

CRISTIANE TAMY TINA DE CAMPOS

**OS DÉBITOS DECLARADOS COMO EXIGIBILIDADE SUSPensa NA  
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS –  
DCTF ATÉ 21 DE DEZEMBRO DE 2004 E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA  
INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

SÃO PAULO

2011

CRISTIANE TAMY TINA DE CAMPOS

**A IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO DOS  
DÉBITOS DECLARADOS COMO EXIGIBILIDADE SUSPensa NA  
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS –  
DCTF ATÉ 21 DE DEZEMBRO DE 2004**

Monografia exigida pelo Curso de Especialização em Direito Tributário da Coordenadoria Geral Especialização Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC, como exigência parcial para a obtenção do título de Pós graduação em Direito Tributário.

Orientadora: Professora Dra. Marina Vieira de Figueiredo

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
SÃO PAULO**

**2011**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**CRISTIANE TAMY TINA DE CAMPOS**

**A IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO DOS  
DÉBITOS DECLARADOS COMO EXIGIBILIDADE SUSPensa NA  
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS –  
DCTF ATÉ 21 DE DEZEMBRO DE 2004**

Trabalho de Pós Graduação realizado  
como requisito parcial para obtenção do  
título de pós graduação em Direito  
Tributário da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo sob a orientação da  
Professora Dra. Marina Vieira de  
Figueiredo

Aprovado em: \_\_\_\_\_

**PROFESSORA ORIENTADORA**

---

Professora Dra. Marina Vieira De Figueiredo

**SÃO PAULO**

**2011**

## **RESUMO**

O presente trabalho pretende demonstrar que os débitos declarados como exigibilidade suspensa em DCTF, até 21 de dezembro de 2004, não representavam confissão de dívidas. E, para fins de inscrição em dívida ativa de tais débitos no caso de revogação da causa de suspensão da exigibilidade, será demonstrada a necessidade de lançamento de ofício, eis que, por não representar confissão de dívidas, não estão presentes os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário.

**Palavras-chave:** Exigibilidade suspensa, DCTF, confissão de dívidas, lançamento de ofício.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	06
-------------------------	----

### **CAPÍTULO I**

<b>1 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS MODALIDADES</b> .....	07
1.1 Lançamento de Ofício.....	09
1.2 Lançamento por declaração.....	11
1.3 Lançamento por homologação.....	12

### **CAPÍTULO II**

<b>2 O LANÇAMENTO COMO ATIVIDADE PRIVATIVA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA E OS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO</b> .....	14
2.1 A obrigatoriedade de entrega, pelos contribuintes, de declarações para constituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.....	18
2.1.1 A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e a confissão de dívidas pelo contribuinte.....	19

### **CAPÍTULO III**

<b>3 OS DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF COMO EXIGIBILIDADE SUSPensa E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO</b> .....	23
3.1 Os débitos declarados como exigibilidade suspensa não representavam confissão de dívidas até 21 de dezembro de 2004.....	23
3.2 Ausência de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos declarados em DCTF como exigibilidade suspensa.....	28
3.3 A impossibilidade de inscrição em dívida ativa da União dos débitos declarados em DCTF como exigibilidade suspensa.....	32

<b>CONCLUSÃO</b> .....	34
------------------------	----

<b>REFERÊNCIAS</b> .....	35
--------------------------	----

## INTRODUÇÃO

Através do presente trabalho, demonstrar-se-á que os débitos declarados como exigibilidade suspensa na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF até 21 de dezembro de 2004 não podem ser inscritos na dívida ativa da União caso haja a revogação da causa de suspensão da exigibilidade.

Nesse passo, primeiramente, serão explicadas as diferentes modalidades de lançamento do crédito tributário, bem como o papel do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, em cada um deles.

Prosseguindo, será demonstrada a obrigatoriedade de entrega, pelos contribuintes, de declarações para constituição do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, que, no plano federal, dá-se por meio da entrega da DCTF.

Para tanto, será feito um breve histórico sobre como foi instituída a DCTF, cuja sigla, inicialmente, significava Declaração de Contribuições e Tributos Federais, e o efeito de confissão de dívidas pelos contribuintes dos débitos nela insertos.

Deste modo, verificar-se-á que, até 21 de dezembro de 2004, somente os débitos declarados como *saldo a pagar* poderiam ser considerados como confissão de dívidas aptos a serem inscritos na dívida ativa da União sem a necessidade de realização de lançamento de ofício pelo Fisco, enquanto que, para os débitos declarados como *exigibilidade suspensa*, há a necessidade de realização do lançamento de ofício pelo Fisco para que tais valores possam ser inscritos em dívida ativa da União.

## CAPÍTULO I

### 1 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS MODALIDADES

Primeiramente, há de se ter presente que o lançamento tributário é, no brilhante conceito do Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, ‘o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’ a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido’.

Trata-se, portanto, de um ato administrativo que faz surgir no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta que se subsume à regra-matriz de incidência tributária da exação.

É a formalização de um título jurídico que, dotado de certeza e liquidez, é hábil para compelir o contribuinte a cumprir com seu dever legal.

Assim, ocorrido o fato imponível, nascerá a obrigação tributária, mas esta não poderá ser voluntariamente paga pela contribuinte e, muito menos, exigida pela Fazenda Pública, sem o lançamento.

