acesso em: 23 set. 2009.

<sup>90</sup> Ver Capítulo 3 deste trabalho, item 3.1 – DCTF – Breve Histórico, p. 62.

Abre, no entanto, a possibilidade para se iniciar a contagem do prazo prescricional na data do vencimento do débito declarado, nos casos em que esta ocorrer após a entrega da declaração, pois neste caso, embora a Administração tenha, anteriormente, tomado conhecimento das atividades praticadas pelo sujeito passivo, é na data do vencimento do tributo que ocorre a violação do direito, no caso de não pagamento.

Relativamente à decadência, a doutrina converge no sentido de que, em se tratando a constituição do crédito tributário por declaração de lançamento por homologação, em que o recebimento da declaração implica sua homologação pela Administração Tributária, a regra relativa a este instituto é dada pelo art. 173, I, relativamente apenas a diferenças apuradas pelo Fisco. O tributo declarado está constituído e não há que se falar em decadência. Nesse sentido, Hable<sup>91</sup>.

### 3.4 – Jurisprudência

Os tribunais já pacificaram, em vários julgados, o entendimento de que o recebimento da declaração pelo Fisco basta para que se considere o crédito tributário definitivamente constituído<sup>92</sup>. Adotam, no entanto, a mesma visão de parte da doutrina, ou seja, de considerar o caso como sendo de lançamento por homologação. Raros são os julgados em que se dissocia, mesmo que timidamente, o tributo constituído por declaração do lançamento por homologação<sup>93</sup>.

<sup>91</sup> HABLE, José. *A entrega da declaração e a revisão do ato de lançamento tributário*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2.236, 15 ago. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13334>>. Acesso em: 28 out. 2009.

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, STF. AgRg no Ag nº 539.891-3/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, data da decisão 22/05/2007. RE nº 107.741-7/SP, Rel. Min. Francisco Rezek, data publ. Acórdão 04/04/1986. RE nº 102.059-8/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, data publ. Acórdão 01/03/1985. RE nº 93.039-6/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, data publ. Acórdão 12/04/1982. RE nº 93.036-1/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, data publ. Acórdão 17/10/1980 e RE nº 87.229/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, data publ. Acórdão 31/03/1978. STJ. AgRg no Ag nº 748.560/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, data julgamento 01/06/2006. RE nº 673.585/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, data julgamento 26/04/2006. Disponível em <http://www.stf.jus.br> e <http://www.stj.jus.br>. Acessos entre 29 set. 2009 e 24 nov. 2009.

<sup>93</sup> BRASIL. STJ. RE nº 620.564/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, data do julgamento 24/08/2004, relatório, p. 2. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

Em muitos julgados, inclusive, percebe-se que é ainda bastante utilizado o termo “autolancamento”, já comentado anteriormente na subseção 1.2.5 do Capítulo 1 deste trabalho. Pode-se, até mesmo, se julgar despreziosa a sua utilização, mas percebe-se que os juízes consideram os sujeitos passivos competentes para o ato administrativo e privativo de lançamento, o que não se pode conceber, tendo em vista os dispositivos legais do CTN que regem essa competência.

Especificamente em relação à DCTF, as cortes têm pacificado o entendimento de que sua apresentação, de fato, constitui o crédito tributário, não demandando por parte da Administração nenhum ato ou procedimento administrativo<sup>94</sup>. O fundamento legal, sempre, é o DL 2.124/84, como não poderia deixar de ser.

No que tange ao prazo decadencial dos tributos declarados em DCTF, novamente vêm as decisões judiciais no sentido de reafirmar que não cabe se falar em decadência do débito declarado, pois o ato de entrega da declaração promove, automaticamente, a constituição dos créditos tributários nela declarados<sup>95</sup>.

Quanto ao prazo de prescrição, adotam os tribunais o entendimento de que a data da apresentação da declaração pelo sujeito passivo é o momento em que se constitui o crédito tributário. Conjuntamente com o art. 174, *caput*, esse momento se traduz como o início de sua contagem<sup>96</sup>.

