

O PRAZO DECADENCIAL NOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS À GLOSA DE CRÉDITOS

GUSTAVO DO AMARAL MARTINS*

Sumário: 1. Introdução; 1.1. Glosa de créditos; 1.2. As diferentes regras do CTN para o prazo do lançamento de ofício; 1.3. Contexto juridicamente relevante para compreender a questão; 2. Os precedentes do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro; 2.1. Uma pequena digressão; 2.2. Alguns destaques sobre os julgados; 3. A título de conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Neste artigo se examinará a orientação jurisprudencial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ) quanto ao prazo para que o Fisco faça o lançamento em razão de discordar dos créditos utilizados pelo contribuinte.

O tema não se limita à repercussão, no tribunal estadual, dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Como se verá adiante, as diferentes situações previstas no Código Tributário Nacional (CTN) permitem que as soluções, nos tribunais estaduais, sejam feitas à luz de particularidades da legislação estadual, bem como da enunciação que se faça do caso, de tal modo que um posterior recurso enfrente grandes dificuldades pela vedação ao reexame de provas na via do recurso especial.

Antes de passar ao exame dos precedentes do TJRJ convém esclarecer, primeiro, o que venha a ser a “glosa de créditos”, como ela pode se dar e as razões pelas quais esta deva ou não ser considerada algo relevante para a “decadência”¹ tributária. Em seguida, cabe diferenciar as molduras legais relevantes para o tema e o entendimento doutrinário.

Feito esse delineamento, serão examinados alguns precedentes do TJRJ sobre o tema, a fim de verificar o entendimento aplicado e as nuances destacadas nos julgados. Não menos relevante, também se buscará perquirir por aspectos que, embora relevantes, não foram destacados nos julgados.

Na função até hoje corriqueira, notadamente nos tribunais estaduais, julga-se o caso. Talvez, a bem da verdade, deva-se dizer que são julgados os casos. Cada um isoladamente, mas num ritmo intenso em que se misturam feitos dos mais diversos

* Doutor em Direito Público pela UERJ. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Advogado.

¹ Como se verá adiante, o entendimento do autor é que não se tratará sempre da *decadência* prevista no inciso V do art. 156 do CTN. Em muitos casos o crédito deverá ser considerado extinto na forma do inciso VII do mesmo artigo e, extinto o crédito, não caberá o lançamento. Contudo, neste momento, deixe-se com o uso da palavra *decadência*.

temas². O contexto de busca pela celeridade nos julgamentos, de maior produtividade medida pela quantidade de feitos julgados leva a que, encontrada a solução para o caso, distinções que não sejam relevantes para o caso não sejam objeto de maiores reflexões.

A ênfase na celeridade/produtividade é perfeitamente compreensível ante o volume de processos e a relevância dos julgamentos estaduais mais restrita aos autos, ao caso concreto. No entanto, a normatividade *de facto* atribuída pelo Novo CPC aos precedentes pode trazer algumas armadilhas. A repetição de casos em que não estava presente ou não foi destacada uma dada peculiaridade pode levar à impressão, não necessariamente verdadeira, de que aquela peculiaridade não é juridicamente relevante, para ficar em um exemplo.

Ao final, será feito o cotejo entre os pontos destacados nos precedentes selecionados do TJRJ com os comandos legais e a doutrina, buscando apontar as virtudes e os pontos em que, talvez, seja cabível alguma evolução.

1.1. Glosa de créditos

Glosa de créditos é a supressão, pela fiscalização, de créditos utilizados pelo contribuinte. Não se trata de um conceito ou instituição jurídica, apenas de uma decorrência do poder que a fiscalização tem de fiscalizar e, ao fazê-lo, aceitar ou não os créditos utilizados pelo contribuinte, baseando-se na compreensão que tem da legislação formal e material aplicável ao aproveitamento do crédito.

Relevante notar, neste momento, que a glosa é sempre uma *reação* do fisco a uma ação do contribuinte. Por ser *reação*, não se está a falar de lançamentos tributários cuja competência original seja do Fisco³.

Esta ação do contribuinte, de se valer de créditos na apuração de tributos, tem lugar tipicamente nos tributos plurifásicos que buscam ser não cumulativos. Dentro do ordenamento brasileiro, isto se dá com o ICMS e com o IPI e, no campo das contribuições sociais, com COFINS e PIS/PASEP apurados na sistemática não cumulativa.

Fácil de ver, assim, que no âmbito da justiça estadual a discussão fica limitada ao ICMS. Embora a imaginação possa criar situações especiais, de ordinário nos demais tributos não há que se falar em aproveitamento de crédito na apuração do montante devido.

Já no ICMS, embora não seja a única forma de apuração, a mais usual é a por débitos e créditos. Nesse sistema a cada operação tributada o contribuinte deve escriturar um débito do imposto, se for uma saída de mercadoria ou prestação de serviço, e deverá creditar o imposto se for uma entrada de mercadoria ou tomada de serviço *vinculada* a uma operação tributada subsequente. Ao final do período de

² A divisão de competências das câmaras no TJRJ se dá em matéria penal, do consumidor e as demais são das câmaras cíveis.

