

O PAF FEDERAL, A DCTF E OS DÉBITOS DA COFINS¹

Francisco de Assis Basilio de Moraes
Juiz Federal Substituto da 6ª Vara Federal de Vitória - ES

RESUMO

Neste ensaio, verifico a nulidade do procedimento administrativo fiscal, devido à falta de lançamento para a constituição do crédito tributário, tendo em vista a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), nos débitos tributários da Cofins. Realizo, para tanto, uma análise da legislação correlacionada; e, a fim de embasar tal entendimento, colaciono a doutrina e a jurisprudência pátrias pertinentes.

PALAVRAS-CHAVE

Procedimento. Fiscal. DCTF. Cofins.

SUMÁRIO

1 Introdução 2 Da constitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/6/1984 3 Conclusões
4 Referências bibliográficas

ABSTRACT

This paper verifies the nulability of the tax administrative procedure, due to the missing launch for the constitution of the tax credit, following the Statement of Debts and Federal Tax Credits (DCTF) in tax liabilities of Social Contribution for Financing Social Security (Cofins). It analyzes the related legislation; and, to base this understanding, the national relevant doctrine and jurisprudence are collected.

KEYWORDS

Procedure. Tax. DCTF. Cofins.

SUMMARY

1 Introduction 2 The constitutionality of Decree-Law n. 2.124, of 13/6/1984 3 Conclusions
4 Bibliography

1 Introdução

O Fisco Federal, em 23/12/1996, publicou a Instrução Normativa (IN) nº 73, que dispõe sobre a regulamentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), baseando-se no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, e na Portaria MF

¹ Enviado em 16/7/2007, aprovado em 21/11/2007 e aceito em 16/3/2009.

nº 118/84. Tal documento foi instituído pela IN SRF nº 129/86, conforme informa a última portaria citada.

Todavia, foi na IN nº 45/98 que surgiu a seguinte disposição normativa: “Art. 2º Os saldos a pagar, relativos a cada imposto ou contribuição, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF” (grifo nosso).

Posteriormente, a IN SRF nº 61/98 aprovou o programa gerador da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), na versão 6.0. Tal programa ficaria à disposição em <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

Tais disposições normativas infralegais evoluíram até a IN SRF nº 583/2005, que vigora até a presente data, com o suporte da IN SRF nº 614/2006. O artigo 11, combinado com o artigo 9º, mantém a mesma sistemática do revogado artigo 2º da IN nº 45/98. Ou seja: o Fisco Federal enviará para a Dívida Ativa da União, sem lançamento, sem notificação, qualquer débito informado, mas não pago pelo contribuinte. Em especial, para a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), objeto da presente análise - Lei Complementar nº 70/91, instituidora da espécie tributária em questão -, a sanção se ampara no inciso VII do artigo 9º, combinado com o artigo 11 da IN SRF nº 583/2005.

Detalhe: todos esses atos normativos se amparam no Decreto-Lei nº 2.124/84, para essa sistemática de envio dos devedores “confessos” para a Dívida Ativa da União, sem notificação (e sem lançamento - sic!).

2 Da Constitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.124, de 13/6/1984

O Decreto-Lei nº 2.124/84 foi editado sob a égide da Constituição da República de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 1/1969. Esse decreto, que alterou a legislação do imposto de renda e dava outras providências, foi editado com suposta base no artigo 58, inciso II, da Carta de 1967, *verbis*: “Art. 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias: I - segurança nacional; II - *finanças públicas*” (grifo nosso).

Além disso, a Carta Constitucional de 1967 estabeleceu no § 1º do artigo 19: “§ 1º - *Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário*, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário” e no artigo 53: “As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.” (grifo nosso).

