



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

URGENTE

PARECER
PGFN/CAT/Nº 1391/2013

Consulta encaminhada pela Coordenação-Geral da Representação Judicial. Contagem do prazo prescricional para a cobrança de crédito tributário constituído por DCTF com informação de suspensão de exigibilidade falsa. Proposta de aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda.

A Coordenação-Geral da Representação Judicial submete ao exame dessa Coordenação-Geral de Assuntos Tributários consulta acerca da "questão da prescrição no que pertine aos créditos constantes de DCTF com informação de suspensão de exigibilidade, que se comprovou, posteriormente, falsa". Trata-se da análise de tema para inclusão em acompanhamento especial judicial nacional Nº 17/2013.

2. A detalhada análise da CRJ relata que diversas unidades da PGFN tem se deparado com casos concretos onde os auditores da Secretaria da Receita Federal do Brasil tem praticado atos, e lavrado autos de infração, tendo interpretação legal divergente do Parecer PGFN/CAT nº 968/2011. Dessa forma, quando os contribuintes se insurgem contra estas autuações, as projeções da PGFN não podem se opor, uma vez que estão vinculadas ao parecer aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

3. Consultada a COSIT/RFB nos foi informado que aquele órgão possui a Nota Técnica nº 28, de 2012, cujo entendimento vai ao encontro do esposado pela PGFN. Entretanto, reconhece que nem todos os auditores fiscais seguem esta orientação.



4. Em consequência, com a finalidade de manter a harmonia e uniformidade de tratamento, bem como, a isonomia entre contribuintes em mesma situação, mas que residam em localidades diferentes, propomos a aprovação do presente parecer pelo Excelentíssimo Ministro de Estado da Fazenda, vinculando assim, todos os servidores deste órgão.

5. Reproduzimos aqui o texto do Parecer PGFN/CAT nº 968/2011, de autoria da Dra. Valéria Saques, com apenas três correções formais destacadas em notas de rodapé:

I – HISTÓRICO.

Trata-se da Consulta Interna nº 09.04/2009, encaminhada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na Terceira Região (Registro nº 11344/2009), que apresenta à análise desdobramento de questão objeto da Nota PGFN/CRJ/Nº 178/2009, relativa à decadência e prescrição tributárias, tendo a Nota PGFN/CAT Nº 711/2010 proposto o envio à Coordenação-Geral da Representação Judicial, para apreciação das questões remanescentes postas na consulta, já que a mesma foi originariamente distribuída àquela Coordenação-Geral.

2. Agora retorna o documentário com a Nota PGFN/CRJ/Nº 1301/2010, aduzindo que, "como a Consulta em apreço trata de questão jurídica de natureza tributária, e não processual, a sua resolução, salvo melhor juízo, é de atribuição da CAT, e não desta CRJ". Anote-se que houve reprise deste encaminhamento pela Nota PGFN/CRJ/Nº 252/2011 (Registro nº 419/2011).

3. Prefacialmente, impende consignar que a Nota PGFN/CRJ/Nº 1301/2010 explicita que a Nota PGFN/CRJ/Nº 178/2009 analisou o alcance da coisa julgada material formada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.00.0044944-9, que é a questão específica tratada pela Unidade consulente.

4. Pondera-se que, não obstante formulada para o caso concreto, é possível extrair a tese jurídica subjacente à consulta, motivo pelo qual é conveniente o seu enfrentamento, embora sem consideração aos fatos específicos da espécie, cuja apreciação é de competência da Unidade consulente.

5. Em atenção à competência regimental fixada pela Portaria MF nº 257, de 23 de junho de 2009, cabe, então, a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários manifestar-se sobre a matéria.

II – ANÁLISE DA QUESTÃO.



6. Conforme enunciado, abstraindo o caso concreto que ensejou a consulta originária, a questão que se coloca é a da fluência do prazo prescricional quando o contribuinte declara que o crédito tributário se encontra com a exigibilidade suspensa ou extinto, mas tal afirmativa não encontra fundamento no exato teor do decisum judicial proferido e que motivou aquela informação.

7. Como cenário desta situação, a consulta enfoca os temas do novo momento da constituição do crédito tributário no Brasil e da compreensão do status de exigibilidade do crédito quando este é informado pelo contribuinte, aduzindo que:

a) a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reiteradamente aborda a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, com esteio na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e em outras modalidades análogas no âmbito das demais unidades federativas;

b) a doutrina vem diferenciando a constituição e o lançamento do crédito tributário, de forma que o lançamento não é condição necessária à constituição do crédito, mas simples instrumento da Administração para formalizá-lo em situações extraordinárias, como no silêncio do contribuinte;

c) a eficácia jurídica da DCTF ombreia com a do ato administrativo de lançamento praticado pelo Fisco, estando igualmente revestida da presunção de legitimidade, tanto que se torna desnecessário o ato do lançamento, conclusão que vem reforçada pelo teor do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, sendo, ademais, possível inscrever diretamente o crédito na Dívida Ativa da União;

d) com fulcro no art. 142 do Código Tributário Nacional, vê-se que a DCTF informa os seguintes dados: a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. Daí porque este documento tornou-se um substitutivo do lançamento, passando a ser o marco regulador da constituição do crédito tributário, reportando-se ao Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008 no que toca à contagem do lapso prescricional;



e) porém, a DCTF traz outras informações relevantes para a consumação ou não da cobrança do crédito tributário, relacionadas aos arts. 151 e 156 do CTN, como a existência de compensação pendente de homologação ou já consubstanciada pela interação de dados listados em PER/DCOMP (CTN, art. 156, II), o pagamento (CTN, art. 156, I) e causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, notadamente as previstas pelo art. 151, incisos II, IV, V e VI, do CTN;

f) o fato é que tanto a constituição do crédito tributário como a informação sobre a sua exigibilidade – que são coisas distintas – são materializadas em um único documento e ambas estão cingidas da presunção de veracidade, sendo de indagar como é possível invalidar os dados relativos ao status de exigibilidade do crédito tributário declarados com erro do contribuinte e até quando é possível revisá-los;

g) não se trata de subordinar a Administração Tributária à declaração do contribuinte, mas de reconhecer que, até a desconstituição da situação afirmada pelo particular, são produzidos efeitos jurídicos e impera uma relação de confiança frente ao contribuinte e à presunção de veracidade a que se aludiu. Por isto, não pode a União ser debitada por ter agido de boa-fé e diante do enriquecimento sem causa do contribuinte, impondo acolher a orientação doutrinária que contempla a manutenção de efeitos do ato inválido quando este for determinado por quem dele se aproveita, o que foi contemplado pela Instrução Normativa nº 903/2008, da Secretaria da Receita Federal do Brasil¹;

h) caberá à Administração Tributária realizar o lançamento suplementar quando o contribuinte não tiver constituído o crédito tributário em sua totalidade, atendendo-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos (CTN, art. 173), matéria que foi explorada pelo Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008;

i) naquelas situações que versem sobre a exigibilidade do crédito tributário, é possível que a Administração Tributária realize sua revisão/invalidação, mas, por não se

