

Lançamento para Prevenir Decadência Diante de uma das Causas de Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário Prevista no Artigo 151 do CTN

Andrea Veloso Correia

*Procuradora do Município do Rio de Janeiro.
Professora de Direito Tributário da EMERJ
e da Fundação Getúlio Vargas - FGV/RJ.*

I. INTRODUÇÃO

O objetivo desta exposição é tecer algumas considerações acerca do lançamento para prevenir decadência, quando se está diante de uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN); questão controvertida na doutrina e jurisprudência pátrias.

Neste trabalho, serão examinados diversos aspectos que envolvem este lançamento (prazo para efetivá-lo, acréscimos moratórios e sua forma), sob a ótica da legislação aplicável e da jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça.

II. LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO

O posicionamento que prevalece no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o lançamento deve ser efetuado, visando a prevenir decadência, mesmo diante de uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Isso ocorre porque as hipóteses do artigo 151 do CTN não suspendem o prazo decadencial, para efetivação do lançamento, mas tão somente o prazo prescricional, para a cobrança judicial

do crédito tributário. Em outras palavras, o Fisco não poderá inscrever em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal de crédito que esteja com sua exigibilidade suspensa, mas poderá efetuar o lançamento, exercendo o seu direito potestativo, nos termos do artigo 142 do CTN.

Vale a pena trazer à colação o seguinte precedente do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO REALIZAR ATOS TENDENTES À SUA COBRANÇA, MAS NÃO DE PROMOVER O SEU LANÇAMENTO. ERESP 572.603/PR. RECURSO DESPROVIDO.

1. O Art. 151, IV, do CTN determina que o crédito tributário terá sua exigibilidade suspensa havendo a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Assim, o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito.

2. A primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, dirimindo a divergência existente entre as duas Turmas de Direito Público, manifestou-se no sentido da possibilidade de a Fazenda Pública realizar o lançamento do crédito tributário, mesmo quando verificada uma das hipóteses previstas no citado art. 151 do CTN. Na ocasião do julgamento dos ERESP 572.603/PR, entendeu-se que a “suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar” (Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.09.05).

3. Recurso especial desprovido (grifos nossos).

(RESP 736040/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 11/06/2007)

Note-se que a questão está pacificada no STJ, face o julgamento dos Embargos de Divergência no RESP 572.603/PR, DJ 05/09/05. Do voto do Relator, destaca-se o seguinte trecho:

“ (...) No que se refere à segunda questão, o entendimento segundo o qual a Fazenda está impedida de efetivar o lançamento do tributo, cuja exigibilidade encontra-se suspensa em decorrência de ordem judicial, implica admitir-se a interrupção do prazo decadencial, o que não se coaduna com a natureza do instituto. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede a Administração de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança do seu crédito, tais como inscrição em dívida ativa, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à sua regular constituição para prevenir a decadência do direito de lançar.”¹ (gn)

Pelo visto acima, ocorrendo a suspensão da exigibilidade do crédito por força de decisão judicial (ex: liminar em MS ou Cautelar; antecipação de tutela), sem que tenha sido efetivado anterior lançamento do crédito tributário objeto da lide, deverá ser feito lançamento de ofício para prevenir a decadência nos termos do art. 149 do CTN.

Note-se que o contribuinte não tem qualquer prejuízo com a efetivação do lançamento, pois poderá obter certidões positivas com efeitos de negativa, nos exatos termos do art. 206 do CTN. As hipóteses do art. 151 do CTN dão ensejo ao fornecimento desse tipo de certidão, que possui os mesmos efeitos da certidão negativa de débito.

Uma outra questão, sobre a qual já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça, diz respeito ao depósito do montante integral, visando à suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, II, do CTN) e à necessidade de se formalizar o lançamento de ofício.

¹ No mesmo sentido: AgRg no RESP 1058581/RS, 2ª Turma, DJ 27/05/2009.

Note-se que, em relação às liminares (art. 151, IV do CTN) e à antecipação de tutela (art. 151, V do CTN), o posicionamento prevalente do STJ é o exposto acima: o lançamento deve ser feito para prevenir a decadência. Quanto ao depósito do montante integral, a jurisprudência tem feito uma distinção em relação aos tributos lançados por homologação.

O STJ tem entendido que, com o depósito, tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito. Nesse caso, se a Fazenda aceita como integral o depósito, aquiesce com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação tácita prevista no art. 150, parágrafo quarto do CTN; sem a necessidade de se efetuar o lançamento de ofício.

A questão já se encontra pacificada pela Primeira Seção daquele Tribunal:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL. DEPÓSITO JUDICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO FORMAL PELO FISCO. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. (...)

2. A Primeira Seção desta Corte possui entendimento pacífico no sentido de que “no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN. Isso porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído por meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em decadência do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a

homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados” (ERESP 686.479/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 22.9.2008).