Sendo o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) lei complementar em sentido material, certo é que o Decreto-Lei nº 2.124/84 não poderia alterar ou se sobrepor, de acordo com a Lei de Introdução ao Código Civil - LICC (Decreto-Lei nº 4.657/42) -, aos artigos 142 e 149 do CTN, que informam, *in verbis*:

Art. 142. 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 correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. *A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos (taxativo):*

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. *A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.* (grifo nosso)

Destarte, é curial esclarecer que a Lei Complementar nº 70/91, instituidora da Cofins nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, *não atribui* ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, *ex vi* art. 150, caput, do CTN. Ao contrário, o artigo 10 desta LC informa no parágrafo único que:

Parágrafo único. A contribuição referida neste artigo (= Cofins) aplicam-se as *normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais*, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades. (grifo nosso)

Ora, as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, estão dispostas no Decreto nº 70.235/72, ato normativo cuja matéria é de lei ordinária (veja-se, p.ex. as alterações recentes da norma), que diz: “Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - *o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária* ou seu preposto;” (grifo nosso)

Neste decreto, verificamos que a Fazenda Pública pode cientificar o sujeito passivo até por meio eletrônico, como informa o parágrafo único do artigo 2º.

Convém suscitar que a regra da parte final do parágrafo único do artigo 10 da LC nº 70/1991 - “bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.” - não pode ser aplicada na situação sob análise, uma vez que trata-se de regra com entendimento ambíguo, aplicada “conforme a conveniência da Fazenda Pública”, ferindo de morte os princípios da ampla defesa e do contraditório, aplicados, como é sabido ao processo administrativo (art. 5º, inciso LV, da Constituição de 1988).

Ainda sobre o assunto, a Lei nº 9.784/99 - que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, por força do artigo 69 (“Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”), é clara ao estabelecer que:

Art. 2º *A Administração Pública obedecerá (é um dever)*, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, *ampla defesa, contraditório*, segurança jurídica, interesse público e eficiência. [...]

Parágrafo único. Nos *processos administrativos serão observados*, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito; [...]

X - *garantia dos direitos à comunicação*, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; [...]

Art. 3º *O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados*: [...]

II - *ter ciência da tramitação dos processos administrativos* em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; [...]

Art. 26. *O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências*. [...]

§ 3º *A intimação pode ser efetuada por ciência no processo*, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado. (grifo nosso)

Ora, não pode a Administração Fazendária Federal impor ao sujeito passivo da obrigação tributária norma desarrazoada, como é o caso do Decreto-Lei nº 2.124/84, de duvidosa constitucionalidade, passando por cima de princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV), da estrita legalidade tributária (art. 5º, II c/c art. 150, I), do devido processo legal (art. 5º, LIV) e da hierarquia normativa (art. 59 c/c art. 146, III).

Ademais, esse decreto, ao nosso sentir, não obstante o já exposto, foi atingido pelo disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 25. *Ficam revogados*, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, *todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a* (não é taxativo):
I - *ação normativa*; (grifo nosso)

Desta forma, a ausência de intimação do devedor para tomar ciência do lançamento do débito é um vício grave que fulmina por completo a Certidão de Dívida Ativa (CDA) originária dessa dívida. A presunção de legalidade que possui esta certidão, prevista no art. 3º da Lei nº 6.830/80, deriva do fato de que se pressupõe que o

devedor teve a oportunidade de discutir a validade e a existência de seu débito no âmbito administrativo da entidade credora - tanto que revestiria a CDA de um grau de certeza tal que dispensaria uma discussão em juízo acerca da existência desse débito, podendo a entidade credora, de imediato, sem um processo de conhecimento prévio, iniciar um processo de execução fiscal. No entanto, o ordenamento jurídico confere ao executado uma ação autônoma de impugnação, os embargos à execução, para que ele possa ter a oportunidade de ilidir tal presunção, demonstrando algum vício no processo de formação do título executivo. Ora, se nos embargos restar provado que o devedor não teve a oportunidade de participar do processo de constituição definitiva de seu débito, cai por terra a presunção de legalidade de que dispõe a CDA, a gerar a sua nulidade e a do processo executivo que instrui.

Isso se deve ao fato de que todo e qualquer ato da Administração Pública tendente a adentrar a esfera patrimonial do particular deve obedecer ao princípio do Devido Processo Legal, previsto no art. 5º, inciso LV da Constituição da República: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Como corolário desse princípio, surgem outros dois - a ampla defesa e o contraditório, estabelecidos pelo inciso LVI: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Da leitura conjunta desses dois incisos é possível extrair que não só nos processos judiciais, mas também nos processos administrativos em que há um ato que possa repercutir na esfera patrimonial do particular, é necessário que este tenha a oportunidade de apresentar argumentos a fim de defender seu patrimônio, porque somente assim ele poderá exercitar plenamente seu direito de ampla defesa, e somente assim a Administração Pública estará obedecendo aos ditames legais e constitucionais, ao realizar um ato que possa privar o particular de seus bens.

