

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

ANDRÉ MARTINEZ DE ALMEIDA

CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2016

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

ANDRÉ MARTINEZ DE ALMEIDA

CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para conclusão do curso de Especialização em Direito tributário, sob a orientação da Prof.^a Aurora Tomazini de Carvalho.

SÃO PAULO

2016

ANDRÉ MARTINEZ DE ALMEIDA

CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para conclusão do curso de Especialização em Direito tributário, sob a orientação da Prof.^a Aurora Tomazini de Carvalho.

Aprovado em: _____

Prof.^a Aurora Tomazini de Carvalho (orientadora)

Instituição: PUC – SP Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura _____

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, por me dar força e sabedoria para que eu possa superar os obstáculos impostos pela vida.

Agradecimentos “*in memoriam*,” a meu sogro José Carlos e a minha querida avó Nair, pessoas raras, que sempre me incentivaram, as quais eu tive a felicidade de conhecer e o orgulho de conviver.

Agradecimento especial à minha esposa Tatiana e a minha filha Beatriz, pessoas sem as quais, sem sombra de dúvida, nada disso seria possível.

Aos meus pais José e Marli que foram a base e o começo da minha caminhada pessoal.

As minhas irmãs Andreia e Daniela pelo carinho e amizade incondicionais.

Não posso deixar de agradecer a todos os professores que fizeram parte da minha formação, transmitindo seus conhecimentos com grande sabedoria e dedicação.

Por fim, agradeço a todos os amigos da faculdade por esses trinta longos meses de convívio e troca de experiências em nossos debates jurídicos acalorados e engrandecedores.

RESUMO

O presente trabalho aborda a constituição definitiva do crédito tributário através das modalidades de lançamento previstas no Código Tributário Nacional.

Embora o enunciado prescritivo preveja o lançamento tributário como espécie de procedimento administrativo essa definição não é pacífica na doutrina, recebendo o lançamento tributário por inúmeros doutrinadores, a natureza jurídica de ato administrativo.

As modalidades de lançamento encontram-se dispostas no Código Tributário Nacional. O legislador do CTN qualificou, segundo o grau de participação do particular na realização do ato administrativo de lançamento, três modalidades: (i) Lançamento de ofício ou direto; (ii) Lançamento por declaração ou misto; (iii) Lançamento por homologação.

Em todas as modalidades de lançamento a definitividade do crédito tributário se inicia após a notificação válida, pois é nesse momento que se dá publicidade ao ato administrativo.

Porém no lançamento por homologação onde a constituição do crédito tributário pode ocorrer por meio de ato da autoridade administrativa ou por meio de ato particular do contribuinte, a constituição definitiva do crédito ocorrerá também com a introdução da norma individual e concreta, uma vez que o crédito encontra-se constituído e o respectivo vínculo relacional entre o sujeito ativo e sujeito passivo instaurado.

Palavras-chave: Lançamento. Ato administrativo. Crédito tributário. Definitividade.

ABSTRACT

This current paper addresses the definitive constitution of the tax credit through the launching modalities provided by the National Tax Code.

Although the prescriptive statement predicts the tax launching as some kind of administrative procedure this definition is not unique at the doctrine, receiving the tax launching from countless doctrinators as the legal nature of the administrative act.

The launching modalities find themselves described at the National Tax Code. The NTC legislator qualified, according to the citizen participation level at the launching administrative act, three modalities: (i) Direct launching; (ii) Declaration Launching; (iii) Homologation Launching.

In all the launching modalities the definiteness of the tax credit begins after a valid notification, because it's in this moment that it's given publicity to the administrative act.

However on the launching by homologation where the constitution of the tax credit can occurs by means of an act of a administrative authority or by means of a taxpayer private act, the definitive constitution will also occurs with the introduction of the private and concrete rule, once that the credit is constituted and the respective relational bond between the active person and passive person is instituted.

KEY WORDS: Launching. Administrative Act. Tax Credit. Definiteness.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	9
1.1 Conceito de ato administrativo.....	11
1.2 Classificação dos atos administrativos.....	12
1.3 Requisitos de validade dos atos administrativos.....	13
1.4 Atributos do ato administrativo.....	17
1.4.1 Presunção de legitimidade.....	18
1.4.2 Imperatividade.....	19
1.4.3 Auto executoriedade.....	20
1.4.4 Exigibilidade.....	21
1.5 Quanto a sua formação.....	22
1.6 Atributos do lançamento tributário.....	24
1.7 Modalidades de lançamento tributário.....	26
1.7.1 Lançamento por declaração.....	27
1.7.2 Lançamento de ofício.....	28
1.7.3 Lançamento por homologação.....	29
2 CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	34
2.1 Notificação do sujeito passivo ou a introdução da norma individual e concreta.....	35
2.2 Término do processo administrativo.....	40
2.3 Inscrição em dívida ativa.....	42
3 A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	43
CONCLUSÕES	48
BIBLIOGRAFIA	50

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto a formação definitiva do crédito tributário abordado através das diferentes modalidades de lançamentos tributários constituídas em nosso Código Tributário Nacional.

A questão tormentosa é entender em qual momento o crédito constituído através da norma individual e concreta, está apta a dar início a contagem do prazo prescricional para que a Fazenda Pública ingresse em juízo com a ação de cobrança.

A pesquisa foi dividida em três capítulos, no primeiro capítulo resgatamos através de estudo bibliográfico a conceituação de grandes autores a respeito da natureza jurídica do Lançamento, adotando o posicionamento que entendemos mais adequado, passando por seu conceito, classificação, requisitos, atributos e formação.

Também, no primeiro capítulo, abordaremos as modalidades de lançamento impostas por nosso direito positivo, destacando-se o maior ou menor grau de participação do contribuinte na elaboração da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

No segundo capítulo chegaremos à seara principal do presente trabalho, onde será realizada a análise do posicionamento doutrinário de grandes autores a respeito da constituição definitiva do crédito tributário, com ênfase a modalidade de lançamento por homologação, na qual se delega ao sujeito passivo a competência para a edição da norma individual e concreta.

Por fim, no terceiro capítulo abordaremos o posicionamento jurisprudencial da constituição do crédito tributário na ação penal dos crimes contra o ordenamento tributário.

1. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, cumpre destacar que o termo lançamento não encontra uma definição pacífica na doutrina, quanto a sua natureza jurídica.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 142, o conceitua como um “procedimento”, dispondo que “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”.

Entretanto, a doutrina ora o conceitua como ato administrativo e ora como procedimento.

Nesse sentido leciona Paulo de Barros Carvalho:

Se transpusermos o raciocínio para a região das entidades jurídicas, direcionando ao campo que nos interessa, podemos aludir o “lançamento”, concebido como norma, como procedimento ou como acto. Norma, no singular para reduzir as complexidades de referencia aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do acto (i); procedimento, como a sucessão de actos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e acto, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isso significa afirmar que são válidos os três ângulos de análise.¹

Vejamos a seguir, algumas definições da doutrina a fim de identificar a natureza jurídica do lançamento.

- Aliomar Baleeiro: Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.²
- Sacha Calmon Navarro Coelho: “O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de

¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p.310.

²BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010., p. 784.

procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário”.³

- Eurico Marcos Diniz de Santi: Lançamento “é ato normativo administrativo que apresenta estrutura hipotética-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota”.⁴

- Roque Antônio Carraza: O lançamento nada mais é do que um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial, as seguintes indagações: 1ª) quem é o contribuinte?; 2ª) quanto ele deve ao fisco?; 3ª) onde ele deve efetuar o pagamento do tributo? 4ª) como ele deve efetuar o pagamento do tributo? e, 5ª) quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?⁵

- Hugo de Brito Machado: Lançamento tributário, portanto é o procedimento administrativo tenente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando se for o caso, a penalidade cabível.⁶

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “tratar o lançamento como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo”⁷.

Assim, tomaremos como premissa o conceito de lançamento lecionado por Paulo de Barros Carvalho:

Lançamento tributário “é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e

³COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010., p. 666.

⁴SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2.ed, p.155-156.

⁵CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010., p. 281.

⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed - São Paulo: Malheiros, 2014., p. 177.

⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.369.

correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”⁸.

Deste conceito conclui-se que o ato administrativo do lançamento é o veículo introdutor de norma individual e concreta, ou seja, o lançamento tributário revela a fenomenologia da incidência tributária em sentido estrito, que se traduz na subsunção do fato ocorrido no mundo social a norma geral e abstrata, originando o fato jurídico tributário e por consequentemente a obrigação tributária.

Tecidas tal considerações acerca do lançamento tributário, abordaremos a seguir uma breve análise sobre o ato administrativo.

1.1. Conceito de ato administrativo

Os atos administrativos são espécie do gênero ato jurídico. Fazendo uma rápida recordação, podemos afirmar que tudo aquilo que interessa ao Direito, ou seja, todos os fenômenos, naturais ou humanos, a que o Direito atribui significação e aos quais vincula consequências jurídicas, compõem os denominados fatos jurídicos em sentido amplo.

Esses fatos jurídicos em sentido amplo subdividem-se em:

a) fatos jurídicos em sentido estrito: são eventos da natureza, ou seja, fatos que não decorrem diretamente de manifestação de vontade humana, dos quais resultam consequências jurídicas.

Exemplos: a passagem do tempo, o nascimento, a morte etc.

b) atos jurídicos: são eventos decorrentes diretamente de manifestação de vontade humana, dos quais resultam consequências jurídicas. As manifestações de vontade e os atos jurídicos consequentes podem ser unilaterais (ex., a promessa de recompensa), bilaterais (ex., os contratos em geral) ou plurilaterais (ex., o contrato de sociedade).

Feita a rápida digressão acima, já podemos afirmar que os atos administrativos são sempre atos jurídicos, porque humanos e não simples fenômenos da natureza. Da mesma forma, veremos que os atos administrativos são sempre manifestações unilaterais de vontade (as bilaterais integram os chamados contratos administrativos).

⁸CARVLHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 370.

Por último, cabe notar que somente as manifestações de vontade da Administração, agindo como Administração Pública, ou seja, em relações jurídicas de direito público (aquelas em que não há igualdade jurídica entre as partes e prevalece o interesse público, não o particular), são consideradas atos administrativos.

Assim, conceitua Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

(...) pode-se definir o ato administrativo como a declaração de Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância de lei, sob o regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário.⁹

Devemos ressaltar que no exercício da atividade pública geral três distintas categorias de atos podem ser reconhecidas, cada qual, sendo o ato por excelência de um dos Poderes do Estado:

A) atos legislativos (elaboração de normas primárias);

B) atos judiciais (exercício da jurisdição) e

C) atos administrativos.

Embora este último seja ato típico do Poder Executivo no exercício de suas funções próprias, nunca se esqueça que os Poderes Judiciário e Legislativo também editam atos administrativos, principalmente relacionados ao exercício de suas atividades de gestão interna, como atos relativos à contratação de seu pessoal, à aquisição de material de consumo etc.

1.2. Classificação dos atos administrativos

Os atos administrativos são principalmente classificados em discricionários e vinculados:

Nesse sentido nos ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro “(...) se diz que o poder da Administração é vinculado, porque a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma”¹⁰.

Portanto, o ato vinculado é aquele em que a lei estabelece todos os requisitos e condições de sua realização, sem deixar qualquer margem de liberdade ao

⁹DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p.206.

¹⁰DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 222.

administrador, ou seja, todos os elementos do ato estão vinculados ao disposto na lei. Não cabe ao administrador apreciar a oportunidade ou a conveniência administrativa da prática do ato. Uma vez atendidas às condições legais o ato tem que ser realizado e, por outro lado, faltando qualquer elemento exigido na lei torna-se impossível sua prática.

Em contraponto ao ato vinculado encontra-se o ato discricionário.

Com relação ao ato discricionário leciona Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

(...) a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Nesses casos, o poder da administração é discricionário, porque a adoção de uma ou outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislado¹¹.

Assim, o ato discricionário é aquele que a Administração pode praticar com certa liberdade de escolha, nos termos e limites da lei, quanto ao seu conteúdo, seu destinatário, seu modo de realização, sua oportunidade e sua conveniência administrativa.

A principal distinção que deve ser feita é entre discricionariedade e arbitrariedade. A primeira implica existência de lei e prática do ato dentro dos limites por ela imposta, a segunda significa prática de ato contrário à lei ou nela não previsto.

Fica bastante claro que se trata de casos em que, embora o ato esteja previsto na lei, fica a critério da Administração, sempre obedecidos, entre outros, os princípios da moralidade e da impessoalidade, valorar a oportunidade, a conveniência e a justiça da prática ou não do ato previsto.

1.3. Requisitos de validade dos atos Administrativos

Vista a classificação que distingue os atos administrativos em vinculados e discricionários, podemos estudar os cinco componentes do ato que, constituindo sua infraestrutura, jamais podem faltar, sob pena de sua nulidade.

¹¹DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 222

São esses elementos os denominados requisitos do ato administrativo. São requisitos de validade, pois o ato que desatenda a um deles, ou seja, praticado em desacordo com o que a lei estabelece para cada requisito, será nulo (segundo a doutrina ortodoxa, no Direito Administrativo, ou o ato é válido ou é nulo, porque não seria cabível convalidar um ato defeituoso uma vez que o princípio da legalidade é muito rígido no âmbito da Administração pública).

Os requisitos encontram-se dispostos no artigo 2º, da Lei nº4717, de 29-06-1965 (Lei da Ação Popular) e se traduzem em competência, finalidade, forma, motivo e objeto¹².

Maria Sylvia Zanella Di Pietro adota a nomenclatura sujeito em detrimento ao requisito competência. Em suas palavras “Apenas com relação à competência é preferível fazer referência ao sujeito, já que a competência é apenas um dos requisitos que ele deve ter para validade do ato; além de competente, deve ser capaz, nos termos do Código Civil”¹³.

Veremos que os três primeiros são requisitos inteiramente vinculados para qualquer ato e que os dois últimos somente o são para os atos vinculados.

Significa que é a disciplina legal dos requisitos motivo e objeto que permite seja feita a distinção entre atos vinculados e discricionários, pois, para estes últimos, a lei deixa margem ao administrador na valoração de oportunidade conveniência e valor de sua prática.

Competência ou sujeito é a condição primeira de validade de qualquer ato, sendo elemento sempre vinculado. Entende-se por competência o poder atribuído, pela lei, ao agente da Administração para o desempenho específico de suas atribuições. Nenhum ato – discricionário ou vinculado – pode ser realizado validamente sem que o agente disponha de poder legal para praticá-lo.

Nesse sentido leciona Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

¹²“Art. 2º São Nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
 - b) vício de forma;
 - c) ilegalidade do objeto;
 - d) inexistência dos motivos;
 - e) desvio de finalidade.
- (...)”

¹³DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p.213.

Aplicam-se à competência as seguintes regras:

1. Decorre sempre da lei, não podendo o próprio órgão estabelecer, por si, as suas atribuições;
2. é inderrogável, seja pela vontade da Administração, seja por acordo com terceiros; isto porque a competência é conferida em benefício do interesse público;
3. pode ser objeto de delegação ou de avocação, desde que não se trate de competência conferida a determinado órgão ou agente, com exclusividade, pela lei.¹⁴

Assim, o agente competente para expedir o ato de lançamento será, tão somente, aquele que encontra-se investido no cargo público.

“Finalidade é o resultado que a Administração quer alcançar com a prática do ato”¹⁵. Este é também requisito sempre vinculado e é idêntico para todo e qualquer ato administrativo, vale dizer, o fim almejado por qualquer ato administrativo é o fim de interesse público. Assim, o objetivo mediato de toda atuação da administração é a tutela do interesse público. Esta finalidade, elemento vinculado de qualquer ato administrativo, pode estar expressa ou, o que é mais comum, implícita na lei. O que importa é que não existe qualquer liberdade do administrador, e a busca de fim diverso do estabelecido na lei implica nulidade do ato por desvio de finalidade.

Portanto, a finalidade do lançamento tributário é alcançada na medida em que o agente competente produz a norma individual e concreta, instituindo uma relação jurídica entre o sujeito e o Estado, tornando juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação tributária.