³ CTN, art. 149, I.

apuração, hoje mensal, haverá o confronto de débitos e créditos, do qual resultará ou o valor do imposto a pagar ou saldo credor, a ser transposto para o período de apuração subsequente.

O montante a recolher decorre do confronto entre débito e crédito. A discordância quanto ao total a ser pago, portanto, pode tanto decorrer do cômputo do total de débitos decorrentes das operações e prestações ocorridas quanto do total de créditos aproveitados.

Quanto ao aproveitamento de créditos, além da efetividade da operação, isto é, de ter efetivamente ocorrido operação de entrada da mercadoria ou a tomada do serviço prestado, da idoneidade da documentação de respaldo⁴, é mister a verificação *do destino* dado pelo contribuinte à mercadoria ou ao serviço.

Se não houver um vínculo direto com uma operação tributada subsequente, não há direito a crédito⁵. Se a mercadoria tiver vida útil superior um ano, é necessário ativá-la, reconhecer seu valor no ativo imobilizado da empresa e o crédito passa a ser reconhecido em 48 meses, em proporção à relação entre operações tributadas e não tributadas praticadas pelo contribuinte⁶.

Fácil de se ver, portanto, que o Fisco pode discordar do valor recolhido pelo contribuinte não por entender que houve omissão de vendas ou de valores, mas por discordar da qualificação dada pelo contribuinte a alguns fatos. Embora isto possa se dar também quanto aos débitos⁷, o mais comum é isto se dar com os créditos. É a glosa de créditos.

A glosa não leva *necessariamente* a exigência de imposto, mas sim ao recálculo do período de apuração, podendo resultar em imposto a pagar ou em redução do saldo credor acumulado.

O mais relevante aqui é atentar que a hipótese é de relação jurídica tributária apurada pelo contribuinte, que presta as informações ao fisco apontando o montante devido segundo seu entendimento. A divergência entre fisco e contribuinte estará no preenchimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito.

1.2. As diferentes regras do CTN para o prazo do lançamento de ofício

O CTN trata do prazo para que o Fisco lance o crédito tributário em dois dispositivos distintos, o artigo 173, que trata da decadência, e o artigo 150, que trata do lançamento por homologação.

Pelo artigo 173, o termo inicial da contagem do prazo é 1º de janeiro do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o que, no ICMS, via de regra corresponde ao primeiro dia do ano seguinte daquele em

⁴Lei Complementar 87/96, art. 22.

⁵LC 87/96, art. 21, § 1º.

⁶LC 87/96, art. 21, § 5º.

⁷O fisco pode discordar da alíquota aplicada pelo contribuinte à operação, discordar que a mesma seja isenta, ou que um diferimento seja de fato aplicável.

que obrigatória a declaração do fato ao Fisco ou em que apresentada a declaração, se isto se deu antes do término do prazo.

Tratando-se de lançamento de ofício em substituição ou suplementação à apuração pelo contribuinte, mister será que tenha escoado o prazo para informar ao Fisco o montante devido. Se não escoou o prazo para declaração e ela não foi prestada, não há como dizer que o lançamento de ofício está legitimado pelo inciso II do art. 149 do CTN, pois não há como ter por presente o requisito “quando a declaração não seja prestada ... no prazo”. De igual modo, os demais incisos do artigo 149, salvo o I, pressupõem a apresentação de declaração pelo sujeito passivo. Se não cabe o lançamento de ofício, difícil ver o termo inicial do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN.

Salvo quanto ao mês de dezembro essa discussão não tem relevo prático, pois quer se considere o fato gerador, o período de apuração ou o prazo de entrega da declaração, tudo ocorrerá no mesmo ano. O *primeiro dia do exercício seguinte* será, para todos os casos, o mesmo.

Todavia, quanto aos fatos ocorridos em dezembro, a situação muda. Apenas em janeiro surgirá para o contribuinte o dever de apurar o ICMS calculado sobre o movimento de dezembro e de informar ao Fisco. Não há nenhuma condição de o Fisco realizar, ainda em dezembro, autuação quanto ao ICMS a ser apurado no mês. Cabem, de certo, autuações pontuais, notadamente as de trânsito de mercadoria desacompanhada de nota fiscal idônea, mas, quanto ao total das operações no período, só se pode pensar em autuação no ano seguinte.

Se o exercício “*em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” (CTN, art. 173, I) é o do ano seguinte, o “*primeiro dia do exercício seguinte*” é o primeiro de janeiro do outro ano.

Ainda tratando da decadência, o CTN traz outra regra quanto ao termo inicial, a do inciso II do artigo 173, segundo a qual o prazo volta a correr da data em que se tornar definitiva decisão que anular, por vício formal, lançamento anterior, e traz disposição de interpretação controvertida, a do parágrafo único do mesmo artigo.

Conquanto a doutrina pareça clara e uníssona⁸ em dizer que o parágrafo único do artigo 173 do CTN contém regra que prevê a *antecipação* do termo inicial de contagem do prazo decadencial, caso o sujeito passivo seja notificado de procedimento preparatório do lançamento no mesmo exercício financeiro em que o lançamento se tornou possível, há precedentes judiciais que citam a mesma doutrina, mas em sentido diverso, para entender que a notificação prevista no parágrafo único do art. 173 reiniciaria a contagem do prazo decadencial⁹.