Em 28/11/2007, porém, foi julgado o Resp nº 850.423/EP, relatado pelo Min. Castro Meira<sup>97</sup>, e proferido Acórdão segundo o qual foi estabelecido como início da contagem do prazo prescricional a data de vencimento do tributo (para o qual não houve pagamento), segundo a premissa de que entre a declaração do tributo e seu vencimento não pode ser o mesmo exigido pela Fazenda Pública.

---

<sup>94</sup> BRASIL. STJ. AgRg no Ag nº 748.560/RS, Rel. Min. José Delgado, data julgamento 01/06/2006. STF AI nº 716.728/SC, Rel. Min. Carmen Lúcia, data julgamento 29/04/2009. AI nº 720.028/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, data julgamento 27/08/2008. AI nº 710.923/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, data julgamento 17/04/2008. AI nº 520.916/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, data julgamento 18/10/2004. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

<sup>95</sup> BRASIL. STJ. RE nº 389.089, Rel. Min. Luiz Fux, data julgamento 26/11/2002. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

<sup>96</sup> BRASIL. STJ. RE nº 389.089, Rel. Min. Luiz Fux, data julgamento 26/11/2002. AgRg no Ag nº 748.560/RS, Rel. Min. José Delgado, data julgamento 01/06/2006. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

<sup>97</sup> BRASIL. STJ. REsp nº 850.423, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, data julgamento 28/11/2007. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

Note-se, entretanto, que se trata de uma decisão tomada para o caso em que a declaração precede o vencimento do tributo, o que não é o caso da DCTF, cujo prazo final para apresentação é posterior à última data de vencimento dos tributos nela declarados.

## CONCLUSÃO

A Administração Tributária Brasileira tem se pautado, nas últimas décadas, por uma característica bastante explícita de transferência, ao sujeito passivo, de tarefas que deveriam ser suas.

Vários fatores têm contribuído para este fato: o crescimento da base tributária, a crescente e conhecida complexidade da legislação tributária brasileira, a proporcionalidade inversa existente entre mão-de-obra fiscal e quantidade de tarefas a serem cumpridas, e o desenvolvimento espetacular da tecnologia da informação, entre outros.

A evolução tecnológica que o mundo apresentou nas últimas décadas, especificamente, permitiu às Administrações Tributárias de muitos países a adoção de meios de controles baseados em cruzamentos eletrônicos de informações que substituem o trabalho humano em proporções inacreditáveis.

Com isso, cresceu a tendência de repassar ao contribuinte a incumbência de apuração de seus débitos, inclusive com pagamento antecipado, o que resulta em fluxo de caixa altamente positivo para os Governos, já que há a antecipação das receitas tributárias. Posteriormente, o contribuinte declara seus débitos e a Administração trata essas informações eletronicamente em seus sistemas de processamento de dados à busca de incongruências que possam denotar problemas a serem fiscalizados posteriormente por meio humano.

O meio que a Administração encontrou originalmente para levar a cabo essa prática foi a utilização da modalidade de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, é, reconhecidamente, uma lei bem feita. Para chegar a essa conclusão, basta comparar sua idade com a quantidades de vezes que sofreu alterações.

Trata-se, no entanto, de uma lei editada em um momento bastante diferente do atual, no que se refere às transformações pelas quais o mundo passou desde então.

As atribuições que, por lei, deveriam ser privativas da autoridade administrativa, acabaram sendo transferidas aos contribuintes e profissionais de contabilidade, que passaram, obrigatoriamente, a ter que realizar todas as atividades procedimentais de apuração do crédito tributário previstas no art. 142 do CTN e, inclusive, que pagar antecipadamente os tributos antes mesmo de qualquer atividade ou manifestação da Administração.

Fala-se especificamente do lançamento por homologação.

Da forma como foi previsto originalmente no CTN, o lançamento por homologação tem como principal característica o elevado grau de participação do sujeito passivo, em detrimento de nenhuma, ou quase nenhuma participação da Administração.

Deve o sujeito passivo apurar seu débito, fazer seu pagamento antecipadamente a qualquer atividade prévia da autoridade fiscal e declará-lo, cumprindo, dessa forma, tanto a obrigação principal quanto a acessória. Após a declaração, a Administração deve homologar os procedimentos do contribuinte. Caso nada faça, estes restarão homologados pelo decurso de prazo de cinco anos, contados do fato gerador do tributo, conforme o § 4º do art. 150 do CTN.