Forma na concepção restrita é a “(...) exteriorização do ato, ou seja, o modo pelo qual a declaração se exterioriza; nesse sentido fala-se que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc.”¹⁶.

O revestimento exteriorizador do ato administrativo, constituindo requisito sempre vinculado e imprescindível à validade do ato. Todo ato administrativo é, em princípio, formal e a forma exigida pela lei quase sempre é a escrita (há poucas exceções, como a sinalização de trânsito). Em resumo: a regra é o ato administrativo escrito em forma legal, fora da qual será nulo.

¹⁴DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 214.

¹⁵DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 219.

¹⁶DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 217.

Portanto, o lançamento tributário deve ser vertido em linguagem verbal, ou seja, aquela cuja os sinais utilizados para atos de comunicação são as palavras.

Destacando que a linguagem é o único meio de manifestação do Direito, e, tanto o Direito positivo como a Ciência do Direito, compõe-se através de um conjunto de signos linguísticos estruturados.

O motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. O motivo pode vir expresso na lei como condição sempre determinante da prática do ato ou pode a lei deixar ao administrador a avaliação quanto à existência e a valoração quanto à oportunidade e conveniência da prática do ato. No primeiro caso estaremos diante de um ato vinculado e no segundo será discricionário o ato administrativo.

Nesse mesmo sentido leciona Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo.

Pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato. Pressuposto de fato, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.¹⁷

Os atos vinculados devem sempre ser motivados por escrito e o motivo apontado como justificador e determinante de sua prática deve ser exatamente o previsto na lei. Os atos discricionários podem ou não ser motivados por escrito e, caso exigida a motivação (o que é a regra geral), esta deverá estar sempre dentro dos limites impostos pela lei, uma vez que a liberdade do administrador para a prática de atos discricionários é sempre uma liberdade legalmente restrita.

O motivo para o lançamento tributário é o acontecimento no mundo social, que encontra-se previsto na norma geral e abstrata e está a espera de linguagem competente para transformar-se em fato jurídico.

“Objeto ou conteúdo é o efeito jurídico imediato que o ato produz”¹⁸.

¹⁷DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 220.

¹⁸DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 216.

O objeto do ato administrativo identifica-se com seu próprio conteúdo, por meio do qual a Administração manifesta seu poder e sua vontade, ou atesta simplesmente situações preexistentes.

Assim, é objeto do ato de concessão de alvará a própria concessão do alvará; é objeto do ato de exoneração a própria exoneração; é objeto do ato de suspensão do servidor a própria suspensão (neste caso há liberdade de escolha do conteúdo específico – número de dias de suspensão – dentro dos limites legais de até noventa dias, conforme a valoração da gravidade da falta cometida).

O objeto do lançamento tributário é a norma individual e concreta inserida no sistema pelo ato de lançamento.

O objeto, nos atos discricionários, pode ser escolhido pela Administração, dentre as opções na lei previstas, conforme seu critério de valor, conveniência e oportunidade administrativas.

São os dois últimos requisitos, motivo e objeto, que caracterizam os atos discricionários e os distinguem dos vinculados. Sempre que o motivo for discricionário o objeto também o será e sempre que o motivo for vinculado o mesmo ocorrerá com o objeto.

Portanto, é a análise conjunta da existência ou não de liberdade do administrador no tocante à escolha do objeto e valoração dos motivos que permitirá classificar o ato como discricionário ou vinculado.

1.4. Atributos do ato administrativo

Podemos dizer que enquanto os requisitos dos atos administrativos constituem condições que devem ser observadas para sua válida edição, seus atributos podem ser entendidos como as “(...) características que permitem afirmar que eles se submetem a um regime jurídico administrativo ou a um regime jurídico de direito público”¹⁹.

Veremos que quatro são os atributos classicamente enumerados: (i) Presunção de legitimidade, (ii) imperatividade, (iii) auto-executoriedade e (iv) a exigibilidade. Um deles sempre presente, qualquer que seja o ato, e os outros três somente observáveis em determinadas espécies de atos administrativos.

¹⁹DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 207.

1.4.1. Presunção de legitimidade

“A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da Lei”²⁰.

Este é o único atributo presente em todo ato administrativo. É qualidade presente desde o nascimento do ato e independe de norma legal que o preveja. O fundamento da presunção de legitimidade dos atos administrativos é a necessidade que possui o Poder Público de exercer com agilidade suas atribuições, especialmente na defesa do interesse público. Esta agilidade inexistiria caso a Administração dependesse de manifestação do Poder Judiciário quanto à validade de seus atos toda a vez que os editasse.

O exposto acima significa que, regra geral, o ato administrativo já obriga os administrados por ele atingidos, ou produz os efeitos que lhe são próprios, desde o momento de sua edição, ainda que apontada a existência de vícios em sua formação que possam acarretar a invalidação do ato. É bem verdade, entretanto, que existem remédios aptos a sustar a produção de efeitos dos atos administrativos reputados defeituosos, como recursos administrativos (quando possuem efeito suspensivo), liminares em mandados de segurança etc.

Ainda que o ato administrativo venha a ter suspensa a produção de seus efeitos em face de determinados recursos, a presunção de legitimidade (e essa é outra importante consequência desse atributo) faz com que a obrigação de provar a existência de vício no ato seja de quem aponta esse vício. Significa que não é a Administração que editou o ato quem deve provar sua validade, pois já existe presunção nesse sentido.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho dispõe que:

(...) A presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será autêntico e válido, até que se prove o contrário, operado em seu benefício a presunção *juris tantum*. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nela contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão de hierarquia superior o desconstitua, quer por

²⁰DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 208.

iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controle de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados²¹.

É quem afirma existir defeito no ato que tem o encargo de prová-lo. Em síntese, o atributo de que tratamos, sendo uma presunção relativa (pois admite prova em contrário, ou seja, prova de que o ato é ilegítimo), tem como consequência a transferência do ônus da prova para quem invoca a ilegitimidade do ato.

1.4.2. Imperatividade

“Imperatividade é o atributo pelo qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independente de sua concordância”²².

A imperatividade é qualidade dos atos administrativos para cuja execução faz-se presente a força coercitiva do Estado. Como se depreende, não é um atributo presente em qualquer ato, mas apenas naqueles atos que sujeitam o administrado ao seu fiel atendimento, como é o caso dos atos normativos (p. ex., um decreto), dos atos punitivos (p. ex. a imposição de uma multa administrativa) e dos atos de polícia (p. ex., apreensão e destruição de alimentos impróprios para consumo encontrados durante fiscalização em um restaurante).

Por outro lado, os atos que dispensam coercitividade para sua operacionalização, pois são atos do interesse do administrado, como uma obtenção de certidão, a obtenção de uma autorização, não têm como atributo seu a imperatividade.

Da mesma forma que ocorre relativamente à presunção de legitimidade (e em decorrência dela), os atos caracterizados pela imperatividade podem ser imediatamente impostos aos particulares a partir de sua edição, mesmo que estejam sendo questionados administrativa ou judicialmente quanto à sua validade (com as ressalvas anteriormente vistas, como recursos suspensivos ou liminares).

Porém, com relação a imperatividade Paulo de Barros Carvalho é categórico:

(...) Entende-se por imperatividade a iniciativa do Poder Público de editar provimentos que, interferindo na esfera jurídica do particular, constituam obrigações, de modo unilateral. **Essa virtude, entretanto, o lançamento não tem.** Mesmo que o fato jurídico tributário seja constituído pelo antecedente

²¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 319.

²²DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 210.

da norma individual e concreta, expedida pela administração, ela assim o faz na conformidade de mandamentos gerais e abstratos, inscritos em normas de hierarquia superior, nunca para atender a deliberação de sua vontade, de tal arte que não se pode atribuir à autoridade lançadora o poder de gravar a conduta do administrado quando bem lhe aprouver. Sua atividade, nesse campo, sendo vinculado à lei, não deixa espaço a provimentos animados com esse tipo de imperatividade²³. (grifei)

Portanto, repise-se, a validade e a imperatividade do ato administrativo decorrem de sua mera existência, ainda que eivado de ilicitude. Deve ele ser fielmente cumprido ou obedecido pelo particular enquanto não for retirado do mundo jurídico.