¹ A Instrução Normativa SRF nº 903, de 30.12.2008, foi revogada pela IN nº 974, de 27.11.2009, que, por sua vez, foi revogada pela IN nº 1.110, de 24.12.2010, atualmente em vigor.



tratar da constituição do crédito, não se aplicam a lógica e a sistemática do lançamento. Por este motivo, afasta-se a incidência do art. 173 do CTN, que é regra de decadência e opera apenas quanto à parte da DCTF que diga com a constituição do crédito tributário;

j) portanto, não se aplica à espécie o prazo decadencial previsto pelo CTN, mas o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, com fundamento no art. 54 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999²;

l) quanto ao termo a quo para contagem do lapso prescricional, é necessário lembrar que, no caso, somente se trata da decisão judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, que é cientificada ao Fisco no instante em que o contribuinte a invoca na DCTF com o propósito de neutralizar a cobrança do crédito constituído e que se irradia por todo o período em que ele assim procede, até que deixe de declarar tal suspensão ou que a Receita Federal do Brasil realize a auditoria interna disciplinada na Instrução Normativa nº 903/2008;

m) a pretensão de exigir judicialmente o crédito tributário surge para a Administração Tributária quando o contribuinte deixa de informar a suspensão de exigibilidade do crédito, por medida judicial, em DCTF ou quando da conclusão da auditoria interna que, nos termos da Instrução Normativa nº 903/2008³, verifique a discrepância do quanto declarado em relação ao processo judicial pertinente, o que se conclui com fundamento no art. 1º, caput, da Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999⁴;

n) verificada qualquer das hipóteses mencionadas, surge a pretensão jurídica da Fazenda Pública de recuperar os créditos tributários constituídos durante o período em que

² Lei nº 9.784, de 29.1.1999:

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

³ Vide nota 1.

⁴ Lei nº 9.873, de 23.11.1999:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração a legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.



houve a alegada suspensão da exigibilidade dos mesmos, que é aquele no qual a decisão judicial operou seus efeitos;

o) as Portarias PGFN nºs 724/2005 e 905/2005 trazem procedimentos para a certificação da regularidade fiscal que, de certa forma, consagram a conclusão de que a declaração baseada em erro produz efeitos jurídicos até que advenha o ato de invalidação;

p) na prática cotidiana, observa-se que alguns contribuintes suscitam a prescrição do crédito tributário em hipóteses nas quais, anteriormente, firmaram declaração, em DCTF, de suspensão da exigibilidade do mesmo crédito;

q) este tipo de comportamento não se harmoniza com a chamada Teoria dos Atos Próprios, cujos matizes são a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e a boa-fé objetiva, a qual tem sido utilizada em todas as searas do Direito, notadamente a tributária;

r) conclusivamente, o encaminhamento a ser dado pelos órgãos da PGFN na situação descrita é a cobrança do crédito tributário e não o reconhecimento de sua extinção pelo fenômeno prescritivo.

8. Este o pano de fundo da presente consulta, que deriva, e não sem razão, da irresignação com expedientes artificiosos construídos por alguns contribuintes (na verdade "não-contribuintes"), que pretendem, a qualquer custo, transmudar decisões judiciais a si desfavoráveis em ganho, na seara tributária, fora as situações em que deliberadamente adulteram a realidade dos fatos, como na hipótese da extinção do crédito tributário.

9. É de ressaltar que não se questiona o direito do contribuinte de buscar a tutela do Poder Judiciário, que é garantido constitucionalmente, mas não se compactua com a utilização de meios que, primeiro, paralisam a Administração na cobrança do crédito tributário e, depois, suscitam a impossibilidade desta persecução invocando alegada prescrição. E isto também quando há declaração inverídica de atos e fatos. Mesmo porque a ninguém é dado alegar a própria torpeza⁵.

10. A questão central que se coloca, como visto, é aquela pertinente aos efeitos da declaração de suspensão da exigibilidade ou da extinção do crédito, feita pelo próprio contribuinte, na forma prevista em lei e em documento próprio

⁵ Refere-se ao brocardo latino *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.



(no caso, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF⁶), porém de forma equivocada – já que sem correspondência efetiva no provimento judicial exarado ou nos atos e fatos invocados - versus a fluência do lapso prescricional para cobrança da exação pela Fazenda Nacional.

11. Em prefacial, é importante lembrar que o lançamento do crédito tributário se liga a prazo decadencial, enquanto a cobrança do mesmo vincula-se à fluência do lapso prescricional.

12. Não há na consulta nenhum questionamento sobre lançamento e constituição do crédito tributário e prazo decadencial, sendo tais institutos (lançamento e constituição) analisados sob outra ótica pela Unidade consulente, qual seja, aquela relativa aos efeitos da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e ao dies a quo do lapso prescricional para exigência do crédito tributário, especialmente nas situações mais comuns, em que há provimento jurisdicional alegadamente suspensivo da exigibilidade do crédito, o qual, entretanto, não tem a extensão pretendida e declarada pelo contribuinte.

13. De qualquer modo, para que seja possível falar em cobrança do crédito tributário e em suspensão de sua exigibilidade há que existir crédito exigível, que ultrapassa a fase de lançamento e a pressupõe.

14. Daí porque se considera, nesta análise, o mecanismo de lançamento do crédito tributário, que traz aspectos e tonalidades de fundamental importância para o desate da questão.

15. No caso, enfoca-se o crédito tributário objeto do lançamento por homologação (CTN, art. 150⁷), hipótese em que cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e, na dicção do art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, proceder à formalização, por documento próprio, do cumprimento da obrigação acessória, pela comunicação da existência do crédito tributário⁸.

⁶ Ou a declaração prevista pela Lei nº 9.430/96, que, em seu art. 74, prevê que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração, na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (atualmente DCOMP) e que constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

⁷ 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 ao 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 a homologação, será ele de 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.

