

## DECLARAÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

realizadas pelo sujeito passivo nos tributos submetidos à sistemática

de lançamento por homologação

Aldemario Araujo Castro  
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

### INTRODUÇÃO

A sociedade humana contemporânea exige de todos os seus partícipes, entes estatais ou não, o manuseio de recursos pecuniários. O fluxo de ingressos e dispêndios, aspectos capitais do fenômeno financeiro, são traços comuns aos vários componentes das sociedades organizadas. Tal situação decorre da utilização da moeda como viabilizador das relações interpessoais de conteúdo econômico, como medida de valor e, portanto, instrumento de troca por excelência.

Só o Estado, entretanto, dentre os entes participantes da comunhão social, pode, nos marcos da legalidade, afastados a sanção por transgressões e as reparações por danos causados, exigir recursos de terceiros para financiar sua existência e a consecução de seus objetivos. Os demais entes - pessoas físicas e jurídicas - somente podem obter recursos financeiros lícitos de terceiros através de contratos, onde a marca essencial é a participação voluntária destes terceiros, ao menos no momento da adesão ao vínculo obrigacional formado entre as partes.

Esta atividade, tipicamente estatal, de compulsoriamente transferir parte do patrimônio particular para os domínios públicos denomina-se, em suas múltiplas facetas, de tributação. Justamente por constituir, do ponto de vista ontológico, exceção ao direito de propriedade e ao direito de livremente se obrigar, a imposição tributária encontra minudente disciplina legal. Toda atividade estatal de exigência e arrecadação do tributo deve ser pautada estritamente na lei. Trata-se de garantia do contribuinte contra os excessos e desvios do Fisco.

Nesta medida, a cobrança, em sentido amplo, de qualquer tributo deve percorrer caminho claramente balizado na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional (lei de normas gerais) e na lei instituidora de cada exação (com definição de fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuintes). Por outro lado, a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco e o contribuinte *lato sensu*, ainda por imperativo legal, apresenta dinâmica e variantes próprias.

## DINÂMICA DE CONSTITUIÇÃO E EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Isolando, para fins meramente didáticos, cada fase de constituição e cobrança dos créditos tributários podemos fixar quatro grandes marcos temporais na chamada dinâmica de constituição e exigibilidade do crédito.

O primeiro marco temporal, rumo a cobrança até mesmo judicial do crédito, consiste na veiculação legal de uma *hipótese de incidência* (ou fato gerador abstrato) como elemento mediato necessário ao surgimento da relação jurídico-tributária. Será a situação de fato ou de direito que desencadeia, com sua verificação concreta, o nascimento do fato gerador (fato jurídico) e da obrigação tributária. Consiste num elemento puramente normativo, seu *habitat* natural é o mundo jurídico.

O segundo passo nesta escalada consiste justamente na realização, na concretização, na efetivação daquela previsão normativa chamada de *hipótese de incidência*. Este é o denominado *fato gerador* (ou fato gerador concreto). Com ele nasce a **obrigação jurídico-tributária**. Temos, a partir daí, o vínculo jurídico necessário que liga o contribuinte *lato sensu* ao Fisco. A partir daí, também, já identificamos o dever de pagar tributo e o direito, por outro lado, de recebê-lo.

O terceiro estágio, já nascida a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte *lato sensu*, consiste justamente em especificar ou quantificar o volume de recursos pecuniários a serem transferidos para os cofres públicos. Nesta oportunidade, através de procedimento administrativo (ou ato administrativo, para alguns) denominado de *lançamento* surge o **crédito tributário**. Assim, como afirma a mais abalizada doutrina, o *lançamento* declara ou reconhece a existência da obrigação tributária e constitui ou quantifica o crédito tributário.

Não extinto o crédito tributário pelo pagamento impõe-se à máquina da Administração Tributária conformar um título extrajudicial para aparelhar a execução judicial da dívida impaga. Para tanto, faz-se a inscrição do crédito em Dívida Ativa, conferindo ao mesmo *liquidez e certeza*. A certidão de inscrição, certidão de Dívida Ativa, será o título extrajudicial hábil para perseguir em juízo a satisfação do crédito público. Este o quarto momento da exigibilidade do crédito tributário.

## FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

São 3 (três) as formas ou espécies de *lançamento*, segundo a doutrina tributária tradicional: lançamento direto ou *ex officio*, lançamento por declaração ou misto e lançamento por homologação ou autolancamento.

No caso de lançamento direto, a constituição do crédito tributário é efetivada por iniciativa exclusiva do Fisco. A participação do contribuinte, se houver, será no sentido de fornecer elementos ou dados, normalmente contábeis, exigidos pelos agentes fiscais já no curso do procedimento tendente a apurar o *quantum debeat*. Esta modalidade aplica-se exemplarmente aos impostos patrimoniais, como o

IPTU, por deter a Administração Tributária as informações necessárias em seus cadastros. Por outro lado, todo **auto de infração** materializa uma constituição de crédito tributário por iniciativa exclusiva da Administração Tributária, podendo, no máximo, ocorrer a participação acima aludida por parte do contribuinte.