3. *Nesse sentido, destaque, também os seguintes julgados: AgRg nos ERESP 1.037.202/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 21.08.2009, EDcl nos ERESP 464.343/DF, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 3.3.2008, ERESP 615.303/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Rel. p/acórdão Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 15.10.2007.*

4. *Agravo regimental não provido.” (gn)*

(AgRg no Ag 1163962/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJ 15/10/2009)

O raciocínio do acórdão (apesar de discordar do mesmo, pois, a meu ver, depósito e pagamento não se confundem eis que o primeiro é causa de suspensão e não ingressa nos cofres municipais integralmente, e o segundo é causa de extinção do crédito tributário, ainda que sob condição resolutória - art. 150, parágrafo primeiro do CTN), se baseia na ideia de que o depósito sendo integral, suspende a exigibilidade do crédito e deverá ser levantado pela parte vencedora na demanda, com o trânsito em julgado da decisão. Se vencedora a Fazenda, a conversão em renda extingue o crédito tributário (art. 156, VI, do CTN); nada mais podendo ser cobrado.

O grande problema prático desse posicionamento é que, na grande maioria dos casos, o depósito é feito em parcelas ou mensalmente (caso do ISS), e a Fazenda não é intimada pelo Juízo Fazendário dos depósitos, para que possa verificar a sua integralidade; o que deveria, *data venia*, sempre ocorrer.

III. PRAZO PARA EFETIVAÇÃO DO LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Durante muito tempo, a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça foi no sentido de que o prazo para lança-

mento de ofício, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (ex: ISSQN e ICMS), resultava da conjugação dos prazos previstos no parágrafo quarto do art. 150 e no art. 173, I; ambos do CTN.

Ou seja, o prazo para a fazenda lançar era de 10 anos (tese dos cinco + cinco), contados da seguinte forma: cinco anos contados do fato gerador (art. 150, parágrafo quarto do CTN) + cinco anos contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao fim do prazo anterior (art. 173, I, do CTN). No entanto, esse entendimento não mais prevalece naquele Tribunal superior, desde o julgamento do RESP 973.733-SC - repetitivo.

Na verdade, o STJ entendia que o prazo para o Fisco lançar de ofício tributo lançado por homologação seria de dez anos, da mesma forma que o prazo para o contribuinte pedir devolução do tributo lançado por homologação também era de dez anos. No momento em que a Lei Complementar 118/2005 (art. 3º) acabou com a tese dos dez anos pró-contribuinte, o STJ não mais aceitou a tese dos cinco + cinco pró-Fisco.

Deve ser ainda mencionado que a maioria dos tributos lançados por homologação envolve, atualmente, o preenchimento de uma declaração, como ocorre no Imposto de Renda, no ICMS (GIA-guia de informação e apuração do ICMS) e nos tributos federais (DCTF- declaração de débitos e créditos tributários federais).

O que vai diferenciar os tributos lançados por homologação (art. 150 do CTN) daqueles lançados por declaração (art. 147 do CTN) é que, na primeira hipótese, além da declaração, o sujeito passivo já antecipa o pagamento do tributo; enquanto no segundo caso, quem efetiva o lançamento é o Fisco, com as informações prestadas pelo contribuinte.

Com base nessas premissas, poderíamos resumir a jurisprudência atual do STJ da seguinte forma:

a) se o tributo foi declarado e não pago - Não há que se falar em decadência, pois o crédito tributário está constituído pela própria declaração de débito do contribuinte (confissão de dívida), sendo possível a imediata inscrição em dívida

ativa e ajuizamento da EF (tão logo não mais subsista a causa de suspensão)². Nesse caso, à semelhança do que ocorre com o depósito integral, não haverá a formalização do lançamento (Súmula 436 do STJ). O prazo prescricional começa a contar da data do vencimento do tributo não pago³.

b) se o tributo não foi declarado nem pago - aplicação do artigo 173, I, do CTN. Não havendo pagamento nem declaração de débito, não há o que homologar, por isso aplica-se a regra geral em matéria de decadência.

c) se foi realizado um pagamento - a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados do fato gerador (art. 150, parágrafo quarto do CTN), pois, neste caso, estamos diante de um típico lançamento por homologação.

IV. LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. COBRANÇA DE JUROS DE MORA. EXCLUSÃO DAS PENALIDADES

Outra questão fundamental diz respeito à definição do que deva ser objeto do lançamento tributário, se tão somente o principal corrigido, ou se deverão ser incluídos os acréscimos moratórios (juros de mora e multa de mora) e penalidades (v.g. descumprimento de obrigações acessórias, infrações à lei tributária).

Nesse pormenor, duas hipóteses devem ser examinadas.

