

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

OTÁVIO LOUREIRO DA LUZ

**O “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” COMO ATO IMPRESCINDÍVEL AO
PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO**

MESTRADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2014**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

OTÁVIO LOUREIRO DA LUZ

**O “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” COMO ATO IMPRESCINDÍVEL AO
PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

MESTRADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2014**

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a DEUS, e também aos meus pais, Wilson e Emília, que com muita paciência, compreensão e esforço, tornaram possível a conclusão de mais esta etapa de minha vida.

Aos meus irmãos, Bruno e Adriana, que sempre estiveram do meu lado, e com suas experiências de vida puderam me aconselhar e orientar acerca do melhor caminho.

Ao meu querido sobrinho Gabriel, que tem uma longa caminhada pela frente e muito quero contribuir para o seu crescimento.

Em especial, ao meu orientador, Professor Doutor ROQUE ANTONIO CARRAZZA, pela paciência, compreensão e transmissão de importantes e preciosos ensinamentos.

DEDICATÓRIA

Dedico o resultado deste trabalho ao meu Orientador Professor Doutor ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a quem rendo homenagens por tamanha capacitação e humildade na hora de transmitir suas orientações.

Aos amigos e colegas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é desenvolver o tema o “lançamento por homologação” como ato imprescindível ao processo de positivação do direito. Para tanto, procurou-se demonstrar a importância do lançamento (norma individual e concreta) como liame entre a hipótese e a consequência, sua função de incidência entre esses dois elementos no processo de construção da norma jurídica, imprescindível para a constituição do crédito tributário que somente a autoridade administrativa detém a competência para realizá-lo, as modalidades do lançamento, como se dá o lançamento por homologação na operação deontica e no caso de sua inobservância, a necessidade do lançamento de ofício e da instauração do processo administrativo para haver eventual pagamento ou diferença ou ainda para sanar alguma irregularidade por parte do contribuinte em sua “declaração”, bem como da violação dos princípios constitucionais e legais, caso o Fisco promova diretamente a execução fiscal sem o lançamento pela autoridade administrativa.

Palavras-chave: 1) Lançamento por Homologação na operação deontica. 2) Ato imprescindível ao Processo de Positivação do Direito. 3) Norma Individual e Concreta. Crédito Tributário. 4) Declaração. 5) Ausência de Pagamento. 6) Execução Direta e Imediata. 7.) Necessidade da Instauração do Processo Administrativo. 8) Violação de Princípios Constitucionais e Legais.

ABSTRACT

The objective of this work is to develop the theme the “homologation assessment” as essential to the process of recognition of the law. For this purpose, sought to demonstrate the importance of the assessment (individual and concrete standard) as bond between the hypothesis and the consequence, it’s function of incidence between these two elements in the process of building the rule of law is essential for the establishment of tax credit that only the administrative authority has the competence to carry it out, the modalities of release, as the taxation pending official recognition by the tax authorities in deontic operation and in case of its failure the need of the official assessment and the establishment of the administrative process to be possible payment or difference or to remedy any irregularity on the part of the taxpayer in his "statement", as well as the violation of constitutional and legal principles, if the tax authorities directly tax enforcement further without the launch by the administrative authority.

Keywords: 1) Taxation pending official recognition by the tax authorities in deontic operation. 2) Act essential to the process of Recognition of the right. 3) Individual and concrete standard. 4) Tax Credit. 5) Statement. Absence of Payment. 6) Direct and immediate execution. 7) Necessity of Establishment of the Administrative Process. 8) Violation of constitutional and legal Principles.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – DO DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO	14
CAPÍTULO 2 – DA NORMA JURÍDICA	18
2.1 Da norma geral e individual, abstrata e concreta: do processo de positivação do direito	21
2.2 Da norma primária e norma secundária: do antecedente e conseqüente	23
2.3 Da completude da norma jurídica: dos modais deônticos	25
2.4 Do vocábulo “princípio” como norma jurídica	26
CAPITULO 3 – DO CONSEQUENTE DA NORMA JURÍDICA E DOS CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAR A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA...	29
CAPITULO 4 – DO PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA: DO NEXO ENTRE A HIPÓTESE E A CONSEQUÊNCIA.....	34
CAPITULO 5 – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	35
5.1 Do evento descrito na norma jurídica primária e do relato em linguagem competente	35
CAPITULO 6 – DO LANÇAMENTO	38
6.1 Do lançamento como norma individual e concreta	38
6.2 Do lançamento como norma, procedimento ou ato	39
6.3 Do lançamento como ato jurídico administrativo	41
6.4 Do erro de fato e de direito: da anulação do lançamento	43
CAPÍTULO 7 – DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO	44
7.1 Do lançamento direto ou de ofício	45
7.2 Do lançamento misto ou por declaração	48
7.3 Do lançamento por homologação	51
7.3.1 Do prazo para homologação	52
CAPITULO 8 – DO LANÇAMENTO NA OPERAÇÃO DEÔNTICA.....	54
8.1 Da definição do lançamento e seus efeitos jurídicos: do lançamento como norma individual e concreta necessária para a constituição do crédito tributário.	54

8.2 Da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa: quem pode realizar o lançamento.....	56
8.3 Do título executivo na sua materialidade	61
8.4 Do lançamento por homologação como nexó de incidência	62
CAPITULO 9 – DA OBSERVÂNCIA DO LANÇAMENTO COMO ELEMENTO DA NORMA JURÍDICA - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS VIOLADOS	66
9.1 Do princípio da legalidade e da verdade material	66
9.2 Do direito da cientificação	72
9.3 Do direito de petição, ampla defesa e contraditório	73
9.4 Da eficiência	74
CAPITULO 10 – DA INSCRIÇÃO DIRETA E IMEDIATA NA DÍVIDA ATIVA: DA JURISPRUDÊNCIA	76
10.1 Do lançamento de ofício na compensação através de DCTF: da jurisprudência	81
CONCLUSÃO	87
REFERÊNCIAS	88

INTRODUÇÃO

A problemática ora em estudo visa investigar a imprescindibilidade do lançamento como nexos de incidência entre a hipótese e a consequência no processo de posituação do direito, para a constituição do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, declarados e não pagos, ou pagos parcialmente, para então conferir à Fazenda Pública a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, o alcance, consequências e violações constitucionais e legais caso o lançamento, como liame entre a hipótese e a consequência, não seja realizado pela autoridade administrativa.

A discussão gira em torno da possibilidade de vir um tributo a ser recebido pela Fazenda Pública, sem que o crédito tributário tenha sido constituído pela autoridade administrativa através do lançamento por homologação, por ocasião dos valores declarados e não pagos, ou recolhidos a menor, como necessário para a incidência da norma jurídica, abordando as principais questões referentes ao assunto, entendimentos da doutrina e dos Tribunais, legislação aplicável, bem como as disposições infraconstitucionais e constitucionais que tratam acerca da matéria, sendo salientado ainda os princípios constitucionais violados em caso da propositura da execução fiscal sem a ocorrência do lançamento de ofício pela autoridade administrativa.

Temos que a função do lançamento é atrelar a hipótese à consequência (incidência), sendo um ato imprescindível à formação da relação jurídico-tributária, necessário para a constituição do crédito tributário e, via de consequência, para o nascimento da obrigação tributária, bem como meio, em sua acepção jurídico-positiva atual, de operar-se a aplicação concreta da norma tributária ao fato jurídico.

A prévia notificação ou o lançamento de ofício para conferir a exigibilidade do crédito tributário, nos casos em que o contribuinte declara e não efetua o recolhimento do tributo ou realize a menor, é necessária, sob pena de violação ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, que define a natureza jurídica do lançamento tributário, bem como de princípios constitucionais.

O lançamento, seja ele um procedimento administrativo ou ato administrativo, representa o nexos que deve haver entre a situação prevista na norma e o seu consequente e que só a autoridade competente pode promovê-lo, qualquer que seja sua modalidade, circunstância esta reforçada pela disposição do parágrafo único, do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Deve-se ter em conta também a determinação contida no artigo 150, do Código Tributário Nacional, no que tange a homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo e não o pagamento do tributo, bem como o disposto em seu parágrafo único que o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Pela lei de regência, constata-se, de uma análise mais aprofundada, pela impossibilidade de substituir a função de incidência (entre a hipótese e a consequência) do lançamento na norma jurídica tributária, bem como da imprescindibilidade de prévia notificação ou do lançamento direto em razão do descumprimento da obrigação pelo sujeito passivo, a fim de atender aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Em verdade, o conteúdo das declarações (DCTF, e outros) constitui numa confissão dos fatos, uma presunção *irius tantum*, tornando ainda mais evidente o direito do contribuinte de ser notificado previamente ou a ocorrência do lançamento de ofício pelo Fisco, para lhe possibilitar o direito de defesa quanto a matéria de direito.

A inscrição na dívida ativa e a propositura da execução fiscal pela Fazenda Pública, sem que o contribuinte tenha a possibilidade de se defender na esfera administrativa, lhe possibilitando recolher diferenças na apuração do valor do tributo ou de sanar eventuais erros praticados na declaração, constitui numa flagrante ofensa ao disposto no artigo 142, do Código Tributário Nacional, bem como do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988.

Sobre o assunto, há a premissa falsa e equivocada acerca do “autolancamento”, expressão esta que não existe, pois nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo o contribuinte mero preparador, eis que não pratica ato administrativo, não lança tributo, sendo inteiramente descabida essa terminologia.

A autoridade administrativa, antes de praticar o ato que constitui o crédito tributário, pratica vários atos anteriores, consubstanciados em apurar o acerto da obrigação tributária, com a identificação do sujeito ativo e passivo, a indicação dos fundamentos de fato e de direito, a determinação do crédito tributário lançado, a imposição da penalidade eventual cabível, sendo que esses atos precisam ser analisados pela autoridade administrativa através do lançamento (incidência entre a hipótese à consequência), a fim de aprová-los, ratificá-los ou confirmá-los. Caso tenha alguma incongruência, deve ser ofertado ao contribuinte a oportunidade de apresentar sua impugnação, dando origem a um processo administrativo de

controle de sua legalidade, em homenagem aos princípios constitucionais inerentes ao devido processo legal.

O contribuinte, por ocasião do processo administrativo instaurado através de uma notificação ou lançamento de ofício, além de poder impugnar qualquer dos atos já mencionados, também terá a oportunidade de rechaçar cálculo incorreto apresentado pelo órgão fazendário, possibilitando-lhe apresentar eventual correção, seja por erro de direito ou de fato, sendo que entender de modo diverso, é beneficiar-se da inércia da autoridade administrativa, o que não pode ser admitida diante de sua atividade vinculativa e obrigatória, que pelo lançamento concretiza o modal deôntico previsto na norma jurídica.

Cumprе consignar que a ausência de processo administrativo na hipótese de entrega da declaração e não recolhimento do tributo ou seu recolhimento parcial, é imposta não em decorrência da natureza do lançamento, mas como sanção, o que não se admite.

Além dos princípios já citados, a inscrição direta na dívida ativa e a propositura da Execução Fiscal pela Fazenda Pública, vêm a violar também os princípios constitucionais da legalidade, da cientificação, do direito de petição e da eficiência, o que levaria ao Supremo Tribunal Federal a reexaminar a questão mesmo nos casos de valores declarados e não pagos ou pagos parcialmente pelo contribuinte.

Com base no princípio da legalidade (artigo 150, inciso I, da CF/88), de sua observância, se extrai o chamado princípio da verdade material, ou da verdade substancial, como vetor da conduta do Poder Público na aplicação da lei. Segundo esse princípio, a Administração deve sempre buscar a certeza quanto aos fatos sobre os quais labora, busca que independe do que for afirmado, ou reconhecido, pelo cidadão. Tanto é assim que o próprio inquérito policial, numa investigação penal, diante da confissão, deve prosseguir a fim de apurar se foi realmente o confitente quem praticou o delito.

A execução direta, sem o processo administrativo, viola ainda o princípio da cientificação, implícito na Constituição, que dá ao cidadão contribuinte o direito de ser comunicado da prática de atos administrativos que lhe digam respeito, que afetem seus interesses, bem como também o princípio da eficiência como forma de evitar a propositura apressada de execuções descabidas.

Assim, o presente trabalho procurará abordar a prática equivocada do Fisco e do entendimento exacerbado da jurisprudência, que no crédito tributário resultante de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não observa a imprescindibilidade de prévia notificação do sujeito passivo, através do lançamento de ofício e do processo administrativo,

como fator imprescindível para a positivação do direito, para sua inscrição na dívida ativa e consequente propositura da execução fiscal.

CAPÍTULO 1 – DO DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO

Para que se possa compreender melhor o processo de construção da norma jurídica e suas implicações como forma de regular os conflitos de interesses, se faz necessário antes discorrer sobre o Direito Positivo, que representa o cunho prescritivo da norma jurídica, e a Ciência do Direito, que traduz a norma jurídica através das suas diversas investigações, descrições e interpretações.

Tem-se por Direito Positivo aquele que emana uma regra de cunho prescritivo, disciplinando o comportamento humano através da interpretação que se faz de uma norma jurídica. Com não menos importância, a Ciência do Direito se apresenta como um discurso descritivo. O cientista do direito vai debruçar-se sobre a norma jurídica como forma de investigá-la, descrevê-la e interpretá-la.

Como destacado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, em sua renomada obra “Curso de Direito Tributário”, o Direito Positivo e a Ciência do Direito, à medida que se apresentam como distintas regiões do conhecimento jurídico, possuem suas próprias peculiaridades, caracterizando-se como dois mundos que não se confundem. Para tanto, “são dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.¹”

O Direito Positivo caracteriza-se como um complexo de normas jurídicas válidas em um determinado país. Para tanto, encontra-se vertido em linguagem construída pelo homem, sendo este o seu modo de expressão, e objetiva disciplinar as relações intersubjetivas entre as pessoas. Dessa forma, às regras do direito posto interessa tão somente disciplinar o comportamento humano nas relações das pessoas umas com as outras no mundo social, e não as relações intrasubjetivas.

Ao apresentar-se como um estrato de linguagem, o Direito Positivo utiliza a linguagem de cunho prescritivo, vez que prescreve comportamentos, bem como corresponde a uma lógica específica, ou seja, à lógica deôntica, que corresponde à lógica do dever-ser, à lógica das normas, e assim as valências correspondentes à linguagem das normas jurídicas correspondem a serem válidas ou não-válidas.

Por sua vez, a Ciência do Direito descreve o enredo normativo do Direito Positivo, ordenando-o, declarando a sua hierarquia, demonstrando as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema de Direito Positivo, bem como oferecendo os

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva 2005.

seus conteúdos de significação. O seu objeto é, então, o feixe de proposições normativas que visam regular a conduta das pessoas, nas relações de inter-humanidade. Essa tarefa é realizada pelo cientista do direito que deve analisar e interpretar o universo das normas jurídicas, para, após, descrevê-las.

O discurso do cientista do Direito caracterizará mediante um caráter descritivo em que, ao fazer uso de uma linguagem apta a transmitir conhecimentos, deve transmitir conhecimentos acerca da realidade jurídica, já que o seu objeto é o Direito Positivo, descrevendo como são as normas jurídicas, como relacionam-se, que tipo de estrutura constroem, bem como regulam as condutas intersubjetivas.

Ainda, a linguagem descritiva da Ciência do Direito também corresponde a uma lógica específica, qual seja, à lógica apofântica, que corresponde à lógica das ciências, à lógica alética ou à lógica clássica, e, assim, relativamente às valências correspondentes, pode-se dizer que os enunciados da Ciência do Direito são verdadeiros ou falsos.

Analisando os discursos do Direito Positivo e da Ciência do Direito, observa-se que a Ciência do Direito caracteriza-se como uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível, vez que, ao discorrer acerca das normas jurídicas do direito posto, encontra-se acima da linguagem do Direito Positivo, e, para tanto, são distintos segmentos do saber jurídico, cada qual com métodos próprios e diferentes esquemas de pesquisa e compreensão. O Direito Positivo admite a existência de contradições em seu discurso, diferentemente da Ciência do Direito, que não admite a existência de contradições em seu discurso.

A linguagem utilizada pela Ciência do Direito é uma linguagem mais trabalhada que a linguagem do Direito Positivo, tendo em vista que, ao descrever o enredo normativo que tem por escopo ordenar as relações intersubjetivas na sociedade, o cientista do direito faz uso de uma linguagem técnica e científica, dotada de rigor e precisão, mediante a preocupação com a elaboração de seu discurso, bem como atentando para repassar ao receptor da mensagem um relato preciso acerca do objeto ao qual se refere, ou seja, o Direito Positivo.

O cientista do direito detém uma formação específica e direcionada, mediante a utilização de uma linguagem técnica e científica, em que as proposições descritivas que emite são caracterizadas pela harmonia dos sistemas regulados pela lógica clássica, mediante a observação do princípio da identidade, da não-contradição e do meio excluído.

Acerca da linguagem utilizada pela Ciência do Direito, cabe citarmos ainda Lourival Vilanova, que, ao discorrer acerca da consistência no sistema da Ciência do Direito, explicita os critérios que deve apresentar para caracterizar-se como científico, dizendo que:

Quando se toma um sistema de proposições referentes a um determinado universo-de-objetos, se o sistema é científico, deve ele apresentar: i) critérios que permitam decidir se uma dada proposição pertence ou não ao sistema; ii) coerência interna, isto é, compatibilidade entre os elementos proposicionais integrantes do sistema; iii) completude – o sistema contém uma proposição ou a contraditória(...). Quando traduzimos o sistema da Ciência-do-Direito em nível formal, o sistema formalizado deve, como tipo ideal, apresentar esses três requisitos, como condição de sua cientificidade.²

Já a linguagem elaborada pelo legislador no Direito Positivo não precisa ser, necessariamente, depurada, mas tão somente que seja compreendida, caracterizando-se como uma linguagem técnica assentada no discurso natural e livre, não sendo o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente, caracterizando a presença de enunciados contraditórios no plano do direito positivo, já que os legisladores, ao inserirem normas no sistema, muitas vezes não apresentam um maior aprofundamento do saber jurídico.

Nesse sentido, cabe mencionarmos a exposição da professora Aurora Tomazini de Carvalho acerca do tema:

As linguagens do conhecimento, dentre as quais a Ciência do Direito é espécie, operam com a lei da não contradição – que em termos lógicos é representada pela fórmula “(p.-p)”. Isto porque, dentro do discurso descritivo, as contradições constituem-se como obstáculos à coerência da linguagem. Havendo proposições contraditórias, é certo que uma delas é falsa, pois, segundo a lei da não contradição: “uma coisa não pode ser (p) e não ser (p) ao mesmo tempo”. A presença de um enunciado falso acaba com a harmonia necessária à realização do critério de verdade do discurso.

Já as linguagens prescritivas convivem com antinomias podendo abrigar normas cujos conteúdos significativos são contraditórios, isto é, semanticamente incompatíveis entre si. É possível existir uma proposição normativa que obrigue determinada conduta e outra que não obrigue o mesmo comportamento, sendo ambas válidas. Isto ocorre porque o direito positivo não trabalha com critérios de verdade, seus valores são da validade e da não validade, admitindo, assim, a existência de antinomias.³

Desse modo, a existência de contradições no Direito Positivo não exclui as proposições, mas sim elas convivem juridicamente, caracterizando a existência de incoerências no sistema, porém, que não sobrevivem no campo da aplicação, de modo que não são possíveis de serem utilizadas conjuntamente no campo das condutas intersubjetivas.

Já no campo da Ciência do Direito, não é permitido a existência de incoerências entre os seus termos, sendo que, por se tratar de uma linguagem descritiva dotada de rigor e precisão, uma proposição acaba por excluir a outra ao se contradizerem, prezando pela

² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 173.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 108.

coerência de seus enunciados, que detém a função de informar seus receptores acerca do Direito Positivo.

Pode-se, assim, concluir que a norma jurídica se apresenta no universo jurídico através do Direito Positivo, e que não deve ser retratada simplesmente pelo texto contido no suporte físico, mas sim de sua interpretação.

CAPÍTULO 2 – DA NORMA JURÍDICA

A norma jurídica, retratada no universo através do Direito Positivo, deve ser vista como as interpretações que se faz ao ler o texto físico. Ela possui uma linguagem própria e podem ser válidas ou não-válidas.

Ela consiste na expressão linguística marcada no texto (suporte físico) de Direito Positivo, como frisado anteriormente. A norma jurídica deve ser entendida, enfim, como a interpretação que se faz da leitura textual, atribuindo um determinado sentido para a descrição hipotética nela prevista, e não sua formulação literal.

Os enunciados linguísticos contidos na norma jurídica, de acordo com os preciosos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, são: “(...) objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido⁴”.

Deve-se entender como norma jurídica a significação que obtemos em nosso intelecto, mediante a leitura dos textos de Direito Positivo. Ela é produzida na mente humana após a percepção sensorial do mundo externo, em que, ao realizar a apreensão sensorial, experimentando sensações visuais, auditivas, tácteis, entre outras, determinadas noções ou ideias obtidas são agrupadas no intelecto, surgindo, posteriormente, ideias, juízos ou pensamentos, que podem ser expressos verbalmente, mediante proposições, que, em conjunto, formarão as normas jurídicas.

Um único texto pode gerar diversas significações, já que o sujeito cognoscente pode possuir diversas noções acerca dos termos utilizados pelo legislador, e assim, diferentes entendimentos entre diferentes sujeitos podem caracterizar-se, tendo em vista que cada sujeito pode adquirir um entendimento, enunciar um juízo, e assim expedir uma proposição em conformidade ao seu entendimento.

Sendo as normas jurídicas constituídas pela linguagem, pois são expressas em palavras, em conformidade à teoria comunicacional do Direito, para a qual o Direito Positivo apresenta-se na forma de um sistema de comunicação, essas normas jurídicas apresentam três dimensões sígnicas, expostas em uma estrutura triádica ou trilateral, quais sejam, o suporte físico, o significado, ao se referir a um objeto do mundo, e a significação, que é o conceito ou

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7ª ed. Revista. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 18-19.

juízo extraído. O suporte físico refere-se ao conjunto de textos do Direito Positivo, enquanto que o significado são os comportamentos humanos, no quadro das relações intersubjetivas, enquanto que dessa relação o jurista constrói um repertório de significações, mediante a construção de juízos lógicos.

A norma jurídica apresenta-se sob a forma de um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato x, então deve-ser a prestação y) formada a partir de várias noções de vários textos de lei, e não somente a partir de um único texto de lei.

No entanto, construir a integridade de uma norma jurídica não se dá somente mediante a junção de várias noções expostas em diferentes textos do direito em vigor, mas também, ao se construir a significação, é preciso que o jurista examine os princípios gerais que regem o sistema jurídico, visando a interpretação normativa.

As normas jurídicas encontram-se sempre na implicitude dos textos positivados, tendo em vista que pertencem ao campo da significação.

