

A PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

TEORI ALBINO ZAVASCKI

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Esse é um tema que tem ganhado importância, porque representa uma mudança de concepção que toca em alguns pontos estruturais do nosso sistema tributário, que é a participação do contribuinte na formação do crédito tributário. É que, como todo fenômeno jurídico, também o tributo tende a aparecer, viver e a se extinguir no mundo da realidade fática, e a concepção que se tinha da participação do contribuinte ao longo das últimas décadas foi quase sempre aquela de um sujeito realmente passivo, quase que voltado unicamente para o ato de pagar, para a circunstância de sofrer a punição.

Realmente, se nós formos olhar o nascimento, a sobrevivência, e a extinção de qualquer tributo, nós vamos ver que, como todo fenômeno jurídico, ele tem várias etapas, cada uma delas com diferentes figurantes. No que se refere especificamente ao tributo, na maioria dessas etapas nós vamos perceber a presença do Estado como agente principal. Nós podemos dizer que o tributo é concebido, na sua primeira etapa, por um ato do legislativo – a instituição do tributo está sujeita ao princípio da legalidade estrita, é um ato do Legislador. Quer dizer, não há nenhuma participação, a não ser indireta, evidentemente, do contribuinte nesse ato de instituição de tributo.

A segunda etapa, que o nosso Código Tributário chama de "obrigação tributária", é um fenômeno que acontece também independentemente da vontade ou da participação do contribuinte, no sentido de que a obrigação tributária nada mais é do que o resultado de um fenômeno de incidência dessa norma dada pelo legislador sobre um suporte fático, sobre o fato gerador, que é um acontecimento da vida –

esse, sim, eventualmente sujeito ao controle das pessoas; o contribuinte, como qualquer pessoa, pode, em algumas circunstâncias, participar da formação do suporte fático. Mas, ocorrido o suporte fático, que é um fenômeno da vida, o nascimento da obrigação tributária é algo que se passa automaticamente, independentemente da vontade. A incidência da norma sobre um fato ocorrido, ou sobre um ato que aconteceu, é também um fenômeno que independe da vontade, é um fenômeno que se passa automaticamente, é um fenômeno, nós poderíamos dizer, do pensamento. Nascida, assim, a obrigação tributária, da incidência da norma sobre um fato gerador, temos aí um tributo ainda em estado bruto, uma obrigação tributária que é certa, do ponto de vista da sua existência, mas ainda é ilíquida e inexigível.

Nessa segunda etapa da vida do fenômeno tributário também nós não temos, a não ser na realização do fato gerador, uma participação do contribuinte propriamente dita. Temo-la na etapa seguinte, que é a etapa da constituição do crédito tributário – o momento em que esse fato gerador é identificado, o material tributável é definido, e é a formalizada a obrigação tributária, fazendo nascer o crédito tributário. Nessa etapa é que está acontecendo o fenômeno da participação, que é um fenômeno novo no plano do sistema jurídico propriamente dito. E, finalmente, o tributo tem uma etapa final, que é o da dívida tributária, que também não tem a participação do contribuinte, que é quando, eventualmente, esse crédito tributário é inscrito em dívida ativa, momento em que ele se tornará líquido, certo e exigível e exequível.

As minhas observações vão dizer respeito a essa terceira etapa, a etapa da constituição do crédito tributário, momento em que o tributo se torna líquido, certo e exigível. Eu digo que está acontecendo um fenômeno novo porque a nossa doutrina, e especialmente a nossa jurisprudência, sempre fizeram uma leitura do art. 142 do CTN que praticamente afasta a participação do contribuinte na construção do

crédito tributário. Lá se diz que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, a obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Com base na leitura desse preceito normativo, a doutrina tradicional é no sentido de que apenas pelo lançamento é que se constitui o crédito tributário. Quando se diz "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento", a leitura que se faz não é apenas que a autoridade tem competência privativa para lançar; se diz também – e acho que aqui é que reside o grande equívoco – que a constituição do crédito tributário só se faz pelo lançamento. Ou seja, não se constitui o crédito tributário a não ser com a participação do Estado.