Porém, conforme retromencionado, não é um atributo presente em qualquer ato, em particular, no lançamento, essa virtude não se aplica.

1.4.3. Auto-executoriedade

“Consiste a auto-executoriedade em atributo pelo qual o ato administrativo pode ser posto em execução pela própria Administração Pública, sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário”²⁴.

Como se vê, não é esse, também, atributo presente em todos os atos administrativos. Costuma-se apontar a auto-executoriedade como qualidade presente nos atos próprios do exercício de atividades típicas da Administração. A necessidade de defesa ágil dos interesses da sociedade justifica essa possibilidade de a Administração agir sem prévia intervenção do Poder Judiciário, especialmente no exercício do poder de polícia. A presteza requerida evidentemente faltaria se fosse necessário recorrer-se ao Judiciário toda vez que o particular opusesse resistência às atividades administrativas contrárias a seus interesses.

Assim, o atributo auto-executoriedade é que autoriza a ação imediata e direta da Administração Pública naquelas situações que exigem medida urgente, a fim de evitar-se prejuízo maior para toda a coletividade. São exemplos de situações que requerem a ação imediata do Poder Público: a retirada da população de um prédio que ameaça desabar, a demolição desse mesmo prédio, a destruição de alimentos impróprios

²³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 321.

²⁴DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 210.

para o consumo encontrados numa prateleira de supermercado, a demolição de obras clandestinas que ponham em risco a segurança da população etc.

Não se deve confundir, em nenhuma hipótese, a dispensa de manifestação prévia do poder judiciário nos atos próprios da Administração, com restrição ao acesso do particular ao Judiciário em caso de ameaça ou lesão a direito seu.

A auto-executoriedade dos atos administrativos apenas permite sua execução diretamente pela Administração, mas, sempre que o administrado entender ter havido arbítrio, desvio ou excesso de poder, pode exercer seu direito inafastável de provocar a tutela jurisdicional, a qual poderá decretar a nulidade dos atos praticados (porém, posteriormente à sua prática).

Podemos mencionar como atos tipicamente auto-executórios os atos de polícia. De outro lado, exemplo de ato que em hipótese nenhuma pode ser feito sem intervenção do Poder Judiciário é a cobrança contenciosa de multa administrativa (a imposição é auto-executória, mas não a cobrança se o particular recusa-se a pagar ante simples cobrança administrativa).

Nesse mesmo sentido leciona Paulo de Barros Carvalho:

E menos ainda a executoriedade. Se o lançamento tributário fosse portador desse atributo, a Fazenda Pública, sobre exigir seu crédito, teria meios de promover a execução patrimonial do obrigado, com seus próprios recursos, compelindo-o materialmente. **E o lançamento dista de ser um ato dotado desta qualidade constrangedora.** Não satisfeita a prestação, em tempo hábil, a Administração aplicará a penalidade prevista em lei. Se, vencido o prazo para recolhimento do tributo e da multa correspondente, sem que o sujeito passivo compareça para solver o débito, a entidade tributante não terá outro caminho senão recorrer ao Poder Judiciário, para lá deduzir sua pretensão impositiva. Por determinação de princípios constitucionais expressos, é-lhe vedado, terminantemente, imitir-se na esfera patrimonial do devedor, para sacar os valores que postula como seus ²⁵. (grifei)

Como podemos notar estamos diante de mais um atributo que não se faz presente em qualquer ato, em especial, o lançamento tributário.

1.4.4. Exigibilidade

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 321.

A exigibilidade se caracteriza pelo seu meio distinto de coerção. Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma que “(...) no caso da exigibilidade, a Administração se utiliza de meios indiretos de coerção, como a multa e outras penalidades administrativas impostas ao caso de descumprimento do ato”²⁶.

Estamos diante de um atributo intrínseco ao lançamento tributário.

Destaca-se que os meios de coerção indiretos previstos na exigibilidade, serão sempre definidos na lei.

Com relação a exigibilidade, Paulo de Barros Carvalho assinala que:

(...) A exigibilidade é outro predicado que inere ao ato de lançamento tributário. Intimado o administrador do seu teor, o crédito nele formalizado passa a ser exigível em termos administrativos, nesse sentido diligenciando as autoridades fazendárias. Se o contribuinte não satisfizer a prestação, nos limites e nas condições estipuladas no próprio ato, investe-se a entidade tributante da competência de lavrar outro ato jurídico administrativo, de caráter sancionatório, exarando norma, também individual e concreta, que terá como antecedente a descrição da conduta delituosa (infração) e, como consequente, a estatuição de outro vínculo obrigacional, em que o sujeito ativo reivindica certo valor pecuniário, a título de multa²⁷.

Cumprir destacar a diferença da auto-executoriedade, pois nesta “(...) a Administração emprega meios diretos de coerção, compelindo materialmente o administrador a fazer alguma coisa, utilizando-se inclusive de força”²⁸.

Porém, em ambas as hipóteses a administração pode auto-executar as suas decisões.

1.5. Quanto a sua formação

“Quanto a formação de vontade, os atos administrativos podem ser simples, complexos e compostos”²⁹.

“Atos simples são os que decorrem da manifestação de vontade de um único órgão, seja ele singular ou colegiado”³⁰. O ato simples está completo com essa só

²⁶DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 211.

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 320.

²⁸DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 211.

²⁹DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 232.

manifestação, não dependendo de outras, concomitantes ou posteriores, para que seja considerado perfeito e, em princípio, esteja apto a produzir seus efeitos.

O principal cuidado aqui é observar-se que não interessa o número de pessoas que pratica o ato, mas sim a expressão de vontade, que deve ser unitária. Portanto, é simples tanto o ato de exoneração de um servidor comissionado como a decisão administrativa proferida pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

“Atos complexos são os que resultam da manifestação de dois ou mais órgãos, sejam eles singulares ou colegiados, cuja vontade se funde para formar um único ato”³¹. Significa que isoladamente nenhum dos órgãos é suficiente para dar existência ao ato. Este fato possui importância porque, sendo o caso de impugnar-se o ato ou atacá-lo judicialmente, necessariamente terão que já haver sido expressas todas as manifestações necessárias, sem as quais o ato ainda não estará formado.

Com base no exposto acima, deve diferenciar-se o ato complexo do procedimento administrativo. Este último constitui uma série encadeada de atos visando ao atingimento de um objetivo final ou à prática de um ato final, o qual encerra o procedimento.

A principal diferença reside no fato de poderem os atos intermediários do procedimento ser objeto de impugnação ou ataque judicial, sempre que entenda o interessado estar ocorrendo lesão ou ameaça a direito seu. É o caso, p. ex., do procedimento de licitação pública.

Já o ato complexo não se aperfeiçoa e não está apto a gerar direitos e obrigações enquanto não manifestadas às vontades distintas necessárias à sua formação, não sendo possível impugná-lo antes da integração da vontade final da Administração.

Exemplo de ato complexo seria a concessão de determinados regimes especiais de tributação que dependem de parecer favorável de diferentes ministérios, como o Ministério da Indústria e Comércio e o Ministério da Fazenda, no caso da isenção relativa a algumas aquisições de bens de informática. Igualmente, a redução de alíquotas de IPI para alguns refrigerantes depende de aprovação integrada do Ministério da Agricultura e da Secretaria da Receita Federal (as manifestações não são simultâneas e sequer apreciam os mesmos elementos. O regime especial de redução de alíquotas

³⁰DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 232.

³¹DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 232.

somente passa a existir quando presentes ambas as manifestações). Também alguns regimes especiais relativos a documentos fiscais somente se aperfeiçoam com a edição de um ato concessivo da Fazenda estadual e outro da Receita Federal, ambos integrados e indispensáveis à existência do regime.

“Ato Composto é o que resulta da manifestação de dois ou mais órgãos, em que a vontade de um é instrumental em relação a de outro, que edita o ato principal”³².

O ato composto é o que resulta da vontade única de um órgão, mas, para produzir seus efeitos, ou seja, tornar-se exequível, depende de um ato posterior que o aprove. A função deste segundo ato é meramente homologatória e seu efeito é justamente tornar exequível o ato.