A primeira hipótese refere-se ao caso de a liminar ou da antecipação de tutela que suspenda a exigibilidade do crédito tributário ser concedida *antes da data de vencimento da dívida*, isto é, *antes da data para antecipação do pagamento do imposto* (caso do ISS que é lançado por homologação). Nessa hipótese, não há que se falar em quaisquer acréscimos ou penalidades, pois a obrigação tributária ainda não venceu.

A situação mais conflituosa surge no caso de a decisão judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário ter sido proferida *após a data de vencimento da dívida*, quando poderão

² RESP 962.379/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavaski, DJE 28/10/2008 (repetitivo).

³ RESP 1120295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 21/05/2010 (repetitivo).

incidir acréscimos moratórios e eventuais penalidades, previstas na legislação do ente tributante.

A meu ver, só poderão ser objeto do lançamento visando a prevenir a decadência os acréscimos que não tiverem um caráter punitivo/sancionatório, já que o contribuinte não pode ser prejudicado por estar cumprindo uma decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário.

Em relação aos juros de mora, o posicionamento prevalente tanto na doutrina, quanto na jurisprudência é de que os juros não têm caráter punitivo, pois possuem um caráter remuneratório (recomposição do custo do dinheiro).

A controvérsia se cinge à multa moratória. A pergunta que se faz é se a multa em questão tem um caráter punitivo ou se visa tão somente a indenizar/compensar o Fisco, que ficou privado da utilização dos recursos que não foram pagos na data própria.

A natureza da multa moratória é muito controvertida na doutrina e na jurisprudência. O meu entendimento é no sentido de que ela não tem caráter punitivo, mas sim, indenizatório. Ela visa a compensar o Fisco, que ficou privado da utilização dos recursos na data própria. O Fisco tinha a expectativa de receber o valor até a data apazada e não o recebeu e, por isso, não pôde atender às suas atribuições constitucionais. A frustração do recebimento da receita pública acarreta prejuízos financeiros-orçamentários. A multa moratória é comparável à indenização prevista no direito civil.

De todo modo, em relação à questão posta em debate (inclusão ou não da multa moratória no lançamento, visando a evitar a decadência), existe jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que poderia ser utilizada a favor da inclusão.

O Superior Tribunal de Justiça possui precedentes de suas duas Turmas de direito público no sentido de que, uma vez cassada a liminar que vise à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, são devidos juros moratórios e multa moratória pelo não recolhimento do tributo, desde a data do vencimento do tributo. Isso porque a cassação da liminar faz com que o contribuinte retorne

ao *status quo* anterior. Aplica-se ao caso a Súmula 405 do STF. O mesmo raciocínio é adotado para a antecipação de tutela⁴.

Em outras palavras, se o ente pode cobrar juros e multa de mora desde o vencimento do tributo, como se a liminar nunca tivesse sido concedida, a *contrario sensu* poderá efetuar o lançamento com a inclusão de todos os acréscimos moratórios, visando a prevenir a decadência.

Enquanto prevalecer a decisão que suspende a exigibilidade do crédito tributário, o crédito não pode ser cobrado. Com a cassação da causa que suspendia a exigibilidade, o Fisco poderá cobrar o tributo, com todos os acréscimos moratórios, desde o vencimento do tributo.

Nesse sentido, são os seguintes precedentes:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. CPMF. LIMINAR EM AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CASSAÇÃO. DÉBITO EM CONTA CORRENTE. SÚMULA 7 STJ. JUROS E MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

(...) São devidos juros moratórios e multa pelo não recolhimento de CPMF em face de liminar suspensiva de exigibilidade do crédito fiscal, posteriormente cassada. Precedentes da Primeira e Segunda Turma. (...)” gn

(RESP 928958/MG, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJ 04/06/07)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. CASSAÇÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA IMEDIATA DA MULTA MORATÓRIA. PRECEDENTES.

(...) Retornando os fatos ao *status quo* ante, em razão da cassação da liminar anteriormente deferida, cabe ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade, inclusive quanto aos encargos decorrentes da mora.

4. Com a cessação dos efeitos da liminar, o contribuinte perdeu a proteção judicial que lhe autorizou o não recolhimento do FINSOCIAL. Restabeleceu-se, portanto, a sua condição

⁴ RESP 1011609/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 06/08/2009.

de devedor da contribuição sobre os fatos geradores ocorridos no período abrangido pela medida judicial, advindo de tal circunstância a responsabilidade por todos os ônus decorrentes do descumprimento da obrigação tributária, entre eles, a multa moratória.

5. *Precedentes: RESP 636.256/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 06/12/2004; RESP 586.883/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, unânime, DJ de 28/04/2004. (...)* gn

(RESP 834715/MG, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ 03.08.06)

“1. O provimento liminar, seja em sede de Mandado de Segurança, seja por via de antecipação de tutela, decorre sempre de um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo, quer pelo próprio Juiz prolator da decisão, quer pelo Tribunal ao qual encontra-se vinculado. A parte que o requer fica sujeita à sua cassação, devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida.