E, no que diz respeito ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é certo que, mesmo assim, não se trata de pagamento ‘voluntário’, eis que, com a entrega pelo contribuinte de declaração constituindo o crédito tributário devido, ocorrerá a confissão de dívidas e, portanto, a obrigação de pagar o tributo.

---

<sup>1</sup> in Curso de Direito Tributário, p. 426

Ressaltamos que, o assunto em questão será melhor aprofundado posteriormente.

Assim, o lançamento consubstancia o crédito tributário, declarando, formal e solenemente, quem é o contribuinte e o quanto ele deve ao Fisco. Com o lançamento, a obrigação tributária que já existia, mas era ilíquida e incerta, passa a ser líquida e certa, exigível em data e prazo determinados.

Prosseguindo, é de se salientar que o próprio Código Tributário Nacional, em seus artigos 142, 147, 149 e 150, estabelece as modalidades do lançamento tributário, quais sejam, lançamento de ofício, por declaração e por homologação, os quais serão melhor aprofundados abaixo.

Deste modo, a diferença entre as três modalidades de lançamento reside na colaboração do contribuinte para a constituição do crédito tributário, que pode ser maior ou menor de acordo com a modalidade do lançamento tributário.

Assim dispõe Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

“A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.”

Portanto, para o lançamento de ofício, não há participação nenhuma do contribuinte, eis que todas as providências são tomadas pelo Fisco. Já no lançamento por declaração, também chamado de misto, há a participação tanto do contribuinte quanto do Fisco para a constituição do crédito tributário, enquanto que, nos tributos sujeitos a

---

<sup>2</sup> *in* Curso de Direito Tributário, p. 460

lançamento por homologação, a participação do Fisco é praticamente nula, eis que todas as providências são tomadas pelo próprio contribuinte.

E, no tocante à essa última modalidade de lançamento, é certo que grande parte da nossa doutrina entende que a atividade praticada pelo contribuinte, apesar de constituir o crédito tributário, não representa o ato de lançar o crédito tributário.

Ou seja, faz-se a diferenciação entre a constituição do crédito tributário pela prática do ato de lançamento e a sua constituição por outros meios que não o lançamento tributário, de acordo com o quanto disposto pelo próprio Código Tributário Nacional, nos arts. 142, 147, 149 e 150.

E, nesse sentido, verificamos uma impropriedade no termo ‘lançamento por homologação’ utilizado pelo Código Tributário Nacional, posto que, em verdade, a atividade praticada pelo contribuinte não pode ser considerada como um lançamento tributário, já que este é privativo da autoridade administrativa.

Entretanto, inobstante tal fato, é certo que o C. Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que a atividade praticada pelo contribuinte nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, independentemente ou não de ser um lançamento, constitui o crédito tributário e, portanto, representa confissão de dívidas pelo contribuinte, tal como será demonstrado abaixo.

### **1.1 Lançamento de Ofício**

No tocante ao lançamento de ofício, é certo que este está regulamento nos arts. 142 e 149, ambos do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

**I** - quando a lei assim o determine;

**II** - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

**III** - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

**IV** - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

**V** - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

**VI** - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

**VII** - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

**VIII** - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

**IX** - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.”

Assim, dizemos que o lançamento é de ofício quando realizado pela autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, no caso o contribuinte.

Portanto, nessa modalidade de lançamento, não há qualquer participação do sujeito passivo, cabendo ao sujeito ativo da obrigação tributária a iniciativa de realizar, por si só, a verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, cálculo do montante devido, formalização do crédito tributário e notificação do sujeito passivo para a realização do pagamento<sup>3</sup>.

Há tributos para os quais a lei determina que o lançamento seja feito de ofício, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, conforme disposto no art. 149, inciso I, do CTN.

Entretanto, como atualmente a maioria dos tributos se sujeita ao lançamento por homologação, é comum que o lançamento de ofício somente ocorra quando o contribuinte não cumprir com suas obrigações relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, hipótese em que o lançamento de ofício terá caráter supletivo, conforme dispõe o art. 149, inciso II do CTN.

## **1.2 Lançamento por declaração**

Já o lançamento por declaração encontra disciplina no art. 147 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“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.”

Ou seja, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por declaração, deve o contribuinte ou terceiro apresentar declaração contendo os dados necessários à realização do lançamento do tributo pela autoridade administrativa, sendo essa declaração

---

<sup>3</sup> Leandro Paulsen, *in* Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 995.

uma obrigação acessória do sujeito passivo, ou de terceiro, nos termos do art. 113, §2º do CTN<sup>4</sup>.

E, recebida essa declaração apresentada pelo contribuinte, deverá a autoridade administrativa proceder ao chamado lançamento por declaração, notificando o contribuinte, bem como indicando o valor, o prazo e as condições de pagamento do respectivo tributo<sup>5</sup>.

### **1.3 Lançamento por homologação**

Prosseguindo, no tocante ao lançamento por homologação, é certo que este está disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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.”

Assim, nos dizeres do dispositivo legal supra mencionado, o lançamento por homologação é aquele que acontece quando a legislação confere ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Vale salientar que, atualmente, a maioria dos tributos em nosso ordenamento jurídico é constituída mediante lançamento por homologação, eis que seria inviável ao Fisco efetuar um lançamento individualizado de cada tributo devido em cada competência para cada um dos contribuintes.

---

<sup>4</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

<sup>5</sup> Machado, Schubert de Farias, *in* O Lançamento Tributário e Decadência, p. 424.