Dessa forma, a norma jurídica não é o texto na sua forma literal, mas sim, repita-se, a interpretação que se faz quando de sua leitura. É o valor que lhe atribuímos a partir de nossos sentidos. O autor italiano Norberto Bobbio⁵, em sua renomada obra *Studi per una Teoria Generale Del Diritto* (G. Giappichelli, Editore Torino, 1970, p. 13 e 14), elucida que as normas jurídicas contém proposições prescritivas que ele denomina de “prescrições abstratas”.

A interpretação real da norma jurídica dá origem ao seu verdadeiro sentido. Descobrir a ideia ou a noção que as expressões linguísticas representam, através de um juízo hipotético e incondicional, se obtém o emprego de seu real alcance.

Enfim, norma jurídica é a significação atribuída aos textos de Direito Positivo. Vale aqui destacar novamente os dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, quando elucida que as normas jurídicas podem ser entendidas como “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.⁶

São os juízos ou pensamentos que construímos em nosso intelecto após a leitura dos textos positivados, e devem ser organizadas mediante uma estrutura lógica hipotético-condicional, ou juízo implicacional “D (H→C)”, a ser construído pelo intérprete como resultado da leitura e compreensão dos textos de Direito Positivo. Essa estrutura mínima de

⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Denise Agostineti, revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 24.

juízo implicacional deve observada necessariamente para a construção do sentido deôntico, ou do mínimo irreduzível do deôntico, e assim para que haja manifestação do dever-ser e seja compreendido pelo receptor da mensagem.

A norma jurídica detém como característica ser dotada de bilateralidade e coercitividade, e o seu objetivo é regulamentar as condutas intersubjetivas.

Cabe concluir com a lição da professora Aurora Tomazini de Carvalho, ao afirmar que:

(...) a norma é resultado de um trabalho mental, interpretativo, de construção e estruturação de significações. Nossa mente atribui tratamento formal às proposições elaboradas a partir do plano de expressão do direito, agrupando-as na conformidade lógica da fórmula implicacional para que possamos compreender o mandamento legislado. É nesse instante que aparece a norma jurídica, como significação deonticamente estruturada.⁷

Portanto, a norma jurídica pode ser vista como sendo as mensagens enviadas pelo legislador aos seus destinatários. São as significações ou sentidos construídas a partir da interpretação dos textos positivados, e, para tanto, são estruturadas mediante a forma lógica dos juízos condicionais, determinados pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Cabe salientar que norma jurídica difere-se dos enunciados prescritivos. Os enunciados prescritivos prescrevem condutas e encontram-se inseridos no texto de lei, caracterizando as frases. Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho um “conjunto estruturado de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito”.⁸

É a partir da leitura desses enunciados prescritivos, que encontram-se dispostos nos textos jurídicos, que o intérprete atribui valores aos símbolos que os compõem, e a partir desse momento, passa a construir as significações, constituindo as proposições que ainda não encontram-se estruturadas.

No entanto, cumpre ressaltar, conforme salientado pela professora Maria Rita Ferragut, que:

a distinção entre texto legal e norma jurídica. Os enunciados prescritivos não são, de acordo com o nosso sistema de referência, sinônimos de normas jurídicas. Estas encontram-se no plano do conteúdo, enquanto que aqueles no da literalidade textual.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 271.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 62.

Também não são sinônimos de proposições construídas a partir dos textos legais, mas ainda não organizadas na forma de juízos hipotético-condicionais”.⁹

Assim, texto de lei pode ser caracterizado como sendo o veículo introdutor de enunciados prescritivos, o plano de expressão do Direito Positivo, sendo a literalidade textual o dado físico, objetivo, base material, formado pelo conjunto de enunciados prescritivos para a construção das significações jurídicas. É no texto de lei que o Direito se materializa, já que se constitui mediante um aglomerado de frases ordenadas.

Dessa forma, diferenciando norma jurídica, enunciado prescritivo e texto de lei, cabe ressaltar que é necessário ultrapassar os três planos a fim de construir o sentido prescritivo dos textos jurídicos. Ou seja, o intérprete parte do dado físico, o texto de lei, que é o conjunto de enunciados prescritivos, e, ao realizar a leitura e interpretar os enunciados prescritivos, ele constrói um conjunto de significações em sua mente, estruturando-as na forma hipotético-condicional (H→C), para que se caracterizem como proposições normativas e revelem o seu conteúdo prescritivo. Assim, relacionando as significações construídas mediante vínculos de coordenação e de subordinação, ele estrutura as normas jurídicas, e assim o intérprete constrói o sentido dos textos jurídicos, bem como compreende o conteúdo legislado.

Após tais considerações, ressalta-se que é de extrema relevância a diferença existente entre texto do Direito Positivo e norma jurídica, notadamente para o trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do direito, já que ele deve ler e interpretar, sob a regência dos princípios jurídicos, a mensagem legislada, retirar as noções jurídicas fundamentais e combiná-las, a fim de obter as significações das normas jurídicas, que são construídas pelo intérprete autêntico.

2.1 Da norma geral e individual, abstrata e concreta: do processo de positivação do direito

A norma jurídica pode ser geral e individual. Nesse caso ela tem relação com o destinatário. A geral não possui sujeito determinado enquanto que a individual, o sujeito é identificado.

A respeito, cabe destacar os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. **Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 308.

Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas.

De outro lado, a abstrata e concreta tem relação com o fato descrito na norma jurídica. Apenas a tipificação do fato (descrição) no suporte físico tem-se que a norma é abstrata. Praticada em determinado tempo e espaço aquela conduta tipificada, tem-se então que a norma é concreta.

Verifica-se, assim, que a norma geral e abstrata não tem como atuar posto a sua generalidade e abstração. Contudo, a norma individual e concreta exige do seu destinatário a realização de uma conduta, de um comportamento, uma vez que ele praticou um fato regulado por lei.

Tem-se aí o processo de positivação do direito, ou seja, uma conduta prevista na norma geral e abstrata que passa para o campo da norma individual e concreta quando da realização de uma conduta praticada por um destinatário específico.

Sobre o tema, compete salientar novamente a lição do professor Paulo de Barros Carvalho ¹¹:

Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mais distantes, para se aproximar da região material das condutas intersubjetivas, ou na terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegarem às individuais e concretas, e que é conhecido por “processo de positivação”, deve ser necessariamente percorrido, a fim de que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais.

Note-se que a norma jurídica, para ser inserida no mundo jurídico com todos os seus modais deônticos, necessariamente deve ocorrer esse percurso entre a norma geral e abstrata para a norma individual e concreta. Sem este percurso, não há que se falar na exigência de uma conduta por parte do contribuinte, para que ele cumpra determinada obrigação prevista em lei.

A inexistência de transposição daquela norma geral e abstrata para a individual e concreta, impede a ocorrência da positivação do direito. A norma jurídica não se materializa, ou seja, ela não estará inserida no mundo jurídico produzindo efeitos para que o contribuinte adote ou deixe de adotar determinada conduta. Assim, não haverá que se falar na ocorrência do processo de positivação, diante da não inserção daquela norma jurídica no universo jurídico.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7ª ed. revista, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 372.

Portanto, para que ocorra o processo de positivação do direito, aquela hipótese descrita na norma abstrata (situação hipotética) e direcionada a todos (norma geral) passa a produzir efeitos no mundo jurídico com a prática pelo contribuinte daquele fato previsto na norma jurídica (norma individual) e com a ocorrência de um ato, que pode ser pelo lançamento ou por uma notificação, obrigando-o a recolher determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos ou cumprir com alguma obrigação acessória (norma concreta).

2.2 Da norma primária e norma secundária: do antecedente e consequente

Para se entender melhor acerca do processo de positivação do direito, além das normas gerais e abstratas, individuais e concretas, se faz necessário também destacar outra classificação que existe na norma jurídica, qual seja, a norma primária e norma secundária.

As normas jurídicas são proposições condicionais, na qual se ligam a realização de um fato a uma determinada ocorrência. As normas devem ser analisadas dentro do contexto na qual estão inseridas. Ao ingressar no sistema jurídico, o enunciado linguístico se acomoda no mesmo. Em sua completude, as normas têm feição dúplice: (i) norma primária (que prescreve um dever) e norma secundária (que prescreve uma sanção).

Além dessa feição dúplice das normas, cada uma delas tem o seu antecedente e o consequente. Como leciona o professor Paulo de Barros Carvalho, a “proposição antecedente funcionará como a descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social”¹². Vale dizer, implica na realização de uma conduta de possível ocorrência no plano dos acontecimentos sociais.

Quanto ao consequente da norma jurídica, tem-se que ela corresponde a uma conduta que deve ser obedecida, caso seja realizado o evento descrito no antecedente da norma. Se uma pessoa auferir rendimentos (antecedente da norma primária), deve ela recolher o imposto de renda ao Fisco (consequente da norma primária). Caso não seja recolhido o imposto de renda ao Fisco (antecedente da norma secundária), deve-se recolher a multa e demais encargos legais, ocorrendo neste caso o exercício da função jurisdicional do Estado (consequente da norma secundária).

Deve-se frisar que não existem regras jurídicas sem que haja uma sanção correspondente. Note-se que o antecedente da norma sancionatória (secundária) sempre será

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7ª ed. revista, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26.

um comportamento violador do dever previsto no consequente da norma primária. Não é demais destacar que a Teoria Geral do Direito se refere à relação jurídica da norma primária como de índole material, enquanto a relação relativa à norma secundária seria de direito formal.

Assim, a estrutura lógica da norma jurídica completa é dual, ou seja, composta por duas partes: a norma primária e a norma secundária. A primeira estabelece uma situação hipotética (antecedente) que implica uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito (consequente). Dessa forma, concretizada a hipótese prevista no antecedente da norma primária, temos uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito. Porém, descumprida, se perfaz o antecedente da norma secundária. Nas palavras de Lourival Vilanova¹³, “Ocorrendo o não-cumprimento, dá-se o fato cujo efeito (por isso o não-cumprimento é fato jurídico) é outra relação jurídica, na qual o sujeito ativo fica habilitado a exigir coativamente a prestação, objeto de dever jurídico.”

Importante salientar também que não é possível haver norma secundária sem norma primária, vez que o antecedente daquela é resultado do descumprimento desta. Tanto é impossível essa situação que, o professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴ lembra que “na norma secundária o antecedente aponta, necessariamente, para um comportamento violador de dever previsto na tese de norma primária...”. Dessa afirmação pode-se concluir que a norma secundária (mais especificamente seu antecedente) depende da existência da norma primária (mais especificamente sua tese descumprida). Entende-se, ainda, que não pode haver norma primária sem norma secundária, pois aquela, na falta desta, não poderia ser tratada como norma jurídica.

Lourival Vilanova¹⁵ assim resume a situação acima descrita: “a primária sem a secundária desjuridiciza-se”. Assim, seria uma conduta não modalizada deonticamente, cujo teor não teria a prescritividade própria dos comandos normativos.

Destaca-se, ainda, que a sanção pode se encontrar na norma primária e a coação, não. A incidência de juros pelo atraso no adimplemento de uma obrigação é estipulado por normas primárias. Essa sanção é parte integrante da norma primária e carece de eficácia coercitiva. De seu turno, a coação somente se encontra na norma secundária ou norma sancionadora. A coação é recurso utilizado apenas pelo Estado-juiz, que ficou com o direito subjetivo público

¹³ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 192.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 138.

¹⁵ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 190.

de cobrar coercitivamente uma obrigação não adimplida. Assim, a sanção pode ser prevista por norma primária, nos precisos ensinamentos de Lourival Vilanova¹⁶:

ainda que o faça no uso fático de alguma coercibilidade, a executoriedade do dever ocorre em plano pré-processual: os fatos e atos, que se verificam, inserem-se no esquema da norma primária, que pertence a algum campo específico do direito substantivo.

A sanção não teria natureza coercitiva, porém é inegável que ela tem uma função importante, que é de forçar o cumprimento da obrigação.

2.3 Da completude da norma jurídica: dos modais deônticos

Para que se possa falar em norma jurídica, é preciso que a mesma seja inserida no sistema jurídico por órgão legitimado a produzi-la, devendo, portanto, ser válida, e cuja significação deve ser obtida a partir de um suporte físico, a fim de poder interpretá-la, ou seja, de se construir um sentido.

Assim, norma jurídica completa é aquela que além de sua composição em hipótese e consequência, há também a sua estruturação em norma primária e norma secundária (feição dúplice como destacado anteriormente), que também são compostas por hipótese e consequência, sendo que a hipótese da primária descreve critérios identificadores de um fato de possível ocorrência e a da secundária descreve a não realização da conduta prescrita na consequência da primária. Já a consequência da norma primária estatui direitos e deveres, ao passo que a da norma secundária estabelece uma norma sancionatória aplicada pelo Estado.

Diante dessa perspectiva, pode-se falar que a norma primária não tem sanção, eis que estabelece uma relação jurídica entre sujeitos, estatuinto apenas direitos e deveres.

O que se deve ter em mente é que não existem normas jurídicas sem caráter deôntico. Toda norma jurídica, seja ela primária ou secundária, prescreve condutas intersubjetivas, cujos sujeitos de direito estão conectados por um dever-ser intraproposicional, que se apresenta necessariamente modalizado em obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V).

De acordo com a classificação de Gregório Robles¹⁷, toda norma jurídica tem uma função, devendo servir para algo. As normas indiretas da ação para ele têm a função de estabelecer condições e pressupostos para a existência das normas diretas de ação, estas que

¹⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 193.

¹⁷ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberta Barbosa Alves, Barueri, SP: Manole, 2005, p. 15.

segundo sua classificação, contemplam as condutas de maneira direta. Para ele, as normas indiretas de ação contém os elementos que devem ser observados para que as normas diretas de ação existam. De acordo com seu entendimento, somente depois de preenchidos todos os elementos da norma (espacial, temporal, sujeitos), surgirão as normas diretas de ação. Em verdade, ele cria requisitos para que a norma, antes de ser inserida no sistema jurídico, preencha, para que a mesma seja válida.

Gregório Robles¹⁸ classifica ainda as normas diretas de ação em normas procedimentais, em normas potestativas e normas deônticas. As primeiras têm a função de estabelecer a própria ação, se lícita ou ilícita, as segundas, de declarar a ação como lícita, autorizando-a, e as últimas, aquelas que têm por objeto exigir a ação como devida. Para Robles, essas normas diretas de ação tem essa classificação explicativa, a fim estabelecer com exatidão o que para sua concepção era devido, permitido, proibido, identificando com o que chamamos de modais deônticos.

De fato, não há que se falar em norma jurídica completa se ela não foi inserida no sistema jurídico por órgão competente e não há nela caráter deôntico que pode ser modalizado em obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V).

2.4 Do vocábulo “princípio” como norma jurídica

Por outro lado, sabe-se que as normas jurídicas se apresentam impregnadas de valores, porém estes se mostram nos mais variados graus, sendo que os princípios se encontram no ápice desta torre axiológica, irradiando seus efeitos próprios a todo o sistema jurídico.

Como leciona o professor Paulo de Barros Carvalho¹⁹, temos quatro usos distintos para o vocábulo “princípio”: a) como norma jurídica privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma que estipula limites objetivos; c) como os próprios valores inseridos nas normas independentemente considerados; e d) como limite objetivo estipulado na norma jurídica. Assim, os princípios podem ser vistos ora como “valores”, ora como “limites objetivos”.

Ao reconhecer que um princípio carrega valores, se torna imperioso adentrar na Axiologia ou Teoria dos Valores, como novamente nos ensina o professor Paulo de Barros

¹⁸ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberta Barbosa Alves, Barueri, SP: Manole, 2005, p. 16-17.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 145.

Carvalho²⁰, e estudar os traços que demonstram a presença de valores. São eles: a) *bipolaridade* (sempre haverá um desvalor em contraponto); b) *implicação* (sinônimo de reciprocidade); c) *referibilidade* (tomada de posição em referência a algo); d) *preferibilidade* (apontam para uma direção escolhida); e) *incomensurabilidade* (não são passíveis de medição); f) *tendência à graduação hierárquica* (se inclinam a apresentarem-se em uma ordem escalonada); g) *objetividade* (requerem objetos para se revelarem); h) *historicidade* (vão sendo construídos na evolução do processo histórico); i) *inexauribilidade* (sempre sobrarão valores para qualificarem os mais diversos objetos); e j) *atributividade* (valores sempre serão preferências por núcleos de significação). É de se entender, então, que os valores existem como entidades, diferentemente do que pensam os niilistas.

Leciona ainda o professor Paulo de Barros Carvalho²¹ que deve-se ter o cuidado de não confundir limites com valores, pois aqueles existem para realizarem estes, de forma indireta, mediata. Há vários princípios constitucionais gerais e entre eles estão: 1) princípio da justiça (tido como um sobreprincípio, pois nenhum o sobrepuja, vez que para ele trabalham); 2) princípio da certeza do direito (algo que se situa na própria natureza do dever-ser, adquirindo aqui o sentido de previsibilidade); 3) princípio da segurança jurídica (no sentido de tranquilizar os cidadãos da regulação das condutas das pessoas); 4) princípio da igualdade (tem como destinatário o legislador amplo que fica adstrito a ele quando da expedição de normas jurídicas); 5) princípio da legalidade (responsável direto pelo surgimento de direitos subjetivos e deveres correlatos); 6) princípio da irretroatividade das leis (tem como objetivo a realização do princípio da segurança jurídica); 7) princípio da universalidade da jurisdição (tem como objetivo assegurar o direito de todo cidadão ter seus direitos analisados, com definitividade pelo Poder Judiciário); 8) princípio que consagra o direito de ampla defesa e do devido processo legal (assegura aos cidadãos a defesa de suas pretensões discutidas em juízo); 9) princípio de isonomia das pessoas constitucionais (deflui de duas máximas constitucionais: a da Federação e da autonomia dos Municípios, que gozam de personalidade política e autonomia), 10) princípio que afirma o direito de propriedade (importante na análise do impacto tributário); 11) princípio da liberdade de trabalho (as leis tributárias não podem tolher o livre exercício do trabalho); 12) princípio que prestigia o direito de petição (assegura que esse direito possa ser exercido por qualquer do povo); 13) princípio da supremacia do interesse público ao do particular (de maneira implícita, mostra que há uma superioridade

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 145-146.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 148-169.

entre esses dois interesses) e; 14) princípio da indisponibilidade dos interesses públicos (também de maneira implícita, deixa claro que os interesses públicos são inapropriáveis).

Além dos princípios acima destacados, existem os princípios constitucionais que se referem especificamente à matéria tributária, que são os seguintes: 1) princípio da estrita legalidade (exigência de lei para veicular normas relativas à instituição e aumento de tributos, referindo-se, ainda, à tipicidade tributária); 2) princípio da anterioridade (a lei que institui ou aumenta tributo tem sua vigência protraída para o ano seguinte); 3) princípio da anterioridade nonagesimal ou noventa (para garantir a aplicação do valor contido no princípio anterior, este princípio prevê que um novo tributo ou o aumento de um já existente deve aguardar noventa dias); 4) princípio da irretroatividade da lei tributária (portador do mesmo conteúdo axiológico do art. 5º, XXXVI da Constituição Federal. Esse princípio resguarda situações juridicamente constituídas e definidas); 5) princípio da tipologia tributária (definição precisa da hipótese de incidência e da base de cálculo); 6) princípio da proibição de tributo com efeito de confisco (tem como diretriz axiológica comunicar o legislador que há limites para a carga tributária); 7) princípio da capacidade contributiva (tem como objetivo buscar um impacto tributário aceitável e, para isso, busca orientar o legislador no sentido de respeitar a capacidade de cada contribuinte); 8) princípio da vinculabilidade da tributação (se refere aos atos da administração tributária, que, dentro do possível, devem se pautar pela vinculatividade); 9) princípio da uniformidade geográfica (determinação constitucional de que os tributos federais sejam pautados pela uniformidade); 10) princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens (impede que as pessoas tributantes façam distinções de bens e produtos em função de seus destinos e origem); 11) princípio da territorialidade da tributação (estipula que o poder vinculante de uma lei tributária se restringe ao território da entidade tributante); 12) princípio da indelegabilidade da competência tributária (embora não encontre registro expresso na Constituição Federal, esse princípio estipula que a competência tributária não pode ser repassada para outro ente tributante) e; 13) princípio da não-cumulatividade (é um princípio do tipo limite-objetivo que estipula a obrigatoriedade de compensações no que diz respeito ao ICMS, IPI, impostos de competência residual e contribuições residuais – redação original da Constituição Federal – e agora também nas contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento, como PIS e COFINS).

Note-se que a norma jurídica pode se apresentar no sistema na forma de um princípio, ora carregada de valores ora de limites, mas que de certa forma irradiam efeitos jurídicos, devendo ser observados e aplicados.

CAPITULO 3 – DO CONSEQUENTE DA NORMA JURÍDICA E DOS CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAR A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para que se possa identificar uma relação jurídica tributária, deve-se observar alguns critérios que estão contidos no consequente da norma jurídica.

O antecedente da norma jurídica contém apenas aspectos relacionados a descrição hipotética do evento (critério material), que pode ser ocorrida em determinado tempo e espaço (critérios temporal e espacial). Esses aspectos estão contidos no descritor da norma, mas que para efeito de identificar uma relação jurídica tributária, não é suficiente.

Em verdade, são dois os critérios que servem para identificar a relação jurídica tributária: o pessoal (sujeitos ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota). Assim, pode-se afirmar que o prescriptor normativo é o dado que realiza o direito, vindo a realizar a imputação normativa, independente de qualquer análise sociológica, política, econômica etc.

Sabe-se que o direito não coincide com a realidade e como prova temos as ficções jurídicas, que mostram, com clareza, o desacerto entre direito e realidade. O direito é bilateral e sempre regulará relações entre duas ou mais pessoas de direito, constituindo-se sempre em uma relação irreflexiva e assimétrica.

Suas regras são postas de modo atributivo (atribuindo um direito ao sujeito ativo) ou de modo imperativo (ordenando uma conduta ao sujeito passivo). As relações jurídicas tributárias devem ser susceptíveis de avaliação econômica, o que faz com que as obrigações (e as tributárias se encontrem entre elas) devam apresentar conteúdo patrimonial, pecuniário.

Tem-se, em direito tributário, ao lado das normas tributárias em sentido estrito (aquelas que instituem os gravames tributários), normas que exigem diversos comportamentos, positivos e negativos, por parte dos contribuintes, no sentido de facilitar a arrecadação e fiscalização de tributos. Essas exigências não se revestem de cunho patrimonial, o que lhe retira a pecha de “verdadeiras obrigações”. Assim, deve-se enxergar que não podem ser chamadas de obrigações tributárias acessórias como fez o Código Tributário Nacional, devendo ser tratadas por deveres instrumentais ou formais, vez que existem para que sirvam de provas a instrumentalizar o lançamento tributário. Renato Alessi denominou-as de deveres de contorno, porém a expressão é imprópria, pois há casos em que se observa a presença das mesmas sem a existência da obrigação tributária principal a ser contornada.