Do ponto de vista normativo, o lançamento direto ou *ex officio* está previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Quando identificamos a atuação conjunta do Fisco e contribuinte (ou terceiro) na configuração do lançamento, onde o último apresenta, por força de previsão legal neste sentido, declarações e informações e o primeiro aprecia e processa estes dados, expedindo, ao final, notificação de lançamento ao contribuinte, na qual especifica o valor devido e data limite para o pagamento, temos o denominado lançamento misto ou por declaração.

Do ponto de vista legal, o lançamento por declaração ou misto está incrustado no art. 147 do Código Tributário Nacional.

Por fim, temos o chamado lançamento por homologação ou autolancamento. Essa modalidade apresenta uma certa complexidade e, por conta dela, vem suscitando sérias divergências doutrinárias. Voltado para as imposições tributárias relacionadas com a circulação de riquezas, abrange, de longe, a maior parcela da carga fiscal em vigor.

Segundo o art. 150 do Código Tributário Nacional, fundamento legal da sistemática em apreciação, ocorre o lançamento por homologação quando o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade tributária e opera-se pelo ato em que a referida autoridade expressamente homologa a atitude do contribuinte. Admite-se, doutrinariamente, a variante da homologação tácita, baseada no art. 150, parágrafo quarto do CTN, no caso de vencer o prazo decadencial sem apreciação da ação do contribuinte pelo Fisco responsável.

Assim, partindo de certo pagamento (antecipado) pelo contribuinte, no caso de tributo submetido a sistemática de lançamento por homologação ou autolancamento, são possíveis 3 (três) conseqüências, afastadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação contra o Erário:

- a) o recolhimento antecipado é homologado expressamente pelo Fisco, porque consonante com o fato gerador respectivo;
- b) o recolhimento antecipado é homologado tacitamente pelo Fisco, porque este não aferiu, dentro do lustro previsto em lei, a regularidade do pagamento; e,
- c) o Tesouro, por seus agentes fiscais, identifica recolhimento antecipado a menor, em contraste com o fato gerador respectivo, e procede a um lançamento direto, na forma de auto de infração.

Como nos casos identificados por "a" e "b" não existe um ato administrativo que explicitamente apure o *quantum debeatur*, impondo ao contribuinte o recolhimento conseqüente, vários tributaristas de escol falam em *tributo sem lançamento*, como o eminente PAULO DE BARROS CARVALHO.

Preferimos, por imperativos jurídicos bastante delineados, ver a questão por outro ângulo. O chamado lançamento por homologação não é um ato isolado. Dá-se esta denominação, este rótulo, esta designação a um conjunto de atos interligados, portanto, a um procedimento. Procedimento, inclusive, como destacamos, sujeito a variantes.

A constância identificada nas variantes do autolancamento, ou seja, o núcleo caracterizador da presença da sistemática em tela, reside precisamente em dois atos: um do contribuinte e outro do Fisco. O ato do sujeito passivo da obrigação tributária pode ser **positivo**, no caso do efetivo pagamento antecipado, ou **negativo**, quando este não faz o recolhimento previsto em lei. Por sua vez,

o ato da Administração Tributária também pode ser **positivo**, na hipótese de homologação expressa da conduta do contribuinte ou **negativo**, quando da homologação tácita. Tal assertiva decorre necessariamente da lei de normas gerais do sistema tributário. No antes citado art. 150 do CTN diz o legislador com clareza: "... sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento..." (ato do contribuinte) e "..., opera-se pelo ato em que a referida autoridade, ..., expressamente a homologa." (ato do Fisco).

Desconsideramos a variante da lavratura do auto de infração porque neste caso saímos do autolancamento e adentramos em outra modalidade de lançamento que é o direto. Não há maior dificuldade aqui. Simplesmente, a mecânica do lançamento por homologação dá ensejo, quando o recolhimento inexistente ou é menor que aquele exigido pela legislação tributária, a efetivação de lançamento direto.

Retornando a questão da ausência de lançamento em casos que tais, afirmamos veementemente seu equívoco. Tal postura parte da falsa premissa de que o lançamento é só, e somente só, o ato administrativo isolado, solitário, praticado pela autoridade fiscal, no sentido de apurar o *quantum debeat*. O autolancamento como procedimento, como sistemática, como mecânica de cobrança do tributo prescinde deste ato. O que o art. 142 do CTN, suporte para a afirmação da inexistência de lançamento sem ato administrativo correspondente, exige é a participação decisiva do Poder Público, com suas prerrogativas próprias, nas várias formas de ser do lançamento. Assim, quando o art. 142 do CTN afirma que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, ...", este comando há de ser entendido em conjunto com os arts. 147, 149 e 150. No caso específico de autolancamento, a atividade do administrador subsiste na homologação expressa ou tácita. Na primeira, para reputar correta a ação do contribuinte, terá o agente fiscal que apurar o crédito devido. Na segunda, por ficção, houve tal levantamento.