Não é a conjugação de vontades diversas que dá existência ao ato composto. Este forma-se com uma só manifestação de vontade. Ocorre que faz-se necessária uma verificação posterior para que o ato possa produzir os efeitos que lhe são próprios.

Exemplos de atos compostos são os diversos regulamentos, os quais são elaborados por um órgão técnico, normalmente um ministério e são aprovados e postos em vigência por um decreto.

1.6. Atributos do Lançamento Tributário

Linhas acima adotamos como premissa o conceito de lançamento lecionado por Paulo de Barros Carvalho, que define como ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, apto a indicar o fato jurídico tributário e consequentemente instituir a obrigação tributária.

Simple, porque está completo com uma só manifestação, não dependendo de outras, concomitantes ou posteriores, para que seja considerado perfeito e, em princípio, esteja apto a produzir seus efeitos.

Constitutivo, pois a Administração cria um direito ou uma situação do administrado; o conteúdo do lançamento é a própria norma, que revela a fenomenologia da incidência tributária em sentido estrito, que se traduz na subsunção do fato ocorrido no mundo social a lei, originando o fato jurídico tributário e consequentemente a obrigação tributária.

³²DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006., p. 232.

Vinculado, porque a lei estabelece todos os requisitos e condições de sua realização, sem deixar qualquer margem de liberdade ao administrador, ou seja, todos os elementos do ato estão vinculados ao disposto na lei.

Apto a indicar o fato jurídico tributário e por consequência instituir a obrigação tributária, pois o lançamento tributário introduz a norma individual e concreta, ou seja, aplica a norma tributária geral e abstrata ao caso concreto (fenomenologia da incidência – tempo do fato), estabelecendo o vínculo obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo, que se traduz na obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo.

Adotando o conceito de lançamento tributário como ato administrativo, temos a falsa impressão de que o lançamento se submeterá invariavelmente aos atributos inerentes ao ato administrativo.

Lembrando que, quatro são os atributos classicamente enumerados dos atos administrativos, quais sejam: (i) Presunção de legitimidade, (ii) imperatividade, (iii) auto-executoriedade e (iv) a exigibilidade.

Na prática, o lançamento tributário tem natureza jurídica de ato administrativo, contudo, não possui todos os seus atributos, conforme ensinamento do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, que afirmar “(...) o lançamento desfruta das prerrogativas de presunção de legitimidade e de exigibilidade, o mesmo não acontece com as duas outras propriedades: imperatividade e executoriedade”³³.

Daí a importância de entendermos que o Direito Tributário cria sua própria realidade.

Assim, o lançamento tributário enquanto ato jurídico possui apenas os atributos de presunção de legitimidade e a exigibilidade.

A presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela administração. Até que se prove o contrário, opera em seu benefício a presunção *juris tantum*. Em síntese, o atributo de que tratamos, goza de presunção relativa (pois admite prova em contrário, ou seja, prova de que o ato é ilegítimo), tem como consequência a transferência do ônus da prova para quem invoca a ilegitimidade do ato.

Por fim, a exigibilidade se caracteriza pelo seu meio distinto de coerção. Caso o contribuinte tenha ciência do inteiro teor do lançamento, e não venha a satisfazer a

³³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 320.

obrigação tributária, a autoridade administrativa possui competência para lavrar outro ato jurídico administrativo, de caráter sancionatório, que se traduz em nova norma individual e concreta.

1.7. Modalidades de Lançamento tributário

As modalidades de lançamento encontram-se dispostas no Código Tributário Nacional especificamente em seu Livro Segundo, Título III, Capítulo II, Seção II, que estabelece a existência de três espécies de lançamento: por declaração (art.147), de ofício (art. 149) e o por homologação (art.150).

A diferenciação entre as três modalidades de lançamento se dá pelo maior ou menor grau de participação do contribuinte na elaboração da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária.

Cumpramos destacarmos que adotamos como premissa o conceito de lançamento lecionado por Paulo de Barros Carvalho, que o define como ato jurídico administrativo.

Como podemos notar, o legislador pátrio entendeu como preponderante as atividades realizadas antes do lançamento, ou seja, suas singularidades procedimentais e nesse sentido Paulo de Barros Carvalho faz duras críticas ao sistema adotado:

(...) adotado o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, a correspondência com a realidade que pretende classificar. Se o lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há cogitar-se das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais. Sendo lançamento válido aquele que, como tal, foi recebido pelo sistema, nada acrescentam reflexões sobre as diligências que antecederam à formação do ato.³⁴

Portanto, como nos ensina o ilustre professor a sucessão organizada de ações praticadas sequencialmente com a finalidade de se obter determinado resultado, ou seja, o “ato de lançamento”, não é apto a classificar as “modalidades de lançamentos”.

Feitas tais considerações, veremos adiante as “modalidades de lançamentos” previstas no Código Tributário Nacional.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.399.

1.7.1. Lançamento por declaração

O lançamento por declaração (ou misto) encontra-se previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

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.

Do enunciado prescritivo acima infere-se que a declaração configura um dever instrumental de responsabilidade do contribuinte ou de terceiro, que presta a autoridade administrativa os dados fáticos indispensáveis para a elaboração do lançamento.

Trata-se da participação do contribuinte e do Fisco no procedimento de constituição do fato jurídico e da obrigação tributária.

A fim de diferenciar o lançamento por declaração das outras modalidades de lançamento, Maria Rita Ferragut leciona:

O lançamento por declaração não se confunde com o lançamento por homologação - pois as informações prestadas pelo contribuinte não têm o condão de constituir o crédito de acordo com a forma reconhecida pelo direito para esses fins – e nem com o lançamento de ofício, já que este ato jurídico é privativo da administração³⁵.

Assim, embora o contribuinte ou o terceiro tenha o dever instrumental de prestar todas as informações suficiente para a configuração do ato administrativo, tal

³⁵FERRAGUT, Maria Rita. in **Curso de de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. /Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. – Rio de Janeiro: Forense, 2005., p.320.

conduta não se confunde com o lançamento, que será feito posteriormente às vistas das informações contidas na declaração.

1.7.2. Lançamento de ofício

O lançamento de ofício encontra-se previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional:

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.

(...).

Trata-se da modalidade de lançamento que é realizado diretamente pela Administração Pública sem prévias informações do contribuinte.

Nesse caso, o próprio Fisco apura a ocorrência do fato jurídico tributário, calcula o valor a pagar, e envia ao contribuinte a notificação do lançamento.

Hugo de Brito Machado em sua obra Curso de Direito tributário leciona:

O lançamento de *ofício* ocorrer também em relação a qualquer tributo que, em princípio devesse ser objeto de lançamento por declaração ou por homologação, desde que o contribuinte obrigado a declarar ou a apurara quantia e antecipar o pagamento se omita no cumprimento de seus deveres³⁶.

Portanto, o lançamento de *ofício* se faz presente em todo auto de infração.

1.7.3. Lançamento por homologação

O lançamento por homologação encontra-se previsto no artigo 150, do Código Tributário Nacional:

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.

(...).

Hugo de Brito Machado define o lançamento por homologação, com os seguintes dizeres:

O lançamento por homologação é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento – isto é, fazer o pagamento do valor apurado antes da manifestação da autoridade administrativa sobre o mesmo.³⁷

Assim, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se torna patente a competência do sujeito passivo para produzir a norma jurídica tributária, individual e concreta. Em outras palavras podemos dizer que a lei outorga competência

³⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed - São Paulo: Malheiros, 2014., p. 182.

³⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed - São Paulo: Malheiros, 2014.,p. 183.

ao contribuinte para constituir o fato jurídico, e, por consequência, a obrigação tributária.

Nesse sentido, segue comentários de Paulo de Barros Carvalho:

Diga-se de passagem, aliás, que tem havido crescimento significativo na participação de súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do direito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil como em outros países que seguem o modelo do direito continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica.³⁸

Embora o contribuinte se qualifique, por força da lei, a apurar o montante do tributo devido e efetuar seu respectivo pagamento, sem qualquer intervenção da Administração, este, definitivamente, não constitui um ato de lançamento.