Ao dizer que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, entende-se que o § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional está-se a referir ao exato momento em que o evento é relatado em linguagem competente no antecedente de uma norma individual e concreta. Outra crítica a ser feita em relação ao dispositivo é quanto à cláusula que “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Essa parte do enunciado prescritivo é de uma infelicidade ímpar do legislador, vez que o mesmo trata de maneira equivalente duas coisas completamente distintas como se iguais fossem. Ao afirmar que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária ou multa, o legislador desrespeita a harmonia do sistema jurídico e desnatura a natureza do tributo.

É ainda estranha a separação feita pelo Código Tributário Nacional entre obrigação e crédito, vez que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. Que obrigação haveria sem que o sujeito pretensor pudesse exigir a prestação? É certo que o legislador tentou simplificar o esquema do sistema impositivo, mas o fez de uma maneira deplorável, que retira o caráter de certeza ao direito, o que faz com que a construção do legislador brigue com o sistema, não se sustentando numa análise mais acurada.

Há de concluir, então, que se houver algum descumprimento de caráter formal, surge em seu lugar uma sanção, que se consubstancia em penalidade pecuniária que deverá onerar o patrimônio do infrator. Em relação ao critério pessoal do conseqüente da norma tributária, tem-se que várias são as pessoas com possibilidade de comporem o pólo ativo das relações tributárias (pessoas políticas de direito público interno, entidades paraestatais etc.), contrariando o disposto no art. 119 do Código Tributário Nacional, que parece ter restringido a possibilidade.

O referido dispositivo parece excluir, de maneira indevida, um grande número de sujeitos ativos, imputando apenas às pessoas políticas de direito interno a possibilidade de comporem o pólo ativo da relação jurídico-tributária. Ainda tratando de sujeito ativo, o Código Tributário Nacional não fez menção a casos de ocorrência de fusão entre sujeitos ativos, porém devemos interpretar essas normas de maneira a não afrontar a harmonia do sistema jurídico.

No que tange ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, ele é a pessoa de quem se exige o cumprimento de uma prestação: pecuniária (nas relações obrigacionais) e de caráter acessório (quando se trata de deveres instrumentais ou formais). O sujeito passivo pode, nos termos do art. 121, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional, se revestir na feição de contribuinte ou responsável.

A sujeição passiva indireta apresenta-se sob duas formas: transferência (solidariedade, sucessão e responsabilidade). Interessa ao direito apenas o sujeito que integra o vínculo obrigacional, independentemente dele ter realizado ou não o fato jurídico tributário. No caso da substituição, não temos propriamente uma substituição, mas uma instituição, vez que a lei que aponta o sujeito passivo o faz originariamente, embora, num momento pré-jurídico, fosse matéria a ser decidida pelo político.

Em relação a seu domicílio tributário, a regra é que a escolha pertence ao sujeito passivo, podendo a Administração Tributária não aceitá-la, caso em que serão aplicadas as regras do art. 127 do Código Tributário Nacional e seus três incisos. Em caso de recusa, esta deverá ser devidamente fundamentada, explicitando o ente público as razões da mesma.

A capacidade tributária passiva nada mais é do que a aptidão que as pessoas possuem para serem sujeitos passivos de relações jurídicas tributárias. Parece que não houve, por parte dos estudiosos, um perfeito esclarecimento entre a pessoa que realiza o fato tributário e a pessoa que é colocada como sujeito da relação tributária.

É certo que ser capaz de realizar o fato jurídico tributário não quer significar que ela tenha capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. São duas coisas diferentes. Pode o político ingressar no campo das presunções, relativas e absolutas, e das ficções para buscar uma plena integração do sistema normativo.

A capacidade para promover os fatos tributários não é privilégio das pessoas físicas ou jurídicas. Assim, o legislador pode utilizar de sua imaginação e atribuir personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico a quem quiser, desde que respeitados os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático.

Agora, se for analisado o conseqüente normativo, vê-se que o campo de eleição do legislador para compor a sujeição passiva se restringe enormemente. Somente alguém que tenha personalidade jurídica poderá figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, advertência aplicada a toda e qualquer relação jurídica. Pode-se, então, concluir que o direito tributário é livre para contornar os fatos eleitos, porém não o será em relação à definição da obrigação tributária, que deverá apresentar alguns traços obrigatórios pertencentes a todas as relações jurídicas. O art. 126 do Código Tributário Nacional apresenta problemas de concepção, vez que mistura entes personalizados (incisos I e II) e entes não personalizados (inciso III). Seria melhor se o legislador tivesse separado essas figuras em tópicos diferentes, ou seja, a capacidade para realizar o fato tributário e a capacidade de ser sujeito passivo das relações daí advindas.

De outro turno, embora o Código Tributário Nacional trate da solidariedade afirmando a possibilidade de ocorrência de um “interesse comum”, isso não oferece um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Isso vale apenas quando não encontra-se bilateralidade no âmago do fato tributário, como o fato da possibilidade de se ter solidariedade entre os proprietários de um mesmo imóvel.

Assim, a solidariedade não seria aplicada em casos como os que ligam comprador e vendedor nas operações gravadas pelo IPI e ICMS, nem a que liga prestador e tomador de serviços nas relações gravadas pelo ISSQN, etc. Deve-se entender que os devedores solidários estranhos ao evento jurídico-tributário não são componentes da relação obrigacional, mas de uma relação de caráter sancionatório, que nasce em função do descumprimento de algum dever. Dessa forma, o legislador pode colocar algumas pessoas na posição de sujeito passivo das relações tributárias não em função de sua competência tributária, mas sim para imputar sanções administrativas.

É certo que a Constituição Federal não aponta quem deva ser o sujeito passivo das relações tributárias. Essa tarefa compete ao legislador infraconstitucional. Temos que contribuinte é a pessoa que realizou o fato tributário e, cumulativamente, encontra-se no pólo passivo da relação tributária. Se uma das duas condições estiver ausente, estaremos diante do sujeito que será o responsável ou daquele que realizou o fato jurídico, apenas. Dessa forma, o vínculo estabelecido pelo legislador entre o fato tributário e o responsável tem natureza sancionatória, vez que visa penalizar alguma atitude imprudente do responsável (compra de imóvel sem os tributos devidamente recolhidos, sucessão de pessoas jurídicas sem o devido cuidado em relação aos fatos tributários ocorridos etc.). Assim, a relação jurídica tributária da norma de responsabilidade tem caráter de penalização, sancionatória.

No que diz respeito ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, tem-se a presença da alíquota e da base de cálculo, que são tomadas em conjunto para a exata estipulação da dívida tributária. Há, ainda, os tributos fixos, que dispensam tal operação, pois já se encontram estipuladas mesmo que o fato jurídico tributário não tenha ainda ocorrido. Por dispensarem a obrigatória operação base de cálculo X alíquota é que se enxerga nessas relações uma inconstitucionalidade irreparável, vez que a base de cálculo é fator preponderante para a definição do liame tributário, indispensável. Embora os tribunais não tenham ainda se manifestado sobre esse tipo de cobrança, seria natural se reconhecer a inconstitucionalidade dos tributos que não apresentam propriamente uma base de cálculo.

Alfredo Augusto Becker²² deixou claro sua valorização pela base de cálculo, chegando ao ponto de dispensar a importância da hipótese de incidência na definição do tributo, se atendo somente à análise daquela grandeza. Embora haja um exagero, nunca é demais para se deixar clara sua importância no estudo dos tributos. Após Becker, Amílcar de Araújo Falcão²³ e Geraldo Ataliba²⁴ deram ao estudo da base de cálculo um cunho eminentemente prático.

Pode-se enxergar na base de cálculo três funções distintas: 1) medir as proporções reais do fato (função mensuradora); 2) compor a específica determinação da dívida (função objetiva); e 3) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material do antecedente da norma tributária (função comparativa). Ainda em relação à base de cálculo, temos que é importante a distinção entre bases de cálculo normativas (*in abstracto*) e fácticas. As primeiras se encontram no consequente das normas gerais e abstratas, enquanto as segundas se encontram no antecedente das normas individuais e concretas.

A expressão base de cálculo é extremamente apropriada, vez que, à exceção dos tributos fixos, sempre haverá cálculo e ela sempre será um dos componentes para o mesmo. Tem-se ainda uma relação entre capacidade tributária e o princípio da capacidade contributiva, que pode ser analisada sob dois aspectos: capacidade contributiva absoluta (que se aperfeiçoa na participação das pessoas em fatos que denotem sinais de riqueza) e capacidade contributiva relativa (que se relaciona com a distribuição da carga tributária de maneira equitativa entre os contribuintes de tributos diversos).

Em relação à alíquota, pouco se estudou sobre a mesma, devido ao fato dessa figura não apresentar a substância material da base de cálculo, sendo considerada apenas como sendo uma proporção (parte) de algo. Dessa forma, da junção dessas duas grandezas (base de cálculo e alíquota) deve-se chegar a um valor expresso em moeda. Se a base de cálculo não for expressa em moeda (valor de um imóvel, por exemplo), a alíquota necessariamente o será (R\$ 1,00 por metro linear, tonelada, litro etc.).

Verifica-se, assim, que para que a relação jurídica tributária seja identificada, deve estar presente no consequente da norma jurídica, os dois critérios para que o direito seja realizado e possa ocorrer a imputação normativa.

²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 279-280.

²³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed. revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, 1997, p. 78-79.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 113.

CAPITULO 4 – DO PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA: DO NEXO ENTRE A HIPÓTESE E A CONSEQUÊNCIA

A norma jurídica é composta pela descrição de uma situação objetiva de possível ocorrência que é a hipótese, também chamada de antecedente, e a parte que prescreve determinada conduta modalizada nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”, denominado de consequente ou prescritor.

Contudo, para que se possa falar na realização do consequente é necessário um nexo (incidência) entre a hipótese e o consequente. Como muito bem destacado pela professora Fabiana Del Padre Tomé, esse nexo representa “um operador lógico indicador da forma sintática que une as duas proposições componentes da norma jurídica.”²⁵

É pelo nexo (incidência) entre a hipótese e a consequência que ocorre a subsunção do fato à norma, ou seja, é através dele que aquela conduta intersubjetiva prevista na hipótese implicará numa proibição, permissão ou obrigação. Sem a incidência (que ocorre através de uma norma individual e concreta) atrelando a situação prevista (antecedente) na norma à consequência (consequente), seu processo de construção se mostra incompleto, ante a inexistência do vínculo que ligue a hipótese ao consequente.

A operação deôntica representada pela norma jurídica não ocorrerá se não houver um nexo de incidência entre a hipótese e a consequência. Tal fato acarretará na desconsideração dos modais deônticos lá dispostos, não se podendo exigir a conduta intersubjetiva prevista no consequente.

²⁵ TOMÉ. Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Capítulo II, Norma Jurídica. Curitiba: Juruá, 2002, p. 43.

CAPITULO 5 – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

5.1 Do evento descrito na norma jurídica primária e do relato em linguagem competente

Para que se possa definir crédito tributário, necessário uma compreensão de como ele nasce no mundo jurídico. É preciso ter a concepção do que é fato, evento, para que possa compreender o momento do seu nascimento no mundo jurídico tributário.

Vale ressaltar inicialmente a distinção que Jürgen Habermas²⁶ faz entre fatos e objetos da experiência. Os fatos são os enunciados linguísticos enquanto os objetos da experiência são as coisas sobre as quais fazemos afirmações. Assim também pensa Tércio Sampaio Ferraz Junior²⁷ que mostra que uma coisa é a travessia do Rubicão por César (evento) e outra é a afirmação de que “César atravessou o Rubicão” (fato). Fato, nessa perspectiva, é algo concreto, se constituindo em um elemento linguístico. Assim, o mundo real não é um dado, mas uma articulação linguística.

Os valores lógicos dos enunciados são verdadeiros ou falsos para os descritivos, válidos e não-válidos para os prescritivos e eficazes e ineficazes para os performativos. Um fato sempre será uma ocorrência passada, não tendo cabimento referir-se a um acontecimento futuro como fato. É bom lembrar que uma classe é construída enumerando-se os indivíduos que a compõem ou indicando-se as notas ou traços que o indivíduo precisa ter para pertencer à classe.

A primeira forma de apresentação da classe é a forma tabular e a segunda é a forma-de-construção. A proposição normativa geral e abstrata quase sempre se apresenta sob a forma-de-construção. Nela se encontram as notas (conotação) que os sujeitos ou as ações devem ter para pertencerem ao conjunto. A relação de pertinência ocorre de uma maneira denotacional. Este é o modo de ser do direito positivo. Seria infundável formar classes pela enumeração de indivíduos e ações, já que o real é irrepetível e a experiência seria infinita e inesgotável.

Cada enunciado que seja formado contendo os caracteres exigidos pela hipótese, subsumir-se-á naquele conjunto, que, desta maneira, poderá receber um número infinito de ocorrências fáticas. É bom lembrar que a formação desses segmentos linguísticos com sentido

²⁶ HABERMAS, Jürgen. **Teoria de La acción comunicativa: complementos y estudios previos**. Ediciones Catedra, 1994, p. 117.

²⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.

completo na verdade é fruto de um processo seletivo, pois exige a eleição de traços julgados relevantes para a identificação dos objetos da classe, que não é o real, mas um ponto de vista do real.

Uma linguagem articulada construirá um fato denotativo, que pode ser histórico, econômico, jurídico etc. Nos enunciados que se projetam para o futuro, ocorre a seleção de marcas, traços e características importantes que abrangerão um sem número de situações de enquadramento. Esses enunciados são chamados de enunciados conotativos e geralmente são encontrados no antecedente das normas jurídicas gerais e abstratas, sendo que os enunciados denotativos se encontram nos antecedentes das normas individuais e concretas.

Assim, pode-se dizer que, nos enunciados conotativos, não encontramos propriamente fatos, mas elementos que caracterizam eventuais ocorrências fáticas. É por isso que os enunciados das normas gerais e abstratas apresentam acentuada carga de indeterminação, também chamada de vaguidade e, em função disso, precisam dos enunciados denotativos para atingirem a concretude do real. Esses enunciados são elaborados em uma linguagem própria, articulados em harmonia com a teoria das provas. Um exemplo bem elucidativo seria o nascimento de uma criança. No início apenas pai e mãe são conhecedores do evento. Passam a contar para os vizinhos, parentes, conhecidos etc., vindo este evento a se constituir num fato social, vez que é do conhecimento de várias pessoas o ocorrido. Somente a partir do registro civil, é que a criança passa a existir juridicamente, passando a ser sujeito de direitos e deveres na esfera jurídica. É assim que devemos enxergar a linguagem do direito positivo, incidindo numa linguagem social para produzir a linguagem da facticidade jurídica.

Em relação aos tributos, ter-se-ia o “fato gerador” que provocaria o nascimento da obrigação tributária e posteriormente um ato de aplicação de maneira a fazer nascer o crédito tributário. Realizadas as provas, dar-se-á por ocorrido o evento, cujo relato se dá pela linguagem das provas. Pouco importa se o fato efetivamente ocorreu ou não: relatado em linguagem competente, ter-se-á por ocorrido. Não está a se abandonar a importância do evento e da relação efectual, porém a relação jurídica só existirá após o evento relatado juridicamente, para, com isso, poder regradar as condutas intersubjetivas. Dessa forma, deve-se enxergar nos eventos e em suas respectivas relações efectuais meros objetos da experiência, nada influenciando no Direito Positivo.

Tanto é fato o enunciado protocolar que pertence à classe do antecedente da norma geral e abstrata quanto a relação jurídica desencadeada em decorrência do relato em linguagem competente. A partir desse momento, pode-se afirmar que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, tendo o sujeito ativo, o dever jurídico de

cumpri-la. Dessa forma, pode-se definir crédito tributário como sendo o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária, o qual tem o direito de exigir o objeto da prestação, o qual é representado por uma soma em dinheiro.

O crédito tributário nasce no momento em que o laço obrigacional aparece, ou seja, no preciso instante em que o evento hipoteticamente descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária - norma jurídica primária - for relatado em linguagem competente. O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, donde se pode concluir que há, entre obrigação e crédito, uma relação de parte com o todo e que a natureza dessas entidades é rigorosamente a mesma. O art. 139 do Código Tributário Nacional reconhece a proximidade que existe entre obrigação e crédito, porém insiste na dualidade entre ambas, levando a afirmar a existência de uma obrigação sem crédito, o que é inconcebível para a Teoria Geral do Direito. O art. 141 do mesmo diploma legal, ao fazer alusão a crédito regularmente constituído, reporta-se ao ato jurídico do lançamento.

Enfim, como destacado linhas atrás, pode-se definir o crédito tributário como o evento descrito na norma jurídica primária relatado em linguagem competente, ou seja, é o direito subjetivo que assiste ao sujeito ativo de uma obrigação tributária, que lhe dá o direito de exigir do sujeito passivo que este cumpra com seu correspondente dever jurídico, o qual é representado por uma quantia em dinheiro.

Crédito e obrigação tributários são duas entidades de idêntica natureza e guardam entre si uma relação de parte para com o todo. Dessa forma, não há que se falar em crédito sem obrigação ou mesmo obrigação sem crédito. Embora o Código Tributário Nacional tenha tratado essas duas figuras como entidades distintas, tal orientação não procede tendo em vista o fato de não existir obrigação sem um crédito correspondente.

Assim, tem-se que o nascimento do crédito e da obrigação tributária se dão no mesmo instante, ou seja, quando o evento é relatado em linguagem competente, o que se dá no momento do ato do lançamento, instrumento este hábil a inserir no sistema uma norma individual e concreta, estabelecendo assim a relação jurídico tributária entre sujeito passivo e sujeito ativo.

CAPITULO 6 – DO LANÇAMENTO

6.1 Do lançamento como norma individual e concreta

Quando se fala em expedição de normas jurídicas individuais e concretas, nos vêm à mente atos da Administração com esse fim. E, de maneira apressada, essa ideia cria um certo bloqueio em relação às múltiplas possibilidades dessas tarefas ser cumpridas pelos próprios administrados. O direito tributário brasileiro, a exemplo de países que seguem o modelo continental europeu, é rico em situações que repassam ao sujeito passivo o dever de relatar os dados componentes da relação jurídica, o que importa dizer que estes “operam” o lançamento.

Mesmo tendo naturezas distintas, enxerga-se nesses atos (da Administração Pública e dos administrados) os mesmos efeitos, qual seja, o de relatar em linguagem competente os eventos ocorridos. Dessa forma, tendo em vista a diferença existente no processo de expedição das normas, devemos utilizar o nome “lançamento” para os atos dos agentes públicos, enquanto os atos dos particulares são tratados de “autolancamento”, muito embora seja um equívoco o uso dessa expressão, pois como salientado linhas atrás, o contribuinte não tem competência para promover o ato do lançamento, mas tão somente o agente público.

São muitas as possibilidades de sentido em que se utiliza o vocábulo “lançamento”, podendo, num sentido estritamente técnico-comercial, se referir a (1) ação ou (2) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (3) a própria verba que se escritura; e (4) efetuar o cálculo, conferindo liquidez a um débito ou crédito. Ainda num sentido dogmático-jurídico, lançamento pode ter várias acepções, que, em estudo desenvolvido por Eurico Marcos Diniz de Santi²⁸, temos dez sentidos diferentes. Para elucidar o sentido de “lançamento”, o art. 142 do Código Tributário Nacional prescreve uma opção e concebe a entidade como um procedimento administrativo vinculado e obrigatório (parágrafo único). O legislador enveredou por um caminho pelo qual somente o agente da administração pública teria a competência para efetuar o lançamento, e para isso, teve de criar a figura do “lançamento por homologação”.

Como o Código Tributário Nacional fez a distinção entre crédito e obrigação tributários, deixou sem respostas vários questionamentos tais como que obrigação seria essa que o sujeito ativo não pode exigir e o sujeito passivo não está compelido a nenhuma

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 124-6.

conduta?. Analisando ainda a figura do lançamento com base no art. 142 do Código Tributário Nacional, temos que seu parágrafo único prescreve que este procedimento é vinculado e obrigatório, como alinhado anteriormente, donde pode-se entrever um dever-poder do agente público (analisando a relação Fazenda-servidor) e um poder-dever da Administração Pública (analisando a relação Fazenda-sujeito passivo).

Essa análise é importante, pois revela uma ilogicidade, pois todo dever implica um poder, porém a recíproca não é verdadeira. Embora não encontrando explicações lógicas, as afirmações se sustentam numa perspectiva semântica e pragmática, porém, em termos rigorosos, lhe falta a inteligência lógica. Andou bem o legislador ao prescrever a vinculatividade do lançamento, eis que vinculado é o processo, não o produto. Tem-se que ato vinculado, é aquele que, por ter prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração, esta, ao expedi-lo, não interfere com qualquer apreciação subjetiva.

Assim, o lançamento como ato imprescindível para a positivação do direito, e que deve ser observado pela autoridade administrativa diante da vinculação e obrigatoriedade de sua atividade, se apresenta no nosso ordenamento através dos atos dos agentes públicos, que por sua vez relata em linguagem competente os eventos ocorridos.

6.2 Do lançamento como norma, procedimento ou ato

Não basta haver o procedimento do lançamento para que se possa falar em obrigação tributária. É necessário que se tenha o ato final do processo, ou em outras palavras, o ato de lançamento (como resultado ou produto do processo). Poder-se-ia dizer que além do “processo de lançamento”, há, ainda, o “ato de lançamento”.

Assim, o vocábulo “lançamento” padece da ambiguidade “processo/produto”. Vê-se que o Código Tributário Nacional inclinou-se pela acepção do lançamento como processo ao dizer “é o procedimento administrativo tendente a verificar...”. Dessa forma, o lançamento como processo adquiriu foros de verdade e alastrou, entre os mais diversos estudiosos, a sua face procedimental. Interessante é que autores do quilate de Rubens Gomes de Sousa²⁹, Gilberto de Ulhôa Canto³⁰, Aliomar Baleeiro³¹, Amílcar de Araújo Falcão³², Geraldo

²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 228.

³⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Alba, 1964, v. 1, p. 171.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 783.

Ataliba³³ e José Souto Maior Borges³⁴ se inclinaram, inicialmente, a enxergar o lançamento como um ato administrativo. De lado oposto, se encontravam Alfredo Augusto Becker³⁵, Antônio Roberto Sampaio Dória³⁶ e Ruy Barbosa Nogueira³⁷.