A despeito das críticas que o lançamento por homologação sofre até os dias atuais por parte da doutrina, há bons e fortes argumentos no sentido de sua defesa. Reconhece-se que a fórmula adotada pelo legislador equacionou de maneira bastante satisfatória o problema da participação da Administração no processo do lançamento tributário.

Como, nos termos do art. 156, VII, do CTN, para a extinção do crédito tributário são necessários tanto o pagamento antecipado quanto a homologação, não deixa de ter a Administração a participação necessária nas atividades de lançamento, seja a homologação ocorrendo expressamente, situação em que a Administração participa ativamente, seja tacitamente, pela sua omissão, ou silêncio. Este tipo de entendimento não convence a todos completamente, mas tem sido aceito ao longo do tempo.

Em 1984, porém, com a edição do DL 2.124/84, é criada uma forma diversa de constituição do crédito tributário. Estabeleceu-se pelo referido decreto-lei, em seu art. 5º, que a declaração prestada pelo sujeito passivo informando a existência de

crédito tributário constitui confissão de dívida, bastando apenas isso para a exigência, inclusive judicial, do referido débito.

Apesar dessa nova forma de constituição do crédito tributário ser constantemente interpretada como contida na definição do lançamento por homologação, entendemos que não é isso o que ocorre. A argumentação a favor dessa tese se ampara no fato de que não ocorre a homologação propriamente dita, nos termos do art. 150 do CTN.

O mero recebimento da declaração por parte da Administração não pode e não deve ser confundida com homologação.

Não se encontram no DL 2.124/84 elementos que permitam inferir que o recebimento da declaração por parte do Fisco implica a homologação das atividades praticadas pelo contribuinte. O recebimento da declaração significa que a Administração toma o conhecimento dessas atividades, mas não que necessariamente concorde com elas. Cremos que a intenção do legislador ao criar a figura da homologação foi no sentido da concordância, aprovação ou ratificação das informações prestadas.

Não se pode aceitar a tese de que a Administração, ao receber a declaração transmitida eletronicamente, concorde com tudo o que foi ali declarado. Isso não é possível tecnicamente.

No caso específico da DCTF, que nos propusemos a estudar, verificamos que o recibo emitido eletronicamente ao contribuinte no momento da transmissão da declaração, da mesma forma que o art. 5º do DL 2.124/84, não contém elementos que permitam afirmar que a homologação da Administração em relação aos dados declarados ocorre naquele momento.

Por esses motivos, defendemos que o DL 2.124/84 inovou na ordem jurídica, criando uma nova forma de constituição do crédito tributário: “por declaração” (que não deve ser confundida com o lançamento por declaração previsto no art. 147 do CTN).

Este fato tem uma consequência prática imediata: em relação a qualquer tributo regido pelo disposto no art. 5º do DL 2.124/84, não há mais que se falar em homologação, seja expressa, seja tácita. Se o crédito tributário se constitui com o



recebimento da declaração pelo Fisco, o instituto da homologação, como previsto no art. 150 do CTN, perde todo seu sentido.

Dessa forma, no âmbito federal, em que a esmagadora maioria dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil é declarada em DCTF, entendemos que o lançamento por homologação, como previsto no CTN, é letra morta desde a edição do DL 2.124/84.

A despeito de nossa tese em relação ao débito constituído por declaração e o fim do instituto da homologação, a forma de constituição do crédito tributário prevista no DL 2.124/84 é tratada doutrinária e jurisprudencialmente como lançamento por homologação. Defende-se, principalmente, que a homologação ocorre no momento do recebimento da declaração pela Administração.

Consoante essa linha de raciocínio, não se poderia dizer que o instituto da homologação tenha perdido sua eficiência, mas se poderia dizê-lo em relação à homologação tácita, já que a homologação no momento do recebimento da declaração haveria de ser classificada como expressa.