⁸ Tal norma concede ao Ministro de Estado da Fazenda o poder de eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e prevê a formalização da obrigação acessória por documento próprio. Por sua vez, a Lei nº 9.779, de 19.01.1999, veio instituir, no art 16, que "compete à Secretaria da Receita Federal dispor



16. É relevante esclarecer que, no lançamento por homologação não há, propriamente, "apresentação de declaração", procedimento referido à modalidade de lançamento prevista no art. 147 do CTN⁹. No entanto, é esta a nomenclatura utilizada pelos atos normativos de regência para o documento que formaliza a obrigação do sujeito passivo em antecipar o pagamento do tributo¹⁰, sendo de consignar que a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 - que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - trata da "declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais" a ser apresentada pelas empresas optantes.

17. De outro lado, a obrigação acessória referida - apresentação da DCTF constitui confissão de dívida e torna desnecessário o lançamento pelo Fisco, a teor da pacífica jurisprudência de nossos Tribunais¹¹, consolidada na Súmula STJ 436, de

sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável. Anote-se que o Código Tributário Nacional deixou para o âmbito da "legislação tributária", inclusive de atos infralegais, a regulação das obrigações tributárias acessórias, conforme art. 113, § 2º. O art. 96 do CTN insere, no conceito de "legislação tributária" as "normas complementares", definidas estas no art. 100 do CTN, que abrangem, dentre outras, "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas".

⁹ 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.
§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

¹⁰ A DCTF nasceu como *Declaração de Contribuições e Tributos Federais*, instituída pela Instrução Normativa SRF nº 129, de 19.11.1986, e foi utilizada para a prestação de informações, pelas Pessoas Jurídicas obrigadas à sua apresentação, dos débitos relativos aos períodos de apuração até dezembro de 1996. A partir de janeiro de 1997, passaram a constar também deste documento as informações sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parcelamentos e compensações. Tal declaração foi extinta pela Instrução Normativa SRF nº 127, de 30.10.1998, a partir de janeiro de 1999, sendo substituída pela atual *Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais*, implantada pela Instrução Normativa SRF nº 126, de 30.10.1998. Atualmente é disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 1.110, de 24.12.2010.

¹¹ TRIBUTÁRIO - PIS - TRIBUTADO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DÉBITO CONFESSADO E NÃO-PAGO - DCTF - LANÇAMENTO PELO FISCO - NÃO-NECESSIDADE - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO - IMPOSSIBILIDADE DA EXPEDIÇÃO. 1. A simples confissão de dívida tributária por meio da DCTF formaliza o crédito tributário, tornando desnecessário o lançamento pelo Fisco, que pode, assim, embasar qualquer execução fiscal. 2. De bom alvitre ressaltar que, no caso dos autos, ocorreu a confissão da dívida sem o efetivo e integral pagamento do tributo, o que torna legítima a inscrição do crédito em dívida ativa para a cobrança judicial. Irrelevante falar-se em prévio procedimento administrativo para o lançamento do imposto. 3. Assim, correta a decisão monocrática que confirmou a necessidade de a Fazenda impossibilitar ao particular a obtenção da certidão negativa de débitos. Agravo regimental improvido. (STJ, AGRAGA nº 449.559, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 14/04/2008)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. 1. O débito declarado e não pago, referente ao ICMS, e sua cobrança decorrente de auto-lançamento não enseja a homologação formal, revelando-se inútil a produção de prova pericial e o prévio procedimento administrativo. Precedentes jurisprudenciais: REsp 58.335/SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, Segunda Turma, por unanimidade, DJ de 01/06/98; REsp 79.306/SP, Rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, por unanimidade, DJ de 26/10/98; REsp 236.054/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, por unanimidade, DJ de 21/02/2000. 2. O ato administrativo do lançamento, efetuado pelo ente tributante, é desnecessário quando o próprio contribuinte, previamente, mediante GIA ou DCTF, procede à declaração do débito tributário a ser recolhido. 3. In casu, o contribuinte, mediante GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS), efetuou a declaração do débito inscrito em dívida ativa. Nestes casos, prestando o sujeito passivo informação acerca da efetiva existência do débito, porém não adimplindo o crédito fazendário reconhecido, inicia-se para o Fisco Estadual a contagem do prazo para ajuizar o executivo fiscal, prazo este prescricional, posto constituído o crédito tributário por autolancamento. 4. A Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA assemelha-se à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. 5. Agravo Regimental desprovido (STJ, AGA nº 888.650, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 08/11/2007, p. 188)



seguinte teor: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

18. Aliás, já dispunha o Decreto-lei nº 2.124, de 1984, no citado art. 5º, § 1º, que "o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito"¹².

19. A peculiaridade é que, a partir de 1997, a DCTF passou a consignar dados relativos à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, atendido o art. 151 do CTN¹³, aí incluídas as hipóteses de concessão de medida liminar em mandado de segurança e de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, além da compensação.

20. Assim, é de perscrutar qual o efeito da DCTF quanto aos aspectos que sobejam à existência do crédito tributário declarado, confessado, pelo contribuinte. Vale dizer, além de constituir o crédito tributário, qual será o reflexo das demais informações trazidas na DCTF.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. (...) 7. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de ato de lançamento. Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar em decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva. (...) 9. Embargos de declaração opostos pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo prejudicados. (STJ, EDRESP nº 574.283, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 25/04/2005, p. 228)

TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO PROPOSTA COM BASE EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE. PREENCHIMENTO DA GIA - GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA. 1. Tratando-se Guia de Informação e Apuração do ICMS, cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. 2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à "constituição do crédito tributário", in casu, constituído pela Guia de Informação e Apuração do ICMS, aceita pelo Fisco. (...) 4. Recurso improvido. (STJ, RESP nº 500.191, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 23/06/2003, p. 279)

TRIBUTÁRIO. IPI. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA. 1. Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. 2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à "constituição do crédito tributário", in casu, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. (...) 4. Recurso improvido. (STJ, RESP nº 389.089, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 16/12/2002, p. 252)

¹² Norma reprisada pelo art. 25, § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

¹³ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
- II - o depósito do 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;
- V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI - o parcelamento.