Porém, o legislador escolheu conceituar o lançamento como procedimento, dificultando ainda mais a análise desse instituto. Não contente com tal desvio, fez ainda inserir aplicação de penalidades como objeto do mesmo procedimento. Embora tenha sido esse o caminho escolhido pelo legislador, não se deve considerar o lançamento como procedimento e sim como ato. Porém, “ato” também sofre do mesmo problema semântico (podendo se referir ao processo ou ao produto). Não se pode entrever no lançamento uma condição legal para o nascimento da obrigação tributária. O lançamento é uma *conditio juris* do nascimento da obrigação tributária.

O art. 121 do Código Civil deixa claro que condição legal é a cláusula que derive exclusivamente da vontade das partes. Nesse ponto, Pontes de Miranda³⁸ nos ensina que se a circunstância é elemento do chamado suporte fático legal, teríamos a *conditio juris* e não verdadeiras condições legais. E nos dá um exemplo: a morte não é condição do testamento, é *conditio juris*.

Em verdade, o lançamento pode ser visto como norma, procedimento e ato, pois esses são momentos distintos de apenas uma realidade. (1) Norma (no singular) para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que se referem à atividade do lançamento, (2) procedimento como a sucessão de atos e (3) ato como o resultado da atividade desenvolvida. Como o Direito Positivo é um conjunto de normas jurídicas que estipulam relações entre os diversos sujeitos, podemos dizer que estas normas não incidem sobre imóveis ou pessoas. Elas estabelecem relações jurídicas entre o sujeito e o restante da coletividade. Tratar o lançamento como norma, procedimento ou ato depende da decisão de quem irá examiná-lo.

³² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed. revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, 1997, p. 50-63.

³³ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Revistas dos Tribunais, 1969, p. 277

³⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. In: Tratado de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 4. p. 103-104.

³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 373-384.

³⁶ DÓRIO, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 321.

³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Resenha Tributária, 1973, p. 32-3.

³⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda. (Desta atualização) 2012, p. 112.

6.3 Do lançamento como ato jurídico administrativo

Pode-se conceituar o lançamento tributário como sendo um ato jurídico administrativo (resultado de um processo e não o processo em si, possuindo os cinco elementos integrativos, quais sejam: motivo ou pressuposto, agente competente, forma prescrita em lei, objeto ou conteúdo e finalidade) da categoria dos constitutivos ou modificativos e vinculados (podem criar relações jurídicas novas ou modificar as já existentes, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, devendo guardar subsunção com a regra-matriz de incidência, que é uma norma geral e abstrata instituidora do gravame) que tem como antecedente o fato jurídico tributário (enunciado protocolar denotativo com verbo no pretérito) e como consequente a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo e pela determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e alíquota correspondente (instauração de um fato-efeito), bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (a estipulação dos termos da exigibilidade talvez seja a mais relevante função do ato de lançamento).

Como leciona o professor Paulo de Barros Carvalho³⁹, os elementos estruturais do ato administrativo são preenchidos pelo ato de lançamento da seguinte maneira: 1) o motivo ou pressuposto é a realização do evento; 2) o agente competente é servidor que a lei indicar; 3) a forma é a organização da linguagem que a lei exige, que varia de tributo para tributo, de situação para situação; 4) conteúdo ou objeto é a norma individual e concreta inserida no ordenamento pelo ato de lançamento; e 5) a finalidade é a de introduzir a norma no ordenamento positivo para tornar juridicamente possível a exigência da prestação.

Deve-se ter em mente que a norma do lançamento é geral e concreta (assim como todos os veículos introdutores de regras), enquanto a norma do conteúdo do lançamento é individual e concreta.

Quanto a questão da natureza jurídica do lançamento, acerca de ter ele caráter declaratório, frisa-se que tudo depende do sistema de referência do qual se parte. O caráter declaratório é reconhecido por aqueles que enxergam o lançamento como um ato a declarar a ocorrência no plano físico-social. Tem-se que não se trata de declaração, mas verdadeira constituição, vez que somente pode se entender como fatos os enunciados linguísticos. Porém, não se deve esquecer que o relato faz referência à ocorrência em momento pretérito que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico. É importante salientar que todos os

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 401.

elementos utilizados para se compor o enunciado relacional devem ser buscados nos fatos (relatados) e não nos eventos (acontecimentos no plano do real-social), já que este se consumiu no enunciado do antecedente normativo.

Todas as informações necessárias para se compor as relações jurídicas serão colhidas no antecedente das normas individuais e concretas. Assim, é no conseqüente que se encontra a tônica do direito. Pode-se fazer as seguintes indagações: “O que haveria antes da expedição das normas individuais e concretas? Poderia o Estado exigir algo de alguém antes dessa expedição? Com base em que se daria a cobrança? Como e por que o “devedor” deveria implementar sua “obrigação”? Essas perguntas ficam sem respostas plausíveis.

Os atributos que devem acompanhar a expedição dos atos administrativos são quatro, a saber: 1) presunção de legitimidade (essa está presente em todos os atos da Administração e não é diferente no ato de lançamento); 2) exigibilidade (também presente no ato de lançamento tributário, passando o crédito a ser exigível pelas autoridades fazendárias); 3) imperatividade (essa característica possibilita a constituição de obrigações pela vontade unilateral de uma das partes, o que não ocorre no caso do lançamento tributário, vez que a autoridade lançadora não pode gravar a conduta do administrado como bem lhe aprouver, ficando, sua atividade vinculada à lei); e 4) executoriedade (essa característica também não faz parte dos atributos do ato de lançamento, vez que a administração não tem o poder de constranger o patrimônio do particular, fazendo-o através do Poder Judiciário)⁴⁰.

Tem-se ainda discussões a respeito da provisoriedade e da definitividade do lançamento, assunto que parece não se sustentar quando se analisa o lançamento como ato e não como procedimento. A se defender a provisoriedade em função da possibilidade de, num momento futuro, o ato vir a ser atacado por impugnações, me parece incorreto juridicamente. A se pensar dessa maneira, quase todos os atos seriam provisórios (a nomeação de um Ministro de Estado, uma sentença etc.), pois quase todos são passíveis de impugnações. O direito é aberto a refutações de toda ordem, o que não lhe retira sua definitividade, o mesmo ocorrendo com o ato do lançamento.

Deve-se enxergar uma grande diferença entre lançamento e auto de infração, pois o primeiro tem em seu antecedente um ato lícito escolhido como fato jurídico, enquanto este segundo tem em seu antecedente um ato ilícito, que se consubstancia num descumprimento de alguma norma legal. O antecedente dessas duas normas se diferenciarão pela licitude ou ilicitude dos fatos relatados, enquanto seus conseqüentes serão praticamente iguais, determinando relações jurídicas patrimoniais ou não (quando houver uma sanção de caráter

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 411-412.

não pecuniário). Na prática, sob a epígrafe de “auto de infração”, depara-se com dois atos, sendo um de lançamento e outro de aplicação de penalidade.

6.4 Do erro de fato e de direito: da anulação do lançamento

O lançamento pode conter alguns desacertos que podem afetá-lo, ocasionando inclusive sua anulação. São os chamados erro de fato e erro de direito.

Erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados ou pelo uso indevido das construções de linguagem. Por sua vez, erro de direito também é um problema de ordem semântica, porém envolve enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se em um descompasso internormativo.

Pode-se afirmar que o lançamento tributário veicula uma norma válida no sistema do Direito Positivo, pois ingressa no processo comunicacional através de caminhos prescritos pelo próprio direito. Isso não quer dizer que o lançamento não possa ser confrontado mediante outros atos também válidos para o sistema, podendo o mesmo ser confirmado, desconstituído ou modificado. Segundo a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, a administração pode anular ou revogar seus próprios atos, enquanto o Poder Judiciário pode apenas anulá-los.

Para a nulidade do ato administrativo requer-se vício profundo e seus efeitos retroagirão (efeitos *ex tunc*), enquanto a anulação terá efeitos *ex nunc*, começando a contar do ato que declarou a anulabilidade. Isso ocorre porque a Ciência do Direito não possui recursos técnicos para apagar todos os fatos jurídicos e materiais que se consumaram por força do ato nulo.

O lançamento tributário se classifica entre os atos irregulares, sobre os quais não haveria, num primeiro momento, de se falar em anulação. Também não se pode falar em revogação do lançamento, vez que não se cabe cogitar de conveniência e oportunidade, dado o caráter vinculado do mesmo.

Dessa forma, deve-se empregar o termo anulação, única figura compatível com o reconhecimento, pela Administração ou pelo Judiciário, da ilegalidade do ato. Nesse caminho percorrido pelo ato de lançamento, um importante passo é sua inscrição como dívida ativa tributária, que possibilita a última oportunidade da verificação de sua legalidade, vez que é também a única promovida por agentes públicos de formação jurídica.

CAPÍTULO 7 – DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Assim estabelece os arts. 147 a 150 do Código Tributário Nacional que dispõe acerca das modalidades de lançamento:

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.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

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.

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.⁴¹

Percebe-se do disposto nos arts. 147 a 150 do Código Tributário Nacional a previsão de três modalidades de lançamento: 1) lançamento direto ou de ofício, como ocorre por exemplo com o IPTU, etc; 2) misto ou por declaração, sendo exemplos o IRPF, ITR até a Lei n. 9.393/96 entre outros; e 3) por homologação, cabendo aqui destacar o IPI, ICMS, ISSQN, etc.. Essa classificação encontra fonte de inspiração no índice de colaboração do administrado no sentido de celebração do ato de lançamento. Obviamente que não se sustenta tal classificação, vez que o ato de lançamento se constitui num ato apenas e não no procedimento todo, como defendido linhas atrás.

Essa classificação tem como base a intensidade da colaboração do administrado na atividade administrativa tributária (ou de aplicação dos tributos), senão vejamos.

7.1 Do lançamento direto ou de ofício

O lançamento direto ou de ofício pode ser classificado como aquele que ocorre sem qualquer participação do contribuinte. Nessa espécie de lançamento, cabe a Autoridade Administrativa tomar todas as providências no sentido de apurar o débito tributário.

Ao abordar esse tipo de lançamento, assim assinala Estevão Horvath⁴²: (...) o particular nenhuma participação teria, já que a Administração Fiscal se encarregaria de todas as providências tendentes a apurar o débito tributário.”

Neste tipo de lançamento,

(...) estão compreendidos aqueles tributos cujo adimplemento não é possível de ser cumprido pelo contribuinte sem que, antes, o próprio Fisco trace os limites da obrigação tributária, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.⁴³

⁴¹ BRASIL. **Lei 5.172/1966** (LEI ORDINÁRIA) 25/10/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

⁴² HORVATH, Estevão. **In: Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 47.

⁴³ ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso Administrativo Tributário: questões Polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 138.

Essa modalidade de lançamento é direta ou de ofício, posto que a Fazenda Pública tem todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário, sendo desnecessário qualquer participação do contribuinte. A remessa do carnê do imposto (IPTU e demais Taxas lançadas em conjunto, IPVA) para o endereço do contribuinte tem sido considerado como ato suficiente para o lançamento tributário. Nesse sentido é a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (EXACIONAL). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. IPTU. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NOTIFICAÇÃO. ENTREGA DO CARNÊ NA RESIDÊNCIA DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. RECURSO REPETITIVO. 543-C, CPC. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "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 - pela citação pessoal feita ao devedor; I pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) 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.

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário ex officio; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252).

4. Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquênal com dies a quo diversos.

5. Assim, conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (DCTF, GIA, etc.) o prazo quinquênal para o Fisco acioná-lo judicialmente, nos casos dos 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).

6. 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).

7. Entrementes, sobrevindo causa de suspensão de exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, formalizado pelo contribuinte (em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação) ou lançado pelo Fisco, não tendo sido reiniciado o prazo ex vi do parágrafo único, do

artigo 174, do CTN, o dies a quo da regra da prescrição desloca-se para a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Sob esse enfoque, a doutrina atenta que nos "casos em que a suspensão da exigibilidade ocorre em momento posterior ao 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 descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., págs. 219/220).

8. Considere-se, por fim, a data em que suceder qualquer uma das causas interruptivas (ou de reinício) da contagem do prazo prescricional, taxativamente elencadas no parágrafo único, do artigo 174, a qual "servirá como dies a quo do novo prazo prescricional de cinco anos, qualificado pela conduta omissiva de o Fisco exercer o direito de ação" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in ob. cit., pág. 227).

9. In casu: (a) cuida-se de crédito tributário referente à cobrança de IPTU, cuja notificação, segundo Tribunal a quo, operou-se no dia 30.01.1996, que não foi impugnada no trintídio, dando-se, então, a constituição definitiva do crédito tributário; (b) a propositura da execução fiscal se deu em 28.12.2001.

10. O Fisco Municipal aduz em seu recurso especial que em relação à CDA n.º 830 ino correu a prescrição, porquanto sustenta a tese no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo prescricional é a inscrição do débito em dívida ativa. Assim é que a presunção da CDA merece ser afastada porquanto a regra prescricional aplicável ao caso concreto é aquela prevista no item 6 da ementa "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)".

11. Desta sorte, tendo em vista que o contribuinte foi regularmente notificado do lançamento tributário em 30.01.1996 e a execução fiscal restou intentada em 28.12.2001, dessume-se a extinção do crédito tributário em tela, ante o decurso in albis do prazo prescricional quinquenal para cobrança judicial pelo Fisco.

12. Em relação às CDA's 2115 e 2118 é cediço que o prévio lançamento é requisito ad substantiam da obrigação tributária, consoante a regra inserta no art. 145 do CTN, razão pela qual, tratando-se de IPTU, o encaminhamento do carnê de recolhimento ao contribuinte é suficiente para se considerar o sujeito passivo como notificado, cabendo a este o ônus da prova do não recebimento. (Precedentes: (REsp 721.933/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 28.04.2006 ; REsp 860.011/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 28.09.2006 ; REsp 864.299/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 06.12.2006; RESP 86372/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 25.10.2004).

13. No julgamento do recurso representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC e Resolução n. 8/2008 do STJ), a 1ª Seção reafirmou o entendimento de que é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário a remessa do carnê do IPTU ao endereço do contribuinte. (Resp. n.º 1.111.124/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 22.04.2009, pendente de publicação).

14. Isto porque: "O lançamento de tais impostos é direto, ou de ofício, já dispondo a Fazenda Pública das informações necessárias à constituição do crédito tributário. Afirma Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 24ª edição, pág. 374) que 'as entidades da Administração tributária, no caso as Prefeituras, dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento'".

15. A justeza dos precedentes decorre de seu assentamento nas seguintes premissas: (a) o proprietário do imóvel tem conhecimento da periodicidade anual do imposto, de res o amplamente divulgada pelas Prefeituras; (b) o carnê para pagamento contém as informações relevantes sobre o imposto, viabilizando a manifestação de eventual desconformidade por parte do contribuinte; (c) a instauração de procedimento administrativo prévio ao lançamento, individualizado e com participação do contribuinte, ou mesmo a realização de notificação pessoal do lançamento, tornariam simplesmente inviável a cobrança do tributo; e d) a presunção da

notificação do lançamento que milita a favor do Fisco Municipal implica o recaimento do ônus da prova do não recebimento do carnê ao contribuinte. Precedentes: REsp 860.011/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 28.09.2006 ; AgRg no REsp 784771/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJe 19/06/2008; 16. Recurso especial conhecido, para dar-lhe parcial provimento no que tange à presunção de legitimidade da notificação do lançamento que ensejou posteriormente a formação das CDA's n.ºs 2115 e 2118, para que se prossiga a execução fiscal nesta parte.⁴⁴

Assim, conforme leciona o professor Paulo de Barros Carvalho, no lançamento de direto ou de ofício, a participação do contribuinte “(...) seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração⁴⁵.” Portanto, não há aqui qualquer participação do sujeito passivo da relação jurídico-tributário na constituição do crédito fiscal.

7.2 Do lançamento misto ou por declaração

Nesta espécie de lançamento, contribuinte e Fisco se interagem na atividade administrativa. Deve o administrado preencher uma declaração contendo informações que interessam ao Fisco para sua efetivação.

No lançamento misto ou por declaração, como leciona o professor Paulo de Barros Carvalho “(...) colaboram ambas as partes, visando aos resultados finais do lançamento⁴⁶.”

Ao discorrer sobre o tema, Eurico Marcos Diniz de Santi dá mais enfoque na participação do Fisco neste tipo de lançamento ao lecionar que tanto no lançamento de declaração como também no de ofício, se “(...) exigem a participação do agente público competente, para a prática daqueles atos-fatos necessários para preencher os respectivos suportes fácticos, em conformidade com o esboço do art. 142⁴⁷.”

Sobre esse tipo de lançamento, cabe trazer a baila julgado da Terceira Turma Recursal do Juizado Especial Federal de São Paulo, *in verbis*:

PODER JUDICIÁRIO JUIZADO ESPECIAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais de São Paulo Avenida Paulista, 1912 - Bela Vista - CEP 01310-924 São Paulo/SP Fone: (11) 3012-2046 TERMO Nr: 9301019960/2013 PROCESSO Nr: 0088209-25.2006.4.03.6301 AUTUADO EM

⁴⁴ STJ – Recurso Especial nº 965361, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJE. Data: 27/05/2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4281720/recurso-especial-resp-965361-sc-2007-0151921-0>>. Acesso em 10 ago. 2014.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 427.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 427.

⁴⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 215.

31/08/2006 ASSUNTO: 030301 - COBRANÇA INDEVIDA - TAXAS CLASSE: 1 - PROCEDIMENTO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL AUTOR (Segurado): VALDEMAR PEREIRA ILIBIO ADVOGADO(A)/DEFENSOR(A) PÚBLICO(A): SP227407 - PAULO SERGIO TURAZZA RÉU: UNIAO FEDERAL (PFN) ADVOGADO(A): SP999999 - SEM ADVOGADO DISTRIBUIÇÃO POR SORTEIO EM 27/10/2006 17:58:25 JUIZ(A) FEDERAL: MARISA CLAUDIA GONCALVES CUCIO

I - RELATÓRIO Versam os autos sobre pedido de devolução dos valores descontados de sua remuneração a título de contribuição para a assistência médico-hospitalar das Forças Armadas (exército, marinha e aeronáutica), até o início da vigência da MP 2.131/2000. Proferida sentença de prescrição do direito. Recorreu a parte autora pleiteando a reforma da decisão ordinária para o provimento do pedido inicial. Em decisão colegiada desta Turma Recursal, foi dado parcial provimento ao recurso. A União Federal impetrou Pedido de Uniformização, alegando a ocorrência da prescrição quinquenal e não decenal, declarada no acórdão. Em decisão proferida pela Juíza Federal Coordenadora das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais da Seção Judiciária de São Paulo, fora determinado a remessa dos autos à Turma Recursal de origem, para exercício de eventual juízo de retratação ou, caso mantida a decisão, fossem os autos à Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais. É o relatório.

II - VOTO Passo a exercer o Juízo de Retratação. Com razão a parte ré. Deve-se aplicar a prescrição quinquenal, prevista no artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, conforme entendimento exarado no Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.086.382/RS, decidido nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, pelo Superior Tribunal de Justiça e adotado no Incidente de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais n. 2006.84.00.503769-8, pelo Tribunal Nacional de Uniformização. Isto ocorre porque o Superior Tribunal de Justiça reiterou o entendimento de que a contribuição ao FUSEX constitui tributo sujeito ao lançamento de ofício, não havendo qualquer participação do sujeito passivo da relação jurídico-tributário na constituição do crédito fiscal. Resta, portanto, afastada a aplicação do entendimento da prescrição decenal, prevista para os lançamentos por homologação efetuados anteriormente à Lei Complementar n. 118/2005. Eis a íntegra da ementa proferida no REsp n. 1.086.382: **TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.** 1. O Fundo de Saúde do Exército (FUSEX) é custeado pelos próprios militares que gozam, juntamente com seus dependentes, de assistência médico-hospitalar, cuja contribuição é cobrada compulsoriamente dos servidores. A contribuição de custeio, por inserir-se no conceito de tributo previsto no art. 3º, do CTN, ostenta natureza jurídica tributária, sujeitando-se ao princípio da legalidade. (Precedentes: REsp 764.526/PR, DJ 07.05.2008; REsp 761.421/PR, DJ 01.03.2007; REsp 692.277/SC, DJ 27.06.2007; REsp 789260/PR, DJ 19.06.2006). 2. Consoante doutrina abalizada definindo o critério diferenciador das modalidades de lançamento, in verbis: "Ao estudar as modalidades de lançamento (...), a doutrina antecedente ou a superveniente ao Código Tributário Nacional as classificam adotando como critério de classificação o maior ou menor concurso dos obrigados na atividade do lançamento, ou seja, o grau de colaboração entre Fisco e sujeito passivo. O critério tricotômico consagrado no Código Tributário Nacional decorreria do grau de colaboração do sujeito passivo na preparação do lançamento. No lançamento direto ou de ofício (CTN, art. 149) não haveria participação do sujeito passivo. No lançamento por declaração ou misto (CTN, art. 147) ocorreria uma colaboração entre Fisco e sujeito passivo. No lançamento por homologação (CTN, art. 150) maior seria a intensidade da colaboração, vale dizer, da participação do sujeito passivo, porquanto o Fisco se limitaria a homologar os atos por ele praticados." (José Souto Maior Borges, in Lançamento Tributário, Editora Malheiros, 2ª edição, p. 325/326) "A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese (lançamento de ofício), a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são

feitas nos cancelos da Administração. Na segunda (lançamento por declaração), colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento. Na última (lançamento por homologação), quase todo o trabalho é cometido pelo súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 20ª edição, p. 460). 3. A contribuição social ao FUSEX configura tributo sujeito ao lançamento de ofício, que se processa mediante o desconto em folha do servidor militar pelo órgão pagador, o qual é mero retentor do tributo, não havendo qualquer participação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária na constituição do crédito fiscal. (Precedentes: AgRg no AgRg no REsp 1091390/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 24/02/2010; EDcl no AgRg no Ag 1071228/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/11/2009, DJe 27/11/2009; AgRg no AgRg no REsp 1092064/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 21/10/2009; REsp 1094735/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 11/03/2009). 4. Destarte, o prazo prescricional a ser aplicado às ações de repetição de indébito relativas à contribuição ao FUSEX, que consubstancia tributo sujeito ao lançamento de ofício, é o quinquenal, nos termos do art. 168, I, do CTN. 5. In casu, as parcelas pleiteadas referem-se a recolhimentos indevidos efetuados de 30/9/1991 a 29/03/2001, tendo sido a ação ajuizada em 04/06/2007, por isso que ressoa inequívoca a ocorrência da prescrição. 6. Recurso especial desprovido. (STJ. REsp n. 1.086.382 - RS. Relator: Ministro LUIZ FUX. Primeira Seção. DJe: 26/04/2010). Posto isso, exerço juízo de retratação para adequar o entendimento adotado nestes autos ao julgado da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência e dar parcial provimento ao recurso da parte autora, mantendo a sentença proferida por seus próprios fundamentos. Sem custas e honorários nos termos da lei. É o voto.