Especificamente no ato de lançamento, o direito de ampla defesa do particular reside na oportunidade de poder impugnar tal ato, apresentando à própria autoridade administrativa suas razões pelas quais considera indevido o lançamento. O cerceamento desse direito, por violar os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, gera a nulidade por completo do processo de constituição do crédito tributário.

Na linha deste entendimento, apresentamos os seguintes arestos:

I. É com o lançamento que se constitui o crédito tributário (art. 142, CTN). [...] (TRF - 1ª Região. AMS 1998.38.02.002317-7/MG. Rel.: Des. Federal Cândido Ribeiro. 3ª Turma. Decisão 28/11/01. DJ de 25/11/02, p. 46).

I. Não se admite a exigência do pagamento do tributo com fundamento apenas na declaração do contribuinte, visto que não se pode prescindir do lançamento, com observância do devido processo legal, para que se constitua legalmente o crédito tributário, na forma disciplinada pelo CTN. [...] (TRF - 2ª Região. AC 97.02.45211-2/RJ. Rel.: Des. Federal Luiz Antônio Soares. 1ª Turma. Decisão: 26/2/02. DJ de 18/7/02, p. 92).

Inexistindo notícia de que o Fisco tenha realizado o lançamento, efetivando a notificação do sujeito passivo, tanto em relação aos tributos cujo recolhimento não foi comprovado, como ao descumprimento da obrigação acessória, nos termos do art. 142 do CTN, não há que se falar em débito do contribuinte [...] (TRF - 4ª Região. AG 2001.04.01.042506-1/RS. Rel.: Des. Federal Wellington M. de Almeida. 1ª Turma. Decisão: 9/8/01. DJ de 29/8/01).

E *mutatis mutandis*, do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

- I. O crédito tributário só se constitui pelo lançamento.
- II. Nas hipóteses de autolancamento, somente após o ato de homologação pelo Fisco, é que se constitui o crédito tributário, tornando-se exigível a obrigação pelo sujeito passivo (art. 150 c/c art. 142 do CTN) [...] (STJ, Resp nº 412.365/SC. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão 13/8/02. DJ de 9/9/02, p. 218).

E nas sábias palavras do professor e jurista Alberto Xavier:

O direito de ampla defesa reveste, hoje, a natureza de um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir conseqüências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses (XAVIER, 1998, p. 162).

Por todo o exposto, entendemos que o Decreto-Lei nº 2.124/84 foi revogado pela Constituição Federal de 1988 - ou para quem assim entenda, não foi recepcionado pela Carta Cidadã - por entrar em confronto com vários princípios e regras constitucionais.

3 Conclusões

Não é possível aceitar supostas argumentações da Fazenda Nacional, de que a DCTF, como “confissão de dívida” do sujeito passivo, supre o lançamento. Mesmo porque, como dito alhures, ainda que a Cofins se submetesse a sistemática dos tributos de lançamento por homologação - o que não é verdade, porque sua norma instituidora assim não o definiu -, é certo que vigora no Direito Pátrio o princípio da reserva legal tributária. Portanto, torna-se pueril o entendimento meramente gramatical da norma, quando a melhor exegese é a interpretação teleológica e sistemática.

Decerto, se assim se entendesse, é de se presumir que há uma interpretação equivocada da aplicação do Decreto-Lei nº 2.124/84, se é que ele ainda é aplicável. Originalmente, a DCTF foi criada com o objetivo de “formalizar o cumprimento da obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário” e, portanto, “constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito” (artigo 5º, parágrafo 1º).

O entendimento equivocado, por parte da Fazenda Pública Federal, desta característica da DCTF de “constituidora do crédito tributário” - uma vez entregue, o documento habilita o órgão público (SRF/PGFN), em caso de não-pagamento, à exigência imediata do valor, iniciando com a sua inscrição em dívida ativa e, posteriormente, com a cobrança judicial, sem o devido lançamento - é absurdo.

