

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
“COGEAE”
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E REPETIÇÃO DO INDÉBITO
DECORRENTE DE PROVIDÊNCIA ANTIEXACIONAL**

RENZO CARLOS SANTOS TEIXEIRA

SÃO PAULO
2009

RENZO CARLOS SANTOS TEIXEIRA

**OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E REPETIÇÃO DO INDÉBITO
DECORRENTE DE PROVIDÊNCIA ANTIEXACIONAL**

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito e exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Me. Íris Vânia Santos Rosa

SÃO PAULO

2009

RENZO CARLOS SANTOS TEIXEIRA

**OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E REPETIÇÃO DO INDÉBITO
DECORRENTE DE PROVIDÊNCIA ANTIEXACIONAL**

Monografia apresentada à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito e exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à análise da Monografia em nível de Especialização e a julgou nos seguintes termos:

Prof. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

DEDICATÓRIA

À Maria Belchior Santos.

Aos grandes amigos Rubens Marciano e Rui Marciano, pela paciência e apoio incondicional para freqüentação e conclusão do curso.

SUMÁRIO

TÍTULO	PÁGINA
INTRODUÇÃO.....	5
1 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO.....	7
1.1 Sujeitos da Relação Tributária.....	7
1.1.1 Sujeito Ativo.....	7
1.1.2 Sujeito Passivo.....	7
1.2 A Obrigação Tributária.....	8
1.2.1 Especialidade do Serviço Público.....	9
1.3 Crédito Tributário.....	10
2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1 Elemento Objetivo.....	14
2.1.1 Vinculação.....	14
2.1.2 Discricionariedade.....	16
2.2.1 Lançamento De Ofício.....	17
2.2.2 Lançamento Por Declaração.....	18
2.2.3 Lançamento Por Homologação.....	19
3 ANTIEXAÇÃO TRIBUTÁRIA E REPETIÇÃO DO INDÉBITO.....	21
3.1 Providências Antiexacionais.....	23
3.1.1 Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Base.....	23
3.1.2 Ação Anulatória.....	25
3.2 Repetição do Indébito.....	26
CONCLUSÃO.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

O presente trabalho buscará demonstrar os meios pelos quais um crédito decorrente de uma obrigação de natureza tributária se constitui e passa a irradiar efeitos jurídicos, gerando direitos e obrigações, além de abordar as providências colocadas à disposição do contribuinte para ver observada a estrita legalidade.

A descrição da situação concretizada e que serve de lastro fático para a identificação das partes, constituição de obrigação de recolhimento de exação à título de Tributo, dispõe de muita importância na regular constituição e validade do lançamento a ser efetivado e que tirará, do contribuinte, parcela de seu patrimônio para honrar o constrangimento legal fiscal.

No entanto, esta descrição e constituição imprescinde de atos à cargo de órgãos públicos com atribuição ditada pela Lei para descrever, avaliar e constituir ou não a obrigação que ensejará o recolhimento alhures. Tais atos, por imposição constitucional, devem, necessariamente garantir o fiel e estrito cumprimento da legislação aplicável, garantindo, ao contribuinte o acesso a dados e o manejo ainda que antes à constituição definitiva, de todos os meios para garantia da observância da legalidade, sem qualquer influência discricionária daquele que lotado nos quadros de funcionários à serviço da administração tributária.

Não obstante este conjunto de garantias postas à disposição do contribuinte, pela Lei, é comum se deparar com atipicidades tributárias constituídas a partir de decisões equivocadas, que atentam contra a base da tributação e alijam o contribuinte em situação financeira delicada, ante ao iminente desfalque patrimonial.

Conquanto o Estado dispor do papel regular as condutas das pessoas por meios das normas e regras do direito posto, sem as quais se tornaria impossível o convívio social, nem sempre as relações estabelecidas supostamente por observância do ordenamento jurídico são aptas para regulamentar a convivência harmônica entre os indivíduos com o próprio Estado.