Essa é a doutrina tradicional e isso tem gerado conseqüências importantes no plano da jurisprudência. De uns tempos para cá – e acho que foi Professor Paulo de Barros Carvalho quem inaugurou um modo diferente de interpretar esse dispositivo –, por força até mesmo de novas técnicas de arrecadação de tributos impostas pela realidade e pelo desenvolvimento dos negócios, não se tem dado uma interpretação assim tão estrita a esse dispositivo. Esse dispositivo diz, sim, que o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal, mas dele não se pode deduzir de modo absoluto que apenas o lançamento constitui o crédito tributário. É possível uma outra leitura, de que o lançamento é atividade privativa do fisco, sim, mas o lançamento não é necessariamente o único modo de constituir o crédito tributário, ou seja, de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, calculando o valor.

E realmente nós vamos ver que a constituição do crédito tributário pelo lançamento, na realidade atual, representa um fenômeno

praticamente excepcional, por que o que está acontecendo é justamente o contrário: a constituição do crédito tributário, de um modo geral, se dá sem o lançamento sem o lançamento efetivo por parte do fisco. Então, além do lançamento propriamente dito, nós temos outras modalidades de constituição do crédito tributário, com a participação indispensável e importante do contribuinte. É aquilo que tradicionalmente se chama de "auto-lançamento" ou constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte.

As modalidades clássicas de lançamento são o lançamento de ofício e o lançamento por declaração ou misto, de que era exemplo típico o antigo do imposto de renda – esse, sim, tendo o lançamento de ofício, ato privativo da autoridade fiscal, mas através de um procedimento que tinha participação do contribuinte, embora não dispensasse a presença da autoridade fiscal. Agora, a constituição do crédito tributário por iniciativa e com a participação exclusiva do contribuinte tem sido um fenômeno praticamente universal na nossa realidade tributária, especialmente no âmbito dos tributos federais. Ela decorre dessa permissão chamada de "lançamento por homologação". O lançamento por homologação, expressa ou tácita, não é propriamente o lançamento clássico, com a participação do fisco, não é o lançamento definido no art. 142 do CTN, mas sim uma confirmação da extinção do crédito tributário. Quando a lei estabelece prazos para homologar lançamentos, na verdade, ela está estabelecendo prazos preclusivos, decadenciais, para a constituição de ofício de eventuais diferenças não lançadas.

Quais modalidades são essas de constituição do crédito tributário pelo contribuinte, sem a participação do fisco, expressa ou tácita? Temos a tradicional situação das chamadas DCTF. A DCTF, que foi instituída pelo Decreto-lei 2.124, constitui o crédito tributário. Já a antiga jurisprudência do STF dizia que, havendo DCTF, está dispensada a constituição do crédito tributário pelo lançamento, está dispensado o

lançamento. Nós temos, mais recentemente, a declaração das contribuições previdenciárias, prevista no art. 33, § 7º, da Lei 8.212 – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. Também é um modo de constituir o crédito tributário que independe de lançamento. Declaração do imposto de renda, que sempre foi um caso clássico de crédito tributário sujeito àquilo que se chamava "lançamento misto ou por declaração". Hoje nós sabemos, e a doutrina majoritária consagra isso, que o imposto de renda é um tributo constituído por declaração do contribuinte. Aliás, está expresso no regulamento do imposto de renda, Decreto 3.000 de 1999, no art. 933, § 1º. Nós, no STJ, consagramos esse entendimento de que o imposto de renda hoje tem a feição de um tributo que se constitui pela declaração do contribuinte.