Por fim, se levada ao extremo a cláusula do art. 142, decretaríamos a morte do autolancamento, porque sempre redutível ao lançamento direto, a exigir a efetiva ação fiscal. Não é lícito interpretar dispositivos de uma mesma lei, principalmente um diploma de normas gerais, regulador e delimitador de institutos, patrocinando uma conclusão reducionista, que poda a criatividade, a fertilidade e as opções do legislador. Não é possível apegar-se a um dispositivo e um instituto e, literalmente, desfazer outro instituto explicitamente posto pelo legislador. Por outro lado, restaria outra perplexidade: como entender a homologação? Esta não se confunde com o lançamento direto. Trata-se de instituto típico do autolancamento. Inexistindo este, inexistiria aquela.

A conclusão que se impõe é aquela que admite o lançamento por homologação como sistemática própria e com suas respectivas singularidades, coexistindo com as demais (lançamento direto ou por declaração) como mecanismo viabilizador da cobrança do tributo devido. A particularidade de não se identificar nela um ato administrativo, tal como aquele que ocorre no lançamento direto, de apuração e notificação do crédito tributário não a desnatura, sob pena de se abolir, por via interpretativa, justamente aquilo que o legislador consagrou. Até porque, como dissemos, o ato administrativo de quantificação do crédito está presente na sistemática do autolancamento. Na hipótese de homologação expressa o agente fiscal calcula o tributo devido para concluir por sua correção. Na homologação tácita, por ficção jurídica, ele o fez. Impõe-se, portanto, o caminho inverso, compatibilizar os dispositivos legais para manter todas as opções e institutos veiculados pelo legislador.

## DECLARAÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. NATUREZA JURÍDICA.

A sistemática do lançamento por homologação, aplicável aos tributos responsáveis, de longe, pela maior parte carga fiscal efetivamente recolhida, como já destacamos, desperta justificáveis

preocupações no seio da Administração Tributária. Como acompanhar a vida fiscal de cada contribuinte? Como saber se os recolhimentos periódicos foram realizados? Como aquilatar o decréscimo na série de pagamentos? São algumas perguntas que reclamam respostas. Por outro lado, identificadas ausências de recolhimentos como aquilatar se são devidas ou indevidas, como quantificá-las e instrumentalizar a respectiva cobrança?

A opção pela fiscalização caso a caso, empresa por empresa, contribuinte por contribuinte apresenta dificuldades hercúleas. O gigantismo da máquina administrativa para tal tarefa, o enorme volume de dispêndios de manutenção de pessoal qualificado e infra-estrutura logística e a duvidosa eficiência do arsenal montado são fatores inibidores ou proibitivos da adoção de tal prática, sobretudo, nos momentos de crise nas contas públicas.

Para resolver estes e outros problemas estratégicos na área da administração dos tributos autolancados foi concebido um instrumento de inegável valia: a declaração e confissão de dívida tributária. Por esta via, impõe-se ao contribuinte a apresentação periódica de documento onde declare o valor do tributo a ser recolhido. Tal informação será, então, confrontada com os pagamentos. A correspondência é indício de regularidade, salvo apuração do crédito devido a menor, identificada quando de eventual fiscalização. A discrepância importa, normalmente, em inscrição do débito em dívida ativa, como antecedente necessário à cobrança judicial.

A nível federal, a referida declaração e confissão de dívida tributária tomou o nome de **Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF**, abrangendo a quase totalidade das imposições autolancadas. Possui escora legal no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 8 de março de 1984.

Importa, neste passo, precisar a natureza jurídica da declaração e confissão de dívida tributária, a exemplo da DCTF. Esta pesquisa, inicialmente, deve separar a obrigação de apresentar o documento dos procedimentos realizados pela Administração Tributária a partir dele.

O primeiro aspecto, referente ao dever de declarar, acreditamos não comportar maiores dificuldades. Sendo uma obrigação de fazer, instituída no interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, enquadra-se com perfeição na definição de obrigação tributária acessória fornecida pelo art. 113, parágrafo segundo do CTN. Numa afirmação: o dever de apresentar a declaração consiste em obrigação tributária acessória.

Já o segundo aspecto do problema, quanto a natureza dos procedimentos levados a efeito pelo Fisco, a partir da entrega da declaração e confissão de dívida, tendentes a cobrar o débito ventilado, apresenta uma maior delicadeza.

Pensamos tratar-se de um procedimento auxiliar, complementar ou coadjuvante inserido na sistemática do lançamento por homologação. À toda evidência, os atos de identificação da ausência de recolhimento e posterior inscrição não guardam identidade com o ato (negativo) do contribuinte, muito menos o ato (positivo ou negativo) do Fisco, momentos nucleares da sistemática do lançamento por homologação como antes referidos. O conjunto composto pelos dois atos (verificação da ausência de pagamento e inscrição em Dívida Ativa) constitui um terceiro elemento, distinto daqueles que balizam o autolancamento.