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



21. Reprise-se: o crédito declarado se tem por confessado e a declaração respectiva basta à exigência judicial do valor.
22. Mas a questão matriz trazida pela consulta originária - que se restringe à questão da cobrança judicial do crédito - relaciona-se à declaração de suspensão da exigibilidade, inclusive em decorrência de decisão judicial, e de extinção total ou parcial do crédito tributário, trazidas no bojo do mesmo documento.
23. Note-se que, quanto à suspensão da exigibilidade e à extinção do crédito tributário, há hipóteses essencialmente diversas em seus efeitos e extensão e isto é fundamental na análise da questão posta preambularmente.
24. É que ao lado da suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de provimento jurisdicional, de natureza acautelatória ou não, há outras informações que deverão, necessariamente, constar da DCTF, quais sejam, pagamento, compensação e outras causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (parcelamento, moratória, depósito do montante integral do crédito e reclamações e recursos no âmbito do processo tributário administrativo).
25. No caso do pagamento e da compensação, parciais ou não, o resultado será a extinção total ou parcial do crédito tributário (CTN, art. 156, incisos I e II), havendo peculiaridades da compensação que serão adiante enfrentadas.
26. Na hipótese da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em qualquer de suas modalidades, fica obstada a cobrança do crédito enquanto perdurarem as causas previstas no art. 151 do CTN, cumprindo aduzir que isto se dá somente naquelas situações específicas previstas no dispositivo, entendimento este corroborado por pacífica jurisprudência de nossos Tribunais¹⁴ e pelo comando de interpretação restritiva inscrito no art. 111, inciso I, do CTN.

¹⁴ Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL. PENHORA. CADIN.

1. As causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão definidas, *numerus clausus*, no art. 151 do CTN.

(...)

5. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no Ag nº 641.237/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 30/05/2005, p. 229)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. PRETENDIDA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. INDEFERIMENTO LIMINAR DA MEDIDA CAUTELAR. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A requerente vem pleitear, perante esta Corte Superior, a concessão de medida cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão nos autos principais do mandado de segurança, autos nos quais houve a interposição do recurso especial. Pede a aplicação analógica do art. 15, I, da Lei 6.830/80, de maneira que seja substituída por carta de fiança bancária a caução real que, nos autos do mandado de segurança, fora prestada através do imóvel anteriormente dado em garantia de instância. Em outras palavras, a requerente pretende a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante o oferecimento de carta de fiança. Ocorre que essa hipótese - prestação de fiança bancária - não se encontra prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional, cujo rol, aliás, é taxativo. Por outro lado, ao mandado de segurança não se aplica o disposto no art. 15, I, da Lei de Execuções Fiscais. Logo, é juridicamente impossível o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante oferecimento de carta de fiança bancária.

2. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg na MC nº 14.946/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe 09/02/2009)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SUSPENSÃO POR AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL DESACOMPANHADA DE DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL - IMPOSSIBILIDADE - ART. 38 DA LEF - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO ART. 151 DO CTN.



27. Saliente-se que a suspensão da exigibilidade passa pela existência de crédito tributário constituído, motivo pelo qual a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regula o chamado lançamento preventivo, nos termos seguintes, verbis:

"Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição".

28. Abram-se parênteses para analisar o depósito integral do montante da exação devida. O C. Superior Tribunal de Justiça entende que "os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta". (STJ, REsp nº 1.140.956/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 03/12/2010).

29. A rigor, tal decisão parece espelhar posição pouco usual, já que veda à Autoridade fazendária lançar o tributo, mas, fazendo referência à Nota PGFN/CRJ nº 178/2009, é de relembrar "o entendimento, pacífico no STJ, no sentido de que o depósito judicial, pelo sujeito passivo, do montante integral do tributo discutido em juízo encerra verdadeiro lançamento tributário do quantum depositado"¹⁵. Em decorrência, a conclusão daquele ato enunciativo, no que diz com a prescrição, é a de que seu curso se inicia com o levantamento de cada depósito judicial.

1. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão elencadas, *numerus clausus*, no art. 151 do CTN.

2. O ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal, desacompanhada de depósito no montante integral, não tem o condão de suspender o curso de execução fiscal já proposta.

3. Recurso especial provido.

(STJ, REsp nº 260.713/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 08/04/2002, p. 172)

¹⁵ Nota de rodapé do referido ato enunciativo: Nesse sentido, apenas para exemplificar, confirmam-se decisões, proferidas pelo STJ, nos Recursos Especiais 859855/PR e 1037202/PR e nos Embargos de Divergência de n. 686479/RJ.



30. Também é fundamental encarar a circunstância de que, muitas vezes, a declaração de suspensão da exigibilidade e de extinção do crédito tributário conduzirá à necessidade de lançamento suplementar.

31. Neste particular, determina a Instrução Normativa SRF nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010 - que disciplina a DCTF –, verbis:

“Art. 8º 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 (DAU), com os acréscimos moratórios devidos.

§ 2º Os avisos de cobrança referentes à cobrança administrativa de que trata o §1º deverão ser consultados por meio da Caixa Postal Eletrônica da Pessoa Jurídica, disponível no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

§ 3º No caso dos órgãos públicos da administração direta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a inscrição em DAU será efetuada em nome do respectivo ente da Federação a que pertencam”. (grifos nossos)

32. Tal normatização tem fundamento no fato de que a espécie trata chamado lançamento por homologação (CTN, art. 150) e na fluência do prazo decadencial para eventual lançamento de ofício.

33. Em se tratando de lançamento, é indispensável atentar para a contagem do prazo decadencial para o lançamento suplementar, tendo pontificado o Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, na matéria, verbis:

“49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no



sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação;



quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) a súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal". (grifos nossos)

34. Tal parecer foi complementado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 612/2009, que concluiu, in litteris:

- “37. Deste modo, conclui-se que:
- a) a Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal não admite hipóteses interpretativas que reduzam o seu alcance;
 - b) o art. 173, parágrafo único, do CTN admite quatro correntes interpretativas, em face de sua imprecisa redação;
 - c) o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial de nº 766.050/PR adotou entendimento de que é possível a interrupção do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, com qualquer notificação tendente ao lançamento, especificamente com o Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF);
 - d) a doutrina majoritária interpreta o art. 173, parágrafo único, do CTN¹⁶, como hipótese de antecipação do termo a quo do prazo decadencial, não admitindo a sua interrupção

¹⁶ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.