Nesses casos, caberá apenas ao sujeito ativo fiscalizar se o contribuinte está procedendo da forma correta na apuração, declaração e pagamento dos tributos, fiscalização esta que se dá pela homologação, quer seja tácita, quer seja expressa, do *suposto* lançamento efetuado pelo contribuinte.

E dizemos *suposto*, pois, como exposto acima, a atividade praticada pelo contribuinte não pode ser qualificada como lançamento tributário, visto que este é ato privativo da autoridade administrativa a teor do quanto dispõe o art. 142 do CTN.

Entretanto, em que pese a apuração, declaração e pagamento dos tributos realizados pelo contribuinte não representem o lançamento tributário, isto não quer dizer que a realização dessas atividades não possua o condão de constituir o crédito tributário.

Isto porque, por meio da declaração entregue pelo contribuinte ao Fisco, seja ela GIA, DCTF, ou qualquer outro tipo de declaração, houve a constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, o reconhecimento, pelo próprio contribuinte, de que a quantia declarada é devida independentemente de qualquer intervenção do Fisco.

Assim, a fim de pacificar o assunto em questão, foi editada a Súmula nº 436, publicada em 13.05.2010, pelo C. Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

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

Prosseguindo, procuraremos demonstrar, abaixo, e mais profundamente, os efeitos da constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

## CAPÍTULO II

### 2 O LANÇAMENTO COMO ATIVIDADE PRIVATIVA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA E OS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Inicialmente, necessário ressaltar que o particular não pratica o lançamento tributário, que, conceitualmente, é ato privativo da autoridade administrativa de acordo com o art. 142 do CTN, retro transcrito, cabendo-lhe, contudo, apurar e efetivar o pagamento do tributo devido, atos estes que, uma vez praticados, ficam sujeitos à homologação pelo Fisco.

Logo, o que há é a prática de um ato por parte do particular que, conhecido pela autoridade administrativa, será objeto de expressa ou tácita homologação.

Portanto, no lançamento por homologação, o sujeito passivo faz o pagamento do tributo de modo antecipado, sem que tenha existido qualquer exame por parte da autoridade administrativa, quando então caberá ao sujeito ativo homologar, de modo expresso ou tácito – este último pelo decurso *in albis* do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador – ou não a atividade do contribuinte de efetivar a apuração e o pagamento antecipado do tributo.

Atualmente, o lançamento por homologação representa uma técnica de massificação de procedimentos tributários que objetiva uma maior eficiência e comodidade na arrecadação, até mesmo por ser irreal que o Fisco emita normas individuais e concretas representadas por lançamentos tributários para cada um dos fatos geradores que ocorrerem na vida dos contribuintes.

A esse respeito, inclusive, o Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> já ponderou que:

---

<sup>6</sup> Ob. Cit. – p. 467

“a experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos. Ninguém ousaria ignorar que legislações de impostos como o IPI e o ICMS, importantes fontes de receitas para a União e para os Estados federados, respectivamente, registram muitos preceitos disciplinadores da atividade do sujeito passivo na construção dessas regras. Cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo”.

Logo, em que pese a circunstância de que o lançamento tributário é ato administrativo privativo da autoridade administrativa, é inegável que o lançamento por homologação, que, na ótica do particular, é o denominado *autolancamento*, é o ato ‘*que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolancamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco*’<sup>7</sup>.

Assim, em verdade, o que se convencionou denominar autolancamento é o conjunto das operações que, praticadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, tem por finalidade qualificar os fatos ocorridos e quantificar o tributo devido, atividade esta que, apesar de não representar o próprio lançamento, é dotada de extrema relevância, pois é sobre ela que recairá o ato administrativo da homologação (expressa ou tácita).

Ou seja, o lançamento nesse caso apenas ocorrerá com a homologação a ser efetivada pelo Fisco com relação à declaração entregue pelo contribuinte e o pagamento por ele antecipado, sendo certo que essa declaração já foi suficiente para constituir o crédito tributário, independentemente de o pagamento ter sido suficiente para extinguí-lo.

---

<sup>7</sup> Horvath, Estevão, *in* Lançamento Tributário e Autolancamento, p. 79.

Nesse particular, Carlos Vaz esclarece que o lançamento por homologação “opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo (normalmente, o responsável) ‘expressamente’ a homologa (*homologação expressa*). Caso típico, por exemplo, é o que ocorre com imposto de renda retido e recolhido pela fonte pagadora e o imposto de renda pago pela pessoa jurídica”<sup>8</sup>.

Portanto, o lançamento por homologação somente existirá com a prática do ato ou pela omissão em sua prática, por parte da Administração Pública, o que corresponde à homologação da atividade desenvolvida pelo particular, com especial ênfase para o pagamento do tributo por ele efetivado.

E não é demais salientar que a constituição do crédito tributário ocorre anteriormente à homologação do lançamento pela autoridade administrativa.

Isto porque, tal como exposto acima, a declaração entregue pelo contribuinte já detém o condão de constituir o crédito tributário e fazer nascer a obrigação deste em pagar o tributo devido.

E, de acordo com o parágrafo primeiro do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Ou seja, o ato homologatório praticado pela autoridade administrativa não constitui o crédito tributário, eis que este já foi constituído pelo próprio contribuinte quando da entrega da declaração cabível.

Em verdade, o objetivo do ato homologatório será o de confirmar que o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte foi suficiente para extinguir integralmente o tributo declarado pelo contribuinte.