Corroborando com esse entendimento, Eurico Marcos Diniz de Santi:

Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é “ato-norma administrativo”³⁹.

E mais adiante:

Nos tributos que se submetem ao regime do chamado “lançamento por homologação” é o ato-formalizador instrumental (v. supra, item 3.3) que formaliza o crédito tributário instrumental. Este sujeita-se ao denominado pagamento antecipado. Funciona nesta modalidade, à imagem e semelhança do ato-norma administrativo de lançamento tributário, como suposto “fático” da regra matriz de exigibilidade do crédito tributário.⁴⁰

Nesse mesmo sentido enfatiza Paulo de Barros Carvalho: “por sem dúvida que são atos diversos, porque praticados por sujeitos diferentes, debaixo de normas competenciais também distintas (...)”⁴¹.

E mais adiante este mesmo autor conclui:

³⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.354.

³⁹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed., p. 185.

⁴⁰SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed., p. 195.

⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.355.

Quando celebrado pelo Poder Público, mediante iniciativa que a lei prevê, seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o contribuinte não faz em tempo hábil, como também a lei estabeleceu, utilizaremos o nome “lançamento”, empregando “autolancamento” para as circunstâncias em que a expedição da norma individual e concreta fique por conta do sujeito passivo⁴².

Nesse contexto, ato administrativo (Paulo de Barros Carvalho) e ato-norma administrativo (Eurico Marcos Diniz de Santi) traduzem o mesmo significado, ou seja, lançamento tributário, enquanto que o auto-lançamento (Paulo de Barros Carvalho) e ato-formalizador instrumental (Eurico Marcos Diniz de Santi) revelam dever instrumental do contribuinte, que por força da lei é compelido a constituir o fato jurídico tributário e a obrigação tributária.

Torna-se patente que a constituição do crédito tributário pode ocorrer de duas formas: por meio de ato da autoridade administrativa ou por meio de ato particular do contribuinte. Nessas circunstâncias, quando a constituição do crédito for realizada pela autoridade administrativa competente, receberá o nome de lançamento tributário.

Isso porque o CTN, em seu artigo 142, assim definiu:

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa** constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional. (grifos não se encontram no texto original).

Porém, quando a constituição for realizada pelo contribuinte, receberá a denominação de autolancamento ou simplesmente a constituição do crédito tributário pelo particular.

Isso ocorre, pelo fato, do termo lançamento tributário só poder ser utilizado quando existir algum ato realizado pela autoridade administrativa, não se aplicando o termo quando a constituição for realizada apenas pelo particular. Por este motivo a constituição realizada pelo contribuinte apenas receberá o nomenclatura jurídica de “lançamento”, após a homologação.

⁴²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.355.

Assim, no lançamento por homologação haverá delegação de sua constituição, ficando a exclusividade que menciona o artigo 142, do Código Tributário Nacional, apenas ao ato de homologação.

O particular, desse modo, precisa constituir o crédito, calcular o montante do tributo devido e antecipar o valor do crédito tributário, sem o ato de conferência da autoridade administrativa, a qual apenas ficará responsável em homologar todos os atos do contribuinte, inclusive o valor que foi transferido aos cofres públicos a título de tributo. Veja que a autoridade administrativa, não constitui, mas tão somente homologa o crédito constituído pelo contribuinte.

Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho menciona:

Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercido pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele⁴³.

Portanto, primeiro há um ato de constituição e liquidação do crédito tributário, que é de competência do sujeito passivo da obrigação, e por esse motivo, não possui o caráter de ato administrativo. O ato administrativo que apenas será realizado posteriormente pelo sujeito competente (agente público) será o ato de homologação, que quando, e se homologado, recebe o nome de lançamento por homologação.

Assim, é a homologação que terá o condão de atribuir à constituição do crédito realizado pela sujeito passivo a condição de lançamento por homologação.

Cumpramos ressaltar que a homologação poderá ser expressa, ou tácita, conforme dispõe o enunciado prescritivo do artigo 150, *caput*, e parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

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.

(...)

⁴³CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.405.

§ 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.

A homologação expressa é o ato administrativo, inerente ao exercício do controle administrativo, que atesta a extinção do crédito tributário realizada pelo pagamento antecipado do contribuinte.

Com esforço na sistemática dos tributos mencionados no artigo 150, do Código Tributário Nacional, nos quais o contribuinte antecipa o pagamento e aguarda a posterior homologação do Fisco⁴⁴, o inciso VII, do artigo 156, do mesmo diploma legal elenca como causa extintiva do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento⁴⁵.

Nesse sentido afirma Paulo de Barros Carvalho: “Podendo verificar a regularidade da conduta fiscal do devedor, que observou adequadamente os ditames da lei, a Fazenda dá-se por satisfeita, exarando ato no qual declara nada ter de exigir”⁴⁶.

A homologação expressa é o ato administrativo, inerente ao exercício do controle administrativo, que atesta a extinção do crédito tributário realizada pelo pagamento antecipado do contribuinte.

Vale dizer, ao teor da disposição legal não é o pagamento em si que extingue o crédito, mas a soma deste com a sua homologação.

Na homologação tácita ocorreu a decadência do direito de lançar de ofício, contado da data do evento jurídico, ou seja, considera-se esgotado o tempo para a constituição do crédito.

⁴⁴Art. 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.

(...)

⁴⁵Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

(...)

⁴⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013., p.438.

Caso o contribuinte tenha agido com dolo, fraude, simulação ou não tenha pagado nada a título de tributo, o lançamento de ofício ocorrerá no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho : “Certificando-se de que os deveres não foram rigorosamente cumpridos, lavra o auto de lançamento e, surpreendendo um ilícito, aplica a sanção cabível, tudo numa peça denominada auto de infração”⁴⁷.

Portanto, o pagamento regular da conduta fiscal, na qual se opera a homologação expressa, e a ocorrência da inércia do Fisco, que culmina com decadência do direito de lançamento de ofício, e por consequência o lançamento tácito, exclui a aplicação de qualquer penalidade, por se reputar cumprida a prestação, ou seja, adimplido o dever pecuniário. Porém, com a identificação de um ilícito surge o direito ao fisco de aplicação de sanção cabível que se traduz em norma de lançamento; norma de imposição de multa de ofício; norma de imposição dos juros moratórios; norma de correção monetária.

2. A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A constituição definitiva do crédito tributário é uma matéria tormentosa entre os doutrinadores pátrios.

Saber o momento em que se tem por definitivamente constituído o crédito tributário, inclusive, e principalmente para efeito de fixar o termo inicial da prescrição que se sucede à decadência, constitui um dos temas mais controvertidos com diferentes posicionamentos doutrinários. Mais de quatro décadas já se passaram após o advento do Código Tributário Nacional, porém essa questão ainda não está pacificada.

Abordaremos adiante três posicionamentos clássicos.

Para alguns doutrinadores a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorrerá após a notificação válida do lançamento; existem ainda aqueles que entendem que a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá após o término do processo administrativo, que tenha decisão final desfavorável ao contribuinte; e por fim, aqueles que defendem que a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá somente após a inscrição em dívida ativa.

⁴⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.438.

2.1. Notificação do sujeito passivo ou a introdução da norma individual e concreta

A constituição definitiva do crédito tributário é tema de suma importância para o início da contagem do prazo prescricional para que a Fazenda Pública ingresse em juízo com a ação de cobrança.

Isso porque o CTN, em seu artigo 174, prescreve: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”⁴⁸.

Para Paulo de Barros Carvalho a notificação do lançamento demarcará a constituição definitiva do crédito tributário iniciando o prazo prescricional nos termos do artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, o ilustre professor leciona:

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). (...) A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da *constituição definitiva do crédito*, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.⁴⁹

Com a notificação válida do lançamento, se constata a publicidade do ato administrativo, obedecendo a ordem expressa do *caput* do artigo 37⁵⁰, da Constituição Federal.

Nesse sentido, os ensinamentos de Eurico Diniz de Santi:

(...) toda norma jurídica pressupõe a publicidade como condição de validade. Sem a publicação, o projeto de lei não é válido; sem publicidade, a sentença é invalidável; sem notificação – entendida como forma mínima de publicidade – também não há de se falar em validade do ato-norma administrativo⁵¹.