- após iniciado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN;
- e) a jurisprudência dominante do Superior Tribunal, igualmente, não permite a interrupção ou suspensão do prazo decadencial após o início do prazo do art. 173, I, do CTN;
 - f) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no mesmo sentido, utiliza o art. 173, parágrafo único, do CTN, para antecipar o início do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN;
 - g) o entendimento que renova o prazo decadencial com o ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, ou de qualquer notificação semelhante, importa desequilíbrio entre o poder do Fisco e a segurança jurídica do contribuinte, ao permitir que o início do prazo decadencial passe a ser controlado pelo primeiro;
 - h) o art. 173, II, do CTN, deve ser utilizado como marco decadencial para os casos de anulação do lançamento por vício formal, nos termos em que expresso, e em complementação ao Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008". (grifos nossos)

35. Quanto à prescrição para cobrança judicial do crédito tributário constituído pela DCTF, a regra de cômputo deste prazo é aquela posta pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008.

36. Ainda tratando da prescrição, mas agora inserindo a existência de suspensão da exigibilidade do crédito, a jurisprudência dominante de nossos Tribunais entende que, se estas se verificarem antes do vencimento do prazo para pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação ou lançado pelo Fisco, "não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do artigo 174, do CTN¹⁷, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade". Em se tratando de suspensão da exigibilidade em momento posterior ao do vencimento do prazo para pagamento do crédito, "aplicam-se outras regras: a regra da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento". Assim, 'nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será

¹⁷ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.



descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade' (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220)¹⁸. (STJ, AgRg no Ag nº 1.331.941/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 10/02/2011).

37. Note-se que o entendimento acima indica para a conjugação das hipóteses de declaração apresentada pelo contribuinte antes do vencimento do tributo e de suspensão de exigibilidade, havendo, assim, coincidência com a conclusão do Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008 quanto à fluência do prazo prescricional. De fato, apenas no caso de declaração apresentada em momento prévio ao vencimento da exação é que se pode falar em constituição do crédito tributário, que é pressuposto para a suspensão de sua exigibilidade propriamente dita. Ademais, somente nesta situação é que se considera como termo inicial do lapso prescricional o vencimento do crédito. Confira-se o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça, verbis:

"O entendimento mais recente jurisprudência desta Corte é no sentido de que a partir do vencimento da obrigação ou da entrega da declaração (o que for posterior), o crédito tributário já pode ser exigido, fixando, a partir daí, o termo inicial do prazo prescricional". REsp nº 1.144.621/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 24/02/2011)

38. Trocando em miúdos, se houve declaração e suspensão da exigibilidade prévias ao vencimento do tributo, é do desaparecimento do fator suspensivo que se contará a prescrição. Se a DCTF foi apresentada antes do vencimento da exação e a suspensão da exigibilidade ocorreu depois deste, o lapso prescricional se iniciou com o vencimento, mas dele será descontado o período em que vigorou a suspensão.

39. Em sendo a declaração posterior ao vencimento do crédito tributário, como vimos, o prazo prescricional, de modo geral, tem curso a partir da entrega respectiva declaração. Ora, não se pode falar, propriamente, de suspensão de exigibilidade enquanto não constituído o crédito pela declaração (salvo quando há depósito judicial, como se explicitou), motivo pelo qual eventual causa suspensiva só terá pertinência a partir da apresentação da DCTF, seja tal causa anterior ou posterior ao vencimento do tributo.

40. A primeira conclusão que se pode extrair destas reflexões é a de que, uma vez apresentada a DCTF, o Fisco há que se mover para, no prazo decadencial

¹⁸ No mesmo julgado, assim se orienta o E. Relator, verbis: "Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquenal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que não houve o pagamento antecipado (inexistindo valor a ser homologado, portanto), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008). (...) Por outro turno, nos casos em que o Fisco constitui o crédito tributário, mediante lançamento, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário (artigos 145 e 174, ambos do CTN)".



aferido na forma acima indicada (CTN, arts. 173 e 150, § 4º)¹⁹, homologar o lançamento²⁰ ou proceder ao lançamento de ofício suplementar, sem olvidar de que, neste último caso, este lapso já pode estar fluindo (se houve o pagamento do montante declarado, a parte não declarada deve ser lançada nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, cujo termo a quo é o fato gerador da exação).

41. De fato, numa primeira hipótese, a constatação de que o crédito tributário pago antecipadamente foi regularmente apurado e integralmente quitado e de que, destarte, pode haver homologação do lançamento pelo Fisco pressupõe analisar a DCTF como um todo, já que diversos fatos declarados poderão implicar em pagamento ou declaração parcial (por exemplo, quando há provimento jurisdicional deferindo a suspensão da exigibilidade de parcela do crédito, que, portanto, é pago parcialmente pelo contribuinte e até declarado em parte).

42. Numa outra circunstância, em que há a declaração mas não o pagamento do crédito tributário, fica mais patente a necessidade de análise da DCTF pelo Fisco, pois a ausência do pagamento referido à dívida confessada passará, obrigatoriamente, pela verificação se existiu ou não causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito.

43. À primeira vista, estas conclusões não tangenciam a consulta originária, que diz com a cobrança do crédito já constituído e prazo prescricional, mas há, sim, estreita relação entre as situações, como se prenunciou.

44. Com efeito, embora a apresentação da DCTF baste à exigência judicial do crédito tributário – evidentemente depois de sua inscrição na Dívida Ativa da União -, isto poderá ser obstado pela comunicação de suspensão da exigibilidade ou de extinção do mesmo, por qualquer das formas previstas em lei. Nesta mesma linha, é fundamental a pronta análise, pela Administração Tributária, da DCTF e de todas as informações que ela contém, como forma de assegurar ou o atendimento do prazo decadencial para o lançamento suplementar do crédito tributário ou do lapso prescricional para sua cobrança.

45. Aí a segunda e importantíssima conclusão: a apresentação da DCTF é o fato que evidencia a fluência, muitas vezes concomitante, de prazos de distinta natureza: o decadencial e o prescricional. Ainda que ela mesma não seja, em determinadas situações e como se explicitará, o termo a quo destes prazos extintivos.

¹⁹ Refira-se, também, à Norma de Execução Conjunta CODAC/CDA nº 1, de 31.12.2008, que disciplina o tratamento a ser dado aos créditos tributários não parcelados, em decorrência da Súmula Vinculante nº 8, cujo Anexo VI traz orientações sobre a aferição dos lapsos decadencial e prescricional para o lançamento e a cobrança dos créditos tributários, respectivamente.