---

<sup>8</sup> *in* Lançamento Tributário e Decadência, p. 101.

Inclusive, em atenção ao fato de que o ato do lançamento é privativo da Administração Pública, pelo que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser tida como um *lançamento*, o Prof. Hugo de Brito Machado pondera que, a rigor:

“o que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte com a determinação do valor devido ao Fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois este é, repita-se, atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade material desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária que, por força de lei, ganha a natureza de atividade administrativa com a sua homologação”.<sup>9</sup>

Assim, a rigor, a atividade desenvolvida pelo particular de apuração e pagamento do tributo devido não é, tecnicamente, um lançamento tributário, sendo que essa característica lhe é conferida pela atividade administrativa de homologação, que tanto pode ser tácita quanto expressa.

E, no contexto do lançamento por homologação, ao particular cabe não apenas antecipar o tributo, mas também o cumprimento de outras obrigações, dentre as quais está o fornecimento das informações necessárias para que o Fisco tome conhecimento da atividade por ele desenvolvida, de modo que, dentro do prazo quinquenal previsto no §4º do art. 150 do CTN, seja possível ao Fisco homologar expressa ou tacitamente a atividade praticada pelo contribuinte no bojo do lançamento por homologação ou emitir lançamento de ofício para a cobrança de eventuais diferenças ou defeitos na atividade desenvolvida pelo contribuinte de apuração do *quantum debeat*.

Por via de conseqüência, o crédito tributário poderá ser extinto ou pela homologação expressa da atividade praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, dentro da qual está o pagamento da exação apurada, ou pelo decurso *in albis* do prazo de que o Fisco dispunha para averiguar os procedimentos de apuração do crédito tributário

---

<sup>9</sup> *in* Lançamento Tributário e Decadência, p. 228/229.

efetivados pelo sujeito passivo e o próprio pagamento realizado, prazo este dentro do qual a constatação da existência de inexatidões ou omissões do contribuinte dariam ensejo à lavratura de um lançamento de ofício.

## **2.1 A obrigatoriedade de entrega, pelos contribuintes, de declarações para constituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação**

Objetivando permitir que aconteça o lançamento por homologação, a legislação pátria prevê que o contribuinte obrigado a antecipar o pagamento do tributo independentemente de qualquer atividade prévia do Fisco também deverá informar tal atividade ao Fisco através da apresentação de declarações específicas.

Assim, surgiu no plano federal a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), que foi instituída pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 129, de 19/11/1986, com periodicidade mensal, e utilizada pelos contribuintes Pessoas Jurídicas obrigadas à sua apresentação, para a prestação de informações dos seus débitos, relativos aos períodos de apuração até 12/1996.<sup>10</sup>

Posteriormente, a partir de janeiro de 1997 e até dezembro de 1998, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais passou a ter periodicidade trimestral (março, junho, setembro e dezembro), e foi utilizada para a prestação de informações dos débitos relativos aos impostos e contribuições apurados pelas Pessoas Jurídicas no respectivo trimestre, bem como os créditos a eles relacionados.

Naquela época, passaram a constar também na declaração as informações relativas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parcelamentos e compensações feitas pelos contribuintes.

Com a extinção da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, surgiu, em 30/10/1998, através da edição da Instrução Normativa nº 126, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, tendo sido mantida a mesma sigla da declaração anterior (DCTF).

---

<sup>10</sup> Receita Federal do Brasil, DCTF, Orientações Gerais da DCTF, Conceitos Básicos e Informações Gerais, acesso em 20.02.2011 <<http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/dctf/1.asp>>

Referida DCTF surgiu como instrumento viabilizador do *autolancamento* que o contribuinte estava obrigado a praticar com relação aos tributos federais sujeitos ao lançamento por homologação.

Desta forma, a DCTF nasceu como a declaração destinada a permitir que os sujeitos passivos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação praticassem, com sua entrega ao Fisco federal, o *autolancamento*.

### **2.1.1 A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e a confissão de dívidas pelo contribuinte**

Prosseguindo, com amparo na idéia de se facilitar a operacionalização da administração tributária, passou-se a admitir, portanto, que o próprio contribuinte pratique o denominado *autolancamento*.

Portanto, pretendendo que se passasse ao largo do conceito de lançamento tributário enquanto ato privativo da administração pública, de modo que se interpretasse o lançamento por homologação previsto no artigo 150 do CTN enquanto ato possível de ser praticado pelo próprio contribuinte, a quem incumbiria as atividades de determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido, passou-se a dar às obrigações acessórias destinadas a permitir que o particular preste ao Fisco todas as informações relativas aos tributos que por ele são devidos os contornos de um *autolancamento* representado por uma confissão de dívidas.

E, sendo esse *autolancamento* uma confissão de dívidas, é certo que, constatando qualquer irregularidade no pagamento do crédito tributário constituído pelo contribuinte, poderá o Fisco inscrevê-lo em dívida ativa sem a necessidade de sua constituição por lançamento de ofício.

Portanto, vê-se que a questão relativa à possibilidade de o contribuinte constituir o crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação resta extreme de dúvidas.