⁸ Veja-se, e.g., AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012: 18ª ed., p. 434; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011: 4ª ed., p. 120; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015: 5ª ed., pp. 673-674; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011: 18ª ed., p. 303.

⁹ Cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 766.050-PR, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28.11.2007, item 14 da ementa.

Além do prazo decadencial há o prazo para homologação do pagamento antecipado pelo sujeito passivo e a apuração que lhe é subjacente, disciplinado no artigo 150 do CTN e em seu § 4º.

Embora a doutrina majoritária¹⁰ trate a hipótese do artigo 150, § 4º, do CTN, como uma forma específica de contagem do prazo decadencial, que não se confunde com a do artigo 173, I, também do CTN, Schoueri, a nosso ver com acerto, destaca que decadência e homologação são hipóteses diversas de extinção do crédito tributário¹¹.

A primeira parte do artigo 150, § 4º, do CTN, faz presumir a homologação, pelo fisco, do pagamento feito pelo sujeito passivo, sendo certo que o binômio *pagamento + homologação* encontra correspondente próprio no rol de hipóteses de extinção do crédito tributário no inciso VII do artigo 156, ao lado do pagamento (inciso I) e da decadência (inciso V). Sendo uma hipótese própria de extinção, a superação do prazo que faz presumir a homologação do pagamento levaria, por si só, à extinção do crédito tributário. Extinto este, não caberia seu lançamento.

Embora os resultados sejam os mesmos, ou seja, a extinção do crédito e a impossibilidade de o Fisco lavrar auto de infração por valor além daquele informado como devido pelo sujeito passivo, vê-se que a posição de Schoueri tem a virtude de evitar que *decadência* seja uma *palavra-camaleão*, cujas características mudam ao sabor do que está no seu entorno.

A regra do artigo 150, § 4º, primeira parte, do CTN, exige, para sua aplicação, que se trate de tributo no qual haja o dever de o sujeito passivo apurar o montante devido, pagar, e informar ao Fisco esse montante. Para a doutrina amplamente majoritária, exige também que tenha havido pagamento.

Nada obstante a posição majoritária, é interessante a colocação feita por Schoueri, de que a homologação é da atividade do contribuinte, consistente na apuração do tributo, da qual pode resultar em nenhum valor a pagar, e hoje, na generalidade dos casos em que há o dever do sujeito passivo de apurar, informar e pagar o tributo devido, o montante eventualmente declarado, mas não pago, está sujeito diretamente a prazo prescricional e não decadencial, visto ser dispensável o lançamento e cabível a inscrição direta em dívida ativa¹².

A posição de alguns doutrinadores, segundo a qual sem o pagamento ou sem a declaração, pelo sujeito passivo, não haveria limite temporal para o fisco atuar, está superada, sendo hoje mera referência histórica. Sobre o tema, veja-se parecer de

¹⁰Veja-se, além dos autores mencionados em nota anterior, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 699-701 e pp. 719 e ss.

¹¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015: 5ª ed., pp. 677 e ss. Hugo de Brito Machado afirma que o art. 150, § 4º, do CTN, é uma contagem do prazo de decadência (p. 244), mas pouco adiante trata da homologação tácita de modo que indica haver concordância entre o pensamento desse autor e o de Schoueri (p. 248). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007: 28ª ed.

¹²SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015: 5ª ed., p. 669.

Ricardo Lobo Torres¹³ de meados da década de 80 do século passado, publicado na revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Há, entretanto, a parte final do § 4º do art. 150 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo para homologação é de cinco anos contados do fato gerador (comando na primeira parte do § 4º) *salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*.

A redação não é das mais felizes, pois deixa claro o que afasta, mas não indica qual a regra aplicável, nem veicula uma de modo claro.

O texto não indica quanto ao que se dá o “dolo, fraude ou simulação”. Se o que é homologado é o pagamento, poder-se-ia indagar que estas figuras estariam voltadas a este, o pagamento, e não apenas à apuração do valor a ser pago. Se o *dolo* puder ser quanto ao *não pagamento*, caberia um *dolo eventual* de assumir o risco de não apurar e pagar o montante devido? O texto pouco esclarece, sendo necessário recorrer ao contexto.

De igual modo, a restrição textual é mais densa na retórica do que na substância. *Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*, diz o CTN. Claro que fraude, dolo e simulação não se presumem, precisam ser provados. Mas o intérprete não deve assumir que a lei tenha vocábulos inúteis. O “*comprovada*” seria uma mera tautologia ou, estando numa regra de direito material e não processual, seria um requisito prévio da autuação: o Fisco só poderia suplantar a regra da primeira parte do artigo 150, § 4º, se, no ato do lançamento, trouxesse a prova direta da ocorrência de uma das três figuras? Em outras palavras, o “*comprovada*” deve se verificar já do lançamento ou apenas ao final do processo administrativo fiscal?