III - EMENTA JUÍZO DE RETRATAÇÃO. FUSEX. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDENCIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. IV - ACÓRDÃO Visto, relatado e discutido este processo, decide a Terceira Turma Recursal do Juizado Especial Federal de São Paulo, por unanimidade, exercer o juízo de retratação e dar parcial provimento ao recurso da parte autora, nos termos da Juíza Federal Relatora. Participaram do julgamento os(as) Excelentíssimos(as) Juízes(as) Federais Dra. Marisa Cláudia Gonçalves Cucio, Dra. Ângela Cristina Monteiro e Dr. David Rocha Lima de Magalhães e Silva. São Paulo, 10 de abril de 2013⁴⁸.

Enfim, conforme leciona Estevão Horvath, nesse tipo de lançamento:

(...) há uma interação entre particular e Fisco na atividade mencionada. Em geral, o administrado preenche uma declaração, comunicando ao Fisco dados que interessam aos fins do lançamento, ou, como prescreve o art. 147, caput, do CTN, quando o sujeito passivo “presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”⁴⁹.

Nota-se, assim, que neste tipo de lançamento existe a colaboração de ambas as partes, sujeito passivo (contribuinte) e sujeito ativo (Fisco), sendo certo a necessidade de uma interação entre eles para se alcançar os resultados finais do lançamento.

⁴⁸ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Processo nº 00882092520064036301, Terceira Turma Recursal do Juizado Especial Federal de São Paulo, Relatora Juíza Federal Mariza Claudia Gonçalves Cucio, e-DJF3 Judicial DATA: 25/04/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁴⁹ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p.47.

7.3 Do lançamento por homologação

Em relação ao lançamento por homologação, ele nada mais é do que um ato de fiscalização (quando se dá de forma expressa).

Sobre esta espécie de lançamento, também denominado equivocadamente de “autolançamento” Estevão Horvath, utilizando dos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, assevera que é aquele em que “quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados⁵⁰.”

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, “pode-se entender “lançamento por homologação” como (i) uma espécie de ato de “autolançamento” que se sujeita a homologação, ou como (ii) o ato da própria homologação.⁵¹.”

Nesses tributos sujeitos a lançamento por homologação o sujeito passivo antecipa o pagamento sem que a autoridade administrativa faça um exame prévio, sendo que a extinção do crédito tributário somente se opera sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Em consonância com o exposto, vale citar a seguinte ementa:

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE NAS HIPÓTESES DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SÚMULA 360 DO STJ.

1. A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, é espécie de instituto que visa a estimular o contribuinte inadimplente a colocar-se em situação de regularidade perante o Fisco, em relação às pendências deixadas e ainda desconhecidas pelo Órgão, eliminando as penalidades decorrentes da intempestividade do pagamento. O débito deve ser pago integralmente, acrescidos dos juros de mora, em momento anterior ao início de qualquer atividade fiscal formalizada tendente a sua apuração, sendo, pois, tais exigências, requisitos à caracterização do cumprimento espontâneo da obrigação tributária.

2. Conforme o parágrafo único, do art. 138, do CTN, a denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, ou seja, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco, nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. 3. O lançamento por homologação, ou autolançamento, segundo o disposto no artigo 150 do CTN, constitui modalidade de acerto tributário que se caracteriza quando a lei impõe ao sujeito passivo o dever de apurar o quantum devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente o homologa. Assim, nos tributos sujeitos ao chamado autolançamento, ou lançamento por homologação (IPI, ICMS, PIS, FINSOCIAL e, atualmente, o próprio IR, dentre outros), é o próprio sujeito passivo quem, com sua declaração, torna clara a situação impositiva, apura o quantum devido e faz o pagamento, sem qualquer interferência do Fisco. A atividade administrativa é posterior, limitando-se à homologação expressa ou tácita.

4. Não se verificando o pagamento, não há, evidentemente, o que se homologar, de tal porte que não se pode falar, efetivamente, em lançamento por homologação.

⁵⁰ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p.47.

⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 217.

Nesse caso, podem acontecer duas situações: ou o Fisco acolhe, como absolutamente correto, tudo que foi declarado como devido pelo próprio contribuinte, ou faz revisão e chega a um quantum devido superior. Em ambos os casos haverá lançamento de ofício, mas com uma diferença significativa: na primeira hipótese, a constituição do crédito, em sua totalidade, poderá ser feita pela imediata inscrição em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo prévio ou notificação; na segunda hipótese, haverá necessidade de se instaurar o procedimento administrativo para o lançamento, mas tão somente da parte que exceder ao débito já reconhecido.

5. A denúncia espontânea, para extinguir o crédito tributário, deve ser acompanhada do pagamento integral do débito tributário, acrescido dos juros de mora, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal. Precedentes: STJ - REsp 567325/SC - Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA - SEGUNDA TURMA - Publicação/Fonte DJ 06/12/2006, pág.238; TRF2 - EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CIVEL 331542/RJ - Relatora Desembargadora TÂNIA HEINE - SEGUNDA SEÇÃO - Publicação/Fonte DJU 12/01/2007, pág.112).

6. Na hipótese versada nestes autos, a multa moratória não pode ser excluída, sob pena de premiar-se o contribuinte em atraso, que se utilizando do instituto da denúncia espontânea se igualaria ao contribuinte que recolhe os tributos em dia.

7. Agravo provido, por maioria⁵².

Nesta espécie, tem-se que ocorre o lançamento somente quando ele se dá de forma expressa, ou seja, quando o Fisco emite uma norma individual e concreta, através do envio de uma notificação ao contribuinte, homologando ou não aquela atividade por ele exercida.

Na existência de alguma irregularidade por parte do contribuinte, este tipo de lançamento tem o condão de constituir o crédito tributário, através da lavratura do Auto de Infração, conferindo assim materialidade ao título executivo conforme será exposto nos tópicos posteriores.

Como será visto também mais adiante, a Fazenda Pública tem encaminhado para a inscrição na dívida ativa as declarações do contribuinte quando este declara o imposto e não o recolhe ou recolhe a menor. Este procedimento adotado deixa claro que o próprio documento que declara a dívida tributária é veículo hábil a veicular norma individual e concreta no sistema, entendimento este que não é compartilhado com o que está sendo exposto no presente trabalho, conforme será demonstrado.

7.3.1 Do prazo para homologação

O legislador não diversificou a atividade de aplicação da regra de incidência tributária da regra que prescreve sanções. Essa equiparação contraria o disposto no art. 3º do

⁵² PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação em Mandado de Segurança nº 200351010186656, Terceira Turma Especializada do TRF da 2ª Região, Relatora Desembargadora Federal Sandra Chalu Barbosa, E-DJF2R - Data: 16/06/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

Código Tributário Nacional e também a lógica do ordenamento, que torna impossível a aplicação de duas normas de conteúdos diferentes num único ato administrativo, que deve possuir motivo, objeto e finalidade específicas.

O §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional estatui que o prazo para a homologação será de 5 anos, podendo a lei correspondente de cada tributo estipular de maneira diversa. O problema é quando for configurado o dolo, a fraude ou a simulação. Qual o prazo teria a Administração para homologar? Ou esse prazo seria perpétuo? Seria admissível aplicar subsidiariamente o art. 177 do Código Civil, chegando-se a um período de vinte anos? Deve-se enxergar na regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional a resposta para essas questões, ou seja, o prazo deve ser de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

A experiência brasileira em tributos nacionais como o IPI e o ICMS mostra que são inúmeros os casos de participação do administrado na construção das normas individuais e concretas. É graças a esses expedientes exigidos dos administrados que se torna possível o recolhimento desses tributos, não havendo qualquer interferência da Administração. Pode-se até mesmo identificar uma tendência uniforme nos sistemas tributários de países modernos, não custando nada à Administração enxergar também nesses atos do administrado verdadeiros lançamentos, mas que de forma alguma tem o condão de constituir o crédito tributário, exigível como nexo de implicação da norma jurídica.

CAPITULO 8 – DO LANÇAMENTO NA OPERAÇÃO DEÔNTICA

8.1 Da definição do lançamento e seus efeitos jurídicos: do lançamento como norma individual e concreta necessária para a constituição do crédito tributário

Para que o tributo previsto na norma jurídica tributária seja devido, é necessário que haja um nexo de incidência entre a hipótese e o seu conseqüente, como destacado anteriormente. Sem esse liame, não há que se falar na união dessas duas proposições e, conseqüentemente, não existirá a operação deôntica modalizada na obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

Dessa forma, o lançamento se constitui no operador lógico indicador da forma sintática que atrela a hipótese e à consequência. Trata-se de uma norma individual e concreta imprescindível para se estabelecer a relação jurídica tributária, consistente no recolhimento pelo sujeito passivo do tributo em favor do sujeito ativo.

O lançamento e a vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa estão definidos no *caput* e parágrafo único do artigo 142, do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

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 funcional⁵³.

Note-se que o lançamento como ato imprescindível para o processo de positivação do direito, necessário para a constituição do crédito tributário, nada mais é, repitas-e, do que um ato de alçada exclusiva do agente público competente, com o escopo único de proceder a verificação da realização de um fato descrito na lei e sua realização concreta no mundo fenomênico (ocorrência do fato imponible), a valoração dos elementos que integram esse fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista em lei para apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

⁵³ BRASIL. Lei 5.172/1966 (LEI ORDINÁRIA) 25/10/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

Assim, o lançamento, em síntese, pode ser definido como um ato imprescindível ao processo de positivação do direito praticado pelo agente público, que consiste em atrelar a hipótese e o conseqüente da norma jurídica tributária, tendo como efeito a constituição do crédito tributário em favor do Fisco e o nascimento da obrigação tributária consistente no pagamento de um tributo pelo sujeito passivo.

Segundo ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, é através do lançamento, que na sua concepção é ato jurídico administrativo, que a norma individual e concreta é posta no ordenamento jurídico:

(...) no antecedente, o relato do evento tributário, estabelecendo-o como fato; no conseqüente, a prescrição do vínculo que nasce unindo dois sujeitos em torno de uma prestação pecuniária. Visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o “declaratório do fato” representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico.⁵⁴

De fato, por lei infraconstitucional, é pelo lançamento que o crédito tributário é constituído pelo Fisco. Sem ele, a norma jurídica que prescreve a obrigação de recolher determinado tributo, não surte efeito. Trata-se, repita-se, de um ato imprescindível para a positivação do direito, necessário para que se configure a “causalidade jurídica”.

Assim, o direito do Fisco de receber o que lhe é devido somente nasce com a constituição do crédito tributário pelo lançamento (nexo entre a hipótese e consequência), quando então poderá se falar em certeza e a liquidez da dívida e, assim, conferir exigibilidade ao direito do sujeito ativo.

Conforme salientado por Hugo de Brito Machado Segundo, acerca do ato administrativo de lançamento:

(...) Muito se tem discutido, no plano acadêmico, a respeito dos efeitos do lançamento, se constitutivos, ou meramente declaratórios, sendo hoje pacífica sua natureza declaratória em relação à obrigação tributária, mas constitutiva do crédito tributário enquanto realidade formal autônoma.⁵⁵

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 399.

⁵⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas S/A, 2006, p. 96.

crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.
O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.⁵⁶

Sobre a natureza constitutiva do crédito tributário pelo lançamento, assim já se pronunciou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DO PIS/PASEP. RETENÇÃO DO FPM.

1. O crédito tributário só se constitui pelo lançamento.
2. 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 142 do CTN).
3. Se não houve homologação, não pode a FAZENDA NACIONAL reter valores do FPM para fazer face a uma dívida ainda não constituída.
4. Recurso especial conhecido e improvido.⁵⁷

Se é um procedimento administrativo ou ato administrativo, resta cristalino que se trata de um nexo de incidência entre a hipótese e a consequência – através do lançamento – que só a autoridade administrativa competente, ou seja, seus agentes públicos, pode promover em qualquer modalidade, circunstância esta reforçada pela disposição do parágrafo único supra transcrito, que é expresso ao determinar que tal atividade desenvolvida pela autoridade administrativa é vinculada e obrigatória.

8.2 Da vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa: quem pode realizar o lançamento

Como estabelecido no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, o que implica em dizer, repita-se, que só a autoridade administrativa, através de seus agentes públicos, tem a competência para promover o lançamento, sendo um equívoco falar em lançamento praticado pelo contribuinte quando se refere ao “autolancamento”.

A respeito, Luiz Celso de Barros assim asseverou acerca da vinculação da atividade administrativa, *in verbis*:

(...) Isto significa que a Autoridade Administrativa, a quem incumbe a prática do ato ou série de atos, tendente a constituir o crédito tributário, exerce um múnus público nos estritos limites da lei; a atividade, por ele exercida, está vinculada na lei, até por

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003, p. 153.

⁵⁷ Recurso Especial nº 443.245 – PR, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. 06.05.2004, DJ, 16.08.2004.

força do disposto no art. 37, da Constituição, pelo qual: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Diga-se, portanto, que toda a Administração Pública, inclusive a Tributária, no afã de cumprir a regra da Constituição, atenta ao princípio da legalidade, vincula-se nas normas que lhe são impostas, pois, ela está inserida dentro do Poder Executivo, que de forma chula deve executar o seu desiderato, observando as normas jurídicas.⁵⁸

Logo, a autoridade administrativa, e só ela, detém a competência para ligar a hipótese e a consequência através do nexo incidência que é o lançamento. Só ele atribui o caráter normativo acarretando no surgimento do crédito tributário.

Cabe destacar também que o lançamento, como ato administrativo vinculado e obrigatório, porquanto balizado pela lei, necessário para que ocorra a operação deôntica (incidência), não se submete a critérios inerentes à oportunidade e à conveniência, não configurando, assim, ato administrativo discricionário.

Sobre o tema, cabe trazer à baila novamente os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.⁵⁹

Como vinculada, tem-se pela atividade administrativa de aplicação da lei tributária ao caso concreto segundo os estritos termos da lei e nem poderia ser de forma diversa, pois, o tributo está submetido ao princípio da legalidade, sendo que todos os aspectos da sua hipótese de incidência se esgotam na descrição legal, sem que reste à autoridade administrativa a menor margem de discricionariedade na verificação do fato tributável.

Por lei, esse liame que deve existir entre a hipótese e à consequência é de responsabilidade da autoridade administrativa e se dá através do lançamento, sem o qual não existirá causalidade jurídica, ou seja, o fato que enseja o recolhimento do tributo não se tornará jurídico, deixando de ingressar no universo do direito.

Acerca da vinculação do ato administrativo, assim define o professor Eduardo de Moraes Sabbag: “Sobre o lançamento, vale destacar que se trata de ato administrativo

⁵⁸ BARROS, Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. Bauru-SP: EDIPRO, 2008, p. 375-376.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 120.

vinculado (não discricionário), uma vez que deve ser balizado pela lei, e não por critérios adstritos à oportunidade e à conveniência.⁶⁰

Além de vinculada, a atuação da autoridade administrativa é obrigatória em dois sentidos. Num primeiro aspecto, porque a arrecadação do tributo reveste-se de interesse público e, por isso, é indisponível, fato que, por sua vez, confere obrigatoriedade à atuação da Administração. Isso quer dizer que, não tendo a Administração o poder de dispor do direito ao tributo que surge para o Estado em razão da ocorrência da hipótese normativa, terá de obrigatoriamente promover a sua execução forçada, caso não haja o pagamento voluntário pelo sujeito passivo. Num segundo plano, porque a execução forçada não poderá ser promovida sem o título executivo, que surge após a constituição do crédito tributário pelo nexo de incidência entre a hipótese e consequência que se dá através do lançamento.

Em conformidade com a disposição contida no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, que trata da vinculação e obrigatoriedade da autoridade administrativa em sua atividade, assim tem sido a jurisprudência sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR ORIGINÁRIA. LANÇAMENTO FISCAL. CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. POSSIBILIDADE. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA FISCAL NÃO OBSTADO PELA CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE. RISCO DE DECADÊNCIA E PERECIMENTO DO CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA. AÇÃO CAUTELAR PROCEDENTE.

1. Trata-se de ação cautelar originária, ajuizada pela União em face da Fundação Dom Cabral, com pretensão para que autorizada a formal constituição de crédito tributário em razão da desconsideração da condição de entidade imune da Requerida, não obstante liminar deferida em ação de mandado de segurança para assegurar a condição imunizante da Requerida.

2. O art. 142 do CTN, que prevê que a obrigação tributária somente se aperfeiçoa pelo lançamento, sendo certo que, a teor do seu parágrafo único, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Ademais, mesmo com a suspensão do crédito tributário a qualquer título, o Fisco pode e deve tomar as medidas administrativas que se consubstanciam na constituição do crédito tributário pelo lançamento, sendo certo que tal providência não implica em exigir o crédito, mas em evitar a ocorrência do prazo decadencial, que não se suspende nem se interrompe. Resta também pacificado na jurisprudência pátria o entendimento de que, a despeito de a concessão da segurança suspender a exigibilidade do crédito tributário, ela não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido. Precedente: AGRESP 201000409482, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:24/08/2010.

3. Ação cautelar procedente. Honorários em 10% sobre o valor da causa⁶¹.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9ª ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Premier Máxima, 2008, p. 254.

⁶¹ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Medida Cautelar Inominada nº 200401000326657, Sexta Turma Suplementar do TRF da 1ª Região, Relator Juiz Federal Itelmar Raydan Evangelista, e-DJF1 DATA:06/12/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - PORTARIA Nº 1.265/1999. ARTIGO 145, § 1º, DA CF/88. ARTIGOS 142, 194 E 196 DO CTN COMPETÊNCIA DO AFRF PARA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA. PROVA PERICIAL. TAXA SELIC. MULTA ISOLADA.

1. O fundamento superior para a atividade de fiscalização, (...) expresso está na parte final do § 1º do art. 145 da Constituição e deriva do poder oriundo das normas constitucionais de competência tributária, cujo exercício pressupõe misteres de averiguação quanto à satisfação e ao controle das obrigações fiscais a cargo dos contribuintes."

2. A atividade exercida no curso do procedimento fiscal, a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, a lavratura do auto de infração, imposição de penalidades, aplicação de multas etc, são atividades vinculadas e obrigatórias, sob pena de responsabilidade funcional, por constituir dever de ofício, nos termos do art. 142, do CTN.

3. Os arts. 194 e 196 do CTN disciplinam os poderes da administração tributária, bem como da fiscalização e, nesse sentido, é indiscutível a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal para atuar nos procedimentos fiscais e lavrar autos de infrações, quando investidos no cargo.

4. Comprovado nos autos que o procedimento fiscalizatório foi instaurado em atendimento às normas vigentes, de acordo com a previsão da Portaria SRF nº 1.265/99, vigente à época dos fatos, e documentalmente demonstrado que, com a expiração do prazo do MPF, foi expedido novo MPF, indicando outro AFRF como chefe de equipe, tudo de acordo com o que apregoava a regulamentação do procedimento vigente à época, não havendo que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

5. No que diz respeito à omissão de receitas, quanto à integralização do capital social da empresa, o Laudo Pericial de fls. 786/794, foi conclusivo no sentido de que; "(...) apesar da movimentação estar escriturada na contabilidade não consta nos autos a comprovação através de documentos que suportam os lançamentos e nem foram apresentados nas diligências." (fl. 793), e que: "Não foram apresentados documentos comprobatórios (Exm., extrato bancário do sócio) de que os repasses financeiros utilizados pelos sócios para integralização do capital foram efetuados em espécie como afirmado; Não foi comprovado que os lucros distribuídos antecipadamente retornaram a empresa como Integralização do capital social, por não haver o registro na conta corrente dos sócios; A distribuição de lucro antecipada, somente foi inclusa no contrato social em 02/12/2004 conforme item 28 das considerações preliminares."

6. Meras alegações, sem comprovação nos autos, conduzem ao desacolhimento dos embargos, na medida em que a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa só cede diante de provas robustas. (AC 00305102619954039999 - APELAÇÃO CÍVEL - 246981; Rel. JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN; TRF3; TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO; publicação/ fonte: DJF3 DATA:15/05/2008; data do julgamento: 24/04/2008).

7. Não prospera a alegação de que o auto de infração não considerou os valores consolidados no REFIS, nem os valores compensáveis na declaração do Imposto de Renda Retido na fonte, eis que consta no mesmo Termo de Constatação Fiscal, no relato a respeito da falta de recolhimento do imposto de renda - item 2 -, a consideração referente ao parcelamento requerido em 25/08/98 (processo nº 10283.005455/98-51), bem como do benefício fiscal de redução do imposto de renda concedido pela SUDAM - item 4.

8. In casu, restou comprovado nos autos a irregularidade na escrituração contábil da empresa, uma vez que reconhecido pelo laudo pericial a omissão de receita, afigurando-se, pois, correta a aplicação da multa de ofício (75%), bem como da multa isolada, como decidido pelo Magistrado a quo.

9. Precedente: AC 2006.37.00.004602-8/MA; Relator Des. Federal CATÃO ALVES, data de julgamento: 24/04/2012; publicação/ fonte: 04/05/2012, e-DJF1 p. 225.

10. A aplicação da SELIC na composição monetária dos créditos e débitos tributários (cobrança e restituição) é prevista na Lei nº 9.250/95 e abonada pela jurisprudência desta Corte (T7, AC nº 2003.01.99.012966-7/MG e T4, AC nº 2003.01.99.012615-4/MG, v.g.), do STJ (T2, REsp nº 313.575/MG, T1, REsp nº 617.867/SP e S1, EREsp nº 398.182/PR, v.g.) e do STF (MC-ADI nº 2214/MS: "(...) aplicação da taxa SELIC (...) que traduz rigorosa igualdade de tratamento entre o contribuinte e o Fisco").

11. Não há que se falar em cumulatividade da SELIC com juros moratórios e correção monetária, ou seja, a partir de 1º JAN 96, sobre os valores consolidados em 31 DEZ 95, incide somente a Taxa SELIC, a teor da Lei nº 9.250/95, de 26 DEZ 95, que afasta a correção monetária e os juros.

12. Em síntese, para espancar dúvidas e afastar qualquer possibilidade de cumulação dos juros de mora com a taxa SELIC, os débitos anteriores a 31 DEZ 1995 serão corrigidos monetariamente e sofrerão a incidência de juros até essa data e consolidados como total do capital corrigido. A partir de 1º JAN 1996, sobre esse capital incidirá apenas a taxa SELIC.

13. Apelação não provida. Sentença mantida.⁶²

APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DCTF. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CONSECUTÓRIOS.

1. Está-se diante de tributo sujeito a lançamento por homologação (IR), de sorte que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente homologá-lo (art. 150, caput, do CTN).

2. Consoante posicionamento pacificado pelo C. STJ, ocorrendo a declaração do contribuinte, resta constituído o crédito fiscal, o qual pode ser imediatamente inscrito na Dívida Ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo formal.

3. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento mensal do imposto de renda, calculado por estimativa, nos moldes do art. 23 da referida Lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

4. O imposto recolhido antecipadamente, por estimativa será, então, deduzido do apurado na declaração anual (art. 25, § 1º, da Lei 8541/92).

5. Trata-se de mera faculdade concedida ao contribuinte, concernente à forma de recolhimento do IRPJ, consistente no ajuste do tributo que deveria, segundo opção do próprio contribuinte, ter sido recolhido mensalmente mediante estimativa.

6. Não há, note-se, autorização legal para o não recolhimento da exação ou para seu recolhimento em montante inferior àquele que se mostra devido, mês a mês, com base na tributação por estimativa.

7. Assim, constatado pela Administração Tributária o não recolhimento ou o recolhimento a menor do IRPJ, calculado com base nos artigos 23 e seguintes da Lei 8541/92, inafastável o dever de proceder ao lançamento, atividade obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN). Tal procedimento, aliás, mostra-se imprescindível até mesmo para evitar a consumação do prazo decadencial (art. 173 do CTN).

8. Tendo o embargante optado pelo recolhimento do imposto por estimativa, deve-se aplicar a alíquota de 3,5% sobre a receita mensal bruta, entendendo-se como receita bruta, segundo as regras acima transcritas, o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

9. No tocante à cumulação de correção monetária, juros e multa moratória na apuração do crédito excutido, a improcedência do questionamento é manifesta, pois cada qual dos encargos, com sua natureza jurídica própria e finalidade específica,

⁶² PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação Cível nº 200432000023194, Sétima Turma do TRF da 1ª Região, Relator Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 DATA:13/09/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

não permite cogitar de bis in idem, conforme revela o próprio artigo 2º, § 2º, da Lei nº 6.830/80.

10. No caso concreto, a multa de 100% aplicada tem natureza punitiva e não moratória. O autor foi autuado por recolhimento insuficiente da exação. Todavia, é aplicável a redução do percentual da multa a setenta e cinco por cento, nos termos do artigo 14, da Lei Federal nº 11.488/07, que deu nova redação ao artigo 44, da Lei Federal nº 9.430/96.

11. As multas, sejam punitivas ou moratórias, estão sujeitas à correção monetária (Súmula nº 45 do extinto TFR).

12. Apelação e remessa oficial parcialmente providas, para julgar subsistente a execução fiscal, apenas reduzindo o percentual da multa punitiva para 75%.

13- Em que pese a sucumbência mínima da Fazenda Nacional (art. 21, parágrafo único, do CPC), não há condenação em honorários advocatícios, haja vista a incidência do encargo de 20%, previsto no Decreto-Lei nº 1025/69 (Súmula nº 168 do extinto TFR).⁶³

Na hipótese da autoridade administrativa não observar a vinculação e a obrigatoriedade da atividade de lançamento, que representa o nexo de implicação existente entre a hipótese e a consequência, será enquadrado na pena de responsabilidade funcional, não se aplicando tal penalidade no lançamento previsto no artigo 150, do mesmo codex, que tem por finalidade apenas homologar o pagamento antecipadamente feito pelo sujeito passivo.

8.3 Do título executivo na sua materialidade

Desta feita, ocorrendo a situação factual descrita na hipótese e havendo o nexo através do lançamento pela autoridade administrativa a fim de constituir o crédito tributário, com a consequência normativa de recolher o tributo, se a conduta do sujeito passivo não inclinar-se no sentido do seu pagamento voluntário, após ser devidamente notificado daquele ato, o débito será inscrito na dívida ativa e nascerá em favor do Fisco o poder de promover a execução forçada.

O lançamento faz parte do processo de construção normativa e, além de constituir o crédito tributário, confere materialidade ao título executivo. Sendo a certidão de dívida ativa o título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, nos termos do art. 585, VII, do CPC, com a redação da Lei nº 11.382/2006, deve-se ter em mente que duas fases podem ser identificadas na formação desse título, como esclarece o tributarista Zuudi Sakakihara, *in verbis*:

(...) a fase constitutiva, em que o título adquire existência material com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, e a fase integrativa da eficácia,

⁶³ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 00329383920024036182, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D, TRF da 3ª Região, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 03/10/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

em que o crédito tributário, depois de inscrito em dívida ativa, é formalmente certificado na certidão da dívida ativa e ganha suficiente eficácia para aparelhar a execução forçada.⁶⁴

Constata-se, então, que o lançamento, como nexos de incidência entre a hipótese e a consequência, pertencente a estrutura lógica da norma jurídica, necessário para a positivação do direito e da constituição do crédito tributário, tem como resultado, caso exista alguma irregularidade na atividade exercida pelo contribuinte, o título executivo na sua materialidade. Por isso, pode-se dizer que o lançamento, ao constituir o crédito tributário, está dando origem material ao título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, o que reforça o entendimento acerca da imprescindibilidade de tal atividade de forma expressa, através da instauração de um processo administrativo, para posteriormente ser proposta a execução fiscal.

8.4 Do lançamento por homologação como nexos de incidência

Dentre as três espécies de lançamento, por declaração, de ofício e por homologação, esta última é a que gera polêmica, em se tratando de execução fiscal ajuizada pela Fazenda Pública sem que ocorra o lançamento pela autoridade administrativa.

Nesse tipo de lançamento (homologação), se mostra claro também que sem sua realização, não se pode exigir o crédito tributário ante a inexistência de uma norma individual e concreta estabelecendo a relação jurídica tributária.

O lançamento por homologação ou “autolancamento”, como definido de forma equivocada por alguns doutrinadores, vez que o contribuinte não pratica ato administrativo, não lança tributo, sendo inteiramente descabida essa terminologia, tem por característica aquele feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação.

Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa, extinguindo a relação jurídica tributária caso não haja nenhuma irregularidade. Caso haja alguma divergência na declaração ou caso o contribuinte declare, mas não recolhe o tributo ou recolhe de forma parcial, a autoridade administrativa não a homologa, mas sim escreve diretamente o contribuinte na dívida ativa, para então futuramente ser proposta a execução fiscal, sem que seja dado ao contribuinte a

⁶⁴ SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 666.

oportunidade de se defender na esfera administrativa. É contra este procedimento que o presente trabalho se insurge.

Cabe aqui transcrever o disposto no artigo 150, parágrafo único, do Código Tributário Nacional *in verbis*:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.⁶⁵

Observa-se da leitura da norma acima transcrita que o objeto da homologação não é o pagamento, mas sim o ato praticado pelo sujeito passivo. A homologação, que, segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, “é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão.⁶⁶”, tem por efeito dar ao ato homologado a eficácia que ele não possuía.

Sobre o ato do lançamento como privativo da Administração Pública e da equivocada terminologia da expressão “autolancamento”, ensina Misabel Abreu Machado Derzi:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto correto de que o lançamento é ato privativo da Administração Pública (art. 142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autoaccertamento para os italianos ou autoliquidación para os espanhóis) – autolancamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.⁶⁷

Vale a pena transcrever novamente os ensinamentos do renomado tributarista Hugo de Brito Machado, que quanto ao objeto da homologação, assim esclarece de forma precisa, *in verbis*:

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que

⁶⁵ BRASIL. **Lei 5.172/1966** (LEI ORDINÁRIA) 25/10/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

⁶⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 273.

⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 1ª ed. Coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 401.

não tenha havido pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado.

(...)

O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado⁶⁸.

Homologar, portanto, pressupõe não apenas concordar com o ato praticado, mas também conferir-lhe validade ou eficácia que antes não possuía. Assim, quando a Fazenda Pública concorda com a apuração do montante devido, não o está homologando, pois disso não resulta nenhuma eficácia ou validade que o pagamento já não tivesse.

Corroborando com o entendimento de que o crédito tributário só pode ser exigido pela Fazenda Pública após sua constituição pelo lançamento, em se tratando de lançamento por homologação, assim esclarece mais uma vez Zuudi Sakakihara, *in verbis*:

Objeto da homologação, portanto, não é o pagamento do tributo, mas sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar a quantificar a prestação tributária. Essa atividade, evidentemente, não se identifica com a atividade prevista no art. 142, que é privativa da autoridade administrativa, e, por isso, não podendo ser definida como lançamento, não tem a virtude de constituir o crédito tributário. A posterior homologação, porém, vem a reconhecer nessa atividade a capacidade de ter constituído o crédito tributário. Com isso, satisfaz-se a exigência do CTN, segundo a qual o crédito tributário não pode ser legitimamente exigido pela Fazenda Pública se não for constituído pelo lançamento.⁶⁹

Por outro lado, o contribuinte pode praticar a atividade de apuração, prestar as informações à autoridade administrativa relativas aos valores a serem pagos, e não efetuar o pagamento, ou realizá-lo parcialmente. Nesse caso, cabe à autoridade administrativa notificar o contribuinte, para que ele efetue o pagamento do valor declarado, ou para complementar eventual diferença apurada pelo Fisco, sob pena de inscrição do crédito tributário em dívida ativa e, posteriormente, ser ajuizada a execução fiscal pela Fazenda Pública.

Acerca do entendimento acima exposto, o mestre Hugo de Brito Machado mais uma vez esclarece que:

(...) Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA, etc), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento de dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa, Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 204.

⁶⁹ SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 666.

Homologada pela autoridade administrativa a apuração feita pelo contribuinte, deve ser este notificado a fazer o recolhimento correspondente, ou impugnar a exigência, sob pena de inscrição do débito para posterior execução. Não ocorrendo a homologação não existirá o crédito tributário e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado.⁷⁰

Desta forma, no lançamento por homologação, tem-se a apuração da atividade do contribuinte, sendo que o que se homologa não é o pagamento, mas sim a apuração do montante devido, de sorte que caso o contribuinte não efetue o pagamento antecipado daquele montante por ele declarado, ou pague a menor, cabe a Fazenda Pública notificá-lo, a fim de adimplir os valores declarados, isto principalmente em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Percebe-se que o lançamento por homologação, ainda que seja um ato para reconhecer a apuração do montante devido pelo contribuinte, confirmando-o ou não, configura num nexo entre a hipótese e a consequência que sem ele não se pode dizer na existência de uma relação jurídica tributária e, via de consequência, do cunho prescritivo da norma jurídica tributária. Diante da ausência do lançamento, o crédito tributário não pode ser exigido ante a não existência do liame interproposicional constituindo o nexo jurídico das proposições normativas (hipótese e consequência).

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007, p. 204.

CAPITULO 9 – DA OBSERVÂNCIA DO LANÇAMENTO COMO ELEMENTO DA NORMA JURÍDICA - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS VIOLADOS

9.1 Do princípio da legalidade e da verdade material

O princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, impõe, de forma legítima, que os tributos sejam de modo predeterminado. De acordo com esse princípio, a norma jurídica tributária incide independentemente da vontade dos sujeitos envolvidos.

Para que o princípio da legalidade seja respeitado de modo efetivo, fazendo sentido a prévia existência das normas jurídicas, disciplinando a relação jurídico-tributária, faz-se necessário que tais normas sejam aplicadas somente quando ocorrido o fato descrito no seu suporte fático (texto). Se uma lei institui o imposto sobre a renda, por exemplo, e prevê que o mesmo será devido quando o cidadão auferir rendimentos superiores a determinado montante, a autoridade, para fiel cumprimento da determinação legal, deverá certificar-se da existência de tais rendimentos e de seu montante. Caso não o faça e aplique a norma impositiva do imposto de renda sobre quem não auferiu renda, a autoridade estará exigindo um tributo sem amparo legal.

Verifica-se aí também um nexo de incidência retratado pela norma jurídica que ocorre entre auferir determinado valor a título de renda (hipótese) e a obrigação de pagar imposto de renda (consequência) que pode se dar única e exclusivamente pelo lançamento por declaração.

É do princípio da legalidade que a doutrina do Direito Administrativo extrai o chamado princípio da verdade material, ou da verdade substancial, outro vetor da conduta do Poder Público na aplicação da lei. Segundo esse princípio, a Administração, a fim de evitar a prática de uma ilegalidade, deve sempre buscar a verdade quanto aos fatos sobre os quais labora, busca que independe do que afirmado, ou reconhecido, pelo cidadão Celso Antônio Bandeira de Mello.⁷¹

Do princípio da legalidade, a doutrina extrai o poder da Administração Pública de rever seus próprios atos, anulando-os quando eivados de ilegalidade. É o chamado “autocontrole” da Administração Pública, que pode dar origem a um processo administrativo.

⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.p. 322 -323.

Assim, ainda que os valores apresentados pelo contribuinte através da declaração não sejam recolhidos, ou pagos a menor, cabe a Administração Pública, em obediência ao princípio da legalidade e da verdade material, lhe facultar a oportunidade de apontar equívocos. A busca dessa verdade material deve ocorrer no processo administrativo tributário. Com a inscrição direta e imediata em dívida ativa sem o lançamento, o contribuinte não tem a oportunidade de apontar esses equívocos.

Nesse sentido, assim leciona a professora Fabiana Del Padre Tomé em renomada obra de sua autoria:

(...) é comum identificar o processo administrativo tributário com a busca da verdade material e o processo judicial tributário com a realização da verdade formal. Nesse sentido posicionam-se Alberto Xavier, Paulo Celso B. Bonilha e James Marins, dentre outros, considerando a busca pela verdade material um princípio de observância indeclinável da administração tributária, em oposição ao princípio da verdade formal que preside o processo civil e prioriza a formalidade processual probatória.⁷²

E mais adiante, a professora Fabiana Del Padre Tomé discorre novamente sobre essa linha doutrinária para ao final concluir que a verdade que se busca no processo de posituação é a lógica:

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto, nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes.⁷³

Na obra “Contencioso administrativo tributário questões polêmicas”, o tema verdade material foi muito bem abordado:

Assim, independentemente da corrente filosófica que se adote, certo é que as regras e princípios que informam o processo administrativo diferem dos que regem o processo judicial, identificando-se apenas naqueles comandos para que o órgão julgador inclusive por iniciativa própria, se muna do maior número de elementos possíveis (provas) como forma de permitir a máxima aproximação entre a ocorrência concreta do mundo e o seu relato no antecedente da norma de lançamento. Em outras palavras, o regime jurídico do processo administrativo inclui normas que conferem à autoridade julgadora deveres de ampla investigação dos fatos. Dentre eles podemos destacar: o impulso oficial, a iniciativa probatória do juiz e a necessidade de fundamentar as decisões de indeferimento do pedido de produção de provas (art. 2º, parágrafo único, XII, da Lei n. 9.784/99, arts. 18 e 29, do Decreto n. 70.235/72, arts. 35 e 36 do Decreto n. 7.574/11, respectivamente).

⁷² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 23.

⁷³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 23-24.

É o que sintetiza James Marins, “a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário (diligências administrativas in loco) e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração, se apresentam como instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material daquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial”.⁷⁴

Tecidos esses esclarecimentos, infere-se que a denominada busca da verdade material é, em verdade, um dever de investigação ao órgão julgador, que tem ampla liberdade para apurar os fatos, trazendo ao processo todos os dados (documentos, informações etc) sobre a matéria discutida, sem se ater apenas aos elementos carreados pelas partes.⁷⁵

A doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, exaurida no citado artigo publicado pela Revista Dialética de Direito Tributário, muito bem aborda esse tema, *in verbis*:

(...) A legalidade, no Direito Tributário, tem rigidez semelhante à legalidade no Direito Penal. Por essa razão, também no Direito Processual Penal as autoridades de investigação, e de julgamento, estão adstritas ao princípio da verdade material, não sendo a “confissão” por parte de um suspeito motivo para encerramento de toda a investigação a respeito do mesmo. Tanto é assim que o próprio inquirido policial, diante da confissão, deve prosseguir a fim de apurar se foi realmente o confitente quem praticou o delito. Afinal, não é a “vontade” de quem confessa que enseja a aplicação da lei penal, mas a prática do ilícito nela previsto. No Direito Tributário as coisas funcionam exatamente da mesma maneira.⁷⁶

Sobre a importância de se observar o princípio da legalidade e da verdade material, assim tem se manifestado a jurisprudência:

AÇÃO ANULATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DECLARAÇÃO DE AJUSTE UTILIZADA PELO FISCO PARA FINS DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ALEGAÇÃO DE NEGATIVA DE AUTORIA DA DECLARAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DO EFETIVO RECEBIMENTO DOS RENDIMENTOS DECLARADOS.

1. A situação vivenciada nos autos não se amolda à aplicação inflexível da teoria estática do ônus da prova (CPC, artigo 333, I), uma vez que a sua utilização demandaria a demonstração, por parte do autor, da inexistência de fato que alega não ter ocorrido. Neste particular, sob o ponto de vista da capacidade probatória do autor, dos meios de prova colocados à sua disposição para demonstrar a sua alegação, revelar-se-ia impossível (probatio diabolica) demonstrar cabalmente a negativa absoluta do fato.

2. Na presente situação, o convencimento necessário à anulação ou manutenção do débito inscrito em dívida ativa passa por identificar a legitimidade da tributação baseada em informações relativas aos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo no ano calendário de 1998. Segundo os elementos disponíveis, é bem possível que, no caso concreto, o preenchimento e envio da declaração de ajuste do IRPF tenha sido efetuado por terceiro, não necessariamente a mando ou com o conhecimento do contribuinte.

⁷⁴ MARINS, Jaime. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2014, p.177.

⁷⁵ ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso administrativo tributário questões polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 78-79.

⁷⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.76.

3. No entanto, a rigor, o ponto nodal da controvérsia não reside propriamente na autoria da declaração de ajuste do IRPF, se preenchida pelo autor ou por terceiro. Deveras, a fim de investigar a legitimidade do crédito tributário exigido, não importa quem preencheu a declaração de ajuste, na medida em que não se exige seja unicamente prestada pelo próprio sujeito passivo, sendo até mesmo comum que tal providência seja, eventualmente, deixada a cargo de um contador ou outro profissional contabilista. O ponto central reside, isso sim, em saber se aqueles rendimentos informados na declaração que originou o imposto a pagar foram ou não efetivamente percebidos pelo contribuinte no ano de 1998.

4. Por outras palavras, ainda que se permita a imediata inscrição em dívida ativa e cobrança do imposto declarado como devido por ocasião da entrega da declaração de ajuste, o princípio da legalidade, aqui sob o viés da verdade material, impõe que, sob um contexto de razoabilidade, fique evidenciada a correspondência dos valores informados como rendimentos com a situação econômica do contribuinte.

5. Na hipótese, a natureza dos rendimentos informados (todos caracterizados como tendo sido "recebidos de pessoa física e do exterior") não permite saber a sua origem, ou seja, de qual ou quais pessoas físicas advieram, e a que título. Neste ponto, poderia muito bem a fiscalização, a fim de embasar os valores por si utilizados para fins de constituição do crédito tributário, ter, a partir do cruzamento de dados, averiguado se algum outro contribuinte declarou ter efetuado pagamentos ao autor. De fato, trata-se de elemento probatório ao total alcance do fisco, e que poderia evidenciar o efetivo recebimento dos valores, a justificar a tributação. Por outro lado, ao contribuinte não lhe é possível demonstrar o não-recebimento dos valores, por se tratar de negativa absoluta de fato, cuja comprovação é inviável.

6. Portanto, sob o prisma da distribuição dinâmica do ônus da prova, e em respeito à verdade material, deve o fisco arcar com o ônus de não haver sequer indícios nos autos da existência de rendimentos em favor do contribuinte naquele ano. Não pode, nesse mister, pretender pautar sua atuação unicamente na presunção que milita em favor do débito inscrito em dívida ativa, mormente porque, nunca é demais lembrar, tal presunção é relativa, passível de superação diante de indícios e alegações em contrário.

7. Diante dessas razões, não se prestando, no caso concreto, a declaração de ajuste a amparar a tributação, e não tendo o fisco logrado trazer qualquer outro elemento que pudesse subsidiar a busca da efetiva existência dos rendimentos tributados, deve ser anulado o débito inscrito em dívida ativa⁷⁷.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. CERTIDÃO. LEI Nº 9.051/95. MOTIVAÇÃO DE FATO OU DE DIREITO. AUSÊNCIA. CONSULTA A SISTEMA INTEGRADO DA RECEITA FEDERAL. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ARTS. 5º, II; 37, CAPUT E 150, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 3º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 2º DA LEI Nº 9.784/99. LEGALIDADE OBJETIVA. DECRETO Nº 70.235/72. DECRETO Nº 3.724/2001. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ILEGALIDADE E ABUSO DE PODER. INCORRÊNCIA. FORTES INDÍCIOS DA PRÁTICA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AÇÕES PENAIIS EM DESFAVOR DOS APELANTES EM TRAMITAÇÃO. APELAÇÃO CRIMINAL ENDENTE DE JULGAMENTO POR ESTE TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Trata-se de apelação interposta por Saulo de Tarso Muniz dos Santos e outros em face de sentença que indeferiu a exordial e denegou a segurança pleiteada, extinguindo o processo sem julgamento de mérito, nos termos do art. 10 e 6º, parágrafo 5º da Lei nº 12.016/2009, c/c arts. 267, inciso I e 295, V, do CPC.

2. Pleiteiam os apelantes que a Superintendência da Receita Federal reconheça por certidão a inexistência de consultas ao sistemas integrados de seleção e preparo da

⁷⁷ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 200671000333585, Primeira Turma do TRF da 4ª Região, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Paciorni, D.E. 20/07/2011, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

ação fiscal, denominados SIGA-DW e DOSSIÊ INTEGRADO, previamente à programação dos mandados de procedimento fiscal de nº 0410200.2011.00155, 0410200.2011.00156 e 0410200.2011.00160.

3. A expedição de certidões para a defesa de direitos regula-se pela Lei nº 9.051/95, a qual prevê que os interessados deverão fazer constar do seu requerimento esclarecimentos relativos aos fins e razões do pedido. No caso dos autos, os apelantes não indicaram as razões concretas de fato ou de direito do pedido de certidão, como preconiza o art. 2º da Lei nº 9.051/95. Com efeito, não há "qualquer indicativo de motivação de fato ou de direito, que justifique o acesso as informações acerca da existência ou não de consulta prévia ao sistema eletrônico SIGA-DW e Dossiê integrado, anteriormente à instauração dos mandados de procedimento fiscal". Demais disso, inexistiu lei prevendo consultas prévias aos sistemas de seleção e preparo da ação fiscal - DOSSIÊ INTEGRADO e SIGADW- para que se expeça o Mandado de Procedimento Fiscal, e assim se inicie o procedimento fiscal.

4. São princípios de observância obrigatória no procedimento e no processo administrativo tributário: a) princípio da legalidade objetiva; b) princípio da vinculação; c) princípio da verdade material; d) princípio da oficialidade; e) princípio do dever de investigação; e) princípio do dever de colaboração.