Inclusive, não se há de passar ao largo do fato de que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar através de sua 1ª Seção, nos autos do EResp nº 576.661/RS, DJ de 16.10.2006, cuja ementa é transcrita abaixo, a possibilidade de os débitos declarados em DCTF, uma vez não adimplidos, serem remetidos para inscrição em dívida ativa da União, analisou a questão sob o enfoque de que o contribuinte pode, através da apresentação da DCTF, constituir o crédito tributário, pois essa atividade não acontece apenas através do lançamento de ofício:

“TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO. COMPENSAÇÃO. MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO (CTN, ART. 156, II). NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO SOBRE O PROCEDIMENTO, PARA VIABILIZAR O EXERCÍCIO DO DIREITO DE FISCALIZAÇÃO.

1. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ de 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.2005.

2. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo *a quo* do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição

de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

3. É também consequência natural da constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte (via DCTF) a de permitir a sua compensação com valores de indébito tributário. A compensação, com efeito, supõe, de um lado, créditos tributários devidamente constituídos e, de outro, obrigações líquidas, certas e exigíveis (CTN, art. 170). Os tributos constantes de DCTF são desde logo passíveis de compensação justamente porque a declaração do contribuinte importou a sua constituição como crédito tributário.

4. Realizando a compensação, e, com isso, promovendo a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II), é indispensável que o contribuinte informe o Fisco a respeito. Somente assim poderá a Administração averiguar a regularidade do procedimento, para, então, (a) homologar, ainda que tacitamente, a compensação efetuada, desde cuja realização, uma vez declarada, não se poderá recusar a expedição de Certidão Negativa de Débito; (b) proceder ao lançamento de eventual débito remanescente, a partir de quando ficará interdito o fornecimento da CND.

5. Embargos de divergência a que se dá provimento.”

E mais: admitindo que a constituição do crédito tributário pode ser feita através da apresentação de DCTF, concluiu-se que, uma vez apresentada esta, caso o contribuinte deixe de pagar o tributo no prazo legalmente estabelecido em lei, o valor devido poderá ser remetido diretamente para a inscrição em dívida ativa, sem a necessidade de sua constituição por lançamento de ofício.

Veja-se, abaixo, os trechos do julgado retro citado que bem elucidam esse entendimento, *in verbis*:

*“3. Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais*

*a apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo exigível administrativamente, gerando, por isso mesmo, conseqüências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito”.*

Ou seja, pacificou-se o entendimento de que o débito declarado em DCTF que seja líquido, certo e exigível poderá ser remetido para a inscrição em dívida ativa.

## **CAPÍTULO III**

### **3 OS DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF COMO EXIGIBILIDADE SUSPensa E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

Consoante exposto acima, é certo que os débitos declarados em DCTF poderão ser inscritos em dívida ativa sem a necessidade de constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício em caso de não pagamento, pelo contribuinte, dos débitos por ele declarados.

Isto porque, em função de tais débitos representarem confissão de dívidas pelos contribuintes, são passíveis de inscrição em dívida ativa independentemente de qualquer notificação aos contribuintes..

Entretanto, tal como será demonstrado abaixo, antes de 21 de dezembro de 2004, os débitos declarados em DCTF não representavam confissão de dívidas e, portanto, não poderiam ser inscritos em dívida ativa.

#### **3.1 Os débitos declarados como exigibilidade suspensa não representavam confissão de dívidas até 21 de dezembro de 2004**

Prosseguindo, nada obstante esses contornos de instrumento de *confissão de dívidas*, é fato que não são todos os dados inseridos na DCTF que representavam confissão de dívidas, em especial, no período anterior a 21 de dezembro de 2004.

Para que bem se compreenda essa questão, é necessário que sejam examinadas as regras que disciplinam a DCTF, desde a sua criação.

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) foi criada pela Instrução Normativa nº 126, editada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em 30.10.1998, onde está dito que, a partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas deverão apresentar tal declaração, e atribuindo-lhe os seguintes efeitos, *in verbis*:

*“Art. 7º. Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.*

*§1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após a entrega da DCTF.*

*§2º Os saldos a pagar relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurado anualmente, serão, também, objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração Integrada de Informações da Pessoa Jurídica – DIPJ, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União”.*

Como se vê, o efeito de confissão de dívidas que decorre da apresentação da DCTF é produzido com relação ao valor que é declarado pelo contribuinte como *saldo a pagar*.

Registre-se, nesse passo, a previsão contida no artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.01, onde está posta a obrigatoriedade do lançamento de ofício para a constituição dos débitos com exigibilidade suspensa, *in verbis*:

*“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 a tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.*

Em sintonia com essa previsão, a Instrução Normativa SRF nº 255, de 11.12.02, manteve a mesma regra, em seu artigo 8º, *in verbis*:

“Art. 8º. Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição na Dívida Ativa da União após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF”.

Ou seja, o efeito de confissão de dívidas inerente à DCTF não pode ser tido como geral, abrangendo todos os dados e números nela constantes, pois as normas que regem essa declaração atribuem tal efeito somente aos valores nela inseridos como *saldo a pagar*.

E, nesse particular, tanto é fato que a DCTF não pode ser tida como confissão de dívidas com relação a todos os valores nela inseridos que a própria jurisprudência firmada pelos Tribunais Administrativos reconhece que os valores inseridos na DCTF como *exigibilidade suspensa* não representam confissão de dívidas e, portanto, devem ser objeto de lançamento de ofício, conforme demonstram os julgados abaixo colacionados, *in verbis*:

“CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A propositura de ação judicial, antes ou após o lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação pela autoridade administrativa das matérias submetidas ao Poder Judiciário. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser objeto de lançamento de ofício os débitos declarados em DCTF como tendo a exigibilidade suspensa, visto que não há confissão de dívida. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALORES PAGOS. Os valores que já haviam sido comprovadamente pagos no vencimento não podem ser objeto de lançamento de ofício.

