

com a sociedade instituída pelos brancos. Não bastava dizer, como ficou expresso no *caput* do art. 231, que o Estado lhes reconhecia a organização social, os costumes, as crenças e tradições. O verdadeiro instrumento para o resgate da identidade indígena, e esse foi um dos raros momentos de grande sensibilidade do legislador constituinte, estava em meio ao capítulo que cuidava da educação. As comunidades indígenas foi conferido, pela norma constitucional, o direito de utilizarem os seus próprios processo de aprendizagem, bem como a sua língua materna (art. 210, § 2º), no ensino fundamental regular. Vale lembrar que, de acordo com as normas jurídicas anteriores, apenas a língua portuguesa era admitida na alfabetização oficial.

A escola indígena passou a ser concebida, desse modo, como uma escola diferenciada e, sobretudo, bilíngüe. Deverá ser um espaço adaptado aos usos e costumes de cada tribo (e no Brasil são aproximadamente duzentas), onde a língua-mãe conviva pacificamente com o português, em intercâmbio po-

sitivo de culturas, como marca da diversidade tão peculiar ao nosso País.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei 9.424/96) foi fiel a esse espírito, afirmando que a educação escolar fornecida aos índios deverá lhes proporcionar “a recuperação de suas memórias históricas, a reafirmação de suas identidades étnicas, a valorização de suas línguas e ciências”.

Lamentavelmente, o processo de implantação das escolas indígenas tem sido lento. Novas filosofias impõem mudanças de mentalidades tanto no Governo que as executa, como na sociedade que as recebe e multiplica. Urge se tomem providências concretas, mais rápidas e eficazes, não sendo demais lembrar-se de que o tempo torna irreversíveis alguns males. A escola indígena é a esperança de que afinal renasça, pelas crianças, a identidade cultural e, com ela, o respeito e a dignidade de cada um desses povos, herdeiros legítimos de um Brasil que já foi completamente verde, azul e amarelo.

Do lançamento por homologação e o direito de obtenção de certidão negativa de débito relativo a valores compensados

Marco Aurélio Carvalho Gomes*

Malgrado tratar-se de tema de grande relevância e amplitude, a emissão de Certidão Negativa de Débito necessário às empresas para a prática de diversos atos hodiernos no exercício de suas atividades estatutárias (conforme imposição do art.205 do CTN), a doutrina pátria muito pouco tem se posicionado acerca do referido tema, sobretudo,

quando analisadas as situações adstritas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tendo em vista o momento a partir do qual poderá ser negada, pelo órgão emissor do mencionado documento, a expedição da aludida certidão. Apesar de que a emissão da certidão se insere na competência dos três entes federados e suas autarquias, o presen-

*Advogado em Brasília/DF

te trabalho visa abordar, exclusivamente a CND expedida no âmbito federal, mais especificamente, pela Receita Federal.

Nota-se que a autoridade administrativa vem, através de diversos artifícios, procurando restringir a emissão da Certidão Negativa de Débito, amparada somente nas informações prestadas no ato de entrega das DCTF's - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, onde, mediante dados preenchidos de forma errônea, ou onde se constata a realização de compensação de tributos recolhidos a maior ou indevidamente, desamparado de medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito compensado, sem, contudo, efetuar a constituição do crédito tribu-

tário através do lançamento, ato este, privativo da autoridade administrativa.

Por considerarmos esta atitude arbitrária e em desconformidade com o Estado Democrático de Direito preconizado pela nossa Carta Magna, e por caracterizar este ato, mais uma forma coativa de exigência do tributo devido, resolvemos tecer algumas considerações acerca do tema, com o escopo de fomentar debates, visando, sobretudo, a extinção destes vícios impostos pelo Fisco, através de um pronto pronunciamento do Poder Judiciário, e de uma maior análise doutrinária, vislumbrando, com isto, preservar, o nosso já combalido desenvolvimento econômico.

I – Algumas peculiaridades sobre o lançamento por homologação

O lançamento por homologação tem a sua exigência relacionada com tributos que, por sua natureza, são recolhidos antecipadamente pelo sujeito passivo independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo; vale dizer, sem que este tenha efetuado qualquer ato no sentido de constituir o crédito tributário, para, assim, tornar exigível a prestação tributária.