Uma das formas de enquadrar no arcabouço legal em vigor as obrigações de natureza tributária impróprias é a provocação do Poder Judiciário mediante a propositura de

instrumentos antiexacionais específicos que apresentarão elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do suposto crédito perseguido pelo fisco.

A confecção deste trabalho é resultado de consulta bibliográfica de renomados autores do direito tributário, do direito administrativo e do direito processual civil.

1 OBRIGAÇÃO E CRÉDITO

1.1 SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1.1 SUJEITO ATIVO

É o titular, ou do poder de tributar, outorgado pela Lei, em observância estrita da Constituição Federal/1988, para apurar e exigir recolhimento decorrente de espécies tributárias.

Trata-se de pessoa jurídica de direito público interno ou quem lhe faça as vezes e que, apurará e arrecadará o que devido em decorrência de uma relação jurídica tributária estabelecida.

Não se impõe óbice à delegação da competência que, imprescindível, para validade, autorização legislativa específica.

Oportuna transcrição da lição de Eurico Marcos Diniz de Santi (2001, pag. 170):

“O pólo ativo da relação jurídica intranormativa tributária - de regra - é singular. Nada impede, no entanto, que a lei determine que seja plural. Desde que satisfeitas às condições da lei, poderá figurar a pessoa política detentora da competência impositiva, ladeada de, por exemplo uma autarquia a qual recebeu capacidade jurídica para esse fim. Ambas, assim, concomitantemente titulares do direito subjetivo de exigir a respectiva prestação.”

1.1.2 SUJEITO PASSIVO

Regra geral, é o contribuinte, que modifica a realidade fenomênica, fazendo ocorrer evento descrito em norma geral e abstrata como apta a recolher numerário à título de Tributo ao sujeito ativo.

Admite o arcabouço legal que o sujeito passivo possa ser alguém que, ainda que indiretamente se relacione com a hipótese tributária e se obrigue a suportar o ônus dela advindo, por transferência ou substituição.

Ambos os casos, comprovada a relação com a obrigação tributária, com previsão legal de modificação do pólo passivo dá-se a obrigação do terceiro relacionado.

1.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conquanto ocorrer, na realidade fenomênica, situação descrita no antecedente de espécie legislativa instituidora e definidora de Tributo, irrompe o liame obrigacional entre Sujeito Ativo e Sujeito Passivo.

Leciona Paulo de Barros Carvalho (2007, pag. 396):

“Nasce o crédito tributário no exato instante em irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer no espaço físico exterior em que se dão às condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regramatrix de incidência tributária, mas desde que relata em linguagem competente para relatá-lo”

Não obstante a ocorrência do evento, imprescindível, pelo Sujeito Ativo, descrever o que ocorrido fenomenicamente, enquadrando a situação ocorrida no arcabouço Legal em vigor quando da efetiva ocorrência do elemento objetivo da obrigação tributária.

Por si só, a situação prevista no antecedente de uma norma geral e abstrata não tem o condão de irradiar direitos e obrigações no mundo jurídico.

Apenas a descrição pormenorizada do que efetivamente ocorrido, após homologação, pelo ente competente é que impõe o recolhimento de exação à título de Tributo, não importando sua classificação.

O registro, em linguagem competente, do que ocorrido fenomenicamente imprescindível para estabelecimento e reconhecimento da obrigação do Sujeito Passivo para com o Sujeito Ativo, nos exatos termos do que dispõe a Lei 5.172/1966.

Garante, outrossim, possibilidade do Sujeito Passivo questionar, se for o caso, o que se registra a seu desfavor e que servirá de elemento objetivo da obrigação tributária que uma vez reconhecida pelo ente competente lhe obrigará até a efetiva liquidação, que ocorrerá com o pagamento em data futura.