Afora as críticas à redação, a doutrina majoritária entende que havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicável o prazo do artigo 150, § 4º, primeira parte e passa a ser aplicável o prazo do artigo 173, I, também do CTN.¹⁴ Eurico de Santi, por sua vez, defende que o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para notificar quanto a ocorrência de uma das hipóteses da parte final do artigo 150, § 4º, do CTN. Feita a notificação, então o prazo passaria a ser o do artigo 173, I, do CTN¹⁵.

1.3. Contexto juridicamente relevante para compreender a questão

Prescrição e decadência são usualmente vistas como uma sanção ao credor que não foi diligente, como revela o brocardo *dormientibus non succurrit jus*. Também usual é a referência à necessidade de pacificação social.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. O prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. 37: 376-380, 1985.

¹⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012: 18ª ed., pp. 435-436; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007: 28ª ed., p. 244 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015: 5ª ed., p. 678; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 93

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011: 4ª ed., pp. 121-122.

A ótica, contudo, não parece que deva ser limitada à obrigação pecuniária.

Talvez não seja exagero dizer que uma das principais questões que os prazos extintivos visam resolver é a guarda dos registros que respaldam as apurações.

No aspecto específico abordado neste artigo, a glosa de créditos, a discussão é, via de regra, inteiramente documental. É saber se o crédito está amparado por nota fiscal idônea¹⁶, se há comprovação do efetivo emprego em operação de saída tributada¹⁷, bem como os efeitos do cálculo da proporção entre operações tributadas e não tributadas para fins de apuração do crédito sobre o ativo permanente¹⁸.

Isto, para quem realiza não uma, mas dezenas, centenas, milhares de operações relevantes para apuração do tributo a cada mês, a cada semana ou até a cada dia, a questão está longe de ser trivial. Note-se, ainda, que não basta ter a informação, é preciso ter condições de resgatá-la, o que envolve estruturas de informática que estão longe de serem triviais.

Considere-se, ainda, que as empresas passam por mudanças. Há expansão, fusões, aquisições, cisões, reestruturações, contratações, demissões. São mudanças que, não raro, dificultam a recuperação da memória sobre dadas coisas.

Quanto maior o período aberto, ou quanto mais incerto ele for, maior o custo de conformidade e mais se colabora para a triste hegemonia nacional como maior complexidade tributária do mundo¹⁹.

Neste ponto, talvez possa ser útil relembrar o que escrevemos alguns anos atrás²⁰.

A tributação não pode ser indiferente às consequências

Com Birk²¹, podemos dizer que os tributos geram não só efeitos de oneração (*Belastungswirkungen*), mas também uma série de efeitos de formação (*Gestaltungswirkungen*), na medida em que influenciam fatores econômicos de âmbito geral, os quais alteram o comportamento econômico dos indivíduos, que por sua vez influenciam os preços, que adiam a agregação de bens [*Güterzuordnung*].

A teoria da tributação ideal indaga de que forma as perdas de proveito do tributado podem ser minimizadas, mas não se trata de novidade, pois no século XIX Adolph Wagner já se empenhava por uma política tributária que promovesse a redistribuição do bem-estar social.

Os preços influenciados pelo comportamento econômico dos indivíduos não são apenas aqueles que aparecem nas gôndolas e caixas registradoras. A influência

¹⁶Lei Complementar 87/96, art. 23.

¹⁷LC 87/96, arts. 20, §§ 1º e 3º; e 21.

¹⁸LC 87/96, art. 20, § 5º.

¹⁹Veja-se World Bank Group. *Paying Taxes 2016*, pp. 38 e 127, disponível em <<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>>, acesso em 27.jan.2016.

²⁰MARTINS, Gustavo do Amaral. *Consequencialismo e ordem econômica na interpretação e aplicação do ICMS*. 329 f. Tese (Doutorado em Direito Público). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2009., pp. 256 e seguintes.

²¹BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg. C. F. Müller, 2006, pp. 14-16

reflexos sobre o meio-ambiente, a capacidade alocativa de políticas públicas, enfim, a tributação é elemento causal – certamente não como causa única, mas como concausa²² – de efeitos em realidades juridicamente protegidas pelo ordenamento, muito embora sob outras óticas que não a da mera relação fisco-contribuinte.

Para além disto, os tributos devem ser economicamente eficientes. Se os custos de sua arrecadação pelo Estado forem iguais ou mais altos que o rendimento, então eles são ineficientes. Como já destacado no item 3.3, supra, nas democracias a tributação se justifica não por “direito próprio”, mas pela necessidade de prestar serviços à sociedade. Assim, os custos da administração podem ser vistos como uma redução de receita: se o Estado arrecada \$ 1.000 para prover educação, saúde e segurança, mas consome \$ 400 com a estrutura necessária à arrecadação, o custo representa redução dos recursos disponíveis às finalidades que justificam a arrecadação.

Além do custo de arrecadação, há também os custos de conformidade, o ônus assumido pelo sujeito passivo para apurar e recolher o tributo que não o montante pago em si²³. A combinação do custo de arrecadação com o custo de conformidade pode afetar significativamente a justiça fiscal, aumentando o ônus privado e diminuindo o benefício público efetivo.