Portanto, no caso, até o momento em que se efetua o lançamento, inexistente o crédito tributário, pois este somente se constitui, com o efetivo lançamento, dando origem ao crédito e possibilitando, a partir daí, sua exigência pelo sujeito ativo da obrigação tributária. Este é o entendimento do ilustre Professor Luciano Amaro, quanto aos efeitos do lançamento:

Como vimos, o lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exigir o recolhimento de tributos, quando estes se sujeitem ao lançamento de ofício ou por declaração. Nessas hipóteses, cabe à autoridade efetivar o lançamento antes de tomar qualquer outra provi-

dência tendente à cobrança do tributo. Assim, o efeito do lançamento é o de conferir exigibilidade à obrigação tributária, quando o recolhimento do tributo dependa da sua consecução (de ofício ou à vista de declaração do sujeito passivo ou de terceiro).

Se se trata de tributo que deva ser recolhido pelo sujeito passivo independentemente de prévio exame pela autoridade (ou melhor, independentemente de prévio lançamento), nas situações em que se deva implementar o procedimento que o Código batizou de lançamento por homologação, a própria lei reclama do devedor que proceda ao recolhimento do tributo, no prazo que ela assinala, sem que se aguarde providência do sujeito ativo no sentido de lançar o tributo. Cumprido esse dever, o que faz a autoridade administrativa é o controle de acurácia do recolhimento, homologando-o se estiver correto. O lançamento (se for praticado na modalidade requerida pelo art. 150 – homologação expressa), além de firmar a concor-

dância da autoridade administrativa com o montante recolhido e, portanto, com os critérios legais que levaram à apuração desse montante, tem, em comum com as demais formas de lançamento, a marca de inalterabilidade, como regra (art. 145). Esses efeitos seriam reconhecíveis também à figura do lançamento por homologação tácita.

Se, porém, o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido. O lançamento de ofício tem, aí também, o efeito de permitir que a autoridade administrativa tome as providências necessárias à cobrança, caso o devedor, notificado, deixe de efetuar o pagamento. A autoridade não pode cobrar o tributo simplesmente à vista da alegação de que o sujeito passivo descumpriu o seu dever legal; é preciso lançar o tributo e notificar o sujeito passivo, para que a autoridade possa, se ele ainda assim resistir ao recolhimento, prosseguir com as providências necessárias ao efetivo recebimento do valor devido.¹

A excessiva transcrição dos ensinamentos do Professor da Faculdade Mackensie, permite-nos concluir que a figura do lançamento por homologação somente se perfaz no Direito brasileiro, quando os valores recolhidos pelo sujeito passivo estiverem corretos; em sendo aferidos como incorretos os valores recolhidos antecipadamente, os débitos apurados somente poderão ser exigidos após o seu lançamento de ofício e a devida notificação

do sujeito passivo.

Este posicionamento consagra a Teoria Dualista da Obrigação, adotada pelo Código Tributário Nacional como forma de distinção entre o *debitum* (*shuld*, relação de débito) e a *obligatio* (*haftung*, relação de responsabilidade), caracterizando, de forma clara, situações independentes dentro das espécies de obrigações. Neste sentido, é o ensinamento do Prof. Hugo de Brito Machado, que assenta:

É sabido que obrigação e crédito, no Direito Privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a obrigação (art. 113) do crédito (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

(...)

Na obrigação tributária existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.²

¹ Amaro, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. Editora Saraiva. São Paulo. 1999. p. 351/52.

² Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 16ª ed. rev., ampl., São Paulo, 1999, p.97.

Somente em ocorrendo o lançamento do débito tributário, este se transmuda no crédito devido; inexistindo o procedimento de lançamento, não há falar-se em crédito e, portanto, não há vedação à expedição de CND. A declaração dos valores recolhidos antecipadamente, não torna o débito lançado, por ser este um procedimento exclusivo da autoridade administrativa, o que impossibilita de selo, por isto, considerado como crédito.

Inexistindo o crédito tributário *definitivamente* constituído pelo lançamento, torna-se imperioso a concessão de Certidão Negativa de Débito ao sujeito passivo, pois, somente com a constituição do crédito tributário é que a emissão da referida certidão há que ser impedida.

O ilustre Professor Américo Masset Lacombe, utilizando-se dos ensinamentos do mestre argentino Dino Jarach, confirma que a atuação do sujeito passivo no lançamento por homologação corresponde a uma mera colaboração:

Segundo Dino Jarach o lançamento só pode ser praticado pelo Estado. Assim, quer a declaração prestada no lançamento misto pelo sujeito passivo, quer a prática por este mesmo sujeito passivo de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação, tais como a interpretação das leis tributárias substantivas sua aplicação aos fatos identificados como fatos impositivos previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração de tais fatos e, finalmente, a aplicação da alíquota devem ser consideradas como mera colaboração do referido sujeito passivo.³