Ocorrendo, portanto, a homologação expressa da declaração no momento de seu recebimento, como defende parte da doutrina e da jurisprudência, não resta alternativa ou situação em que a homologação poderia ocorrer tacitamente.

Em relação ao prazo decadencial do crédito tributário constituído por DCTF, consoante nossa tese, pode-se dizer que não há meios de ocorrer sua aplicação prática no caso do tributo declarado, tenha sido este pago ou não.

Como a constituição do crédito ocorre no momento do recebimento da declaração pela Administração, em relação ao valor declarado, não há que se falar em decadência, pois o tributo já está constituído.

Há que se falar em ocorrência de decadência em relação a valores não declarados, ou a diferenças de valores a maior, em relação aos declarados, em eventual apuração pelo Fisco.

Relativamente a esses valores, a regra decadencial a ser aplicada é a do inciso I do art. 173 do CTN, ou seja: cinco anos contados do primeiro dia àquele em que o tributo poderia ter sido lançado. Tem a Administração, portanto, este prazo para lançar de ofício as diferenças apuradas em relação a valores declarados.

Em termos de prescrição, o art. 174 do CTN é bastante claro ao regram que o prazo prescricional ocorre em cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário.

No caso do tributo declarado em DCTF, nos termos do art. 5º do DL 2.124/84, sua constituição definitiva ocorre, como já visto, no momento do recebimento da declaração pelo Fisco.

Portanto, é esse o termo de início da contagem do prazo prescricional dos créditos tributários declarados nessa declaração. Tem a Administração cinco anos, contados dessa data, para promover a ação de execução destes créditos, de modo a permitir sua execução judicial.

No caso hipotético de o contribuinte retificar sua declaração, a data de recebimento da declaração retificadora passa a ser o novo termo de início da contagem do prazo de prescrição, ganhando com isso a Administração mais cinco anos para encaminhar para cobrança judicial o tributo declarado e não pago.

Por todo o exposto, entendemos que o CTN padece de incongruências e imperfeições em relação a legislação editada posteriormente, em especial o Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, e em relação à prática da Administração Tributária brasileira atualmente verificada.

Este trabalho não ousará sugerir as adequações necessárias, mesmo porque temos ciência de que a tese é controversa. Acredita-se que a aceitação de uma nova forma de constituição do crédito tributário, que não pelo lançamento, é excessivamente difícil, devido aos dispositivos vigentes no CTN.

Creemos, no entanto, ter apresentado alguns argumentos que podem e devem ser levados em consideração nessa discussão.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. Constituição (1969). Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2124.htm). Acesso em 19 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm). Acesso em 20 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Livro III – Dos Fatos Jurídicos, Título III – Da Prescrição, arts. 161 a 179. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm). Acesso em 8 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional, CTN. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em 24 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Livro III – Dos Fatos Jurídicos, Título IV – Da Prescrição e da Decadência, arts. 189 a 211. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm). Acesso em 8 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 30 dez. 2003. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para (...); altera a (...), e as leis (...) 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Diário Oficial da União, 15 jun. 2007 – Edição Extra. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2007/lei11488.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2158-35/2001, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 27 ago. 2001. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/mp2158-35.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 118, de 28 de junho de 1984. Delegação de competência. Diário Oficial da União, 02 jul. 1984.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 974, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9742009.htm>. Acesso em 11 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. Secretaria Da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 45, de 05 de maio de 1998. Estabelece procedimentos relativos à Instrução Normativa SRF nº 073, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in04598.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Secretaria Da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 73, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF e estabelece normas para sua apresentação. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1996/instrf07396.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Secretaria Da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998. Institui a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e estabelece normas para a sua apresentação. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12698.htm>. Acesso em 27 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Secretaria Da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986. Institui a Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, estabelece normas para seu preenchimento e apresentação e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 27 nov. 1986.