²⁰ Não se desconhece a pendenga doutrinária e jurisprudencial quanto aos contornos do lançamento por homologação e sobre o efetivo objeto da homologação, mas se adotam, aqui, as definições do próprio Código Tributário Nacional, vez que não há reflexos destas teorias no deslinde da questão.



46. De fato, se houve a declaração integral (completa) do crédito tributário e não houve o pagamento ou foi ele parcial, fluirá o prazo prescricional para a execução fiscal (cujo início será a data do vencimento do tributo ou o dia seguinte à entrega da declaração conforme esta tenha sido entregue antes ou depois do vencimento). No entanto, se houve declaração parcial ou incorreta (incompleta) do crédito e ausência de pagamento ou pagamento parcial da parte declarada do mesmo, a apresentação da DCTF vai trazer a lume o início do lapso decadencial para o lançamento suplementar (lembrando que este será contado a partir do fato gerador ou do exercício seguinte, conforme tenha havido pagamento, parcial no caso, do montante declarado ou inexistência de quitação deste) e do prescricional para cobrança do montante já declarado e não recolhido ou parcialmente pago (também aqui atendida a peculiaridade de ter sido a DCTF entregue antes ou depois do vencimento da exação para fixar o termo inicial do prazo).

... alternativa desta conclusão é o entendimento ...
... precedente do Superior Tribunal de Justiça,

"TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO. CONTROVÉRSIA DECIDIDA À ... INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL - ... Ocorrência do Coleando Supremo Tribunal Federal. Auto-lançamento. Prévio processo administrativo. Desnecessidade. Ação de execução fiscal. Prescrição. Termo "A QUO".

1. Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, via DCTF, constituindo o crédito tributário, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida.

2. Deveras, o fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o quantum desconhecido. Isto porque impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) a declaração unilateral do particular, prestada.

4. A única declaração unilateral constitutiva ipso jure do crédito tributário é a do Fisco, por força do lançamento compulsório, consoante o art. 142 do CTN que assim dispõe: "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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do



da Administração, que, em qualquer circunstância, deve agir, nos termos da lei, para preservar o direito ao crédito tributário.

80. Assim, a posição conservadora, no caso, mais do que aconselhável, é imposição, já que pode ser fulminada a execução de créditos tributários em grande número e de elevado valor.

81. Nas palavras do E. PAULO DE BARROS CARVALHO³⁹, “na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, a Fazenda Pública, no exercício de sua função fiscalizadora, deve acompanhar de perto o comportamento dos seus administrados, zelando pela observância das obrigações a que estão submetidos. Caso identifique prestações não recolhidas ou irregularidade que implique falta de pagamento de tributos, há de proceder à constituição ou modificação dos créditos a que tem direito dentro do prazo decadencial fixado pelo direito positivo, expresso no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”.

82. É importante citar que, em se tratando de créditos tributários informados na DCTF, determina a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, verbis:

“Art. 90. 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 aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

83. De outro lado, vigora, atualmente, a Instrução Normativa nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é clara ao dispor que “os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna” (art. 8º), estatuinto, ademais, que “os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, bem como 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 objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidados, enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), com os acréscimos moratórios devidos” (§ 1º).

84. Destarte, há comando explícito para que a Administração Tributária, ao receber a DCTF, proceda à auditoria interna, eventualmente cobrando administrativamente ou até lançando as diferenças das exações, diante de informações indevidas ou não-comprovadas constantes da declaração, inclusive no que diz com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, se for o caso,

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, “Decadência no Direito Tributário Brasileiro”, in “Decadência e Prescrição em Direito Tributário”, coordenado por Aurora Tomazini de Carvalho, MP Editora, SP, 2ª ed. 2010, p. 81.



encaminhando o crédito para inscrição em Dívida Ativa da União e ajuizamento de execução fiscal.

85. Pertinente a ponderação de THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO⁴⁰, no sentido de que "nenhum elemento constante do art. 150, caput ou §§ 1º e 4º, do CTN sugere proibição à autoridade tributária para que, tão logo vencido o prazo para o sujeito passivo cumprir seus deveres instrumentais e eventualmente recolher o valor devido a título de tributo, verifique se houve observância dos deveres instrumentais e de eventual obrigação tributária. Pelo contrário, os enunciados levam à determinação para a ação: a autoridade tributária deve fiscalizar, seja para (a) confirmar o procedimento realizado pelo contribuinte, mantendo a extinção do crédito tributário, seja para (b) infirmar o procedimento realizado pelo contribuinte, constituindo completamente o crédito tributário, ou para (c) afirmar a omissão do sujeito passivo, constituindo o crédito tributário".

86. Portanto, sem descurar da justiça da proposição, o fato é que não se pode correr o risco de, ao final, deparar a Fazenda Nacional com o decreto de prescrição da ação de cobrança do crédito tributário nesta hipótese específica.

87. É de imaginar que a própria autoridade fazendária possa interpretar equivocadamente o provimento jurisdicional que fundamenta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas isto também não preserva o Fisco do curso do prazo prescricional para sua exigência, inclusive porque deve esta Procuradoria-Geral, por suas Unidades descentralizadas, ser consultada sobre o exato teor do decisum em questão.

88. Não por outro motivo há atos normativos que disciplinam, de forma vinculante, a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas situações de créditos tributários questionados judicialmente, ex vi a Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 2, de 9 de agosto de 1999, Portaria PGFN nº 30, de 20 de janeiro de 2011.

89. Dispõe a Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 2, de 1999, verbis:

"Art. 1º As autoridades da Secretaria da Receita Federal, quando notificadas ou intimadas de decisão judicial concessiva de medida liminar em mandado de segurança referente a matéria de natureza fiscal, remeterão, no prazo de 48 (quarenta e oito horas), à competente Unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as peças necessárias à defesa da União, sem prejuízo do encaminhamento direto ao Juízo, das informações solicitadas (Lei No 4.348, de 26.06.64, art. 3o).

⁴⁰ SORRENTINO, Thiago Buschinelli. "Prescrição do Direito do Sujeito Passivo à Restituição do Indébito Tributário e a Norma 'Interpretativa' do Art. 3º da LC 118/2005: Função Operacional, Estrutura e Validade", in "Decadência e Prescrição em Direito Tributário", coordenado por Aurora Tomazini de Carvalho, MP Editora, SP, 2ª ed. 2010, p. 310.



Parágrafo único. Recebidas as peças processuais, a Unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interporá, imediatamente, o recurso cabível, com pedido de efeito suspensivo, se for o caso.