(...) Deveras, afigura-se correta, portanto, a incidência de multa moratória quando da denegação da ordem de segurança e consequente cassação da liminar anteriormente deferida. (...)

Destarte, a multa moratória somente é excluída nas hipóteses liminar, acompanhada de depósito, (...) gn

(RESP 676133/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 13/02/2006)

Note-se que a última decisão só exclui a incidência da multa moratória no caso de ter sido efetuado o depósito do montante integral. Na verdade, o depósito é a única causa de suspensão que faz cessar para o contribuinte a obrigação de recolher os acréscimos moratórios, pois, a partir do depósito, tais acréscimos passariam a ser de responsabilidade do Banco (artigo 9º, parágrafo quarto da Lei 6.830/80, e Súmula 179 do STJ).

Ressalte-se novamente que nenhum prejuízo terá o contribuinte pela inclusão no lançamento dos juros e da multa moratória, pois ele continuará a ter direito à certidão positiva com efeitos de

negativa. Se ele vier a ganhar a ação, o débito será cancelado. Se a Fazenda sair vencedora, ele será cobrado integralmente.

Por fim, deve ser mencionado que, na área federal, existe legislação específica que trata do ponto aqui examinado, qual seja, a Lei 9.430/96, artigo 63. Esse artigo estabelece, em seu *caput*, que não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos cuja exigibilidade tiver sido suspensa por liminar em Mandado de Segurança.

Entretanto, a multa moratória incidirá após trinta dias da data da publicação da decisão judicial que cassar tal liminar. De acordo com o *parágrafo segundo* desse artigo, a interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar *interrompe* a incidência da multa de mora desde a concessão da medida judicial até o prazo de 30 dias supracitado. Tal legislação, no entanto, só se aplica à esfera federal.

V. VEÍCULO INSTRUMENTAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: NOTA DE LANÇAMENTO OU AUTO DE INFRAÇÃO

O último ponto a ser examinado diz respeito ao veículo a ser utilizado pela Fazenda para a efetivação do lançamento a fim de evitar a decadência - Nota de Lançamento ou Auto de Infração. A meu ver, o meio adequado seria a Nota de Lançamento, pois não será lançado qualquer valor a título de multa punitiva.

No Município do Rio de Janeiro, o artigo 63 do Decreto Municipal nº 14.602/96 determina que a exigência do crédito tributário, em todos os casos em que o lançamento do tributo não resulta em aplicação de penalidade por infração à legislação tributária, formaliza-se pela lavratura de Nota ou Notificação de Lançamento.

O artigo 66 do mesmo Decreto Municipal, por sua vez, esclarece que a aplicação de penalidade por infringência à legislação tributária decorrente de procedimento fiscal (o que não é o caso), formaliza-se pela lavratura de Auto de Infração.

VI. CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151 do CTN) não suspendem

o prazo decadencial para efetivação do lançamento. Portanto, deverá ser efetuado o lançamento para prevenir a decadência, salvo nos casos em que a decisão judicial *expressamente* impedir a constituição do crédito tributário através da realização do lançamento.

O único caso em que a jurisprudência do STJ dispensa a efetivação do ato formal do lançamento ocorre, em relação aos tributos lançados por homologação (caso do ISS e do ICMS), quando o depósito for do montante integral do débito questionado (art. 151, II, do CTN). Nessa hipótese, o depósito integral corresponderia ao pagamento antecipado.

O prazo para efetivação do lançamento de ofício é de cinco anos. Nos tributos lançados por homologação (caso do ISS e do ICMS), se foi efetuado pagamento do tributo, ainda que a menor, o prazo começa a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, parágrafo quarto do CTN). Se o pagamento não foi efetuado/antecipado, ou se ele foi feito com dolo, simulação ou fraude (art. 150, parágrafo quarto, *in fine*, do CTN), o termo *a quo* do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, o exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 173, I, do CTN). Segundo a jurisprudência atual do STJ, não se somam mais os prazos dos dois artigos. A Fazenda não tem mais dez anos para efetivar tal lançamento de ofício.

O lançamento para prevenir decadência não incluirá os acréscimos moratórios se a decisão judicial que determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (ex. liminar ou antecipação de tutela) for anterior ao vencimento da obrigação tributária.

Se ela for posterior, deverão ser incluídas no lançamento, além do principal devidamente corrigido monetariamente, o valor referente aos juros de mora e à multa moratória de caráter indenizatório, ressarcitório ou compensatório, excluindo-se as sanções decorrentes de infrações à legislação tributária, que têm nítido caráter punitivo.

Como não serão incluídas penalidades, o lançamento para prevenir a decadência deverá ser efetuado através de nota ou notificação de lançamento e não por meio de auto de infração. ☐