\_\_\_\_\_. Secretaria Da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4822004.htm>. Acesso em 27 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 42.720/RS. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. *Acórdãos*. Data do julgamento 14 mar. 1995. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 20 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. Agravo de Instrumento nº 502.662 – RS. Agravo de Instrumento. Recurso Especial manejado contra Acórdão... . Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 05 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. AgRg no Ag nº 748.560/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, data julgamento 01 jun 2006. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 20 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. RE nº 620.564/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, data do julgamento 24 ago. 2004. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. RE nº 673.585/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, data julgamento 26/04/2006. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acessos entre 24 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. RE nº 389.089, Rel. Min. Luiz Fux, data julgamento 26 nov. 2002. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça, STJ. REsp nº 850.423, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, data julgamento 28 nov. 2007. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. Ação de Inconstitucionalidade, - AI, nº 520.916/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, data julgamento 18/10/2004. Disponível em <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. AI nº 710.923/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, data julgamento 17 abr. 2008. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. AI nº 716.728/SC, Rel. Min. Carmen Lúcia, data julgamento 29 abr. 2009. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. AI nº 720.028/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, data julgamento 27/08/2008. Acesso em 30 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. Recurso Especial 93.039-6/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, data do julgamento 19 mar. 1982. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. AgRg no Ag nº 539.891-3/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, data da decisão 22/05/2007. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. RE nº 107.741-7/SP, Rel. Min. Francisco Rezek, data publ. Acórdão 04 abr. 1986. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. RE nº 102.059-8/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, data publ. Acórdão 01 mar. 1985. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. RE nº 93.036-1/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, data publ. Acórdão 17 out. 1980. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, STF. RE nº 87.229/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, data publ. Acórdão 31 mar. 1978. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 30 set. 2009.

BUSTO, Cristiano V. Fernandes. *A hierarquia da Lei Complementar e da Lei Ordinária no ordenamento jurídico e o controle de constitucionalidade quando conflitantes*. Artigo publicado no site Boletim Jurídico, em 24 jun. 2004. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=302>. Acesso em 03 dez. 2009.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Crédito Tributário – a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. 1 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DICIONÁRIO JURÍDICO. Disponível em [http://www.centraljuridica.com/dicionario/g/1//h/dicionario\\_juridico/dicionario\\_juridico.html](http://www.centraljuridica.com/dicionario/g/1//h/dicionario_juridico/dicionario_juridico.html). Acesso em 11 mai, 2010.

ENZWEILLER, Romano José. *Os Desafios de Tributar na Era da Globalização*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. 2 ed. revista e aumentada, Rio de Janeiro: Aurélio Buarque de Holanda Ferreira e J.E.M.M. Editores, 1986

GAGLIANO, Pablo Siole e PAMPLOMA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de Direito Civil*, 1º vol. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

HABLE, José. *A entrega da declaração e a revisão do ato de lançamento tributário*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2236, 15 ago. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13334>>. Acesso em: 28 out. 2009.

\_\_\_\_\_. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

\_\_\_\_\_. *Prazo de prescrição: da data do pagamento ou da declaração?* Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2212, 22 jul. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=13201>>. Acesso em: 23 set. 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14 ed. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2005.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 1997.

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. 1 ed. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2001.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e da decadência*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

\_\_\_\_\_. *Impossibilidade de tributo sem lançamento*. Artigo publicado no site Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 61, jan. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3678>>. Acesso em: 01 out. 2009



MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias – nova série, nº 5*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário*. 16 ed. ampl. e rev. Porto Alegre: Editora e Distribuidora Sulina, 1999.

XAVIER, Alberto. *A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 25.

\_\_\_\_\_. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

**ANEXO A – Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.**



**Presidência da República  
Casa Civil  
Subchefia para Assuntos Jurídicos**

**DECRETO-LEI Nº 2.124, DE 13 DE JUNHO DE 1984.**

Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,

**DECRETA:**

Art. 1º No exercício financeiro de 1984, as parcelas de antecipação do imposto de renda de que trata o [item I do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.031, de 9 de junho de 1983](#), a serem pagas nos meses de julho a dezembro, serão calculadas, excepcionalmente, tomando-se por base o lucro líquido do segundo semestre de 1983 e do primeiro semestre de 1984.

§ 1º Cada parcela de antecipação corresponderá a um vinte e cinco avos da soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido dos dois semestres, convergida em número de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, pelo valor destas no mês de julho de 1984.