A validade jurídica destas considerações, no entanto, está diretamente ligada a possibilidade de conviver harmoniosamente com uma série de critérios ou testes de conformidade próprios das proposições do direito enquanto ciência.

O primeiro destes testes de conformidade reside na adequação aos princípios lógicos formais da identidade, não-contradição e do terceiro excluído, como muito bem destacado pelo eminente Ministro MARCO AURÉLIO no RE nº 172.058-1-SC.

Neste sentido, não existem maiores problemas. Conforme incisivamente demonstrado, o conjunto de

atos **verificação-inscrição** mantêm incólumes os atos-limites do contribuinte e do Fisco. Possuem significação própria (identidade), independência em relação aos atos delimitadores da sistemática (não-contradição) e inserção autônoma no conjunto do procedimento (terceiro excluído). Assim, justapor à sistemática do autolancamento, tal como posta no CTN, os atos de verificação e inscrição de dívida declarada e confessada, não desnatura a modalidade de lançamento instituída pela lei de normas gerais do sistema tributário. O quadro normativo instituído pelo Código aceita e convive harmoniosamente com os elementos ínsitos à apresentação de declaração e confissão de dívida tributária.

Esta concepção vence, igualmente, o teste de conformidade com os estreitos limites reservados pelo ordenamento jurídico ao manejo de instrumentos inseridos na mecânica da tributação.

Primeiro, como grafamos inicialmente, é preciso fundamento legal para a utilização do procedimento. Neste sentido, o Decreto-lei nº 2.124, de 8 de março de 1984, precisamente em seu art. 5º, norma em pleno vigor, fornece a substância jurídica necessária ao expediente.

Segundo, a utilização prática dos instrumentos veiculados pelo art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, materializados à nível federal na DCTF, guarda absoluta obediência ao art. 109 do CTN. No dizer de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o direito tributário pode se socorrer de "institutos", de "conceitos" e de "formas" já definidos por outros ramos do direito. Pode fazê-lo sem qualquer alteração nos elementos aceitos de outros quadrantes jurídicos ou oferecendo alterações necessárias, amoldando-os para si. No caso da DCTF, o "instituto" importado para o direito tributário foi a "confissão de dívida", presente, com os contornos que interessam à tributação, no direito processual civil (art. 585, inciso II do CPC). Esta figura jurídica foi escolhida, muito provavelmente, por viabilizar, tão-somente com a manifestação do devedor, nos casos de subscrição de documento público, a cobrança judicial de débito. Aqui, a alteração promovida na "confissão de dívida" foi redutora, não tomou o "instituto" em toda sua extensão eficaz. Serve, somente, de instrumento para conformação do título extrajudicial próprio da seara fiscal: a certidão de dívida ativa.

A figura em comento, porque não consignada na Lei Maior, não incide na vedação veiculada pelo art. 110 do mesmo CTN. Assim, a utilização e, principalmente, sua alteração não atrita com a hierarquia das leis tributárias.

Também não é viável objetar que a "figura" da "confissão de dívida", por não implicar direta e imediatamente num dos procedimentos reveladores do crédito tributário (lançamento direto, por declaração e por homologação), e sim, justapor-se a um deles, como grafamos anteriormente, não pode ser manejada nos marcos da tributação. Neste sentido, existem significativas manifestações pretorianas:

**"O termo de confissão e parcelamento da dívida configura o lançamento definitivo, pois nele se reúne todos os elementos a que alude o art. 147 do CTN, correndo o prazo prescricional do dia em que o devedor deixou de pagar, no vencimento, uma das prestações."**

(TRF da 4ª Região. 2ª Turma. AC nº 415.3065/90-RS. Rel. Juíza TÂNIA ESCOBAR. DJ de 28.06.95. Pág. 41.147)

**"Se o devedor, confessando o débito fiscal, firma com o credor pedido de parcelamento que deixa todavia de honrar, a cobrança do débito através de processo executivo reveste-se de natureza de certeza e liquidez."**

(TRF da 5ª Região. 2ª Turma. EDAC nº 503.720/89-RN. Rel. Juiz NEREU SANTOS. DJ de 08.03.91. Pág. 41.116)

Coube a ANTONIO BERLIRI o mérito de ter observado que o universo tributário não se compõe somente dos esquemas impositivos tradicionais. A inexorável seqüência fato gerador-obrigação-lançamento (como ato ou procedimento) flexibiliza-se, por via legal, com apoio doutrinário e jurisprudencial, para adequar os mecanismos da tributação a realidade econômica multifacetada e as exigências de eficiência e celeridade da arrecadação. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, MOREIRA ALVES e MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, neste sentido, lembram o princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação. Por ele, o legislador deve buscar os caminhos, com as respectivas salvaguardas, de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária.