Não obstante a Lei ditar que uma vez ocorrido o evento descrito na norma geral e abstrata nasce a obrigação de recolher determinada espécie tributária, é imperativa a atuação de agentes à serviço do ente competente da espécie alhures, para a partir da análise da descrição do evento, a fim de lhe garantir legitimidade por observância estrita da legislação que o instituiu.

Trata-se da materialização da norma individual e concreta que obrigará o sujeito passivo.

1.2.1 ESPECIALIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO

Trata-se de ato estranho à ciência tributária eis que, tem cunho eminentemente Administrativo. No entanto, por imposição legal, todo o caminho percorrido desde a descrição do evento até seu efetivo reconhecimento pela homologação por agente competente do que apresentado, impõe a observância de regras mínimas.

O contribuinte tem garantido, desta forma, que a situação concretizada que traz ao ente competente, será analisada com imparcialidade e nível de excelência.

Decorre daí, a observância e efetiva aplicação da especialidade do serviço público a serviço da tributação.

Acrescentado na Constituição Federal/1988 em seu artigo 37 “caput” pela Emenda Constitucional n.º 18/1998, previsto na Lei 9.784/1999 em seu artigo 2º “caput”, o Princípio da Eficiência orienta a atividade administrativa seja ela direta ou indireta, no sentido de se obter pelo melhor emprego dos recursos e meios para satisfação racional e eminentemente célere das necessidades coletivas dos usuários, buscando nível de excelência no serviço público.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro citando Hely Lopes de Meirelles leciona (2001, pag. 83):

“É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.”

A lição exposta abaliza o entendimento de que o agente público deve realizar suas atribuições com perfeição, presteza e rendimento profissional em exíguo lapso temporal, alcançando-se a satisfação plena do contribuinte que provoca sua atuação.

Prescindível, porém oportuno citar que é do que recolhido com Tributos que o Estado mantém sua atividade regular.

Trata-se de atuação importante que, uma vez maculada por vício, retira a legalidade da cobrança da exação, requisito Constitucional de constituição e validade da obrigação que pretende o Sujeito Ativo ver satisfeita com o pagamento à título de Tributo, pelo Sujeito Passivo.

Daí a necessidade do aparelhamento das instituições e constante treinamento dos agentes à serviço do ente competente, para garantir o enquadramento da realidade fenomênica no arcabouço legal, com conseqüente manutenção da atividade estatal.

1.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Não há como dissociar a obrigação do crédito dela decorrente. Uma vez eivada de ilegalidade a obrigação tributária, eivado de ilegalidade é o crédito tributário a partir dela constituído.

Oportuna a lição de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 397): “O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, a mesma”.

O crédito tributário é o que, decorrente da apuração de uma relação jurídica tributária, que garante ao sujeito ativo, direito a exigir do sujeito passivo, numerário à título de espécie tributária.

No entanto, a liquidação do crédito, com conseqüente extinção da obrigação, não ocorre de forma automática e direta ou axiomática, como se espera daquele que se viu obrigado a suportar ônus a título de tributo.

Oportunidade há em que o sujeito passivo mesmo ciente da responsabilidade de arcar com pagamento de exação apurada, prefere nada fazer, permanecendo inerte.

Este fato induz, à modificação decorrente de agregação de consectários moratórios e punitivos devidos desde a regular constituição da obrigação até sua efetiva extinção, sendo irrelevante o lapso temporal que demandar o sujeito da relação detentor do encargo para integralmente cumpri-lo.

Não obstante tal modificação, não há afronte ao vínculo estabelecido com a obrigação, vínculo este que une os sujeitos envolvidos.

Mesmo com a classificação empregada pela Lei 5.172/1966 no sentido de classificar as obrigações por ela reguladas como principais e acessórias, se encontra presente, sempre, o caráter oneroso decorrente da obrigação.

Ainda que se tratando de um dever instrumental, o liame obrigacional se encontra presente e sua estrita observância é imperativa.