Art. 2º A Unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na hipótese de denegação, revogação ou cassação de liminar, comunicará a ocorrência, imediatamente, à unidade da Secretaria da Receita Federal, a fim de que esta possa efetuar a cobrança dos tributos questionados ou, se for o caso, iniciar ação fiscal para constituição do crédito tributário

Art. 3º A Unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional comunicará, imediatamente, à unidade da Secretaria da Receita Federal, o teor do despacho judicial em ações anulatórias de débito, pedidos de tutela antecipada ou mandado de segurança, no que interferir com a cobrança do crédito tributário, informando, de logo, sobre a existência de depósito do valor devido e seu respectivo montante, ou sua inexistência”.

90. Ademais, estatui a Portaria PGFN nº 30, de 2011, in litteris:

“Art. 1º O Procurador da Fazenda Nacional que tomar na ciência de decisão judicial que ensejar a reforma, total ou parcial, a cassação ou a suspensão dos efeitos da decisão judicial contrária aos interesses da União, deverá dela dar imediato conhecimento ao chefe de sua unidade.

Parágrafo único. O chefe da unidade, ou quem este designar, deverá comunicar imediatamente à unidade da PGFN e ao órgão administrativo responsável pelo crédito discutido judicialmente, para que sejam adotadas as providências cabíveis ao caso, notadamente o restabelecimento da exigibilidade do crédito”.

91. É verdade que, no mais das vezes, a intimação da Fazenda Nacional se dá muito tempo depois de proferida a decisão que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas, uma vez que o contribuinte declare tal situação na DCTF, deve a Administração proceder à auditoria interna imposta pela Instrução Normativa nº 1.110, de 2010, inclusive recorrendo à consultoria e assessoramento jurídicos da PGFN para aclarar os termos do provimento judicial que a sustenta.

92. Conclusivamente, o novel procedimento pugnado pela consulta originária, tendente à invalidação, pela autoridade fazendária, da parte da DCTF que abranja informações relativas ao status de exigibilidade do crédito tributário que tenham sido declaradas com erro do contribuinte, encontra-se obstado pelo fato de que a hipótese



já está disciplinada pela legislação tributária⁴¹, nos aspectos do lançamento por homologação, das obrigações acessórias, inclusive das declarações a serem feitas, dos prazos decadenciais e prescricionais para lançamento e cobrança do crédito tributário respectivamente, do processo administrativo fiscal e da atuação da Administração Tributária.

93. Ou seja, a questão transita pela seara do procedimento específico da Administração Tributária e os seus lindes estão nos atos normativos pertinentes, que disciplinam, como visto, todos os aspectos abordados na consulta.

94. Em conseqüência, não tem aplicação, à espécie, a Lei nº 9.784, de 1999, que em seu art. 69 estatui:

“Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

95. Outrossim, a Lei nº 9.873, de 1999, dispõe, no art. 5º que “o disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária”.

96. Tal conclusão está consentânea, inclusive, com a Nota PGFN/CRJ Nº 178/2009, que abordou originariamente a matéria ora em análise.

III – CONCLUSÃO.

97. À vista do aduzido, conclui-se que:

a) a questão central posta pela consulta se relaciona aos efeitos da declaração de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, feita pelo próprio contribuinte em sede de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, com base em decisão judicial que interpreta erroneamente, e à influência deste fato no curso do prazo prescricional para cobrança da exação pela Fazenda Nacional;

b) refere-se o tema, como se vê, a crédito tributário objeto de lançamento por homologação (CTN, art. 150), onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento e proceder à formalização, por documento próprio, do cumprimento da obrigação acessória, pela comunicação da existência do crédito tributário (Decreto-lei nº 2.124/84, art. 5º, § 1º);

c) tal obrigação acessória constitui confissão de dívida e torna desnecessário o lançamento pelo Fisco, conforme pacífica jurisprudência dos Tribunais, consolidada na Súmula STJ 436;

⁴¹ Incluídas, a teor do art. 96 do CTN, as “normas complementares”, que abrangem, dentre outras, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” (CTN, art. 100).



d) ocorre que, a partir de 1997, a DCTF, além de servir ao lançamento do crédito tributário, passou a consignar dados relativos à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, atendido o art. 151 do CTN, inclusive as hipóteses de concessão de medida liminar em mandado de segurança e de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

e) palpável, assim, que não obstante o crédito objeto da DCTF possa ser, de pronto, judicialmente exigido pela Fazenda Nacional, evidentemente depois de sua inscrição na Dívida Ativa da União, os demais elementos declarados têm influência sobre a ação do Fisco, especialmente no tocante às causas de suspensão da exigibilidade, inclusive em decorrência de decisão judicial, e de extinção total ou parcial do crédito tributário;

f) no caso do pagamento e da compensação, parciais ou não, a consequência será a extinção total ou parcial do crédito tributário (CTN, art. 156, incisos I e II);

g) em se tratando de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em qualquer de suas modalidades, fica obstada a cobrança do crédito enquanto perdurarem as causas previstas no art. 151 do CTN, cuja interpretação é restritiva (CTN, art. 111, inciso I);

h) quanto ao depósito integral do montante da exação devida em demanda judicial, o STJ entende que, se houve ajuizamento desta anteriormente à execução fiscal, está obstada a própria lavratura do auto de infração, o que tem correspondência no entendimento de que tal depósito judicial encerra verdadeiro lançamento tributário do valor depositado;

i) ademais, muitas vezes, a informação, na DCTF, de suspensão da exigibilidade e de extinção do crédito tributário conduzirá à necessidade de lançamento suplementar, o que é apurável em procedimento de auditoria interna, cujo supedâneo é o comando da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e da Instrução Normativa SRF nº 1.110, de 2010;

j) quanto à contagem do prazo decadencial para o lançamento suplementar, e do prazo prescricional para cobrança da exação, reporta-se ao Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, complementado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 612/2009;

k) no tocante ao cômputo do prazo prescricional nas hipóteses de suspensão da exigibilidade, a jurisprudência dominante dos nossos Tribunais entende que: 1) se estas se verificarem antes do vencimento do prazo para pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo a teor do artigo 174, parágrafo único, do CTN, o termo inicial da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade e 2) se a suspensão da exigibilidade se deu em momento posterior ao do vencimento do



prazo para pagamento do crédito, aplicam-se as regras da prescrição do direito do Fisco com a constituição do crédito pelo contribuinte e a regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento;