Assim, entre uma série de expedientes tributários que escapam aos esquemas tradicionais, podemos arrolar:

- a) **O regime de retenção na fonte do Imposto de Renda.** Nele a aplicação de alíquotas sobre disponibilidades econômicas ou jurídicas pode representar, como efetivamente representa num sem-número de vezes, tributação antecipada completamente despropositada em relação aos rendimentos auferidos no período-base. À evidência, o "dogma" do fato gerador foi convenientemente afastado. Não há registros de afronta bem sucedida contra o expediente. A salvaguarda está presente na declaração de ajuste.
- b) **O regime de estimativa.** Nesta sistemática, semelhante a da retenção na fonte sob certos ângulos, recolhe-se aos cofres públicos quantias prefixadas pela Administração Tributária. Também aqui não há correspondência imediata com os fatos geradores pertinentes. Neste caso, a jurisprudência já reconheceu a constitucionalidade da técnica, condicionada ao acertamento ao fim de certo período (salvaguarda).
- c) **O regime de fato gerador presumido.** A possibilidade consagrada expressamente no art. 150, parágrafo sétimo da Carta Magna, norma inserida pela Emenda Constitucional nº 03/93, enfrentou, e enfrenta, forte resistência, ao argumento de agressão ao princípio da segurança jurídica justamente por tangenciar o esquema clássico fato gerador-obrigação-lançamento. Afirmam, seus opositores, "... os impostos apenas incidem sobre fatos geradores ocorridos, e nunca sobre hipóteses futuras, ...". Seus defensores, sob o influxo da praticabilidade fiscal, admitem a possibilidade desde que aplicada em tributos plurifásicos sobre o consumo e com as necessárias salvaguardas (imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido).
- d) **As plantas genéricas de valores imobiliários** (*rectius* plantas de valores imobiliários genéricos). Admite a consciência jurídica nacional a utilização de valores presumidos quanto ao metro quadrado de área de terreno ou construção para o cálculo do valor venal do imóvel (base de cálculo do IPTU), desde que veiculados por lei formal ou dela estritamente dependente (salvaguarda). Aqui, não há, inúmeras vezes, perfeita correspondência entre o valor venal concreto do imóvel em confronto com aquele atribuído por presunção (multiplicação do valor presumido pela área de terreno e/ou construção).
- e) **O regime de não-cumulatividade.** Nos tributos afetos a esta técnica não basta aplicar a alíquota sobre o valor das operações tributáveis. Sem considerar a dedução dos créditos recebidos não é possível aferir corretamente o *quantum* devido. Assim, a regra da não-cumulatividade, localizada fora do complexo fato gerador-base de cálculo- alíquota, mas dentro da norma de tributação, representa uma técnica essencial ao fenômeno da tributação.

São mecanismos "alternativos" às técnicas tradicionais, mas sufragados, inclusive, pela jurisprudência, desde que presentes as referidas salvaguardas. Em suma, admitem os juristas, pelas manifestações doutrinárias e pretorianas, a conjugação, em matéria fiscal, de expedientes não-tradicionais com os tradicionais.

Portanto, não há como censurar um mero procedimento auxiliar ao lançamento por homologação.

Conjunto de atos que não desnatura o autolançamento, apenas, como ressaltamos à exaustão, agregase a ele sem diminuí-lo, pelo contrário, enriquecendo-o.

As considerações realizadas quanto ao mecanismo de declaração/confissão de dívida tributária pelo contribuinte supera com sobras o difícil teste da doutrina.

ZELMO DENARI admite expressamente o uso da declaração/confissão nos casos de tributos autolançados:

**"A lei, por medida de economia administrativa, atribui ao contribuinte a tarefa de calcular o *quantum debeatur* e recolher aos cofres públicos o imposto devido, cabendo à administração homologá-lo. Dentre os mais característicos, podemos citar o ICMS e o IPI, ambos lançados pelos próprios contribuintes que declaram, mensal ou quinzenalmente, ao fisco, as operações de entrada e saída de mercadorias, preenchendo guias de informação e de recolhimento do tributo (GIA do ICMS)."**

(Curso de Direito Tributário. 4ª Edição. 1994. Editora Forense. Pág. 183)

LUIZ CARLOS DERBLI BITTENCOURT também sufraga a possibilidade:

**"4. Em se tratando de dívida confessada pelo sujeito passivo, seu inadimplemento faz eclodir processo administrativo de rito sumário. O débito será inscrito na repartição competente e do Termo de Inscrição se extrairá a Certidão de Dívida Ativa, título necessário para aparelhar a execução civil.**

**Nessas circunstâncias, não será necessário intimar o devedor do ato administrativo de inscrição em dívida ativa, já que o próprio sujeito passivo informou o valor de seu débito ao credor."**

(Processo Tributário. 1994. Editora Revista dos Tribunais. Pág. 202)