Nas palavras de Neumark²⁴, a investigação sobre a eficiência exige uma abordagem integral (*Gesamtbetrachtung*). Essa abordagem integral, entendemos, torna necessária a consideração de outras óticas, não apenas *fora* da Ciência do Direito, como as da Economia, Sociologia, Psicologia, mas também a consideração de outras óticas *dentro* da Ciência do Direito, notadamente as óticas concorrenciais.

Mesmo dentro do ordenamento de direito tributário, é preciso lembrar que em regra não se está diante de sistemas monísticos, mas pluralísticos, fundados em normas que não remontam apenas a um princípio, como a capacidade contributiva, mas também a dispositivos que caracterizam o princípio do Estado social, além de dispositivos de simplificação²⁵. Na mesma obra Tipke afirma:

Em todo mundo, constitui tarefa da ciência do direito tributário superar o pragmatismo do que é sempre considerado politicamente factível ou oportuno [...] e, em seu lugar, elaborar uma ordenação, dotada de conjunto sistemático, o mais

²² Vale aqui lembrar a crítica de Adam Smith à tendência de se buscar elementos únicos ou últimos para explicar fenômenos complexos, já mencionada no item 10.2, supra. Ao falar de Epicuro ele escreveu: “[...] uma propensão – natural a todos os homens, embora os filósofos sejam particularmente capazes de cultivar com especial afeição, por ser o grande meio de exibir sua inventividade – a de explicar todas as aparições, partindo do menor número possível de princípios. E sem dúvida permitiu que essa propensão fosse ainda mais longe, quando atribuiu todos os objetos primários do desejo a aversão naturais aos prazeres e dores do corpo”. (SMITH, Adam. *Teoria dos Sentimentos Morais*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 371)

²³ Custos com departamento fiscal, assessorias, consultorias.

²⁴ NEUMARK, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 1970, s. 372, apud Birk (BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg. C. F. Müller, 2006, p. 16)

²⁵ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema Tributário In: *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira* (coord. Brandão Machado). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 523

duradoura e atualizada possível. Tarefa do juiz é, entre outras, apoiar aí a ciência. O princípio de igualdade oferece para isto uma boa orientação. (p. 524)

Dentro dessa elaboração sistemática e atualizada, pensamos que é o caso de reconhecer que “*as normas com objetivo financeiro, com objetivo social e de simplificação se mesclam umas com as outras, de modo que não mais se reconhece o caráter da norma*”²⁶, fazendo o controle pelo resultado e não pela intenção.

Ainda com Tipke²⁷, podemos afirmar que seguir princípios é algo diferente de uma “bagunça ao gosto do freguês”, na qual o legislador está vinculado a prever toda e qualquer situação possível e regulá-la de forma específica. Princípios não operam apenas como elementos numa cadeia causal, mas também como normas para moldar a realidade a ser obtida como consequência da aplicação das normas.

Aquele que diz A., conforme o dito popular, deve também dizer B! A regra de ouro e o imperativo categórico de Kant não desejam apenas contribuir para a descoberta do conteúdo da regra, *mas também expressar a necessidade da consequência baseada em princípios como pré-requisito da justiça*.²⁸

2. OS PRECEDENTES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A pesquisa aos julgados do TJRJ na matéria revela uma grande aderência ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça a partir do julgamento repetitivo no RESP 973.733/SC²⁹.

No AgInt no AI 0015985-82.2015.8.19.0000, página 7 do documento e 76 dos autos o acórdão aponta a fundamentação do auto de infração que originou a cobrança tributária, que afirma se tratar de recolhimento a menor de imposto a conta

²⁶Idem, p. 525.

²⁷TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln, Dr. Otto Schmidt, 2000, pp. 257-258.

²⁸Original sem destaque, tradução livre. No original: „Wer A sagt, so der Volksmund, muß auch B sagen! Die Goldene Regel und Kants kategorischer Imperativ wollen nicht nur zur Fundung des Regelinhalts beitragen, sondern auch die Notwendigkeit prinzipienhafter Konsequenz als Voraussetzung der Gerechtigkeit ausdrücken.“ (TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln, Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 258)

²⁹Veja-se, e.g., AI 0016415-34.2015.8.19.0000, 5ª C. Cível, Rel. Des. Henrique Carlos de Andrade Figueira, julg. 7.jul.2015 unânime; AI 0011974-10.2015.8.19.0000, 5ª C. Cível, Rel. Des. Antonio Saldanha Palheiro, julg. 05.mai.2015, unânime; AgInt no AI 0015985-82.2015.8.19.0000, 18ª C. Civ., Rel. Des. Eduardo de Azevedo Paiva, julg. 29.jul.2015 unânime; Ag. Int. a Apel. Civ. 0096006-44.2012.8.19.0002, 5ª C. Civ., Rel. Des. Heleno Ribeiro Pereira Nunes, julg. 14.out.2014, unânime; Apel. Civ. 0220912-85.2007.8.19.0001, 6ª C. Civ., Rel. Des. Pedro Raguene, julg. 28.mar.2012, unânime; Ap. Civ. 0008030-04.2006.8.19.0036, 15ª C. Civ., Rel. Des. Celso Ferreira Filho, julg. 31.jan.2012, unânime; AI 0001966-71.2015.8.19.0000, 18ª C. Civ., Rel. Des. Cláudio Dell’Orto, julg. 11.mar.2015, unânime; Ag. Int. na Ap. Civ. 0001966-71.2015.8.19.0000, 16ª C. Civ., Rel. Des. Lindolpho Morais Marinho, julg. 07.jun.2011, unânime; Ag. Int. na Ap. Civ. 0004808-69.2007.8.19.0011, 19ª C. Civ., Rel. Des. Guaraci de Campos Vianna, julg. 20.set. 2011, unânime.