⁴⁸Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

⁴⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.434.

⁵⁰Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...).

⁵¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2.ed., p. 162-163.

Assim, se torna patente a necessidade da publicidade através da notificação válida a todo lançamento tributário, a fim de atribuir ao ato administrativo o atributo de definitividade.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho assevera:

Se o ato de lançamento tem por fim intrometer no ordenamento positivo norma individual e concreta, cientificando o sujeito passivo desse provimento, assim que estejam satisfeitos seus requisitos competências e procedimentais, saturadas adequadamente as peças do juízo lógico de toda norma, antecedente e consequente, **e sendo tal conteúdo transmitido ao destinatário, nada mais há que fazer. Esse lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade** que os traços de sua índole revelam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito⁵². (grifei)

Portanto, é incoerente dizer que lançamento possui caráter provisório, na medida em que poderá ser revisto pelo controle de legalidade na esfera administrativa. Porém, este tema será tratado com maior acuidade a frente, em Término do Processo administrativo.

Com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação Maria Rita Ferragut é categórica ao afirmar que, “(...) a constituição definitiva ocorre com a introdução no sistema, pelo contribuinte, da norma individual e concreta constituindo o crédito tributário (entrega da DCTF, por exemplo)”⁵³.

Vimos linhas acima, que no lançamento por homologação os tributos tem que ser calculados e recolhidos pelo particular, independente de prévia manifestação da Administração, que posteriormente o homologa, e este ato homologatório, tem o condão de atribuir à constituição do crédito realizado pelo sujeito passivo, a condição de lançamento por homologação.

Porém, quando o contribuinte constitui o crédito na modalidade lançamento tributário chamado de lançamento por homologação e não efetua o pagamento, não haverá homologação por parte da autoridade administrativa, que conforme dispõe o

⁵²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.388.

⁵³FERRAGUT, Maria Rita. in **Curso de de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. /Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. – Rio de Janeiro: Forense, 2005., p.317.

artigo 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, apenas homologa a constituição do crédito e o pagamento antecipado⁵⁴.

Assim, não havendo homologação, o débito declarado e não pago é imediatamente inscrito em dívida ativa da Fazenda Pública.

Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi afirma:

A exigibilidade, direito subjetivo do fisco, decorre da *regra-matriz de exigibilidade*, norma geral e abstrata, que juridiciza como pressuposto fático, ato norma formalizador. O qual pode se consubstanciar: em (i) ato-norma administrativo de lançamento ou em (ii) ato-norma formalizador instrumental praticado pelo particular.

Se basta ato-norma formalizador instrumental praticado pelo particular para incidir a regra de exigibilidade, tornando o crédito exigível; então, a exigibilidade do crédito e subsequente instauração do correspondente procedimento de inscrição da dívida ativa, em tributos como o ICMS e o IPI, independe de ato norma administrativo de lançamento tributário.⁵⁵

E nesse mesmo sentido, súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Portanto, haverá um débito tributário inscrito em dívida ativa, cobrado mediante execução fiscal sem lançamento tributário, apenas com a constituição do crédito pelo particular através do auto-lançamento (Paulo de Barros Carvalho) ou ato-formalizador instrumental (Eurico Marcos Diniz de Santi).

Nesse sentido, Ementas do Superior tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EXCESSÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuição de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo

⁵⁴Art. 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”.

⁵⁵SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário.**, p. 195-196.

constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia.

2. Nessa hipótese, se o débito declarado somente pode ser exigido a partir do vencimento da obrigação, nesse momento é que começa a fluir o prazo prescricional.

3. Recurso especial não provido. (RESP nº836665/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 27/05/2008, DJe 12/06/2008).

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPÔNTANEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto ter solvido a lide contrariamente a pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declara a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte. (RESP nº 950423/SP, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, j. 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMETOR. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, § 2º, DA LEI Nº 6830/80. ART.219§

4º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental contra decisão que desproveu agravo de instrumento.
2. “Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuição de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à “constituição do crédito tributário”, in casu, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto de decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineado no artigo 174, do CTN, vale dizer, no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF”. (RESP nº 389089/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/2002).
3. “A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo”. (RESP nº 297885/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11/06/2001).
4. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art., 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. Precedentes desta Corte e do colendo STF.
5. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF – elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco.
6. Há de se extinguir a execução fiscal se os débitos declarados e não pagos, através da DCTF, estão atingidos pela prescrição. Precedentes desta Corte Superior.
7. Agravo Regimental não provido. (AgRg no Ag 938979/SC, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 12/02/2008, DJe 05/03/2008).

Assim, tanto a notificação válida, como a introdução da norma individual e concreta por meio de ato particular do contribuinte são meios idôneos para atribuir ao crédito tributário a característica de definitividade, uma vez que o crédito encontra-se

constituído e o respectivo vínculo relacional entre o sujeito ativo e sujeito passivo instaurado.

2.2. Término do processo administrativo

Essa corrente tem por representante Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho e Roque Antônio Carrazza.

Vejamos a seguir, a definição desses doutrinadores a fim de identificar a “definitividade” do lançamento tributário.

- Hugo de Brito Machado: O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria esfera administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.⁵⁶
- Sacha Calmon Navarro Coelho: Questão importante é saber quando o lançamento está pronto. Estará pronto desde o momento em que é praticado pelo agente administrativo competente e será eficaz uma vez comunicado ao contribuinte através de qualquer ato administrativo de intercâmbio procedimental, como, v.g., uma *notificação fiscal de lançamento ou um ato de infração* (esses nomes variam, o importante é o conteúdo do lançamento). Se o contribuinte se conforma e não recorre, ou se a própria Administração não atua com regras de revisão *ex officio*, este se torna definitivo na esfera administrativa. Se houver recurso, o lançamento só se tornará definitivo quando, exauridos os procedimentos revisionais, exsurgir decisão administrativa contra a qual não haja mais recurso, dando por *certo, líquido e exigível* o crédito tributário.⁵⁷
- Roque Antônio Carrazza: Permitir-mos observar que, em termos rigorosamente técnicos, a “constituição definitiva” do crédito tributário somente se dá quando, efetuada a notificação do contribuinte, este não impugna o lançamento ou, em o fazendo, perde a demanda, na esfera

⁵⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed - São Paulo: Malheiros, 2014., p.186.

⁵⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010., p. 666.

administrativa ou judicial e, ainda, por cima, deixa expirar, *in albis*, o prazo de trinta dias para efetuar o voluntário pagamento do tributo.⁵⁸

Cumprido destacar, o enunciado prescritivo do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, que coloca as reclamações e os recursos, nos termos da lei, como causa suspensiva da exigibilidade do crédito.

Artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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

(...).

Assim, enquanto perdurar o processo administrativo, ocorrerá a suspensão da exigibilidade do crédito, o que significa que iniciou a exigibilidade, pois não faria sentido suspender a exigibilidade de algo que ainda não é exigível.

Outrossim, o fato da norma individual e concreta poder ser revista pelo tribunal administrativo não lhe retira a qualidade de definitiva.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho é categórico:

(...) A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceções somente daqueles que se tornarem imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória. Entre os atos legislativos, bem o sabemos, existem enunciados constitucionais que não podem ser alterados, sequer por meio de Emendas à Constituição. De fora a parte desses casos, especialíssimos, todos os outros atos, administrativos, judiciais ou legislativos, estão prontos para receber contestações, podendo ser modificados.

Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo”, como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez

⁵⁸CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010., p.350.

que delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzidos de exceções.⁵⁹

Portanto, a possibilidade de alteração do lançamento mediante impugnações na esfera administrativa, não possui o condão de retirar o predicado de definitivo à constituição do crédito tributário. Se assim fosse, todos os atos administrativos e judiciais só adquiririam o caráter de definitivo após o transcurso de todos os prazos para a sua contestação.

2.3. Inscrição em Dívida ativa

Para alguns doutrinadores a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorrerá após a inscrição em dívida ativa.