O ilustre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional EVANDRO PEDRO PINTO articula no mesmo sentido:

**"4. Em se tratando de lançamento por homologação, a informação prestada pelo sujeito passivo - e que o obriga ao conseqüente pagamento, no prazo estipulado, do '*quantum debeatur*' declarado - constitui '*confissão de dívida*', obviamente retratável, se erro ou incorreção houver na informação, posto que decorrente de lei a dívida confessada. Sobre ser, no lançamento por homologação, confissão de dívida a informação prestada pelo sujeito passivo, veja-se, a propósito, Zelmo Denari (Curso de Direito Tributário, Forense, 1991, págs. 255/256):**

**'Os débitos declarados pelos contribuintes equivalem a confissão de dívida, pois o declarante comunica ao fisco a ocorrência de fatos geradores do imposto e, ao mesmo tempo, determina o '*quantum debeatur*'. A declaração do débito corresponde, do lado ativo, um direito pré-constituído que não depende de qualquer provimento administrativo ou judicial para se afirmar como Direito.'** "

(Resposta à NOTA SRF/COSAR/DICOB Nº 26/95)

Quanto ao último dos testes relevantes, a aceitação jurisprudencial, viabilizadora da definitividade do



ato administrativo, por si só desprovido dela, simplesmente reina notável harmonia. Desde o STF, passando pelo extinto TFR, pelo STJ e chegando aos Tribunais Regionais Federais são incontáveis as manifestações no sentido da validade e correção jurídicas da declaração/confissão de dívida tributária por parte do contribuinte, dispensando, inclusive, para efeito de cobrança judicial, providências outras que não a simples apresentação do documento hábil e a verificação do não-recolhimento. Vejamos:

**"Não há, no caso de lançamento por homologação ou autolancamento, necessidade de prévio processo administrativo para que seja promovida a cobrança.**

**Precedentes do STF: RE 93.039 (DJ de 12.4.82); RE 84.995; RE 87.229; RE 85.552; RE 87.241."**

(STF. 2ª Turma. RE nº 82.763-SP. Rel. Min. ALDIR PASSARINHO)

**"A declaração feita pela própria contribuinte, ou seja, o lançamento por homologação ou autolancamento. Desnecessário, pois, o processo administrativo. Não há dúvida do débito do principal, aliás confessado pela própria contribuinte."**

(STF. 2ª Turma. RE nº 82.763-SP. Relatório. Rel. Min. ALDIR PASSARINHO)

**"Com efeito, a cobrança do ICM não se rege pelo art. 147 mas pelo art. 150 do CTN, que não exige o procedimento administrativo de lançamento e notificação ao sujeito passivo. (...)**

**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."**

(STF. 2ª Turma. RE nº 93.039-SP. Rel. Min. DJACI FALCÃO. RTJ 103/671)

**"Em se tratando de autolancamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança."**

(STF. 2ª Turma. AgRg nº 144.609-9. Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA. DJ de 01.09.95)

**"Lançamento de IPI conseqüente à declaração do contribuinte dispensa processo administrativo para inscrição da dívida."**

(TFR. Ap. 109.528-SP. Rel. Min. MIGUEL FERRANTE. DJ de 11.06.87)

**"No lançamento por homologação, que dimana do débito declarado torna-se despiciendo o procedimento administrativo."**

(STJ. 1ª Turma. REsp nº 4.342-SP. Rel. Min. GERALDO SOBRAL. DJ de 01.04.91. Pág. 3.415)

**"Em débito declarado e não pago, a cobrança decorre do auto-lançamento, independentemente de notificação prévia."**

(STJ. 1ª Turma. REsp nº 31.981-SP. Rel. Min. GARCIA VIEIRA. DJ de 03.05.93. Pág. 7.776)

**"No lançamento por homologação, independente de notificação prévia, elaborado pelo contribuinte, desafeiçoa-se controvérsia sobre fatos ou alegados créditos."**

(STJ. 1ª Turma. REsp nº 9.412-SP. Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA. DJ de 27.06.94. Pág. 16.886)

**"Fica dispensado o prévio processo administrativo desde que a inscrição e a cobrança do débito fiscal, sujeito inicialmente ao lançamento por homologação, sejam de acordo com a declaração prestada pelo próprio contribuinte."**

(STJ. 1ª Turma. REsp nº 60.001-SP. Rel. Min. CÉSAR ASFOR ROCHA. DJ de 08.05.95. Pág. 12.327)

**"Lançamento efetuado à vista de declaração prestada pelo contribuinte. Hipótese em que não resta espaço para processo fiscal, de natureza contenciosa. Orientação pacífica do STF e do extinto TFR."**

(STJ. 2ª Turma. REsp nº 7.464-SP. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. DJ de 13.05.91)

**"Em se tratando de débito declarado e não pago, a cobrança decorrente de autolancamento, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou de instauração de procedimento administrativo. Precedentes."**