JUROS DE MORA. No lançamento para prevenir a decadência de valores depositados judicialmente não cabe a exigência de juros de mora. Período de apuração: 01.03.1999 a 30.06.2002”. (Acórdão 18-2142, de 21.11.03, Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santarém).

“CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A propositura de ação judicial, antes ou após o lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação pela autoridade administrativa das matérias submetidas ao Poder Judiciário. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser objeto de lançamento de ofício os débitos declarados em DCTF como tendo a exigibilidade suspensa, visto que não há confissão de dívida. JUROS DE MORA. No lançamento para prevenir a decadência de valores depositados judicialmente não cabe a exigência de juros de mora. Período de apuração: 01.02.1999 a 31.05.2002“ (Acórdão 18-2143, de 21.11.03, Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santarém)

“COFINS. DCTF. DÉBITO SUSPENSO. REVOGAÇÃO D A MEDIDA LIMINAR. EFEITOS. A revogação de medida liminar que suspendia a exigibilidade do débito declarado como tal em DCTF gera o dever de retificar a declaração e de realizar o pagamento e, para o fisco, o dever de efetuar lançamento de ofício, pelo fato de inexistir, no caso, lançamento por homologação. COFINS. AÇÃO JUDICIAL. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. INEXISTÊNCIA. Débitos declarados com exigibilidade suspensa, em face de liminar concedida em ação judicial que contestava a exigência, são destituídos de exequibilidade, pela inexistência de confissão de dívida, cabendo ao fisco efetuar o lançamento de ofício para garantia de seu direito. COFINS. REQUERIMENTO DE

INCLUSÃO DE DÉBITOS NO REFIS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. MULTA. ESPONTANEIDADE. O início da ação fiscal retira do sujeito passivo a possibilidade de agir espontaneamente, afastando a responsabilidade por infrações à legislação tributária”. (acórdão nº 14-258, de 05.11.2001, Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto).

E o efeito de confissão de dívidas com relação também aos débitos declarados como exigibilidade suspensa somente foi atribuído com a edição da Instrução Normativa SRF nº 482, de 21.12.2004, cujo artigo 9º, §1º continha a seguinte redação, *in verbis*:

“Art. 9º. Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

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

Assim sendo, somente após a edição da Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, é que os dados informados nas DCTF's dos contribuintes enquanto *exigibilidade suspensa* passaram a ter a natureza jurídica de débitos confessados.

Esse fato, inclusive, é reconhecido pela jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), onde está afirmado que, em tais casos, é necessária a lavratura de auto de infração para a constituição do débito, conforme se constata da leitura do trecho abaixo transcrito, extraído do acórdão nº 203-12.364, *in verbis*:

“Somente com a IN SRF nº 482, de 21.12.2004, é que se passou a considerar confissão de dívida não somente os saldos a pagar, mas também ‘os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade’ (art. 9º, §1º da referida IN), ou seja, o valor total do débito informado”.

Assim sendo, é de rigor a conclusão de que os valores inseridos nas DCTF’s apresentadas pelos contribuintes até 21 de dezembro de 2004 não representavam confissão de dívidas e, portanto, só poderiam ser exigidos através de lançamento de ofício.

Logo, o instrumento de confissão de dívidas criado para permitir que os contribuintes efetivassem o *autolancamento*, sujeito a homologação expressa ou tácita pelo Fisco Federal, somente produzia esse efeito com relação ao *saldo a pagar* constante na declaração e que representava os créditos tributários informados pelo contribuinte como devidos, o que não alcançava, até 21 de dezembro de 2004, os valores declarados como *exigibilidade suspensa*, pois sobre estes recaía causa de suspensão do seu atributo de ser exigível.

### **3.2 Ausência de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos declarados em DCTF como exigibilidade suspensa**

Com efeito, como é sabido, o lançamento tributário é tido pela doutrina pátria<sup>11</sup> como o ato jurídico administrativo que, muitas vezes, decorrendo de um procedimento, realiza a vontade do agente, declarando a obrigação tributária concreta.

O lançamento é, portanto, ato administrativo que declara o nascimento da obrigação tributária, identificando o sujeito passivo da obrigação, determinando a base de cálculo e a alíquota aplicáveis, formalizando o crédito tributário.

---

<sup>11</sup> Horvath, Estevão, ob. cit., p. 37.

Logo, o conteúdo do ato administrativo do lançamento é a formalização do crédito tributário, o que se dá através da identificação da obrigação do sujeito de ‘recolher ao Fisco a quantia nele determinada e líquida, dentro dos prazos e condições que o mesmo estabelece, ao fazer constar os ditames da lei nesse sentido’<sup>12</sup>.

Deve o lançamento, portanto, determinar a matéria tributável, nos exatos termos previstos no art. 142 do CTN.

Explicitando com maestria o conteúdo da atividade administrativa de determinação da base tributável, também denominada matéria tributável, o Prof. José Souto Maior Borges<sup>13</sup> ensina que:

“Nos tributos com base de cálculo, o lançamento deve converter a base de cálculo, que é um dos componentes da norma tributária, em cifra. Posteriormente (posterioridade lógica e cronológica, entenda-se) a alíquota será aplicada à base de cálculo, já convertida numa expressão pecuniária. Da conjugação desses dois componentes da consequência normativa resultará o tributo considerado como o objeto da prestação”.