§ 2º O valor total das antecipações de que trata este artigo não excederá o lucro líquido apurado no balanço relativo ao primeiro semestre de 1984.

§ 3º Na hipótese de aplicação do limite previsto no parágrafo anterior, cada parcela corresponderá a um sexto do lucro líquido convertido em número de ORTN pelo valor destas no mês de julho de 1984.

§ 4º Para os efeitos do disposto neste artigo o lucro líquido é o apurado antes da constituição da provisão para o imposto de renda e não computada a contrapartida do ajuste dos investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido.

Art. 2º [O artigo 2º do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982](#), com a redação dada pelo [artigo 10 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º O imposto de renda do exercício financeiro, recolhido no ano anterior a título de retenção ou antecipação, será compensado com o imposto devido na declaração de rendimentos, após a aplicação, sobre as referidas retenções e antecipações, de coeficientes fixados pelo Ministro da Fazenda e pelo Ministro Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, com base na variação ocorrida entre o valor médio mensal das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), em cada um dos trimestres do ano anterior e o valor da ORTN no mês de janeiro do exercício financeiro a que corresponder a declaração de rendimentos."

Art. 3º As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem retenção do imposto de renda na fonte deverão fornecer ao contribuinte documento comprobatório da retenção, em duas vias, com indicação da natureza e montante do rendimento e do imposto retido em cada trimestre do ano anterior.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que trata este artigo.

Art. 4º [O § 7º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 7º - A falta de recolhimento do imposto sujeitará o infrator às penalidades previstas na legislação do imposto de renda no regime de fonte."

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](#).

Art. 6º Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, em 13 de junho de 1984; 163º da Independência e 96º da República.

JOÃO FIGUEIREDO  
*Ernane Galvêas*  
*Delfim Netto*

## ANEXO B – Modelo do recibo de entrega da DCTF

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

RECIBO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS  
D C T F SEMESTRAL - 1.4

CNPJ: \_\_\_\_\_ Semestre/Ano: 01/ 2009  
Nome Empresarial: CARGA RAPIDA 1.4  
Declaração Retificadora: SIM  
Número do Recibo da Declaração Retificada: \_\_\_\_\_  
Situação Especial: Cisão Parcial Data do Evento: 20/04/2009

TOTALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES APURADOS NO SEMESTRE - R\$

	Débitos Apurados	Saldo a Pagar
IRPJ	2.000.000,00	2.000.000,00
IRRF	0,00	0,00
IPI	0,00	0,00
IOF	0,00	0,00
CSLL	0,00	0,00
PIS/PASEP	0,00	0,00
COFINS	0,00	0,00
CPMF	0,00	0,00
CIDE	0,00	0,00
RET/PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO	0,00	0,00
CSRF	0,00	0,00
COSIRF	0,00	0,00

O presente Recibo de Entrega da DCTF contém a transcrição da Ficha Resumo da referida declaração, que constitui confissão de dívida, de forma irretirável, dos impostos e contribuições declarados. Fica o declarante ciente de que os impostos e contribuições declarados na DCTF e não pagos serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, conforme o disposto no parágrafo 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, combinado com a Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984.

Sobre os impostos e contribuições não pagos ou não recolhidos nos prazos legais incidirão multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, e juros de mora nos termos dos artigos 44 a 46 e 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e artigo 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

No caso de falta de apresentação ou de apresentação de declaração com incorreções ou omissões, o contribuinte ficará sujeito às multas previstas no artigo 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.

Não surtirão efeito as solicitações de retificação de informações prestadas na DCTF relativas a impostos e contribuições, cujos valores já tenham sido enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal e nos casos em que a solicitação seja pleiteada após o prazo decadencial.

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome: AAAAAAAAAA  
CPF: \_\_\_\_\_  
Telefone: ( ) \_\_\_\_\_ Ramal: \_\_\_\_\_ FAX: ( ) \_\_\_\_\_  
Correio Eletrônico: \_\_\_\_\_

Atenção! Para retificar esta declaração será exigido este número de recibo:

Declaração recebida via Internet  
pelo Agente Receptor SERPRO  
em 26/05/2009 às 16:33:12