Outro exemplo: a declaração prevista no regime do Simples, da Lei 9.317, art. 7º. Também nós temos no STJ precedentes dizendo que a apresentação dessa declaração dispensa o lançamento, porque ela representa a constituição do crédito; é o contribuinte exercendo aquelas atividades que tradicionalmente seriam próprias do fisco. No âmbito da legislação estadual, as Guias de Informação e Apuração de ICMS são exemplos de declarações que constituem o crédito tributário, dispensando, portanto, o lançamento pelo fisco.

Pode-se dizer que essas hipóteses de constituição do crédito tributário não teriam assento no Código Tributário, mas apenas na legislação ordinária. Não é bem assim. Se formos examinar o CTN, ele, pelo menos indiretamente, consagra a constituição do crédito por essas modalidades. A constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte é admitida, por exemplo, de modo implícito, no art. 149, incisos II e III do CTN. O inciso II prevê o lançamento do ofício quando a declaração não seja prestada; a contrário senso, se a declaração for prestada, dispensa-se o lançamento do fisco. Pelo inciso III, também há

lançamento de ofício quando o contribuinte que tenha prestado a declaração tenha deixado de atender a pedidos de esclarecimento; a contrário senso, dispensa-se o lançamento de ofício se não houver necessidade de esclarecimentos a partir da declaração prestada pelo contribuinte. A obrigação de constituir o crédito, ou seja de apurar o seu valor, está prevista também implicitamente no art. 150 do CTN, já que o dever ali estabelecido de efetuar o pagamento, antecipando-se à atividade do fisco, supõe prévia apuração e definição do conteúdo da obrigação.

Nós sabemos das dificuldades teóricas de justificar o lançamento, na definição do art. 142, nos casos de lançamento por homologação, e que o crédito tributário já foi constituído e até já foi extinto pelo pagamento – se ele foi extinto é porque já existiu, e se a constituição representa a existência do crédito, nós vamos ver que a existência do crédito, a sua constituição, precedeu a qualquer atividade fiscal.

Existe ainda uma outra forma típica de constituição do crédito tributário sem a participação do fisco, que é mediante o depósito judicial. O contribuinte toma a iniciativa de questionar judicialmente a obrigação tributária – portanto antes do lançamento – e efetua o depósito do valor questionado. Quer dizer, para determinar esse valor, o contribuinte apura a matéria tributável, identifica o fato gerador e, portanto, formaliza a existência de um crédito cuja certeza ele vai discutir em juízo. É só por essa razão – porque o crédito já está constituído dessa forma – que, sendo improcedente a pretensão do contribuinte, o depósito dele logo se converte em renda, extinguindo o crédito tributário; jamais se o poderia converter em renda, em pagamento definitivo de um crédito tributário, se esse crédito tributário não estivesse de alguma forma identificado e constituído. Então certamente o depósito judicial representa um modo de constituição do crédito tributário. Nós, no STJ, recentemente, por unanimidade, chancelamos, num acórdão que foi relatado pelo Ministro

Castro Meira, essa tese de que o depósito judicial é um modo de constituição do crédito tributário que independe de lançamento.

Mas quais são as conseqüências disso e por que isso é importante? Isso tem uma enorme importância sob. vários aspectos, em favor do contribuinte e contra o contribuinte. Quando se diz que a declaração do contribuinte constitui o crédito tributário, dispensando o lançamento, nós estamos dizendo, em primeiro lugar, em favor do contribuinte, que se ele não pagar no prazo, se inicia desde logo o prazo de prescrição para a Fazenda inscrever o débito e cobrar. Contra o contribuinte, significa dizer que, a partir do momento que ele declara e não paga no vencimento, ele se torna inadimplente, e portanto não pode obter certidão negativa. Nós sabemos as divergências da jurisprudência a respeito da necessidade ou não de um lançamento de ofício como condição para negar a certidão negativa nesses casos de lançamento por homologação. Se o contribuinte já fez a declaração, o crédito está constituído; não pago, existe um crédito constituído não pago, portanto existe a impossibilidade de fornecimento da certidão negativa.