l) tal orientação denota a concorrência de duas situações, quais sejam, declaração apresentada pelo contribuinte antes do vencimento do tributo e suspensão de exigibilidade, coincidindo com a conclusão do Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008 quanto à fluência da prescrição na espécie. Em outras palavras, se houve declaração e suspensão da exigibilidade prévias ao vencimento do tributo, a prescrição se contará do desaparecimento do fator suspensivo e se a DCTF foi apresentada antes do vencimento da exação e a suspensão da exigibilidade ocorreu depois deste, o lapso prescricional se iniciou com o vencimento, mas será excluído o período de suspensão;

m) em se tratando de declaração posterior ao vencimento do crédito tributário, o prazo prescricional correrá da entrega da respectiva declaração e eventual causa suspensiva só terá pertinência a partir deste ato;

n) a conclusão que se extrai é que, uma vez apresentada a DCTF, deve a Administração Tributária, no prazo decadencial aferido na forma indicada, homologar o lançamento ou proceder ao lançamento de ofício suplementar;

o) de fato, a constatação de que o crédito tributário pago antecipadamente foi regularmente apurado e integralmente quitado e de que, assim, pode haver homologação do lançamento pelo Fisco pressupõe analisar a DCTF integralmente, já que diversos fatos declarados poderão implicar em pagamento ou declaração parcial. Outrossim, há a apresentação da DCTF mas não o pagamento do crédito tributário, é indispensável que o Fisco proceda à análise da declaração, pois há que verificar se existiu ou não causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade do crédito;

p) outra conclusão é a de que a DCTF pode evidenciar a fluência, ao mesmo tempo, de prazos de distinta natureza: o decadencial e o prescricional, mesmo que tal declaração não seja, em alguns casos, o termo a quo destes prazos extintivos;

q) no tema, é relevante e peculiar a declaração de compensação, que, inclusive, é formalizada por documento específico (atualmente a DCOMP), que passou a implicar confissão de dívida a partir da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (e Medida Provisória originária nº 135, de 30.10.2003), o que não vigora, porém, para as hipóteses de compensação tida como não declarada;

r) isto significa que, não sendo homologada a compensação, o crédito tributário está íntegro para imediata cobrança, ou com base na DCOMP ou com fundamento na DCTF, sendo que, em qualquer caso, a declaração de compensação impede o curso do prazo prescricional, adiando o seu início ou interrompendo-o;



s) porém, no tocante às compensações consideradas não declaradas – introduzidas pela ⁴²Lei nº 11.051, de 2004 -, impõe considerar que elas não extinguem o crédito tributário e não o constituem, a teor do art. 74, §§ 12 e 13, da Lei nº 9.430, de 1996, pairando, ademais, séria dúvida sobre o seu poder de interromper o eventual prazo prescricional para sua cobrança (o que teria por fundamento o art. art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN), pelo que é previsível que, no momento da cobrança ou mesmo do lançamento, já tenha decorrido o prazo prescricional ou decadencial, respectivamente;

t) conclui-se que, nas hipóteses antes tratadas, há definição normativa clara sobre os efeitos dos atos e fatos declarados (parcelamento, pagamento, compensação, etc) frente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e sobre as ações a serem adotadas pela Administração Tributária e os prazos nas quais as mesmas devem ocorrer. No caso da questão prefacial, entretanto, há nítido elemento subjetivo na declaração do contribuinte, que “interpreta” equivocadamente o provimento jurisdicional, o que acaba por vincular a Administração Tributária;

u) a solução proposta pela Unidade consultante, em síntese, apregoa a permanência dos efeitos da “declaração equivocada” da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida judicial até que a mesma deixe de ser consignada na DCTF, momento em que se daria o início do lapso prescricional para cobrança do mesmo. Tal tese não encontra arrimo na legislação específica e na prudência que deve revestir orientação vinculante desta Procuradoria-Geral em tema tão sensível e que é controvertido no âmbito da doutrina e dos tribunais;

v) por força da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e da Instrução Normativa SRFB nº 1.110, de 2010, a Administração Tributária, ao receber a DCTF, deve realizar auditoria interna, cobrando administrativamente o crédito tributário ou lançando as diferenças decorrentes de informações indevidas ou não-comprovadas constantes da declaração, inclusive no que diz com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, se for o caso, encaminhando o crédito para inscrição em Dívida Ativa da União e ajuizamento de execução fiscal;

w) ademais, há atos normativos que disciplinam, de forma vinculante, a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas situações de créditos tributários questionados judicialmente, ex vi a Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 2, de 9 de agosto de 1999, e a Portaria PGFN nº 30, de 20 de janeiro de 2011.

x) conclusivamente, o novel procedimento pugnado pela consulta originária, tendente à invalidação, pela autoridade fazendária, da parte da DCTF que abranja informações relativas ao status de exigibilidade do crédito tributário que tenham sido declaradas com erro do contribuinte, encontra-se obstado pelo fato de que a hipótese

⁴² Correção formal em relação ao texto original do parecer nº 968/2011, onde constava que a compensação não declarada havia sido introduzida pela Medida Provisória nº 219, de 30 de setembro de 2004, que resultou na conversão da Lei após citada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

38

já está disciplinada pela legislação tributária, em todos os seus aspectos. Em consequência, não têm aplicação, à espécie, as Leis nºs 9.784, de 1999, e 9.873, de 1999.”

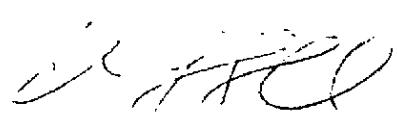
6. Isso posto, entendemos que as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 968/2011, em consonância com a Nota Técnica COSIT/RFB nº 28, de 2012 devem ser observadas por todos os órgãos do Ministério da Fazenda.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de junho de 2013.


RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se ao Gabinete do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, sugerindo a aprovação do Parecer.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 12 de junho de 2013.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Substituto

1391

- Documento** : Mensagem eletrônica sem número
- Interessado** : Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional.
- Assunto** : Contagem do prazo prescricional para cobrança de crédito tributário constituído por DCTF com informação de suspensão de exigibilidade falsa.

Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 1391/2013, de 12 de julho de 2013, que versa acerca da “questão de prescrição no que pertine aos créditos constantes de DCTF com informação de suspensão de exigibilidade, que se comprovou, posteriormente, falsa”.


- GUIDO MANTEGA
Ministro da Fazenda

Ronaldo Baptista
PGFN / CAT