de crédito indevido, para distinguir a aplicação do artigo 150, § 4º, usada para o caso, do artigo 173, I, ambos do CTN.

Já no AI 0011974-10.2015.8.19.0000, páginas 4 e 5 do documento e 63/64 dos autos, há destaque de a própria Fazenda alegar que a hipótese seria de creditamento indevido, *disto concluindo que teria havido algum pagamento*³⁰, e que não teria sido ventilada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN.

O AgInt na Ap. Civ. 0096006-44.2012.8.19.0002 destaca não ter havido pagamento de ICMS, *nem mesmo a menor*, como razão para afastar a submissão ao art. 150, § 4º do CTN e aplicar a regra do art. 173, I, afastando a decadência. Na Ap. Civ. 0220912-85.2007.8.19.0001 o fundamento foi o mesmo, pois, segundo afirma, o contribuinte não teria nem declarado e nem feito o pagamento antecipado, muito embora o caso fosse de falta de estorno de mercadorias extraviadas e deterioradas do Makro Atacadista. É um tanto difícil compreender como possa ter havido autuação por falta de estorno de crédito, de uma empresa como o Makro, sem que tenha havido declaração do ICMS, conforme razões já colocadas anteriormente³¹.

No que parece ser a mesma linha de entendimento do último julgado mencionado acima, do Makro Atacadista, a 16ª Câmara Cível, na apelação 54493-41/2008.0001 aplicou a regra do artigo 173, I, do CTN, a conta de ter havido *lançamentos efetuados a menor*. No AI 0001966-71.2015.8.19.0000 a 18ª Câmara Cível afirmou que a falta ou deficiência de pagamento legítima o lançamento de ofício, que nesse caso o prazo aplicável é o do artigo 173, I e que ele, no caso, teria sido respeitado. A leitura do acórdão não permite concluir se houve ou não, concretamente, algum pagamento por parte do contribuinte. Já no Ag. Int. em Ap. Civ. 0004808-69.2007.8.19.0011 entendeu-se que o prazo seria o do artigo 173, I, do CTN, porque a certidão de dívida ativa relatava a existência de processo administrativo e, portanto, não teria havido pagamento antecipado.

2.1. Uma pequena digressão

Antes de passar à crítica dos julgados, é necessária uma pequena digressão.

Já de muitos anos o Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro enfatiza a produtividade, a celeridade, esforço coroado com o justo reconhecimento de sua primazia nacional neste quesito³².

A ênfase na produtividade é louvável sob diversos aspectos. A justiça tardia nada mais é que injustiça institucionalizada, já afirmava Rui Barbosa. Celeridade e

³⁰ Aqui cabe o destaque de que o fato de o auto ser por creditamento indevido não autoriza concluir que houve algum pagamento. Do confronto de débitos e créditos pode tanto resultar imposto a pagar quanto saldo credor a ser transferido para o período seguinte. Mesmo o débito apurado pode restar declarado mas não pago. Como se verá, estas situações não são enfrentadas pelos julgados.

³¹ Veja-se o item 1.1 – Glosa de créditos, acima.

³² Para não deixar sem uma referência, veja-se <<http://www.amaerj.org.br/noticias/tjrj/produktividade-do-tjrj-e-a-mais-elevada-do-pais>>, acesso em 27.jan.2016

produtividade permitem mensuração objetiva, ao passo que a *qualidade* da decisão não permite, para não falar na dificuldade em conceituar o que seria uma decisão “de qualidade”.

Contudo, há uma relação de troca subjacente. A ênfase na celeridade/produtividade certamente induz a exames *suficientes* e não a exames *exaurientes* das questões postas. O exame *suficiente* costuma estar preso a fórmulas de simplificação, por exemplo, determinar o que é relevante para ser observado no caso, antes mesmo de saber qual seja o caso. A dificuldade pode se dar quando o conjunto de julgados *suficientes* passa a ter transcendência aos casos apreciados, passando à condição de *quasi-norma*.

Cabe aqui lembrar que *Hércules* pertence à mitologia e não ao quadro do judiciário. Os julgamentos são feitos por seres humanos. Quanto a estes, mesmo os treinados para julgar, há forte evidência de que o processo de decisão é bem menos racional do que se supõe³³.

2.2. Alguns destaques sobre os julgados³⁴

O destaque mais relevante está no requisito do “pagamento” para diferenciar a aplicação da regra do artigo 150, § 4º daquela prevista no art. 173, I, ambos do CTN.