Uma outra conseqüência importante dessa consideração de que o crédito tributário é constituído pela obrigação, é a questão relacionada com a denúncia espontânea. Essa é uma questão muito recorrente no STJ, porque se o crédito tributário está constituído pela declaração do contribuinte, fica afastada a hipótese de denúncia espontânea, porque no nosso sistema do art. 138, não é concebível denúncia espontânea de um crédito constituído.

Outra conseqüência também importante é a questão do destino do depósito, no caso de constituição do crédito tributário mediante depósito. No STJ, nós discutimos muito, e não há dúvida de que, sendo procedente a ação do contribuinte, o depósito feito reverte em favor do contribuinte, e sendo improcedente sua pretensão, esse crédito se converte em renda. Isso está claro na lei que disciplina o depósito. O que

não está claro na lei e tem gerado debate é a situação do depósito no caso da extinção do processo sem julgamento de mérito.

A doutrina, nós sabemos, se divide a respeito do assunto; a jurisprudência do STJ e dos tribunais se divide a respeito do assunto. Mas o STJ tem vários precedentes – um deles, dirimindo embargos de divergência, no sentido de que também no caso de extinção do processo sem julgamento de mérito, o depósito se converte em renda, salvo se a extinção do processo sem julgamento de mérito ocorrer pela causa de não ser parte da relação de direito material o demandado judicial; se se reconhece que ele é parte ilegítima, porque não é credor do tributo, evidentemente que não se poderia converter em renda, mas nas demais hipóteses se considera que, mesmo no caso de extinção do processo sem julgamento de mérito, esse depósito se converte em renda. Primeiro, porque se trata de um pagamento sob condição resolutória de um crédito constituído; segundo, porque, de alguma forma, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito representa uma faculdade do contribuinte, mas uma garantia do fisco, equivalente àquela que o fisco obteria se ele, tendo ajuizado a execução fiscal, tivesse promovido a penhora do dinheiro. A antecipação do contribuinte mediante uma ação judicial representaria, sob esse aspecto, na prática, aquilo que ele faria se tivesse sido demandado, ou seja, representaria os embargos do devedor numa execução em que a penhora era sobre o dinheiro. Os embargos do devedor, extintos sem julgamento de mérito, evidentemente não representariam a devolução do valor da penhora da garantia ao contribuinte, significaria simplesmente um prosseguimento da execução com a conversão em dinheiro.

Também se levou em consideração a importante circunstância de que a extinção do processo sem julgamento de mérito sempre, invariavelmente, ocorre por uma causa que é debitada não ao demandado, mas ao demandante. Quem causa extinção de processo sem

juízo de mérito sempre é o demandante. Não teria sentido o demandante usufruir essa suspensão da exigibilidade pelo tempo que lhe aprouvesse e depois dar causa a uma extinção do processo sem julgamento de mérito – especialmente no mandado de segurança, em que nós admitimos a possibilidade de desistência até mesmo sem a concordância da parte contrária. Do contrário, ficaríamos, do ponto de vista das garantias representadas pelo depósito, numa situação de absoluta falta de garantia, porque a manutenção ou não dessa garantia ficaria ao exclusivo arbítrio do próprio demandante.

Eu também não poderia deixar de falar aqui sobre uma outra importante consequência, que é na questão do prazo para a repetição do indébito tributário. Eu acho que essa é uma questão que está em aberto ainda; aliás, a respeito do prazo para a repetição do indébito tributário, todos aqui sabem das variações da jurisprudência, especialmente da jurisprudência do STJ, e das dificuldades de se ajustar uma posição definitiva. O STJ, depois de muitos vaivéns, estabeleceu que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos da ação de repetição de indébito conta-se não da data do pagamento do tributo devido, mas da data da homologação expressa ou tácita. Como essa homologação expressa raramente acontece, o prazo na maioria das vezes irá ocorrer da data da homologação tácita, de modo que, como esse prazo é de cinco anos do fato gerador, o prazo para repetição do indébito se conta a partir do 5º ano do fato gerador, e assim nós teríamos 10 anos para a repetição do indébito. Essa é a jurisprudência que se firmou, interpretando o Código Tributário Nacional.