5. O princípio da legalidade é, no dizer dos doutrinadores nacionais, primado universal do Direito. Está consagrado na Constituição Federal no art. 5º, II, e especificamente em relação à atuação da Administração Pública, no art. 37, caput e em face das relações tributárias no art. 150, I. No âmbito infraconstitucional, a legalidade está proclamada no art. 3º do Código Tributário Nacional, o qual ressalta ser a atividade administrativa fiscal plenamente vinculada, bem assim no art. 2º da Lei nº 9.784/99 - Lei geral do Processo Administrativo Federal- segundo o qual, a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da legalidade, devendo serem observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito.

6. Quando aplicado ao Processo Administrativo Tributário, o princípio da legalidade denomina-se legalidade objetiva. "A observância da legalidade objetiva é primado comum ao procedimento administrativo fiscal. O princípio da legalidade objetiva deve governar, sob pena de invalidade, toda atividade procedimental e processual tributária que irá se desenvolver em estrita vinculação com a lei e para a finalidade de preservar a aplicação do sistema jurídico tributário".

7. Nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, a ação fiscal se inicia com o Mandado de Procedimento Fiscal, expedido pelo Delegado da Receita Federal. Por sua vez, o Decreto nº 3.724/2001 dispõe que os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores- Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

8. No caso dos autos, não há que se falar em ilegalidade e abuso de poder quando, o que reconhecem os apelantes, a ação fiscal se iniciou mediante a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal.

9. Demais disso, o Decreto nº 3.724/2001 prevê exceções à necessidade de MPF prévio, dentre os quais, os casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova.

10. Em consulta ao sítio da Justiça Federal de Pernambuco, colhe-se a existência de fortes indícios da prática de infração à legislação tributária, o que, nos termos do Decreto nº 3.724/2001, dispensaria o prévio Mandado de Procedimento Fiscal. A propósito, o apelante Saulo de Tarso Muniz dos Santos responde à ação penal nº 0000431- 32.2010.4.05.8302 em tramitação na 24ª Vara Federal de Pernambuco, bem como todos os autores respondem a outra ação penal nº 0001001- 13.2013.4.05.8302, cujo processo encontra-se em grau de recurso neste Tribunal Regional Federal para julgamento da apelação dos ora apelantes Saulo de Tarso Muniz dos Santos, Luziane Gil Dias da Silva e Hildete Muniz dos Santos.

11. No que tange à alegada violação aos princípios da isonomia e da legalidade, "decorrente do encaminhamento antecipado à fiscalização da Receita Federal do

Processo Administrativo Disciplinar ou de suas informações", a exemplo das outras alegações de abuso de poder, desvio de finalidade, ausência de justa causa para a fiscalização, os apelantes se limitam a argumentar e não juntam sequer um documento que comprove suas assertivas.

12. São pressupostos do mandado de segurança a existência de direito líquido e certo. O direito deve ser claro e manifesto, comprovado de plano, juntamente com a petição inicial. Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão, e apto a ser exercido no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação. Desacompanhada a inicial da prova pré-constituída dos fatos em que se lastreia a impetração, não há falar-se em direito líquido e certo, incabível a segurança, posto que, no mandado de segurança não cabe dilação probatória.

13. Apelação desprovida⁷⁸.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

1. A presunção juris tantum de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima *utile per inutile non vitiatur*.

2. O princípio da verdade real se sobrepõe à *presuntio legis*, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. **Aplicação do princípio da verdade material.**

3. Outrossim, ainda neste segmento, concluiu a perícia judicial pela inexistência de prejuízo ao Fisco.

4. Deveras, procedido o lançamento com base nos autos de infração, infirmados por perícia judicial conclusiva, constituiu-se o crédito tributário principal, mercê de o mesmo ter sido oferecido à tributação, por isso que inequívoco que o resultado judicial gerará *bis in idem* quanto à exação in foco.

5. Lavrados os autos de infração por erro formal de escrita reconhecido pelos recorrentes, não obstante materialmente exatos os valores oferecidos à tributação, impõe-se reconhecer que a parte que ora se irressigna foi a responsável pela demanda. 6. Regulada a sucumbência pelo princípio da causalidade, ressoa inacolhível imputá-la ao Fisco, independente de prover-se o recurso para que não haja retorno dos autos à instância a quo, porquanto o aresto recorrido reconheceu a higidez conclusiva da prova mas desprezou-a.

7. A responsabilidade pela demanda implica imputar-se a sucumbência ao recorrente, não obstante acolhida a sua postulação quanto ao crédito tributário em si. (Precedente: REsp 284926/MG, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 05.04.2001, DJ 25.06.2001 p. 173)

8. Recurso Especial provido, imputando-se a sucumbência ao recorrente.⁷⁹

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ARGUIÇÃO DE OFENSA A CLÁUSULA PÉTREA. SUSTENTAÇÃO ORAL. ALTERAÇÃO DA COMPOSIÇÃO DA TURMA JULGADORA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO

⁷⁸ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 08034804920134058300, Primeira Turma do TRF da 5ª Região, Relator Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, j. 19/12/2013, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁷⁹ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. REsp nº 200602156889, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE Data:06/03/2008, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF) . Conseqüentemente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso (art. 102, III, § 3º, da Constituição Federal).

2. O prequestionamento da questão constitucional é requisito indispensável à admissão do recurso extraordinário, sendo certo que eventual omissão do acórdão recorrido reclama embargos de declaração.

3. As Súmulas 282 e 356 do STF dispõem respectivamente, verbis: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada” e “O ponto omissivo da decisão, sobre o qual não foram postos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento”.

4. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. Precedentes: AI 804.854-AgR, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia , DJe de 24/11/2010; e AI 756.336-AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 22/10/2010.

5. In casu, o acórdão originariamente recorrido assentou: “TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. DEPÓSITO SEM ORIGEM IDENTIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL RELATIVA. EFICÁCIA CIVIL DA SENTENÇA PENAL. VINCULAÇÃO DO DEPÓSITO A EMPRÉSTIMO TOMADO JUNTO A INSTITUIÇÃO BANCÁRIA NO EXTERIOR. OPE RAÇÃO DE BLUE CHIP SWAP PARA INTERNALIZAÇÃO DOS VALORES. IRREGULARIDADES. IRRELEVÂNCIA. CONCRETIZAÇÃO DO EMPRÉSTIMO. **PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**. ILEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

6. Agravo regimental desprovido⁸⁰.

Não se pode, assim, negar ao contribuinte a oportunidade de demonstrar equívocos, ainda que tenha apresentado a declaração e não efetuado o pagamento, ou recolhido a menor. Pelo princípio da legalidade, o tributo só pode ser exigido nos limites em que factual e legalmente possível. E é por este motivo, que o lançamento, que representa o nexo de incidência da estrutura lógica da norma jurídica existente entre a hipótese e a consequência, é privativo da autoridade administrativa, cuja atividade, na sua feitura, é plenamente vinculada.

9.2 Do direito da cientificação

Como decorrência do princípio constitucional da publicidade, a doutrina do Direito Administrativo considera implícito, na Constituição, também o princípio da cientificação. Por

⁸⁰ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. AI-AgR nº 847039, Primeira Turma do STF, Relator Ministro Luiz Fux, j. 29.5.2012, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

ele, o contribuinte tem o direito de ser comunicado da prática de atos administrativos que lhe digam respeito, que afetem seus interesses, etc.

A cientificação, como esclarece Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

(...) é decorrência, também, do princípio do devido processo legal. Tendo o ato administrativo reflexo sobre o patrimônio ou sobre os bens do contribuinte, a comunicação e que o mesmo foi praticado – ainda que por mera ratificação/homologação – deve ser levada ao conhecimento dos interessados, para que estes possam tomar as providências que considerarem pertinentes (pagar, questionar eventuais equívocos etc.).⁸¹

Nota-se aí mais uma vez a importância do lançamento como ato imprescindível ao processo de posituação do direito, sem o qual o contribuinte não terá ciência dos atos administrativos, importando numa violação ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

9.3 Do direito de petição, ampla defesa e contraditório

Outro direito previsto em nossa Constituição Federal, que não tem sido observado por aqueles que entendem pela inscrição direta em dívida ativa, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, declarado e não pago ou pago parcialmente, desconsiderando por completo esse ato (lançamento) como nexos de incidência da norma jurídica, é o de petição, ampla defesa e do contraditório.

Não se pode esquecer que a Carta Magna prevê em seu artigo 5º, inciso XXXIV, o direito de dirigir petição à autoridade competente, a fim de solicitar a revisão da prática do ato homologatório, apontado equívocos e solucionando providências. Trata-se de uma garantia de que o indivíduo terá acesso ao Poder Público para que esse, através das autoridades competentes, dirima questões conflitantes, confirmando, alterando, ou declarando direitos.

Pelo princípio da ampla defesa e do contraditório, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Lei Maior, não se pode negar ao sujeito passivo o direito de corrigir suas próprias declarações, ou de ser notificado de que as mesmas foram homologadas, e de que não há pagamento a elas relacionado, ou o recolhimento foi efetuado a menor, para que possa ser providenciada a quitação, ou comprovado o pagamento, ou ainda explicadas as razões pelas quais o pagamento não ocorreu.

⁸¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.77.

O entendimento do Fisco de inscrever o contribuinte na dívida ativa, sem lhe dar a oportunidade de se defender na esfera administrativa, acarreta decisões arbitrárias, sem colocar em condição igual a parte situada no pólo passivo.

O lançamento, adverte Alberto Xavier, é privativo da autoridade administrativa. De posse da apuração feita pelo contribuinte, constante de suas declarações, deve ser feito o lançamento. Essa apuração, “por versar direitos e deveres indisponíveis, submetidos ao princípio da legalidade da tributação.⁸²”, não pode simplesmente ser equiparada a uma “confissão”, para fins de imediata execução fiscal.

Há de ser efetuado o lançamento (nexo de incidência entre a hipótese e a consequência) o qual, ainda que entendido como a mera homologação da apuração feita pelo contribuinte, deve ser levado ao seu conhecimento, em respeito aos princípios da publicidade e da cientificação, a fim de que se possa exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Sem a observância do direito de petição, ampla defesa e contraditório, o contribuinte fica a mercê das ilegalidades perpetradas pela autoridade administrativa, as quais o cidadão não é obrigado a aceitá-las, independente de quem tenha dado início ao ato ilegal. Ressalta-se que a ampla defesa é fundamental para o alcance da Justiça. É um direito subjetivo constitucional que, se não observado, acarreta a nulidade do processo.

Temos aqui mais uma violação que a inobservância do lançamento como conectivo condicional (implicação) da norma jurídica pode gerar. A defesa do contribuinte somente se dá mediante esse ato (lançamento) do Fisco, sem o qual se incorrerá na total desconsideração dos princípios protegidos pela Constituição Federal.

Enfim, é necessário conceder ao contribuinte a oportunidade de defesa, através de sua notificação e posterior instauração de um processo administrativo, isso em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa e até mesmo para se buscar a verdade material, como já discorrido anteriormente.

9.4 Da eficiência

O entendimento que tem prevalecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, qual seja, da inscrição direta e imediata na dívida ativa do contribuinte que declara e não recolhe o tributo ou recolhe parcialmente, ainda transgride de forma flagrante o princípio

⁸² XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª ed. Rio e Janeiro: Forense, 1997, p. 409.

da eficiência, ou seja, caso o contribuinte tenha a oportunidade de manifestação, diante da declaração e não pagamento do tributo, ou pago parcialmente, isto evitará que várias execuções infundadas sejam ajuizadas e a Administração Pública agirá de modo muito mais eficiente.

A observância deste princípio também impedirá que as declarações, as apurações, etc, feitas pelo contribuinte, quando favoráveis à Fazenda Pública, sejam aceitas incondicionalmente, e, quando contrárias (como é o caso de uma ulterior retificação de uma DCTF já em “processo de cobrança”), não o sejam.

Extrai-se novamente que desconsiderar o lançamento, nos tributos cuja constituição do crédito se dá por homologação, é negar vigência a norma jurídica (arts. 142 e 150 do CTN), cuja estrutura depende desse ato para a operação deôntica se concretizar.

CAPITULO 10 – DA INSCRIÇÃO DIRETA E IMEDIATA NA DÍVIDA ATIVA: DA JURISPRUDÊNCIA

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como já destacado anteriormente, o Colendo Superior Tribunal de Justiça tem entendido que caso o contribuinte apure o valor devido e não efetue o pagamento ou recolha de forma parcial, o Fisco pode executar diretamente, sem prévio processo administrativo, conforme decidido quando do julgamento do AGA nº 512.823/MG, *in verbis*:

(...) Pacífica jurisprudência desta Corte no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, verificada a existência de saldo devedor nas contas apresentadas pelo contribuinte, o órgão arrecadador poderá promover sua cobrança independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte.⁸³

Cabe aqui ser transcrito ainda outros julgados da Corte Superior, no sentido de ser desnecessário o lançamento para a constituição do crédito tributário no tributo sujeito a lançamento por homologação e a imediata inscrição na dívida ativa e, conseqüentemente, a propositura da execução fiscal, nos casos em que o contribuinte declara e não efetue o pagamento, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O VALOR DO TRIBUTO CONVERTIDO EM UFIR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DESNECESSIDADE DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PRÉVIO PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 7/STJ. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. LEGALIDADE. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE ICMS. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. É inadmissível o recurso especial quanto à questão não decidida pelo Tribunal de origem, por falta de prequestionamento. Aplicação das Súmulas 282 e 356/STF.
2. No caso de tributos sujeitos à lançamento por homologação a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo ser realizada a inscrição em dívida ativa independente de procedimento administrativo. Precedentes.
3. Não existe denúncia espontânea quando o pagamento se refere a tributos já noticiados pelo contribuinte, por meio de DCTF, GIA, ou de outra declaração dessa natureza e, pagos a dês tempo (REsp 962.379/RS, Dje 28.10.2008 e REsp 886.462/RS, Dje 28.10.2008 sob o rito do art. 543-C, do CPC).
4. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e juros de mora dos débitos do contribuinte para com a Fazenda Pública (REsp 879.844/MG, DJe 25.11.2009, julgado sob o rito dos recursos repetitivos).
5. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido da possibilidade de os valores devidos a título de ICMS integrarem a base de cálculo do PIS e da COFINS. Entendimento firmado nas Súmulas 68 e 94 do STJ.

⁸³ STJ – Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.12.2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 06 jul. 2010.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido⁸⁴.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO OU DO VENCIMENTO, O QUE FOR POSTERIOR. ART. 174 DO CTN. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. PRECEDENTE EM RECURSO REPETITIVO. PRESCRIÇÃO VERIFICADA.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, Rel.

Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ, consolidou entendimento segundo o qual a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário.

2. O referido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, in verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

3. No caso dos autos, a entrega da declaração ocorreu em 20.1.1994 e 9.2.1994. Assim, declarados os débitos tributários, e pagos a menor, o prazo prescricional iniciou-se na data da entrega da declaração. Logo, ajuizada a ação de execução fiscal somente em março de 1999, já teria ocorrida a prescrição.

4. Esta Corte tem entendimento pacífico no sentido de que a inscrição em dívida ativa, na hipótese ocorrida em 29.1.1999, não é capaz de suspender a prescrição, pois a regra do art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 só se aplica a dívidas não tributárias, já que a prescrição referente a estas tem regramento em lei complementar – o art. 174 do CTN. Agravo regimental improvido⁸⁵.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. SÚMULA 7/STJ. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. DISCUSSÃO DE CUNHO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

2. No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da taxa no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo. Precedentes.

3. A alegação de contrariedade aos arts. 2º, §§ 5º e 6º, e 3º da Lei 6.830/80, dada a ausência de indicação da origem da dívida na CDA, esbarra no enunciado da Súmula 7/STJ, verbis: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

4. Quanto aos arts. 125, I, 332 e 420, todos do CPC, a pretensão recursal esbarra na Súmula 211/STJ, que impede a admissão do recurso por ausência de prequestionamento.

5. A questão em torno da incidência da taxa SELIC foi definida no aresto recorrido com base na lei local, especificamente a Lei Paulista n.º 10.175/98. Incidência da Súmula 280/STF: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário".

6. O argumento de que jamais poderia a Lei Paulista 10.175/98 modificar a estipulação de juros moratórios prevista no Código Tributário Nacional, que tem

⁸⁴ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Recurso Especial nº 1195286/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra Ministra Eliana Calmon, DJe 24/09/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁸⁵ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 154879/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe 04/12/2012. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

estatura de lei complementar, é de índole constitucional, pois diz respeito diretamente à reserva de lei complementar definida no art. 146 da CF/88.

7. Agravo regimental não provido.⁸⁶

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO ATACADO E O PARADIGMA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO EFETUADA PELO CONTRIBUINTE. PAGAMENTO NÃO EFETUADO. INTIMAÇÃO ADMINISTRATIVA. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO QUINQUÊNIO LEGAL. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NESSA, NÃO PROVIDO.

1. Embargos à execução ajuizados por POLIEPOXI COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE RESINAS LTDA. E OUTROS contra a UNIÃO, requerendo a exclusão dos sócios do pólo passivo, a extinção do processo por inexistência de demonstração de conduta irregular dos executados e pela inexigibilidade do título. Sentença julgando parcialmente procedente o pedido, reconhecendo a ilegitimidade passiva dos sócios e determinando o prosseguimento da execução. Interpostas apelações pela embargante e pela embargada, o TRF da 4ª Região negou-lhes provimento por entender que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, é despiciendo processo administrativo e que todos os requisitos essenciais para a validade do Termo de Inscrição da Dívida estão presentes nas CDA. Afirma, ainda, que a responsabilização de sócio tem caráter subjetivo, havendo necessidade de comprovação de atuação dolosa na administração da empresa, não sendo suficiente para tal o inadimplemento de tributo.

Recurso especial da POLIEPOXI COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE RESINAS LTDA. alegando violação dos arts. 142 do CTN e 301 e 303 do CPC, além de dissídio jurisprudencial, fundamentando-se na necessidade de notificação para pagamento de eventual débito apurado ou para apresentação de defesa e na decadência do débito. Contra-razões não apresentadas.

2. Ausência de similitude fática entre o aresto impugnado e o paradigma. Enquanto o acórdão impugnado cuida de decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o paradigma trata de conflito entre os prazos prescricionais tributários estabelecidos no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco.

4. Caso não ocorra o pagamento no prazo, poderá efetivar-se imediatamente a inscrição na dívida ativa, sendo o débito exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa, não provido.⁸⁷

Os julgados acima transcritos, como também outros posteriormente proferidos pela Corte Superior no mesmo sentido, não espelham com acerto a matéria. Frisa-se que não se pode apenas trabalhar com ideias que a jurisprudência aceita, mas sim laborar com propósitos e raciocínios, visando sempre superar entendimentos equivocados dos tribunais, na tentativa de corrigi-los ou mesmo de buscar correções pelo Supremo Tribunal Federal.

⁸⁶ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 14706/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 10/11/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁸⁷ STJ – Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 722878/SC**. 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, j. 02.06.2005, DJ 27.06.2005. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 06 jul. 2010.

Os entendimentos expostos nos julgados acima transcritos, corroborados por agentes fazendários e pelo Poder Judiciário, não são coerentes, pois não raro acontece de a autoridade aproveitar-se das “declarações” entregues pelo sujeito passivo e efetuar alterações quanto às normas e aos critérios de cálculo aplicáveis, chegando, por conseguinte, a outros montantes, sem que o contribuinte possa se defender.

Discordando do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, assim asseveraram Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, em valioso artigo publicado pela Revista Dialética de Direito Tributário, quanto aos equivocados fundamentos utilizados por aquela Corte Superior para afastar o direito de defesa do contribuinte, *in verbis*:

O principal fundamento utilizado pela jurisprudência ora criticada, e por aqueles que a acolhem, é o de que, em face do “autolancamento”, não haveria necessidade de defesa, já que o contribuinte estar-se-ia defendendo de si mesmo. Subjacente a essa idéia repousa outra, de natureza político-arrecadatória, e relacionada à possibilidade de contribuintes sabidamente inadimplentes invocarem direito de defesa nos casos de autolancamento apenas para protelar o pagamento de tributo devido.

Parte de premissa falsa porque não existe “autolancamento”. Como se sabe, nos termos do CTN, a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa (CTN, art. 142). A autoridade constata a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, quantifica sua dimensão econômica (base de cálculo), determina a alíquota aplicável, enfim, efetua o acertamento da obrigação correspondente, que, uma vez lançada, se torna líquida, certa e exigível.⁸⁸

O entendimento acima transcrito vai de encontro com o que foi até agora exposto no presente trabalho, ou seja, a necessidade do lançamento pela autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 142, do CTN), sem o qual não merece prosperar o entendimento de inscrição direta e imediata na dívida ativa, ante a apresentação de declaração pelo contribuinte com valores e ausência do pagamento ou a menor.

Vale ressaltar novamente que a homologação, como alinhavado no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, (2001), é “aprovação, ratificação ou confirmação, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de que possam investir-se de força executória ou apresentar-se com validade jurídica”.⁸⁹

Desta feita, constatado alguma irregularidade por parte do contribuinte, que pode ser inclusive ausência de pagamento do que foi declarado ou pago de forma parcial, cabe ao Órgão Fazendário efetuar o lançamento, notificando-o para exercer seu direito de defesa, a fim de ser aplicado integralmente os princípios constitucionais processuais inerentes ao devido processo legal.

⁸⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.70.

⁸⁹ HOUAISS, Antonio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.548.

Cabe transcrever novamente o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, exposto no citado artigo publicado pela Revista Dialética de Direito Tributário, *in verbis*:

Assim, independente do valor haver sido declarado pelo próprio contribuinte, a Administração, antes de praticar qualquer ato tendente à cobrança da quantia respectiva, deve verificar a correção do cálculo apresentado. O contribuinte, portanto, não estará defendendo-se de si, mas do erro da Administração em homologar cálculo incorreto, aceitando como devido um valor que não o é.⁹⁰

E sobre a ausência do lançamento e inércia da Administração, mesmo na hipótese de tributo declarado e não pago, assim salientaram os renomados tributaristas citados no parágrafo anterior:

(...) Entender de modo diverso, aliás, implica admitir que a Administração beneficiasse de sua inércia, idéia inteiramente contrária a mais elementar noção jurídica sobre o não-exercício de um poder-dever. Realmente, a prevalecer a atual jurisprudência, basta a Administração não exercer o seu dever de revisar os cálculos apresentados pelos contribuintes, mesmo os claramente indevidos, para retirar deles qualquer possibilidade de defesa administrativa. Caso, porém, realize a atividade que lhe compete, o contribuinte terá esse direito. Ou seja, o entendimento aqui combatido é verdadeiro desestímulo a que a Administração realize a atividade de revisão do lançamento, o que aliás, a prática tem demonstrado ser verdade.⁹¹

Infelizmente, o entendimento que vem prosperando no Superior Tribunal de Justiça não está em consonância com o que determina a norma jurídica (arts. 142 e 150 do CTN), que é expresso acerca da necessidade do lançamento para se constituir o crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

A estrutura lógica da norma jurídica não vem sendo observada. O lançamento, ainda que o sujeito passivo tenha apresentado sua declaração e não pago o valor declarado ou pago parcialmente, se faz imprescindível. Sem ele, não há um nexo entre a hipótese e a consequência, não se podendo assim falar na constituição do crédito tributário e, via de consequência, na exigência do tributo pelo Fisco.