(STJ. 2ª Turma. REsp nº 24.596-SP. Rel. Min. JOSÉ DE JESUS FILHO. DJ de 21.02.94. Pág. 2.152)

**"Desnecessidade, no caso, do aguardo da constituição do respectivo crédito fiscal, pelo lançamento, já que se trata de tributo constituído por meio de mera declaração prestada pelo contribuinte, acompanhada de pagamento do valor apurado, seguindo-se, de ordinário, mera homologação tácita do fisco."**

(STJ. 2ª Turma. REsp nº 9.564-MG. Rel. Min. ILMAR GALVÃO. DJ de 17.06.91. Pág. 8.198)

**"Imposto de Renda. É desnecessária a notificação prévia, ou a instauração de procedimento administrativo para que seja inscrita a dívida e cobrado judicialmente imposto declarado e não pago pelo contribuinte (RTF - RE 93.039-SP), TFR AC 99463-SP, DJU 18/09/86)."**

(TRF da 3ª Região. 4ª Turma. AC nº 326.849/89-SP. Rel. Juíza LÚCIA FIGUEIREDO. DOE de 17.06.91. Pág. 140)

**"Dispensável o procedimento administrativo e a homologação tratando-se de IPI, hipótese de auto-lançamento ou lançamento por homologação (art. 150 do CTN), vez que o débito do sujeito passivo é líquido e certo, desde o momento em que este declara o quantum devido, tornando-se exigível a partir do vencimento previsto na mesma declaração."**

**Não pago o tributo no prazo estipulado, a dívida é logo inscrita, independentemente de notificação."**

(TRF da 3ª Região. 3ª Turma. AC nº 312.046/89-SP. Rel. Juíza ANNAMARIA PIMENTEL. DOE de 20.05.91. Pág. 122)

**"A mera alegação de inexistência de notificação, quando o devedor tem conhecimento do débito e não discorda do seu 'quantum', não inviabiliza o processo executório."**

(TRF da 4ª Região. 3ª Turma. AC nº 403.169/91-SC. Rel. Juiz FÁBIO DA ROSA. DJ de 16.06.93. Pág. 23.252)

Na medida destas considerações, não há necessidade, ao se lançar mão da DCTF, de lançamento (auto de infração), notificação ou instauração de processo administrativo. Todos estes atos são próprios do lançamento direto ou por declaração. A combinação da sistemática do lançamento por homologação com os atos de declaração/confissão de dívida torna desnecessários aqueles marcos antes referidos. Por que autuar, para obter o *quantum debeatur*, se o contribuinte o oferece ao Fisco? Por que notificar, para dar conhecimento do *quantum debeatur*, se o contribuinte já dele tem conhecimento? Por que instaurar processo administrativo fiscal, para permitir defesa, se aquilo que o Fisco eventualmente inscrever e cobrar é exata e perfeitamente o valor que o contribuinte se propôs a pagar? A ampla e uníssona jurisprudência antes transcrita, sensível aos contornos jurídicos e práticos do lançamento por homologação, afirma expressamente a desnecessidade dos expedientes discutidos (lançamento-notificação-processo administrativo).

Segundo PAULO DOURADO DE GUSMÃO, jurisprudência é o conjunto uniforme e constante de decisões judiciais sobre determinada matéria. O renomado jurista faz questão de ressaltar que não é jurisprudência um único julgado ou decisões isoladas, não reiteradas, constantes e uniformes. **Neste sentido, existe jurisprudência (fortíssima, porque oriunda dos mais diversos Tribunais) chancelando a utilização pelo Erário da DCTF e instrumentos congêneres. Não existe, decididamente não existe, jurisprudência contra a DCTF como mecanismo de acerto e cobrança de dívida tributária.** Talvez, em extenuante garimpo judicial, possa ser levantado um ou outro julgado contra a declaração/confissão de dívida tributária, jamais uma série reiterada, constante e uniforme de decisões.

## **ALGUNS PROBLEMAS DECORRENTES DA DECLARAÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA PELO CONTRIBUINTE NOS TRIBUTOS SUBMETIDOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

### **1. Relações entre a DCTF e o lançamento direto**

Têm causado certas dificuldades à Administração Tributária Federal a compatibilização entre a declaração/confissão de dívida tributária e a possibilidade, no curso de procedimento fiscalizatório, de autuação. O problema ganha contornos de certa gravidade haja vista a aparente ausência de regramento sobre o assunto e a conseqüente falta de uniformidade no trato do problema.

A rigor, são 2 (duas) as situações básicas:

1ª) O contribuinte apura e declara/confessa o valor efetivamente devido, consonante com o fato gerador respectivo.

2ª) O contribuinte apura e declara/confessa valor inferior ao efetivamente devido, em discrepância

com o fato gerador pertinente.