Por isso, todo e qualquer lançamento tributário deve, por imposição do artigo 142 do CTN, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, eis que o lançamento deve ser líquido e certo.

Assim, tome-se como exemplo o caso de contribuinte que inseriu em sua DCTF, até 21/12/2004, débitos como exigibilidade suspensa, bem como outros débitos, os quais não foram declarados como exigibilidade suspensa e, portanto, foram objeto de confissão de dívidas.

Deste modo, suponha que tais débitos declarados como exigibilidade suspensa tenham essa condição em razão de decisão judicial e que, posteriormente, parte

---

<sup>12</sup> Horvath, Estevão, ob. cit., p. 42.

<sup>13</sup> *in* Lançamento Tributário, p. 151.

desses débitos tenha perdido sua condição de exigibilidade suspensa em razão da revogação, parcial, dessa decisão judicial.

Assim, é certo que esses débitos que perderam sua condição de exigibilidade suspensa não podem ser inscritos automaticamente em dívida ativa da União.

Isto porque, esses débitos foram declarados na DCTF pelo contribuinte juntamente com aqueles outros que ainda mantêm a condição de exigibilidade suspensa e, portanto, seus valores não estão segregados.

A fim que a situação acima fique mais clara, mister se faz que utilizemos um exemplo prático.

Como é sabido, com a edição da Lei nº 9.718/98, houve o alargamento da base de cálculo e a majoração das alíquotas tanto do PIS quanto da COFINS, motivo pelo qual, diversas empresas acionaram o Poder Judiciário buscando afastar referidas alterações.

Deste modo, para grande parte dessas empresas houve a concessão de medidas liminares e tutelas antecipadas suspendendo a exigibilidade do PIS e da COFINS no tocante ao alargamento da base de cálculo e na majoração das alíquotas.

Portanto, essas empresas apresentaram suas DCTF's com a anotação de suspensão da exigibilidade no que diz respeito aos valores decorrentes dos alargamentos da base de cálculo e majoração das alíquotas enquanto que os demais valores foram declarados separadamente como valores devidos e recolhidos aos cofres públicos.

Assim, os valores correspondentes à suspensão de exigibilidade foram identificados e desdobrados dos valores devidos, os quais foram recolhidos sob tal rubrica aos cofres públicos.

Posteriormente, é sabido que o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos do RE nº 527.607, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do

artigo 3º da Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS para reconhecer que a receita bruta (faturamento) seria a “totalidade das receitas auferidas” pelas empresas.

Assim, para aqueles contribuintes que declararam em suas DCTF's, no mesmo campo, os valores decorrentes do alargamento da base de cálculo e da majoração das alíquotas do PIS e da COFINS somente se poderia cogitar da cobrança da parcela do PIS e da COFINS que corresponde à majoração de alíquotas da contribuição se, através da atividade administrativa de confecção de um lançamento fiscal, o Fisco tivesse segregado tal importância daquela que corresponde ao alargamento da base de cálculo, apurando o tributo e lavrando auto de infração para a cobrança da importância tida por devida.

Isto porque o valor informado pelos contribuintes em suas DCTF's como exigibilidade suspensa representa o somatório dos valores pertinentes à majoração de alíquota e ao alargamento da base de cálculo, pelo que, *inexistindo liquidez* da expressão econômica de cada uma das rubricas, deveria o Fisco, para conferir tal liquidez aos supostos débitos, efetivar o lançamento de ofício sobre o valor por ele já apurado.

Nesse passo, cabe ressaltar que a necessidade de se atribuir liquidez ao *autolancamento* decorrente de cada uma das rubricas em questão – *alargamento da base de cálculo e majoração de alíquota* – torna-se ainda mais evidente da constatação de que os contribuintes sagraram-se vitoriosos com relação à inconstitucionalidade do alargamento de base de cálculo e foram derrotados no que diz respeito à majoração de alíquotas.

Logo, a fim de atribuir liquidez a tais valores, de modo a lhes conferir executoriedade, deveria o Fisco lavrar dois lançamentos de ofício distintos, identificando e segregando tais valores, com cláusula de suspensão de exigibilidade.

Diante disso, não se pode aceitar a cobrança do débito declarado como exigibilidade suspensa nos moldes acima sem que haja a confecção de um lançamento de ofício que dê liquidez e certeza aos créditos que integram o valor declarado, que, no exemplo dado, corresponderia apenas à majoração de alíquotas do PIS e da COFINS.

E, ainda que se admitisse que os valores insertos nas DCTF's no campo exigibilidade suspensa representam confissão de dívidas, a atividade de *autolancamento* praticada pelos contribuintes não está dotada de liquidez, pois os valores, por conta das limitações impostas pela própria DCTF, foram agregados num único número e assim informados ao Fisco.

Assim, os valores informados nas DCTF's até 21.12.2004 sob as rubricas exigibilidade suspensa não eram e ainda não são líquidos e certos, o que impede sua cobrança e torna evidente a necessidade de um lançamento de ofício a fim de segregar os valores correspondentes a tais rubricas – majoração de alíquota e alargamento de base de cálculo.

E tal se dá, pois, ainda que se admita que os valores inseridos nas DCTF's no campo *exigibilidade suspensa* correspondem ao autolancamento que se admite que o contribuinte faça, é evidente que também esse autolancamento deve estar dotado dos atributos de liquidez e certa.