³³ A este respeito, confira-se, exemplificativamente, EAGLEMAN, David M. *Incognito: the secret lives of the brain*. New York: Pantheon Books, 2011 kindle enhanced edition; KAHNEMAN, Daniel. *Thinking Fast and Slow*. Penguin, 2011, kindle edition; SUNSTEIN, Cass e ULLMANN-MARGALIT, Edna. *Second-Order Decisions*. In *Behavioral Law & Economics* (Cass Sunstein, ed.). Cambridge, 2000, pp. 187-208. Em Eagleman se vê que a percepção vem bem mais da expectativa construída do que da informação efetivamente capturada (p. 49, posição 831) e que a mente humana constrói padrões e deles retira expectativas mesmo dados sem nenhum sentido ou correlação (p. 138, posição 2.378). Em Kahneman vemos que o foco intenso numa tarefa pode fazer as pessoas efetivamente cegas a estímulos que deveriam chamar a atenção (p. 23, posição 404). Há também o relato de experimento feito com juízes alemães, com mais de 15 anos de atuação, no qual era lida uma breve descrição de um caso, em seguida jogado um dado viciado, cujos dados só seriam 3 ou 9 e, imediatamente após, lhes era perguntado se dariam uma pena, para aquele caso, maior ou menor que o número que saíra no dado e, em seguida, se pedia que especificassem o tempo exato de prisão que dariam para aquele caso. Na pena média fixada pelos magistrados cujos dados deram resultado 9 foi de 8 meses de prisão, ao passo que a média daqueles que tiraram 3 nos dados deram em média 3 meses de prisão (p. 125 posição 2.239). Outro exemplo perturbador trazido por Kahneman é o de estudo feito com decisões de juízes que apreciam pedidos de liberdade provisória em Israel, em grande celeridade, gastando em média 6 minutos por caso. O estudo demonstrou que após os intervalos para o lanche da manhã, o almoço e o lanche da tarde cerca de 65% dos pedidos eram concedidos. Nas horas seguintes a proporção vai caindo, até chegar próxima a zero quando se aproxima a próxima pausa (p. 43 posição 758). Já em Sunstein e Ullmann-Margalit há referência a estudo sobre o comportamento dos julgadores que demonstra a inviabilidade de pautar decisões do dia-a-dia em métodos complexos de adjudicação.

³⁴ É fundamental aqui lembrar que para os fins deste artigo não é relevante saber se o julgado é ou não adequado ao caso concreto. O interesse é sobre os julgados enquanto precedentes, enquanto fonte do direito. Nesta qualidade, importa é saber do julgado em si, não dele no processo. Se no caso havia mesmo ou não pagamento antecipado, para ficar no primeiro exemplo, pouco importa. Importa muito é o discurso do julgado acerca do tema, o relevo que dá não apenas à enunciação da norma aplicável, mas também à descrição dos fatos. Apenas assim é possível compreender a relevância do precedente para as diferentes situações que podem se por.

Embora em alguns julgados se veja uma descrição precisa dos elementos que suportam a convicção de ter havido pagamento parcial, em vários outros não resta claro o fundamento da afirmação.

No AI 0011974-10.2015.8.19.0000 a afirmação de que houve algum pagamento, a justificar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, decorre de ser o caso de creditamento indevido. Trata-se de um argumento baseado na estrutura do tributo que, se correto fosse, indicaria que sempre que houvesse operação de débito e crédito haveria pagamento. Isto não é exato. Pagamento, no ICMS, é do imposto a pagar, o resultado do confronto entre débitos e créditos. Se não houver mais débitos que créditos não há imposto a pagar, mas sim saldo credor. Nada impede que o contribuinte apure saldo credor, logo não haja imposto a pagar. Nada impede também que, nesse mesmo caso, o Fisco entenda que alguns créditos sejam devidos, os glose, e disto resulte imposto a pagar, exigido por auto de infração. Numa hipótese como essa, o julgado aqui mencionado seria um precedente favorável ao Fisco ou ao sujeito passivo?

Precedente que possa ser invocado para, ante os mesmos fatos relevantes, significar “a” e “não a” parece mais um problema do que uma solução.

A Ap. Civ. 0220912-85.2007.8.19.0001 afirma claramente que não houve nem declaração nem pagamento antecipado, o que, deixaria extrema de dúvida a aplicação do art. 173, I, do CTN. Todavia, é difícil imaginar um caso de autuação por *falta de estorno* do crédito sem que tenha havido apuração e declaração do imposto. O crédito do ICMS é utilizado exatamente para, no confronto com os débitos, determinar o imposto a pagar. Caso não houvesse declaração, também não teriam sido informadas as vendas e a autuação não seria por estorno de créditos, mas pelos débitos não declarados.

Não apenas isto. Soa pouco intuitivo que nenhuma declaração e nenhum recolhimento tenham sido feitos por empresa do ramo e do porte do Makro.

Estas dúvidas permitem que se extrapole e surja uma outra: se o julgado, na verdade, afirma não haver declaração e pagamento *do montante objeto da autuação*.