Essa corrente tem por representante Zelmo Denari que define a constituição definitiva do crédito tributário com os seguintes dizeres:

(...) a constituição definitiva, a que alude o art.174 do Código Tributário Nacional, deve ser entendida como inscrição da dívida, ato que infunde exequibilidade ao crédito tributário já constituído. Só se compreende o início do termo prescricional quando o direito de ação é determinado em todos os seus elementos, isto é, quando a administração se torna titular de uma pretensão acionável, qualificada por um título executivo revestido de liquidez e certeza.⁶⁰

Entre a doutrina mais moderna não encontramos mais defensores dessa tese, mesmo porque a inscrição em dívida ativa é o ato pelo qual se outorga liquidez e certeza a dívida tributária e exequibilidade ao lançamento, sendo portanto, ato preparatório da ação de execução, não se confundindo com ato de lançamento.

⁵⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013., p.443.

⁶⁰DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária: breve ensaio aplicado ao ICM**. Rio de Janeiro:Ed. Forense, 1984., p. 21.

3. A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A lei nº 8137/90 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, nos interessa especificamente os artigos 1º e 2º, transcritos a seguir:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O enunciado prescritivo do artigo 1º nos remete a um crime material, pois a sua configuração se efetiva com a redução ou supressão do tributo, ou seja, prevê a conduta e o resultado.

Já o enunciado prescritivo do artigo 2º nos remete a um crime formal, pois entre a conduta e o resultado só está prevista a conduta, uma vez que não precisa haver necessariamente a redução e supressão do tributo, bastando apenas para qualificá-lo a ação ou omissão para que isso ocorra.

As infrações contra a ordem tributária exige que seja realizado o lançamento definitivo do tributo conforme dispõe a súmula vinculante 24: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Conforme retromencionado a constituição definitiva do crédito tributário é matéria tormentosa entre os doutrinadores pátrios, portanto, a questão referente à necessidade ou não do prévio esgotamento da via administrativa para o início da ação penal nos crimes contra a ordem tributária caminha no mesmo sentido, sendo objeto de grande divergência na doutrina e jurisprudência.

De um lado, está o direito constitucional do Ministério Público em formar livremente sua *opinio delicti* e de exercer o *jus perseguendi*, sobretudo em se tratando de crimes de ação penal pública incondicionada, como os descritos na Lei nº 8.137/90.

Do outro, está o direito igualmente constitucional de o contribuinte defender-se administrativamente ou judicialmente – neste caso a esfera administrativa ficará preclusa - negando a ocorrência de ilícito tributário, sem o qual não há crime.

Nossos Tribunais vinham decidindo pela necessidade de esgotamento da esfera administrativa para a propositura de ação penal de crime contra a ordem tributária, conforme exposto nos seguintes julgados:

"Ementa: (...) 1. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal, instaurada para apurar infração aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990. Precedentes: HC 81.611, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence (Plenário); HC 84.423, da minha relatoria (Primeira Turma). Jurisprudência que, de tão pacífica, deu origem à Súmula Vinculante 24 (...). 2. A denúncia ministerial pública foi ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. A configurar ausência de justa causa para a ação penal. Vício processual que não é passível de convalidação. 3. Ordem concedida para trancar a ação penal." ([HC 100333](#), Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 21.6.2011, *DJe* de 19.10.2011).

"Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DF, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime. Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa." ([HC 102477](#), Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 28.6.2011, *DJe* de 10.8.2011).

"Com efeito, revela-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Enquanto tal não ocorrer, como sucedeu neste caso, estar-se-á diante de comportamento desvestido de tipicidade penal (RTJ 195/114), a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o (suposto) devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual ("persecutio criminis in judicio"), pois - como se sabe - comportamentos atípicos (como na espécie) não justificam, por razões

óbvias, a utilização, pelo Estado, de medidas de repressão criminal." (Rcl 10644 MC, Relator Ministro Celso de Mello, Decisão Monocrática, julgamento em 14.4.2011, *DJe* de 19.4.2011).

Nossos Tribunais adotaram o entendimento que a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá tão somente após o término do processo administrativo e a ausência de decisão final administrativa sobre a ocorrência de ilícito tributário implica não demonstração da materialidade, sem a qual há falta de interesse de agir (necessidade- adequação).

Porém, recentemente nossos Tribunais modificaram seu entendimento, ocorrendo a possibilidade de mitigar a súmula vinculante, ante peculiaridades do caso concreto, conforme exposto nos seguintes julgados:

"2. De início, cumpre registrar que em regra a Corte, no que tange às infrações contra a ordem tributária, exige que seja realizado o lançamento definitivo do tributo antes de iniciada a persecução penal. Com efeito, os crimes contra a ordem tributária pressupõem a prévia constituição definitiva do crédito na via administrativa para fins de tipificação da conduta. A jurisprudência pacífica desta Corte deu origem à Súmula Vinculante 24, a qual dispõe: 'Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo'. 3. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, tem decidido que a regra contida na referida súmula pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal." (ARE 936653 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 24.5.2016, *DJe* de 14.6.2016).

"Crime tributário - Processo administrativo - Persecução Criminal - Necessidade. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização. Crime tributário - Justa causa. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desagüarem em débito do contribuinte." (HC 108037, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 29.11.2011, *DJe* de 1.2.2012).

"Ementa: (...) 1. A questão posta no presente writ diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal. 2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, da Lei n.º 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte, sendo o precedente mais conhecido o HC n.º 81.611 (Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003). 3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (...). 4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. 5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário. 6. Deste modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. (...)" (HC 95443, Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgamento em 2.2.2010, DJe de 19.2.2010).

Assim, se verifica a importância da constituição definitiva do crédito tributário tanto para fixar o termo inicial da prescrição para que a Fazenda Pública ingresse em juízo com a ação de cobrança, bem como para a demonstração da materialidade delitiva, configurando assim, justa causa para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

CONCLUSÕES

Tratar o lançamento como ato administrativo ou procedimento é apenas uma decisão de quem vá examiná-lo.

Enquanto ato administrativo, o lançamento provém da manifestação de vontade do ser humano, e, portanto, são atos jurídicos.

Na qualidade de ato administrativo é sempre vinculado, uma vez que a lei estabelece todos os requisitos e condições de sua realização, e seus requisitos de validade se traduzem em competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Classicamente os atos administrativos possuem quatro atributos (presunção de legitimidade, imperatividade, auto-executoriedade e exigibilidade), porém, o lançamento desfruta das prerrogativas de apenas dois (presunção de legitimidade e de exigibilidade).

Daí a importância de entendermos que o Direito Tributário cria sua própria realidade.

As modalidades de lançamento encontram-se dispostas no Código Tributário Nacional. O legislador do CTN qualificou, segundo o grau de participação do particular na realização do ato administrativo de lançamento, três modalidades: (i) Lançamento de ofício ou direto; (ii) Lançamento por declaração ou misto; (iii) Lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional outorga competência ao contribuinte para constituir o crédito tributário através da produção da norma jurídica tributária, individual e concreta.

Não há necessidade de lançamento para que a Administração Pública proceda o seu direito subjetivo de cobrança do tributo, bastando para tanto, o cumprimento dos deveres instrumentais impostos ao contribuinte (Ex. entrega da DCTF).

Embora não seja esse o objeto deste trabalho, saber o momento em que se tem por definitivamente constituído o crédito tributário é tema de suma importância para fixar o termo inicial da prescrição para que a Fazenda Pública ingresse em juízo com a ação de cobrança, bem como para a demonstração da materialidade delitiva configurando assim, justa causa para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Não haverá necessidade do término do processo administrativo, tão pouco, a inscrição do crédito em dívida ativa, para que este seja considerado definitivamente constituído.

A definitividade do crédito se inicia com a notificação do lançamento em todas as suas modalidades, pois é nesse momento que se dá publicidade ao ato administrativo, acrescentando-se a introdução da norma individual e concreta nos termos do lançamento por homologação, uma vez que o crédito encontra-se constituído e o respectivo vínculo relacional entre o sujeito ativo e sujeito passivo instaurado.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária: breve ensaio aplicado ao ICM**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. in **Curso de de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. /Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. – Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed - São Paulo: Malheiros, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudo analítico em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. Ed. Max Limonad., 1999.