A própria redação do art. 150 do CTN, conceituando o lançamento por homologação, permite a clara diferenciação entre os termos obrigação e crédito tributário e a necessidade

de realização do ato administrativo para tornar exigível o débito e instituir restrição a fruição de direitos pelo sujeito passivo:

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

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

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

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

§ 4º – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A dicção do artigo em comento nos permite afirmar que, toda a ação desenvolvida pelo sujeito passivo, após a ocorrência do fato gerador do tributo, está somente relacionado com a obrigação tributária surgida e não com o crédito tributário, pois, se assim não fosse,

³ Lacombe, Américo Masset. in Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. V. 01 5ª ed. Editora Cejup. Belém. 1997. p. 283

o legislador ao mencionar a pessoa responsável pelo adimplemento do crédito (se já devidamente constituído), o qualificaria como devedor e não como obrigado ou sujeito passivo da obrigação, como se depreende de análise literal dos §§ 2º e 3º do artigo em comento.

Desta feita, resta impossível considerar um contribuinte que, cumprindo com a obrigação acessória de prestar informações ao Fisco através da entrega da DCTF, como devedor sem a realização do necessário ato administrativo de lançamento. Ato contínuo, negar a este contribuinte o direito de obter certidão para o normal desenvolvimento de suas atividades econômicas, consubstanciado apenas nas informações prestadas, na forma descrita acima, constitui grave violação aos direitos da livre iniciativa, conforme veremos a frente.

Há de se argumentar ainda que, uma vez negada a homologação da obrigação que anteriormente estava suspensa por cláusula resolutive, qual seja o pagamento antecipado do tributo, somente após a verificação de incorreção dos valores recolhidos, é que poderá o sujeito ativo, e somente este, lançar de ofício os valores tidos como não observados e incorretos. Mais uma vez, preciosas são as lições do ilustre Juiz Federal aposentado, Américo Lacombe:

Tão logo o sujeito passivo efetue o pagamento, o crédito do sujeito ativo extingue-se. Mas esta extinção só se verifica se ocorrer a homologação futura pela administração. Trata-se, conforme determina expressamente o §1º, de condição resolutive, isto é, a relação jurídico-tributária entre os sujeitos ativo e passivo só se extingue após a ocorrência do lançamento por homologação. Uma vez negada a homologação, a obrigação mantém-se, dando margem ao lançamento de ofício. Nota-se que o que

se extingue, por ocasião do pagamento, sob condição resolutive da homologação ulterior é o crédito (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), mantendo-se a obrigação até a homologação pela Administração Fazendária. É este o entendimento do §2º. Mas se os atos praticados pelo sujeito passivo ou terceiro, antes da homologação, não influem sobre a obrigação tributária (*debitum, shuld*, relação de débito), conforme determina o §2º, serão sempre considerados na apuração do saldo porventura devido na imposição e graduação da pena, se for o caso, consoante determinação expressa do §3º. Se o recolhimento do tributo, extinguindo o crédito (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade) sob condição resolutive não é suficiente para extinguir a obrigação (*debitum, shuld*, relação de débito), no caso deste recolhimento ser insuficiente, o sujeito ativo, de ofício, efetuará um lançamento suplementar, sobre a mesma obrigação, da qual decorre o crédito, a fim de que possa existir uma perfeita adequação entre os dois elementos da relação obrigacional. Ao fazer o lançamento suplementar, de ofício, o sujeito ativo considerará a atividade do sujeito passivo anterior a este lançamento decorrente da não-homologação da atividade anterior. Efetuado o pagamento, extingue-se o crédito e a obrigação.⁴

Com isto, pode-se afirmar categoricamente que, inexistindo o lançamento de ofício, e, conseqüentemente, não sendo constituído o crédito tributário, ainda que presente a obrigação (*debitum, shuld*, relação de débito) entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, não pode o Fisco Federal negar a emissão da Certidão Negativa de Débito, haja vista não ter surgido a relação de responsabilidade

⁴ Lacombe. Américo Masset. Ob. Cit. P. 285.

(*obligatio, haftung*, crédito), esta sim, passível de ser exigida pelo sujeito ativo. Ademais, acentua-se que sendo constituído o referido crédito, poderá o sujeito passivo, após a notificação do lançamento, aviar recurso administrativo que nos termos do art. 151 do CTN⁵, suspende a exigibilidade deste crédito e possibilita a emissão da referida certidão.