Esse entendimento fica claro na apelação 54493-41/2008.0001, que aplicou a regra do artigo 173, I, do CTN, por ter havido lançamentos a menor. O que o fisco autuou não havia sido declarado e recolhido. Nesse mesmo sentido é a afirmação contida no AI 0001966-71.2015.8.19.0000, de que a falta ou deficiência de pagamento acaba por levar à aplicação do artigo 173, I, ou a afirmação no Ag. Int. em Ap. Civ. 0004808-69.2007.8.19.0011 de que constando na CDA número de processo administrativo ficaria evidenciado a falta de pagamento.

O pagamento antecipado que trata o artigo 150 do CTN é o do montante apurado pelo sujeito passivo. O Fisco tem cinco anos, contados do fato gerador, para homologar o pagamento e o levantamento feito pelo sujeito passivo. Se o Fisco concordar com a apuração e reconhecer o pagamento, dar-se-á a homologação expressa. Se o fisco lavrar auto de infração, evidente que não concordou com a apuração e entendeu que deveria ser pago um montante maior do que recolhido.

Entender que o pagamento que atrai a aplicação do artigo 150, § 4º, é o do crédito exigido na autuação é subordinar a regra ou à homologação expressa ou ao prazo do artigo 173, I. Não se está, neste ponto, a criticar o entendimento de que há apenas um termo inicial do prazo, o previsto no artigo 173, I do CTN. A crítica está em anunciar a existência de duas regras, mas ao julgar os casos exigir condições incompatíveis. Não se pode exigir, para a extinção do crédito tributário pela homologação tácita, que ele já esteja extinto pela homologação expressa ou pela decadência. O crédito tributário não morre duas vezes.

Há outros pontos relevantes, sobre os quais a jurisprudência não se manifesta e não se sabe se não foi provocada ou se então simplificou em demasia a questão.

A questão do pagamento é uma delas. Como se sabe, o STJ, tratando de contribuição previdenciária, afirmou que a regra do artigo 150, § 4º, exige a adoção, pela lei, do sistema de lançamento por homologação e que o sujeito passivo tenha feito o pagamento.

Entretanto, nada se diz se a hipótese for de o sujeito passivo ter apurado o tributo, informado ao Fisco, mas da apuração resulte nenhum imposto a recolher. Pode ser porque a empresa não estava ainda em operação, pode ser porque havia mais créditos do que débitos de ICMS.

Na mesma linha, a ênfase no pagamento, e não na apuração pelo sujeito passivo, deixa também em aberto se o dever de comprovar a idoneidade do crédito contamina o saldo acumulado. Pode o Fisco, em janeiro de 2016, autuar uma empresa por ICMS devido em março de 2011 porque a empresa se valeu de saldo credor que estava acumulado desde antes novembro de 2010? Se a ótica for a do pagamento apenas, a resposta será afirmativa, mas a afirmação significará que o prazo de guarda de documentos ficará talvez aberto ao infinito. São escolhas significativas que podem ser feitas, mas parece que isto deva ser feito na criação do precedente e não na sua aplicação. As escolhas, obviamente plausíveis, precisam estar legitimadas pela explicitação e fundamentação.

Há ainda outras questões em aberto, como a forma pela qual a exceção da parte final do artigo 150, § 4º, é aplicável. A acusação de fraude, dolo ou simulação pode ser feita dentro do prazo do artigo 173, I, ou é preciso algum tipo de comunicação ainda dentro do prazo contado do fato gerador? Este aspecto parece aguardar, ainda, casos específicos para serem apreciados pelo Judiciário.

3. A TÍTULO DE CONCLUSÃO

É fundamental aqui lembrar que para os fins deste artigo não é relevante saber se o julgado é ou não adequado ao caso concreto. O interesse é sobre os julgados enquanto precedentes, enquanto fonte do direito. Nesta qualidade, importa é saber do julgado em si, não dele no processo. Se no caso havia mesmo pagamento antecipado ou não, para ficar no primeiro exemplo, pouco importa. Importa muito é o discurso do julgado acerca do tema, o relevo que dá não apenas à enunciação da norma aplicável, mas também à descrição dos fatos. Apenas assim é possível compreender a relevância do precedente para as diferentes situações que podem se por.

Como visto, a contagem inicial do prazo para que o Fisco exija tributos é tema ainda desafiador.

A questão não envolve apenas a relação credor-devedor, mas envolve diversos outros aspectos, como a guarda de documentos relevantes para a segurança jurídica e o direito de defesa.

Com a afirmação da jurisprudência como fonte formal do direito e os precedentes como *quasi-norma* pelo Novo Código de Processo Civil, será necessário que o TJRJ atente não apenas para o julgamento célere do caso posto, mas em moldar as expectativas do Fisco e dos contribuintes quanto à aplicação futura da lei, a fim de evitar a formação do litígio ou estimular sua composição amigável.

No tocante ao prazo para lavratura de auto de infração, a explicitação, nos autos, dos elementos que levam à conclusão de ter havido ou não o pagamento antecipado, é relevante para moldar as expectativas de aplicação da lei em casos vindouros e, também, para assegurar a integridade dos precedentes.

Recebido em: 15/06/2018
Aprovado em: 17/09/2018