Diante da inobservância desse nexo de incidência entre a hipótese e consequência que somente é possível através do lançamento, o Fisco, com seu intuito de arrecadar cada vez mais, vem se beneficiando quando da propositura pela Fazenda Pública de inusitadas execuções fiscais, sem que o contribuinte tenha a oportunidade de defender-se na esfera administrativa, vez que apesar de declarado, deve-se verificar a correção do cálculo

⁹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.72-73.

⁹¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.70.

apresentado, o que deve ser feito através do lançamento de alçada exclusiva da autoridade administrativa.

Em verdade, tanto na hipótese de recolhimento a maior, como ausência de pagamento do que foi declarado ou recolhimento a menor, não se sustenta o argumento de que não seria possível o contribuinte defender-se de si próprio. A ausência de processo administrativo na hipótese de declaração e não recolhimento do tributo ou pagamento a menor, é imposta não em decorrência da natureza do tributo, mas como sanção, o que não se pode admitir.

Para que seja exigido o tributo, não importa se foi ou não apresentada a declaração pelo contribuinte. A norma jurídica geral e abstrata não dispõe dessa forma, mas sim exige pela sua estrutura lógica o nexo de incidência entre a ocorrência da situação lá prevista (hipótese) e a consequente obrigação de recolher o tributo (consequência) que somente é possível pelo lançamento como norma individual e concreta, ato este necessário ao processo de positivação do direito.

Os julgados acima transcritos desconsideram por completo a necessidade do lançamento como ato imprescindível ao processo de positivação do direito. Não se observa o que determina o art. 142 do CTN, violando assim de forma flagrante o princípio da legalidade.

A inscrição direta e imediata do contribuinte na dívida ativa ainda viola o direito ao contraditório e da ampla defesa, pois competia ao Fisco instaurar um processo administrativo, através do envio de uma notificação ao contribuinte, a fim de lhe dar a oportunidade de se defender ou mesmo de verificar a exatidão dos cálculos, evitando o ajuizamento apressado e equivocado de execuções fiscais.

10.1 Do lançamento de ofício na compensação através de DCTF: da jurisprudência

No que diz respeito ao pedido de compensação pendente de homologação, os Tribunais têm manifestado o entendimento de ser necessário o lançamento, ainda que de ofício, caso seja detectado alguma irregularidade no pedido ou seja ela considerado indevido ou inadequado, a fim de dar a oportunidade ao contribuinte de pagar ou de apresentar sua defesa contra a decisão denegatória. Senão vejamos:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DCTF INFORMANDO PEDIDO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR COMPENSAÇÃO POSTERIORMENTE CONSTATADA ILEGÍTIMA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE. ARTIGO 149, INCISO V, DO

CTN. SUFICIÊNCIA DOS VALORES. APRECIÇÃO INVIÁVEL NA ESTREITA VIA DO MANDADO DE SEGURANÇA.

I - Inicialmente, importante ressaltar que o juiz não está vinculado a examinar todos os argumentos expendidos pelas partes, nem a se pronunciar sobre todos os artigos de lei, restando bastante que, no caso concreto, decline fundamentos suficientes e condizentes a lastrear sua decisão.

II - A Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa só pode ser expedida nas hipóteses previstas no art. 206, do CTN, que dispõe no seguinte sentido: “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

III - O artigo 151 do Código Tributário Nacional enumera as situações em que é suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não estando o débito enquadrado em qualquer dessas situações, não há possibilidade de ser dada interpretação extensiva ao seu conteúdo, de modo a que seja determinada a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa.

IV - Há que se convir que eventual certidão que vier a ser emitida possui cunho declaratório, além de presunção de legitimidade e de veracidade, própria dos atos administrativos. Além disso, os efeitos que podem advir de uma certidão erroneamente emitida podem ser graves, pois há o risco de atingir terceiros de boa-fé que venham a contratar com o ente, na errada suposição de que este esteja regular com suas obrigações fiscais. Diante dos grandes riscos que podem acarretar a emissão de uma certidão negativa de débito ou positiva com efeito de negativa, é mister que se afaste qualquer dúvida a respeito da existência de créditos fazendários exigíveis. Enquanto houver controvérsia não resolvida, não deve ser permitida a emissão da certidão.

V - Para o correto deslinde do recurso em tela, sobreleva em importância definir, primeiramente, aquilo que seja direito líquido e certo para fins de mandado de segurança. Nossa melhor doutrina e jurisprudência, depois prolongada controvérsia, acabaram por aceitar um conceito eminentemente processual para o instituto. Líquido e certo é aquele direito que exsurge de fatos comprovados acima de quaisquer dúvidas razoáveis, pelos meios de prova admissíveis em mandado de segurança.

VI - A Impetrante alega, em sua inicial, que os débitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos aos períodos de fevereiro, março e junho de 2000 foram mantidos indevidamente como ativos na sua conta corrente, pelo fato da autoridade fazendária não ter constituído pelo lançamento os valores não homologados apresentados nas DCTF's.

VII - Em respeito à legislação de regência o contribuinte apresentou DCTF's - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais noticiando que os mencionados débitos eram objeto de procedimento de compensação, restando informado como saldo a pagar o valor de zero.

VIII - A própria legislação de regência passou a admitir que os valores constantes das DCTF's - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais poderiam ser entendidos como débitos confessados a ensejar, em caso de não pagamento do tributo no vencimento respectivo, a constituição do crédito tributário e a consequente inscrição em Dívida Ativa da União.

IX - Todavia, esta regra geral não se aplica aos casos de pedido de compensação pendente de homologação. É cediço que o contribuinte pode efetuar a compensação tributária dos seus créditos através de DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, enquanto aguarda pronunciamento da Administração quanto ao mérito da compensação. Reza a Jurisprudência pátria, contudo, que, em sendo inadequado ou insuficiente os valores, deve o contribuinte ser intimado da decisão administrativa em observância ao princípio do devido processo legal, sendo rechaçada a possibilidade de imediata inscrição do débito em Dívida Ativa da União. Precedentes: AGA 201000451446, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:03/02/2011 e AgRg no REsp 1233831/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJE 07/12/2011.

X - A exigência de lançamento de ofício visa a proteger o contribuinte para que não seja surpreendido com uma inscrição em Dívida Ativa de débito que estaria assegurado por montante apresentado em procedimento de compensação. Não seria razoável, ante a negativa da Administração, o contribuinte se ver com débito inscrito sem ter tido ao menos a oportunidade de se manifestar contra a decisão denegatória do Fisco.

XI - Conclui-se, portanto, que não se pode utilizar as informações lançadas nas DCTF's para efeito de imediata inscrição de débitos na Dívida Ativa da União, sob a alegação de confissão de débitos.

XII - No que pertine a regularidade dos pagamentos efetuados, com razão, igualmente, a douta Magistrada sentenciante em seu decisum, quando fundamenta: “Vale ressaltar que em se tratando de débitos do período de fevereiro, março e junho de 2000, há que se considerar a incidência dos consectários legais decorrentes do pagamento do débito tributário a destempo. Assim, as questões acerca dos valores efetivamente devidos, do pagamento a maior e da posterior alocação dos débitos pendentes, tornam-se inviáveis de apreciação na via estreita do mandado de segurança, tendo em vista a necessidade de dilação probatória, incabível em sede mandamental..”.

XIII - Remessa necessária e Apelação não providas.⁹²

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO INFORMADA NA DCTF, NOS TERMOS DO ART. 66 DA LEI Nº 8.383/91. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE SOBRE A NÃO-HOMOLOGAÇÃO.

1. Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, visto que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em pecúnia, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa na DCTF.

2. Considerando que o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, o Fisco tem o prazo de cinco anos para se pronunciar quanto à homologação, sob pena de se considerar definitivamente extinto o crédito tributário.

3. Caso a Fazenda Pública não concorde com a compensação levada a cabo pelo contribuinte, deve notificá-lo sobre a não-homologação, para que possa exercer o direito de defesa.

4. Da mesma forma que o pagamento antecipado, a compensação referida no art. 66 da Lei nº 8.383/91 extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação, conforme art. 150, § 1º, do CTN. O sujeito passivo da relação tributária compensa os créditos por sua conta e risco, assumindo a responsabilidade de seu ato. Uma vez que não é necessário provocar a via administrativa, o contribuinte deve informar o procedimento compensatório na DCTF, GFIP ou documento equivalente. Se o Fisco constatar irregularidade, deve realizar lançamento de ofício, dentro do prazo legal (CTN, art. 150, § 4º), pois não há falar em confissão de dívida quanto ao débito quitado através da compensação.

5. A Lei nº 8.383/91 não exige a prévia demonstração e quantificação dos créditos, para que tenha eficácia o encontro de contas, porque o controle é feito a posteriori, assegurado ao fisco o direito de lançar o crédito que porventura entender devido.

6. De maneira que, na hipótese, não houve notificação do sujeito passivo acerca da não aceitação da compensação, sendo diretamente encaminhados os valores à inscrição em dívida ativa, não há como cogitar da regular constituição do crédito tributário. Forçoso, assim, reconhecer a nulidade das CDAs que embasam o feito executivo, porquanto lastreadas em procedimento administrativo em que não observados o contraditório e a ampla defesa. Impõe-se, assim, a extinção da execução fiscal.

7. Cabível a condenação da União ao pagamento de honorários advocatícios ao patrono da executada, à medida em que esta, tendo sido demandada em juízo

⁹² PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação/Reexame Necessário nº 458838, Quarta Turma Especializada do TRF da 2ª Região, Relatora Desembargadora Federal Sandra Chalu Barbosa, E-DJF2R - Data:24/06/2014. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

indevidamente, viu-se compelida a constituir Procurador nos autos, apresentando defesa, tendo sido extinta a execução com base nos argumentos expendidos.
8. Agravo de instrumento provido.⁹³

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO EFETUADA ATRAVÉS DE DCTF PORÉM NÃO HOMOLOGADA. COBRANÇA IMEDIATA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

1. As Impetrantes obtiveram em outro mandamus a declaração do direito ao recolhimento do PIS com base na Lei Complementar 07/70, considerando-se a inconstitucionalidade das alterações introduzidas na referida legislação, através dos Decretos-Leis 2445 e 2449/88;
2. Procederam a compensação tributária dos créditos decorrentes do recolhimento indevido, comunicando à Administração Fazendária através de DCTF-Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais;
3. A Administração Fazendária não homologou a compensação e procedeu com a cobrança imediata dos valores correspondentes às exações, inscrevendo em dívida ativa, anotando os nomes no CADIN e negando expedição de CND. Impossibilidade;
4. Ao detectar alguma irregularidade na compensação, o Fisco deve instaurar um procedimento administrativo que possibilite o exercício da ampla defesa pelo contribuinte, não podendo inscrever de imediato (a importância que considera devida) em dívida ativa e passar a realizar atos de persecução fiscal;
5. O STJ já pacificou o entendimento de que na hipótese de a compensação tributária ser rejeitada os valores devidos devem ser lançados de ofício para que o crédito tributário seja definitivamente constituído. Precedentes: AgRg no Resp 892901, AgRg no Ag 848432, AGResp 781900. Apelação provida.⁹⁴

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO INFORMADA EM DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF E PRETENDIDA EM PEDIDO DE COMPENSAÇÃO ATRELADO A PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPRESCINDIBILIDADE DE LANÇAMENTO DOS DÉBITOS OBJETO DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DECLARADA EM DCTF ENTREGUE ANTES DE 31.10.2003. CONVERSÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO PENDENTE EM 01.10.2002 EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DCOMP. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E EXTINÇÃO SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. PRAZO DECADENCIAL PARA HOMOLOGAÇÃO.

1. Antes de 31.10.2003 havia a necessidade de lançamento de ofício para se cobrar a diferença do "débito apurado" em DCTF decorrente de compensação indevida. Interpretação do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, art. 2º, da Instrução Normativa SRF n. 45, de 1998, art. 7º, da Instrução Normativa SRF n. 126, de 1998, art. 90, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 3º da Medida Provisória n. 75, de 2002, e art. 8º, da Instrução Normativa SRF n. 255, de 2002.
2. De 31.10.2003 em diante (eficácia do art. 18, da MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003) o lançamento de ofício deixou de ser necessário para a hipótese, no entanto, o encaminhamento do "débito apurado" em DCTF decorrente de compensação indevida para inscrição em dívida ativa passou a ser precedido de notificação ao sujeito passivo para pagar ou apresentar manifestação de inconformidade, recurso este que suspende a exigibilidade do crédito tributário na forma do art. 151, III, do CTN (art. 74, §11, da Lei n. 9.430/96).

⁹³ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Agravo de Instrumento nº 200904000158528, Primeira Turma do TRF da 4ª Região, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, D.E. 13/10/2009. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁹⁴ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação em Mandado de Segurança nº 200483000115544, Terceira Turma do TRF da 5ª Região, Relator Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo, DJ - Data::03/12/2008. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

3. Desse modo, no que diz respeito à DCTF apresentada em 25/05/1998, onde foi apontada compensação indevida, havia a necessidade de lançamento de ofício para ser cobrada a diferença do "débito apurado", a teor da jurisprudência deste STJ, o que não ocorreu, de modo que inevitável a decadência do crédito tributário, nessa primeira linha de pensar.

4. No entanto, no caso em apreço não houve apenas DCTF. Há também pedido de compensação formulado pelo contribuinte datado de 01.12.1997 (Pedido de Compensação n. 10305.001728/97-01) atrelado a pedido de ressarcimento (Pedido de ressarcimento n. 13888.000209/96-39) que recebeu julgamento em 27/09/2001.

5. Os Pedidos de Compensação pendentes em 01.10.2002 (vigência estabelecida pelo art. 63, I, da Medida Provisória n. 66/2002) foram convertidos em DCOMP, desde o seu protocolo, constituindo o crédito tributário definitivamente, em analogia com a Súmula n. 436/STJ ("A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco") e extinguindo esse mesmo crédito na data de sua entrega/protocolo, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pelo fisco, que poderia se dar no prazo decadencial de 5 (cinco) anos (art. 150, §4º, do CTN, e art. 74, §§ 2º, 4º e 5º, da Lei n. 9.430/96).

6. No caso concreto, o Pedido de Compensação n. 10305.001728/97-01 estava pendente em 01.10.2002. Sendo assim, foi convertido em DCOMP desde o seu protocolo (01.12.1997). Da data desse protocolo a Secretaria da Receita Federal dispunha de 5 (cinco) anos para efetuar a homologação da compensação, coisa que fez somente em 23/06/2004, conforme a carta de cobrança constante das e-STJ fl. 79/81. Portanto, fora do lustro do prazo decadencial que se findaria em 01.12.2002. Irrelevante o julgamento do Pedido de ressarcimento n. 13888.000209/96-39 em 27/09/2001, pois imprescindível a decisão nos autos do pedido de compensação. Nessa segunda linha de pensar, também inevitável a decadência do crédito tributário.

7. Recurso especial provido.⁹⁵

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário. Precedente: Recurso Especial representativo de controvérsia n.º 962.379/RS.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa, negando-lhe certidão negativa de débito. Precedentes: REsp 1.140.730/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.06.2011); AgRg no REsp 1.241.892/PR (Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 20.05.2011); AgRg no REsp 892.901/RS (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJU de 07.03.08) e REsp 999.020/PR (Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 21.05.2008).

3. Agravo regimental não provido.⁹⁶

Note-se que o raciocínio exposto nos julgados acima transcritos, de ser necessário o lançamento caso seja detectado alguma irregularidade no pedido de compensação, está em

⁹⁵ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Recurso Especial nº 1240110/PR, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 27/06/2012. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

⁹⁶ PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1228660/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 27/09/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

consonância com o que está sendo defendido no presente trabalho, qual seja, da imprescindibilidade do ato do lançamento caso seja apresentada alguma divergência na atividade exercida pelo contribuinte (entrega da declaração e o não recolhimento do tributo ou recolhido de forma parcial), para que assim ocorra o processo de positivação do direito.

Muito embora se trate de apresentação da declaração com realização no mesmo documento da compensação, compete ao Fisco, notificar o contribuinte caso haja alguma divergência no procedimento. Tal notificação se faz necessária para que o contribuinte possa tomar ciência da decisão administrativa, em observância ao princípio do devido processo legal, e com isso se defender, sendo indevida a possibilidade de imediata inscrição do débito em Dívida Ativa da União.

CONCLUSÃO

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e não efetua o recolhimento ou recolhe parcialmente, nesses casos, para que o crédito tributário seja constituído, a autoridade administrativa deve notificar o sujeito passivo, para que ele tenha a oportunidade de exercer seus direitos constitucionais processuais inerentes ao devido processo legal. Somente através disso pode-se falar que o consequente daquela norma jurídica tributária, caso ocorra o fato nela previsto, seja levado a efeito, ou seja, implique numa obrigação de recolher o tributo.

A inscrição do crédito tributário resultante do lançamento (nexo de incidência entre a hipótese e a consequência), sem prévia notificação do sujeito passivo, é uma afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, que dispõe que somente a autoridade administrativa pode promover o lançamento, sendo tal atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Somente através do lançamento, ato este imprescindível ao processo de positivação do direito e que representa o nexo de incidência entre a hipótese e o consequente; é que o crédito tributário é constituído e como ato privativo da autoridade administrativa, não se mostra acertado o entendimento de inscrição direta na dívida ativa sem que o contribuinte seja notificado acerca da existência de alguma irregularidade em sua declaração, ainda que ele tenha declarado e não pago ou pago parcialmente.

O objeto da homologação não é o pagamento, mas sim a apuração da atividade do contribuinte, como disposto no artigo 150, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, sendo por mais esta razão, vedado qualquer inscrição na dívida ativa, sem dar ao contribuinte a oportunidade de defender-se, vez que a ausência de processo administrativo na hipótese de declaração e não recolhimento do tributo ou recolhido a menor, é uma imposição que não decorre da natureza do lançamento, mas como sanção, o que não se admite.

Por derradeiro, a inscrição direta do contribuinte na dívida ativa, sem que ocorra o lançamento pela autoridade administrativa, a fim de configurar o liame entre a hipótese e o consequente previsto na norma jurídica, ato este imprescindível para a positivação do direito, viola diversos princípios constitucionais, dentre os quais, da legalidade, cientificação, direito de petição, ampla defesa e do contraditório, e o princípio da eficiência, sendo que da inobservância destes princípios, não há que se falar em Justiça, cabendo esperar que o Superior Tribunal de Justiça reveja seu entendimento, ou que o Supremo Tribunal Federal o modifique.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Revistas dos Tribunais, 1969.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 783.

BARROS, Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. Bauru-SP: EDIPRO, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Denise Agostineti, revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. In: Tratado de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRASIL. **Lei 5.172/1966 (LEI ORDINÁRIA) 25/10/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Alba, 1964.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7ª ed. revista. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros **Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 1ª ed., coord. Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

- DÓRIO, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed. revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa, 1997.
- HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.
- FERRAGUT, Maria Rita. Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). **Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.
- HABERMAS, Jürgen. **Teoria de La acción comunicativa: complementos y estudios previos**. Ediciones Catedra, 1994.
- HOUAISS, Antonio. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. **Processo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas S/A, 2006.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007.
- MARINS, Jaime. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2014.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda, Desta atualização 2012.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Resenha Tributária, 1973.
- PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Recurso Especial nº 443.245 – PR, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. 06.05.2004, DJ,

16.08.2004. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação em Mandado de Segurança nº 200483000115544, Terceira Turma do TRF da 5ª Região, Relator Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo, DJ - Data: 03/12/2008. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Agravo de Instrumento nº 200904000158528, Primeira Turma do TRF da 4ª Região, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, D.E. 13/10/2009. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Apelação em Mandado de Segurança nº 200351010186656, Terceira Turma Especializada do TRF da 2ª Região, Relatora Desembargadora Federal Sandra Chalu Barbosa, E-DJF2R - Data: 16/06/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 200671000333585, Primeira Turma do TRF da 4ª Região, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Paciorni, D.E. 20/07/2011, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1228660/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 27/09/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 00329383920024036182, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D, TRF da 3ª Região, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 03/10/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 14706/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJe 10/11/2011. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. AI-AgR nº 847039, Primeira Turma do STF, Relator Ministro Luiz Fux, j. 29.5.2012, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 154879/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe 04/12/2012. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Medida Cautelar Inominada nº 200401000326657, Sexta Turma Suplementar do TRF da 1ª Região, Relator Juiz Federal Itelmar Raydan Evangelista, e-DJF1 DATA: 06/12/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. AC nº 08034804920134058300, Primeira Turma do TRF da 5ª Região, Relator Desembargador

Federal Francisco Cavalcanti, j. 19/12/2013, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

PORTAL DA JUSTIÇA FEDERAL. **Jurisprudência Unificada**. Apelação Cível nº 200432000023194, Sétima Turma do TRF da 1ª Região, Relator Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, e-DJF1 DATA:13/09/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Apelação/Reexame Necessário nº 458838, Quarta Turma Especializada do TRF da 2ª Região, Relatora Desembargadora Federal Sandra Chalu Barbosa, E-DJF2R - Data: 24/06/2014. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Processo nº 00882092520064036301, Terceira Turma Recursal do Juizado Especial Federal de São Paulo, Relatora Juíza Federal Mariza Claudia Gonçalves Cucio, e-DJF3 Judicial DATA: 25/04/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Recurso Especial nº 1195286/SP, 2ª Turma, Relatora Ministra Ministra Eliana Calmon, DJe 24/09/2013. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. Recurso Especial nº 1240110/PR, 2ª Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 27/06/2012. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014.

_____. **Jurisprudência Unificada**. REsp nº 200602156889, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE Data:06/03/2008, grifo nosso. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/>>. Acesso 10 de ago. 2014

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. São Paulo: Manole, 2005.

ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso administrativo tributário questões polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 78-79.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9ª ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. revista e ampliada. São Paulo Max Limonad, 1999.

SAKAKIHARA, Zuudi. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 666.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas S/A, 2006.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p.76.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 228.

STJ – Superior Tribunal de Justiça. **nº 965361**, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, DJE. Data: 27/05/2009. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4281720/recurso-especial-resp-965361-sc-2007-0151921-0>>. Acesso em 10 ago. 2014.

_____. **2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.12.2003**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 06 jul. 2010.

_____. **Recurso Especial nº 722878/SC**. 1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, j. 02.06.2005, DJ 27.06.2005. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 06 jul. 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª ed. Rio e Janeiro: Forense, 1997.