Em se tratando de contribuição federal de lançamento por homologação (autolancamento), como é o caso daquelas administradas e arrecadadas pelo Fisco Federal, podemos concluir que, a exigência somente se tornará possível com a legal constituição do crédito tributário – mediante lançamento – que é vinculado e obrigatório, emergindo-se após

prazo para defesa em processo administrativo ou pagamento. Tendo transcorrido esse prazo *in albis* e não sendo efetuado o necessário pagamento, podemos afirmar que a decisão administrativa manifestadora destes acontecimentos, constitui-se em decisão administrativa transitada em julgado, quedando fim ao processo administrativo em voga.

Com isto, somente os créditos constituídos *definitivamente*, ou cuja exigência não esteja suspensa, poderão obstar ao contribuinte, obter certidão comprovadora de sua regularidade fiscal. Inexistindo crédito constituído, não há falar-se em impedimento à concessão de Certidão Negativa de Débito.

II - A compensação de tributos e a vedação administrativa à obtenção de Certidão Negativa de Débito

A situação encontra-se ainda mais viciada quando temos em foco o exercício, pelo contribuinte, da faculdade de efetuar a compensação *pro domo sua*, de tributos havidos por inconstitucionais ou ilegais.

Temos percebido, com certa regularidade, que a compensação desenvolvida pelo contribuinte, ao ser informada na Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, vem sendo utilizada pelo Fisco como instrumento similar a uma confissão de dívida, quando negada a regularidade e a legalidade desta compensação (o que ocorre na quase totalidade dos casos), gerando uma prerrogativa à autoridade administrativa, quando provocada, negar a emissão da Certidão

Negativa de Débito, sem, contudo, ter sido realizado o ato administrativo de lançamento dos débitos porventura existentes, baseando-se, tão-somente, nas informações prestadas.

Este procedimento realizado pelo Fisco, qual seja, a negativa da emissão do documento de regularidade fiscal, fundada nos débitos supostamente constituídos, através de uma simples reprodução singela dos valores compensados, e tidos como irregulares pela Fazenda Nacional, sem uma prévia realização do ato administrativo de lançamento, não confere os requisitos de certeza e liquidez aos valores exigidos e havidos como irregulares. Este o entendimento da Professora Mizabel Derzi, que atualizando o livro do imortal mes-

⁵ Art. 151 – Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito de seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Parágrafo único – o disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes”.

tre baiano Aliomar Baleeiro, escreveu:

O título executivo que se forma por meio da reprodução singela do débito, constante da DCTF, sem os abatimentos relativos à compensação juridicamente assegurada, está despido de certeza e liquidez. O Poder Judiciário, não obstante, como aliás registra aquele autor citado, embora aceitando a execução, não tolera a recusa ao fornecimento da certidão negativa se inexistiu lançamento direto contra o sujeito passivo.

(...)

Supomos, ao contrário, que em princípio os dados postos e contrapostos em documentos de arrecadação e declarados à Receita (da mesma forma que aqueles que lastreiam sua escrita) não afastam a necessidade de autuação e lançamento específico, assim como de prévio procedimento administrativo, em que se conceda o amplo direito de defesa. Andou bem a jurisprudência em compelir a Administração a fornecer as certidões negativas, se não houve lançamento definitivo. Somente erra no momento em que admite a inscrição em dívida ativa, formadora de título ilíquido, para lastrear a execução.⁶

Como embasamento jurisprudencial acerca do entendimento exposto, transcreve a ilustre professora mineira os seguintes ares-tos:

Tributário. Certidão negativa. Tributo sujeito à lançamento por homologação. Crédito tributário não constituído.

À míngua de lançamento fiscal definitivo, a Fazenda Nacional não pode indeferir o pedido de certidão negativa de

tributos federais. (TRF da 4ª Região. 1ª Turma. MS 94.04.36582-3-RS. Rel. Juiz Ari Pargendler, j. em 17/11/94).

Tributário. Certidão de débito. Crédito tributário ainda não constituído.

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

(TRF da 4ª Região. 2ª Turma. AgRg. no MS 95.04.08303-0-SC. Rel. Juiz Dória Furquim, DJ de 12/07/95, p. 44.113).⁷

Não há que se argumentar, como fundamentação para a prática do referido ato negativo, que a compensação efetuada não estava amparada por decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito, pois, o que se exige é, em havendo lançamento sujeito a homologação, e, apurando o Fisco erro no valor recolhido na forma antecipada, necessariamente deveria este, efetuar o lançamento do crédito tributário, para aí sim, passar a negar a emissão da CND, com base em crédito definitivamente constituído. Sem o lançamento não há crédito, obstando se falar em suspensão da exigibilidade por ser algo ainda inexistente.