Na primeira hipótese, obviamente, não há qualquer necessidade de procedimento de ofício. Todo e qualquer problema verificado será resolvido no âmbito da própria mecânica da declaração/confissão. Se o contribuinte recolhe o valor integral extingue o crédito tributário. Se o contribuinte não recolhe ou recolhe a menor que o declarado os sistemas informatizados darão o adequado tratamento a situação, cobrando, através da inscrição em Dívida Ativa, o total confessado ou a diferença entre o pagamento e o *quantum* declarado.

Na segunda hipótese reside alguma dificuldade. Entendemos que a fiscalização deve constituir, através da autuação competente, o crédito correspondente a diferença entre o valor devido e aquele declarado/confessado previamente. Não cabe o lançamento "pelo total". Tal prática revela-se incongruente sob vários aspectos. Primeiro, porque desconsidera a sistemática insita a DCTF. Nega aplicação, sem o fundamento legal necessário, as normas instituidoras da declaração/confissão, cuja incidência, como toda eficácia normativa, é inexorável. Segundo, permite a cobrança em duplicidade, absolutamente equivocada, de parte ou de todo o crédito devido, uma via inscrição da DCTF e a outra via processo administrativo fiscal instaurado com o auto. Em certas circunstâncias, tal duplicidade de exigências pode ensejar o crime de excesso de exação.

Subsiste um óbice, levantado por muitos, nas situações referidas como "segunda hipótese". Diz-se que o contribuinte terá o benefício de multas menos onerosas, optando-se pela utilização da DCTF ao invés da autuação. Trata-se de raciocínio financeiramente sedutor, mas juridicamente inaceitável. Como antes destacamos, não é possível "optar" por esta (DCTF) ou aquela (lançamento direto) forma de viabilizar a cobrança do crédito. Se a DCTF foi apresentada, por imperativo legal, deve ser processada até a cobrança judicial. Ademais, por um ou outro meio, o tributo devido deverá ser integralmente pago. Quanto a multa, será menor porque a lei assim fixou. Se houvesse possibilidade de escolha, e não há, visto que a constituição do crédito é vinculada a lei, esta inevitavelmente seria pela multa mais branda. Duas razões concorrem para esta conclusão. A eventual dúvida na cominação de penalidades, entre aquela da DCTF e aquela do auto, sobre o mesmo fato gerador, resolve-se em favor do contribuinte (art. 112, incisos II e IV do CTN) e a aplicação de penalidade privilegia a menos severa ao longo do tempo (art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN).

## 2. Certidão Negativa e DCTF

Curiosamente, o mesmo Judiciário que admite pacificamente a cobrança judicial do crédito tributário a partir da declaração/confissão de dívida vem compelindo o Fisco a fornecer certidões negativas na ausência de lançamentos diretos realizados contra o sujeito passivo da obrigação tributária. As decisões em comento giram em torno das seguintes premissas:

**"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONSTITUÍDO.**

**À mingua de lançamento fiscal definitivo, a Fazenda Nacional não pode indeferir o pedido de certidão negativa de tributos federais."**

(TRF da 4ª Região. 1ª Turma. AMS nº 94.04.36582-3-RS. Rel. Juiz ARI PARGENDLER. j. em 17.11.94)

## **"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DE DÉBITO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO.**

**Mesmo que o tributo esteja sujeito a lançamento por homologação, o Fisco deve proceder ao lançamento, notificar o devedor e promover o respectivo processo administrativo-fiscal. E, não havendo crédito tributário regularmente constituído, a certidão negativa de débito não pode ser negada."**

(TRF da 4ª Região. 2ª Turma. AgRg no MS nº 95.04.08303-0-SC. Rel. Juiz DÓRIA FURQUIM. DJ de 12.07.95. Pág. 44.113)

Subsiste, assim, flagrante incompatibilidade entre os dois conjuntos de decisões. *A maiori ad minus*. Se a declaração/confissão implica, com o inadimplemento, na existência de dívida, com a conseqüente possibilidade de cobrança judicial, deve sustentar a recusa de certidão negativa, efeito consideravelmente menor. Afinal, a certidão consiste numa verdadeira fotografia dos cadastros fiscais. Se ali consta débito declarado/confessado e impago, consta, obviamente, dívida do contribuinte-requerente.

Convém destacar que tais decisões não atingem diretamente a possibilidade de cobrança do débito declarado/confessado, mas, indiretamente, fragilizam esta formidável sistemática de cobrança. Por outro lado, ao que se saiba, permanecem circunscritas aos Tribunais Regionais Federais. Deve-se, ainda, registrar a forte tendência do Judiciário de " facilitar" a obtenção de certidões negativas. Nesta medida, por não estar em questão diretamente a possibilidade de cobrança do crédito tributário, a Justiça, nos casos em foco, pode não ter se debruçado com vagar sobre as conseqüências da premissa formulada, notadamente, não vislumbrando a estratégica posição da declaração/confissão de dívida tributária.

---

### **Publicação**

Tributação em revista. Ano 4. Número 16. Abril a junho/96.  
Uma publicação do Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal

---