E isto porque a presença de tais atributos é absolutamente fundamental para sua efetividade e satisfação.

Nesse sentido, Carlos Augusto Jeniér pondera que o direito subjetivo representado pelo crédito tributário só pode ser satisfeito se estiver dotado dos requisitos de liquidez e certeza, pois esses são “*elementos necessários para a possibilidade de exequibilidade dos direitos subjetivos de cunho patrimonial*”, quando então “*a liquidez do crédito tributário é representada pela possibilidade de quantificação do objeto da prestação tributária, que, realizada também a partir da norma jurídica, não se faz pelos elementos da hipótese de incidência, como destacados anteriormente, mas sim a partir dos elementos do seu conseqüente tributário, identificando os elementos pessoais (sujeitos passivo e ativo) e a efetiva quantificação do objeto da prestação, por meio da aplicação dos conceitos de base de cálculo e alíquota, todos eles devidamente previstos na norma jurídica tributária*”<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> in Lançamento Tributário e Decadência. p. 57.

Como se vê, o atributo da liquidez é absolutamente fundamental para a configuração tanto do lançamento quanto do *autolancamento*, pois é tal atributo que permitirá que eles sejam executados, o que torna ainda mais evidente a impossibilidade de inscrição em dívida ativa de valores declarados como exigibilidade suspensa quando não há certeza do *quantum debeat* declarado, fazendo com que tais valores sejam absolutamente ilíquidos e incertos.

Portanto, em casos assim, a liquidez e certeza somente será conferida a tais débitos pelo lançamento de ofício a ser efetivado pelo Fisco.

### **3.3 A impossibilidade de inscrição em dívida ativa da União dos débitos declarados em DCTF como exigibilidade suspensa até 21.12.2004**

Sendo pacífico em nosso ordenamento jurídico o entendimento de que o débito declarado em DCTF que seja líquido, certo e exigível poderá ser remetido para a inscrição em dívida ativa, é extrema de dúvidas que, diante da ausência de um desses requisitos, o débito em questão não poderá ser encaminhado para inscrição em dívida ativa.

Entretanto, para os débitos declarados como exigibilidade suspensa por meio de DCTF entregue até 21 de dezembro de 2004, é certo que este débito não possui todos os requisitos necessários para a sua imediata inscrição em dívida ativa caso a suspensão da exigibilidade seja revogada.

Ou seja, somente o valor declarado em DCTF até 21 de dezembro de 2004 como saldo a pagar é que pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa no caso de não pagamento pelo contribuinte.

Isto porque, até 21 de dezembro de 2004, os valores declarados pelo contribuinte em suas DCTF's como exigibilidade suspensa não representavam confissão de dívidas, consoante exposto nas linhas antecedentes.

E não representavam confissão de dívidas porque esse efeito só foi atribuído pelos dispositivos legais e regulamentares que regem as DCTF's aos valores informados enquanto *exigibilidade suspensa* após 21 de dezembro de 2004.

Assim, caso haja a revogação da decisão judicial que suspendeu a exigibilidade dos débitos declarados em DCTF até 21 de dezembro de 2004, a cobrança desses débitos pelo Fisco somente poderá ser feita através do lançamento de ofício.

Vê-se, deste modo, que a inscrição do débito em dívida ativa da União deverá, obrigatoriamente nesses casos, ser antecedida do lançamento de ofício a ser realizado pelo Fisco, sob pena de que a constituição do crédito tributário não tenha sido feita de modo regular.

## **CONCLUSÃO**

O foco principal do presente trabalho foi a demonstração de que nem todos os valores declarados pelos contribuintes por meio de DCTF são passíveis de imediata inscrição na dívida ativa da União.

Isto porque, conforme exposto acima, os valores declarados ao Fisco até 21 de dezembro de 2004 na rubrica *débitos com exigibilidade suspensa* não representavam confissão de dívidas, eis que, como visto, este efeito só foi atribuído a tais débitos após a edição da Instrução Normativa SRF nº 482/2004.

E, não representando confissão de dívidas, é de rigor a conclusão de que os débitos declarados em DCTF até 21 de dezembro de 2004 devem ser objeto de

lançamento de ofício para a sua posterior cobrança pelo Fisco, eis que ausentes os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário.

Assim, se faltar ao crédito tributário formalizado pelo contribuinte qualquer dos pressupostos do art. 142 ou do art. 202 (requisitos para inscrição em dívida ativa), deverá a autoridade administrativa amoldar o ato praticado pelo contribuinte na hipótese deste não se encontrar ‘satisfatoriamente’ nos moldes da legislação tributária, *ex vi* do inciso II do art. 149 do CTN.

Portanto, se o ato de *autolançamento* do contribuinte não possuir os requisitos de liquidez e certeza, deverá o Fisco efetivar o lançamento de ofício para constituir o débito fiscal, passível, então, de ser inscrito em dívida ativa da União para futura cobrança judicial em sede de execução fiscal.

## **REFERÊNCIAS**

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed., Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolançamento**. Dialética, 1997.

JENIÉR, Carlos Augusto. **Lançamento Tributário e Decadência**. Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lançamento Tributário e Decadência**. Dialética, 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. **O Lançamento Tributário e Decadência**,  
Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed., rev. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

VAZ, Carlos. **Lançamento Tributário e Decadência**. Dialética, 2002.