Por isto, tendo o contribuinte efetuado a compensação de valores relativos a tributos entendidos como indevidos, em virtude de inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas instituidoras destes gravames, e sendo estas exações sujeitas ao lançamento por homologação, uma vez inexistindo o lançamento do suposto débito apurado, encontrando-se somente a informação da compensação realiza-

⁶ Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora Mizabel de Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 1999. p. 1022

⁷ Baleeiro, Aliomar. *Ob. Cit.* p. 1022 e 1023.

da, prestada pelo contribuinte, quando da entrega da DCTF, não há falar-se, até o momento, em crédito tributário, sendo factível apenas uma expectativa de direito originária de uma obrigação contraída pelo sujeito passivo.

Outro não é o entendimento esposado na doutrina de Hugo de Brito Machado, que analisando as situações em que se tornam exigíveis as Certidões Negativas de Débito para realização de diversos atos da vida privada, assim se posicionou:

Tem sido freqüente a recusa de certidão negativa pelas repartições da Administração Tributária em face de não-comprovação, pelo requerente, do pagamento dos tributos a que está sujeito, mesmo sem existir lançamento. Essa prática é desprovida de fundamento jurídico, porque o contribuinte não pode ser considerado em débito enquanto não for contra o mesmo constituído o crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento, enquanto este não se verificar, o contribuinte tem direito a certidão negativa de débito fiscal – eis que não existe, ainda, crédito tributário exequível.

Ocorre que, nos termos do CTN, todos os tributos estão sujeitos a lançamento. Mesmo em relação aos tributos cujo pagamento deve ser feito antes do lançamento, como previsto em seu art. 150, não se pode afirmar existente um débito tributário, e assim um obstáculo ao fornecimento da certidão, se não existe crédito tributário regularmente constituído.

Se o contribuinte não fez a declaração que lhe cabia fazer, ou não antecipou o pagamento, nos casos que a lei o

obriga a isto, a autoridade da Administração Tributária tem o dever de proceder ao lançamento do tributo, valendo-se das informações das quais possa dispor, e só depois poderá recusar o fornecimento da certidão negativa.

É que se o contribuinte não declarou, ou não antecipou o pagamento, pode ser, em princípio, que não estivesse obrigado a declarar, ou a antecipar pagamento algum. Pode não ter ocorrido a situação de fato da qual decorreria o seu dever de declarar, ou de pagar antecipadamente. Não existe, portanto, certeza alguma quanto à existência de dívida tributária, e por isto não pode a Administração Tributária recusar o fornecimento da certidão”.⁸

Deve-se mencionar a clareza da decisão do Superior Tribunal de Justiça citada pelo eminente jurista cearense, que demonstra a imperiosa necessidade de haver o lançamento, por parte do Fisco, constituindo o crédito tributário, para a partir deste momento se obstar a emitir a CND:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento. Certidão negativa.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento, enquanto este não se verificar, o contribuinte tem direito a certidão negativa de débito fiscal – eis que não existe, ainda, crédito tributário exequível. (REsp. 98.353; Primeira Turma).

Voto:

O Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros (Relator): O indeferimento do pedido de Certidão Negativa de Débito justifica-se somente após a constituição definitiva do crédito tributário, situação que não se afigura no caso dos autos.

⁸ Machado, Hugo de Brito. in *Revista Dialética de Direito Tributário* 40 p. 56. São Paulo 1999

A matéria já é conhecida. Em hipótese semelhante assim decidi:

“Tributário. Tributo sujeito a lançamento. Certidão negativa.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento, enquanto este não se verificar, o contribuinte tem direito a certidão negativa de débito fiscal – eis que não existe, ainda, crédito tributário exequível” (REsp. 98.353; Primeira Turma; DJ de 16/12/1996).

A jurisprudência do STJ assim se consolidou:

“Administrativo. Tributário. Fornecimento de certidão negativa. CTN, art. 205.”

1. Sem crédito constituído definitivamente, líquido, certo e exigível, o contribuinte tem direito à Certidão Negativa de Débito.

2. Precedentes.

3. Recurso Improvido”. (REsp. 110.059; Primeira Turma; DJ de 31/03/1997; Rel. Ministro Milton Luiz Pereira; no mesmo sentido os REsp.’s 89.936 e 89.810, entre outros).

Como se percebe a Jurisprudência da Turma conduz ao provimento deste recurso.

(REsp 127.375/GO, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 04/12/1997, DJ de 03/03/1998 p. 21).

A inexistência de procedimento com o qual se confira certeza e liquidez ao débito tributário, sendo este realizado após a aferição de regularidade e legalidade das informações prestadas acerca de compensação desenvolvida espontaneamente pelo contribuinte, tornando-o este definitivamente constituído, confere ilegitimidade à decisão impeditiva da expedição de Certidão Negativa de Débito solicitada pelo contribuinte. Outro entendimento inviabiliza o desenvolvimento do instituto da compensação, quando não acompanhada por medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, pois, a simples prestação de informações em cumprimento a uma obrigação acessória impede o contribuinte à obtenção de documento essencial ao desenvolvimento de suas atividades fins.