No ano passado, com a Lei Complementar 118, o artigo 3º dessa lei, a pretexto de interpretar o CTN, veio dizer que o prazo para a repetição de indébito é de 5 anos do próprio fato gerador. E, a pretexto de se tratar de uma norma de caráter interpretativo, o legislador determinou, no artigo 4º, que essa norma se aplicasse com efeito retroativo.

Recentemente, no final do 1º semestre de 2007, o STJ, num incidente de inconstitucionalidade, declarou a inconstitucionalidade desse dispositivo de aplicação retroativa, sobre o fundamento de que não se trata de uma lei interpretativa, mas de uma lei de evidente caráter inovador, porque essa lei, na verdade, modifica o sentido dado pelo intérprete oficial da norma, que é o STJ. Uma lei que visa mudar a jurisprudência não pode ser uma lei interpretativa, porque a norma, nós sabemos, é o produto da interpretação. Se a norma é o produto da interpretação e o intérprete oficial da norma é o Poder Judiciário, a norma é aquilo que o Poder Judiciário diz que ela é, e se o Poder Judiciário, bem ou mal, dá um certa interpretação, o legislador não pode, com efeitos retroativos, mudar essa interpretação, porque isso significa mudar a norma. Foi esse o entendimento da corte especial do STJ, na argüição de inconstitucionalidade nos embargos de divergência 644.736, na qual, por unanimidade, se declarou inconstitucionalidade.

Aliás, mais recentemente, o STJ também declarou a inconstitucionalidade de um outro preceito normativo ligado ao prazo de decadência, que é o art. 45 da Lei 8.212, que diz que as contribuições previdenciárias podem ser constituídas no prazo de 10 anos. Entendeu o Tribunal, na argüição de inconstitucionalidade no Recurso Especial 616.348, que as contribuições previdenciárias destinadas a financiar Seguridade Social têm natureza tributária, e por isso estão sujeitas ao art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência. Entendeu-se que estão compreendidas nessas normas gerais em matéria de prescrição e decadência – e aqui é que está a questão polêmica – a fixação dos prazos; por isso se considerou inconstitucional, por unanimidade, o art. 45 da lei ordinária, que fixava em 10 anos o prazo para a constituição do crédito tributário nas contribuições previdenciárias.

Eu digo que essa questão da repetição do indébito está em aberto. É uma questão que o Tribunal ainda não enfrentou, mas mais cedo ou mais tarde vai ter que enfrentar, e eu não vi ainda esse tema enfrentado pela doutrina, que é uma das conseqüências de se considerar que a declaração do contribuinte constitui o crédito tributário independentemente de qualquer participação do fisco. Se o contribuinte declara o tributo por meio de um desses instrumentos – DCTF ou, no caso do ICMS, pelas GIAs – e paga no vencimento, a pergunta que se faz é esta: qual é o prazo para a repetição do indébito? Hoje se está dizendo que é uma espécie de tributo sujeito a lançamento por homologação, e então o prazo seria de 5 + 5. Eu acho que uma das conseqüências dessa tese de que o crédito é constituído e extinto independentemente de qualquer participação do fisco será voltar ao sistema tradicional do princípio da actio nata, que é de 5 anos da data do pagamento. Como eu disse, o Tribunal não enfrentou esse tema, mas certamente terá de enfrentá-lo.

Esse é apenas mais um dos aspectos importantes dessa nova concepção do fenômeno da constituição do crédito tributário, em que, cada vez mais, essa atividade é atribuída ao próprio contribuinte, independentemente de qualquer participação do Estado, invertendo um sistema era exatamente o oposto, quando da aprovação do Código Tributário Nacional.

Eu agradeço muitíssimo a atenção e espero ter podido trazer algumas preocupações e alguns esclarecimentos sobre esse tema. Muito obrigado.