A exigência de crédito tributário ou aplicação de penalidade isolada, de acordo com o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, deve ser formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento. Somente o procedimento formalizado nessas condições será válido, pois poderá proporcionar ao contribuinte impugnar a formalização da exigência. A norma transcrita neste decreto é de caráter geral e aplica-se a toda e qualquer cobrança decorrente de eventual descumprimento de obrigação pelo contribuinte, inclusive quando o débito for confessado em DCTF.

Nesse sentido, já se manifestou o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em várias ocasiões, a saber:

O simples aviso de cobrança, ainda que concretizado em DARF, não preenche quaisquer das formalidades essenciais a que se reporta o artigo 9º do Decreto 70.235/72, para a constituição e exigência do crédito tributário em favor da União.

[...] A DCTF constitui obrigação acessória, ainda que assuma o caráter de confissão de dívida - artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84; porém, não preenche os requisitos essenciais à formalização e exigência do crédito tributário em favor da União. [...] (Acórdão nº 104-13.396/96 - DOU de 4/4/1997).

[...] Não havendo nos autos a notificação do lançamento, nem auto de infração, mas mera intimação sem os requisitos inerentes ao lançamento, não se inaugura o procedimento administrativo, devendo todos os atos serem considerados nulos. (Acórdão nº 108-06.157/00 - DOU de 23/10/2000).

Além disso, deve-se salientar que a DCTF não é fato gerador de tributo, é mera obrigação acessória; portanto, não é meio hábil a constituição de crédito tributário. O Código Tributário Nacional, no artigo 113, assim determina: “*A obrigação tributária é principal ou acessória. Parágrafo 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente [...]*” (grifo nosso).

O surgimento da obrigação tributária vincula-se diretamente à ocorrência do fato gerador que a justifique. A obrigação tributária configura-se, assim, como liame legalmente definido, determinante de uma relação jurídica estabelecida entre o ente tributante (sujeito ativo) e o administrado (sujeito passivo), tendo por fundamento material a ocorrência de um determinado fato ou a prática de um ato por este último.

Por outro lado, o fato gerador da obrigação principal, conforme definição do artigo 114, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. De acordo com o artigo 116 do CTN, o fato gerador da obrigação tributária somente ocorre nos seguintes casos: “I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”.

A obrigação de pagar o tributo surge com o nascimento do crédito tributário, o qual por sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador. A DCTF não é fato gerador de tributo, mas obrigação acessória - e, como tal, não se presta a constituir o crédito tributário. Verifica-se, portanto, que a autoridade administrativa ao inscrever diretamente em dívida ativa valores lançados pelo contribuinte em DCTF, pratica uma série de ilegalidades (e inconstitucionalidades, como visto no item 2) tendo em vista que: a) a exigência de crédito tributário deve ser formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, para proporcionar ao contribuinte impugnar a formalização da exigência; b) a DCTF não é fato gerador de tributo, é mera obrigação acessória - portanto, não é meio hábil à constituição de crédito tributário.

Se no processo administrativo que deu origem às CDAs, títulos executivos que embasam a execução fiscal, houver cerceamento de defesa, essas certidões estarão eivadas de vício insanável, o que acarretará a nulidade cabal do processo executivo.

Por fim, segue recentíssima decisão do Superior Tribunal de Justiça:

Informativo STJ nº 280

Período: 3 a 7 de abril de 2006

Primeira Turma

NOTIFICAÇÃO. CONTRIBUINTE. REVISÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

É necessária a regular notificação do contribuinte (art. 145 do CTN) do lançamento suplementar fiscal e a instauração do procedimento administrativo para a cobrança de saldo devedor de valores referentes a crédito tributário constituídos por meio de declaração do próprio contribuinte. O prazo para a cobrança de saldo devedor em lançamento revisional conta-se, no caso, da inequívoca notificação do contribuinte, quando, aí sim, o lançamento será tido como válido. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento, logo deve ser de conhecimento do contribuinte. Precedente citado: Resp nº 140.652-MG, DJ 11/9/2000. Resp nº 817.608-PE, Rel.: Min. José Delgado, julgado em 6/4/2006.

4 Referências Bibliográficas

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Receita Federal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

_____. *Senado Federal*. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>.

_____. *Superior Tribunal de Justiça*. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

CAVALCANTI, Vanuza; BECKER, Antonio. *Constituições Brasileiras de 1824 a 1988*, V. I e II. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998.