Deve-se ressaltar que permanecendo como legal o procedimento adotado pelo Fisco, restará extinto o instituto da compensação, visto que o STJ, em sua Súmula 212, determinou a impossibilidade de concessão de liminar para se efetuar compensação de tributos, invalidando, assim, a única forma de se suspender a exigibilidade do crédito compensado.

III - Da necessidade de Certidão Negativa de Débito como requisito prévio para contratação com o Poder Público

Inicialmente, devemos consignar que, a exigência de regularidade fiscal das pessoas jurídicas contratantes com o Poder Público, tornou-se uma forma, necessária, de se assegurar que o erário não incorrerá no vício de contratar com aqueles que lhe devem, gerando, assim, uma forma ainda que derivada de preservação do patrimônio público. Contudo, a simples apuração da existência de débitos por meio da análise da declaração do sujeito pas-

sivo, onde se verifica a compensação indevida de valores, não pode ser considerada como irregularidade fiscal, vez que, não existe até este momento qualquer ato fiscalizatório realizado pelo Fisco, para tornar exigível, certo e líquido o débito anteriormente apurado.

Lado outro, torna-se imperioso analisar a legalidade da exigência de documento comprobatório de regularidade fiscal, como pres-

suposto da contratação com o Poder Público, bem como, o desenvolvimento de outras atividades, cuja apresentação do referido documento torna-se essencial. Impedir a emissão da Certidão Negativa de Débito, na forma como praticada pelo Fisco, está a violar o disposto no art. 170, parágrafo único da CF/88, que assegura o pleno e livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos.

Desta forma, há que se apontar como perfeitos os ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado, que analisando questão semelhante, assim se posicionou:

Inconstitucionalidade formal haverá porque, como dito acima, cuida-se de matéria que só por lei complementar pode ser regulada. Inconstitucionalidade substancial também haverá porque tal lei estará em aberto conflito com normas da Constituição, em pelo menos dois importantes aspectos. Primeiro, porque afronta o art. 170, parágrafo único da Constituição Federal. Segundo, porque institui forma oblíqua de cobrança de tributos, permitindo que esta aconteça sem a observância do devido processo legal.

A Constituição Federal garante taxativamente a liberdade de exercício da atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos (art. 170, parágrafo único). Garante, outrossim, que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal (art. 5º, inciso LIV), e que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, inciso LV).

Ressalte-se ainda que a exigência de quitação de tributos será inconstitucio-

nal, ainda que estabelecida em lei complementar federal, na medida em que implicar cerceamento da liberdade de exercício da atividade econômica, ou propiciar ao Fisco a cobrança do tributo sem o devido processo legal, vale dizer, sem a apuração em regular processo administrativo, e sem o uso da via própria, que é a execução fiscal.

(...)

Para Ferreira Jardim, 'a exigibilidade de certidões negativas, a exemplo do quanto consta em diplomas de índole tributária e administrativa, exprime absurdez vitanda absolutamente incompatível com uma série de princípios constitucionais, dentre eles, o postulado assegurador ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, gravado no art. 5º, XIII, bem como no primado proclamador da livre atividade econômica, insculpido no art. 170, parágrafo único, bem como o vector que prestigia o direito de propriedade e o direito concernente à igualdade'.

Efetivamente, a exigência de certidão negativa de débito tributário pode, em muitos casos, consubstanciar cerceamento ao direito de exercer trabalho, ofício ou profissão, ou ao direito de exercer atividade econômica, e assim conflitar com normas da Constituição, que asseveram serem garantidos esses direitos. Nestes casos configuram verdadeiras sanções políticas, vale dizer, meios indiretos de compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, cuja inconstitucionalidade tem sido afirmada por torrencial jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.⁹

Entendemos que a exigência da Fazenda Pública, quanto à regularidade fiscal do con-

⁹ Machado, Hugo de Brito. Ob. Cit. pp. 55 e 57.

tribuinte com o qual irá contratar, deve estar relacionada apenas, a uma concessão ou não de privilégio a ser concedida ao contratado, isto é, estando o contribuinte com os tributos em dia, este poderá obter vantagens nos contratos a serem firmados com o Poder Público, desde que estes privilégios não interfiram na livre concorrência, enquanto que os contribuintes em débito com o Fisco estariam impedidos de auferir as mencionadas vantagens.

Restringir o acesso a contratos a serem firmados, eventualmente, com o Poder Público, tendo em vista créditos fiscais “*definitivamente*” constituídos provoca grave ofensa aos preceitos constitucionais, sobretudo ao art. 170, parágrafo único da CF/88¹⁰, bem como, estabelece uma nova forma de cobrança do débito tributário, agora sem a inconveniência, para a Fazenda Pública, de observância ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

IV - Da jurisprudência sedimentada acerca da matéria

Os tribunais pátrios têm se posicionado de forma pacificada quanto à obrigatoriedade de expedição da Certidão Negativa de Débito e Certidão Positiva com Efeito de Negativa, quando encontram-se, os débitos em que se fundamentado o Fisco Federal para negar o pedido, suspensos por meio de decisão judicial ou não foram inscritos devidamente em Dívida Ativa.

Certidão Negativa de Débito. Compensação sem sujeição, administrativa ou judicialmente. Confissão de dívida.

(Despacho do Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, do TRF da 4ª Região)

Despacho

O despacho agravado tem o seguinte teor:

A impetrante é pessoa jurídica de direito privado, e optou por compensar por conta própria créditos que detém junto ao INSS.

Requeru CND, sendo essa indeferida pela ilustre autoridade impetrada, ao argumento de estar em débito com a

autarquia.

Solicitadas previamente as informações, confirmou a autoridade impetrada a negativa e as razões que a levaram a tanto, qual seja, a compensação de tributos.

Relatado. Decido.

Em que pese o atual posicionamento da jurisprudência, que não admite concessão de liminar e/ou antecipação de tutela para efeitos de compensação de tributos, sempre entendi que em se tratando de tributo sujeito à homologação e, não sendo a compensação causa extintiva do crédito tributário, tem o contribuinte direito de promovê-la sob sua conta e risco, aguardando a homologação pelo sujeito ativo.

Sendo assim, vejo como legal a postura da impetrante ao ter compensado em conta gráfica os créditos que alega possuir, incumbindo ao Fisco homologar ou lançar os valores, o que até agora não fez.

¹⁰ Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único – É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

Sendo assim, malgrado alegue o INSS a existência de débitos, não houve até o presente momento lançamento, razão pela qual não pode negar a certidão negativa requerida.

Se o Fisco discorda da compensação realizada pelo lançamento, e não obstruir a consecução das atividades societárias não fornecendo certidões.

Diante do exposto, não havendo crédito constituído, concedo a liminar requerida pela impetrante para que lhe seja fornecido Certidão Negativa de Débitos.

Já entendi que a inexistência de lançamento pela autoridade fiscal impedia a negativa de CND, mesmo havendo compensação por parte da empresa.

Todavia, a compensação efetuada por iniciativa própria do contribuinte, sem sujeitar sua pretensão, administrativa ou judicialmente, é confissão de existência de dívida.

Não se sabe, exatamente, o *quantum* dos valores a compensar, sendo inviável presumir-se a regularidade da situação tributária, no caso. Sendo assim, impõe-se seja negada a CND.

Defiro, pois, o efeito suspensivo postulado. Oficie-se.

(DJ2 de 15/10/98, p. 725).

Certidão Negativa de Débito. Débito em fase de pré-execução. Aplicação do art. 206 do CTN.

(Despacho do Juiz Paim Falcão, Presidente do TRF da 4ª Região)

Despacho:

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, em mandado de segurança, indeferiu liminar requerida para o fim de assegurar à impetrante a expedição de Certidão Negativa de Dé-

bito por parte do Instituto Nacional do Seguro Social, a qual foi negada sob o argumento de que a empresa possui débito exigível.

Com fulcro no art. 206 do CTN e alegando de que necessita usufruir dos incentivos fiscais relativos ao *draw-back* e ao crédito-prêmio do IPI, a agravante requer a reforma da decisão recorrida e a concessão da liminar para que o agravado forneça a aludida CND.

Tenho que a espécie efetivamente comporta provimento liminar, eis que presentes os requisitos legais.

O *fumus boni* está consubstanciado no fato de que o alegado débito da requerente encontra-se em fase de pré-execução, incidindo, portanto a disposição contida no art. 206 do CTN, segundo a qual tem os mesmos efeitos daquela prevista no art. 205 a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetiva a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Quanto ao *periculum in mora*, entendo configurado nos prejuízos que deverão advir da paralisação das atividades da empresa.

Ademais, a propósito do tema em tela, tenho mantido o entendimento de que (...) se a autoridade fiscal vem se negando a solucionar os procedimentos administrativos, ou iniciar os processos de execução, embora decorrido lapso temporal expressivo, lesado está o direito da impetrante em prosseguir, normalmente, com sua atividade comercial. Omitir-se a solução das questões é, inquestionavelmente, valer-se de sanção administrativa para impor o cumprimento de uma obrigação reputada indevida. Desse modo, a meu juízo, a autoridade judicial impetrada não

poderia ter-se negado ao deferimento da liminar. Muito embora satisfativa. O que não esgota a lide, como acertadamente observou a impetrada, tenho que tal fato não se constitui em óbice para a concessão da provisão liminar. Não se constitui porque a Fazenda Nacional poderá, no prazo legal, intentar a competente ação de cobrança.

Em face do exposto, defiro o pedido, determinado a expedição da CND requerida.

Intime-se o agravado para os fins do art. 527, inc. III, do CPC.

Ao término do recesso, remetam-se os autos ao eminente Relator.

Publique-se. Intimem-se.

Porto Alegre, 30 de dezembro de 1996.

Juiz Paim Falcão, Presidente.

(DJ 2 de 23/1/97, p. 2602).

Apelação em Mandado de Segurança 97.04.43135-0/SC

Ementa

Tributário. Compensação realizada no âmbito do lançamento por homologação perante a Receita Federal. Comunicação ao fisco. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Possibilidade.

1- De acordo com a novel orientação jurisprudencial ditada pelo STJ, no caso de compensação realizada no âmbito do lançamento por homologação, a expedição de CND pressupõe o prévio exame da autoridade fiscal competente sobre o procedimento compensatório, que deve ser regularmente informado ao Fisco (hoje, através dos próprios formulários de DCTF), sendo dispensada a homologação formal apenas quando o cré-

dito utilizado na operação tiver origem no recolhimento de tributo inconstitucional.

2- Entretanto, no primeiro caso, enquanto aguarda uma manifestação fiscal, tem o contribuinte o direito de receber certidão positiva com efeitos de negativa, na forma do artigo 206 do CTN. É que se a compensação deve ser comunicada ao fisco, e se este procedimento tem por finalidade viabilizar a homologação dos valores compensados e o lançamento de eventuais diferenças constatadas a menor, logicamente que ele equivale à instauração de processo administrativo-fiscal, pois implica manifestação fiscal de cunho decisivo. E as reclamações e aos recursos administrativos, nos termos do artigo 151, III, do CTN, acarretam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Acórdão

Vistos relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 2ª Turma do TRF/4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento às apelações, na forma do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Apelação em Mandado de Segurança – 97.04.37993-5/SC

Ementa

Tributário. Expedição de Certidão Negativa de Débito. Tributo objeto de compensação.

1. Tem o contribuinte o direito à Certidão Negativa de Débito quando está efetuando compensação de valores pagos a maior em tributo declarado inconstitucional pelo STF com tributo da mesma espécie.

2. Precedentes do STJ: REsp 114.296, Relator Min. Ari Pargendler

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 2ª Turma do TRF/4ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial e à apelação, na forma do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 15 de outubro de 1997
(data do julgamento)

DJU 2 de 12/11/97, p. 96.288.

Nota-se que a posição do Poder Judiciário, tem se direcionado no sentido de impedir qualquer forma de restrição ao livre desenvolvimento da atividade econômica, seja obstando a expedição de documento essencial a realização da referida atividade, seja constringindo o contribuinte ao pagamento de débito, ainda não exigível ou com a exigibilidade suspensa, por outra via que não o devido processo legal.

V - Conclusão

Pelo exposto, podemos concluir que, a restrição quanto à emissão de Certidão Negativa de Débito, tendo como fato impeditivo a apuração, por parte do Fisco, de débitos tributários sem que tenha sido realizado o ato administrativo de lançamento, constituindo, assim, *definitivamente* o crédito tributário fere a Carta Magna, vez que somente após o lançamento é que surge para o contribuinte, a relação de responsabilidade com o adimplemento da obrigação, possibilitando, assim,

ao Fisco agredir o patrimônio do sujeito passivo para o recebimento de seus direitos.

Não obstante, entendemos que a exigência da Certidão Negativa de Débito nos termos do art. 205 do CTN, ou da Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa, como preconizada pelo art. 206 do mesmo diploma legal, está em dissonância com a nova ordem constitucional, sobretudo, por violar o livre exercício da atividade econômica nos termos do art. 170, parágrafo único, da CF/88.

Leia na próxima Revista:

Deixar de registrar empregado não é crime.

Prof. Damásio de Jesus

Ação modificativa da coisa julgada.

Juiz Federal Substituto Osmane Antônio dos Santos