Uma vez constituído em decisão administrativa final que tenha o condão de dar-lhe certeza e liquidez, apenas por ordem legal em contrário, pode ocorrer a modificação de sua mensuração ou sua completa extinção.

É sabido que a Administração tem a prerrogativa de rever seus próprios atos, a qualquer tempo. A prerrogativa alhures decorre da observância, do ente administrativo incumbido da apuração, escrituração, constituição e cobrança do crédito decorrente de uma

relação tributária observar e garantir a estrita legalidade e eficiência do serviço público por ela prestado, na forma do que estabelece a constituição federal/1988.

Cabe ao agente a serviço do ente competente para o tributo zelar pelo crédito apurado na relação obrigacional, se encontrando impedido de deixar de efetivar a regular constituição de crédito em obrigação tributária sob sua atuação e, outrossim, deixar de exigir o cumprimento sob pena de se ver responsabilizado com sanções de natureza civil e criminal, se for o caso, oportunidade em que poderá perder inclusive, a legitimidade para constar nos quadros de agentes à serviço do ente competente, por exoneração.

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Não há possibilidade de o sujeito ativo exigir, do sujeito passivo, numerário decorrente de uma obrigação tributária ditada por lei específica sem o cumprimento daquele, do ato de lançamento.

O lançamento tributário decorre da efetiva descrição do que fenomenicamente ocorrido e submetido ao ente competente que, apreciando, emitirá norma individual e concreta que irá tecer objetivamente a obrigação resultante.

Imprescinde, para tanto, da atividade humana apreciando o que descrito como ocorrido fenomenicamente para enquadramento na legislação tributária pertinente, constituindo, desta forma, norma individual e concreta que obrigará a partir de então o recolhimento de exação à título de tributo.

Trata-se da atuação positiva daquele que integrante dos quadros de funcionários do órgão competente da administração pública.

Prescindível, porém oportuna a transcrição de enunciado prescritivo da Lei 5.172/1966:

“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”.

Pela definição alhures conclui-se ser o lançamento tributário ato que conclui um procedimento administrativo de natureza tributária.

Procedimento visto que, todo um conjunto de descrições de eventos fenomenicamente ocorridos, vertidos em linguagem competente se encontram à disposição daquele que investido da função pública e apto a emitir parecer em estrita observância do arcabouço legal em vigor e pertinente.

Por se tratar de procedimento, necessariamente, por imposição constitucional, há oportunidade para aquele que se encontra na iminência de ser reconhecido como sujeito passivo, manifestar-se e requerer o que de direito a seu favor que, necessariamente deve ser apreciado e, deferido ou não o pleito posto.

2.1 ELEMENTO OBJETIVO

Recebendo, o agente público com atribuição específica de apreciar dados objetivos acerca de situação ocorrida fenomenicamente quer pelo contribuinte, quer por agente fiscal, inicia-se o trâmite do procedimento que, ao final, poderá servir de lastro probatório de uma obrigação de caráter tributário.

O contribuinte, caso reste configurado a hipótese tributária, tem contra si, um conjunto de atos que, ao final, poderá servir para colocá-lo na condição de sujeito passivo e, conseqüentemente, suportar ônus pecuniário.

Trata-se de procedimento obrigatório a fim de garantir ao possível crédito, licitude pela oferta de defesa, ao contribuinte, onde, através de elementos onde não se admite tergiversar, poderá demonstrar que a suposta situação apta a enquadrá-lo na legislação pertinente, não ocorreu ou ocorreu em desacordo do que entregue ao órgão competente para apuração da suposta exação tributária.

Por estas considerações, infere-se que o Princípio da Legalidade tem intensidade reforçada. Iniciado o procedimento tendente a reconhecer uma obrigação de recolhimento de exação à título de tributo, qualquer afronte às garantias constitucionais tem o condão de macular todo o procedimento iniciado.

Trata-se de questão de ordem pública sendo, sua estrita observância, imperativa sob pena de se configurar ilícito por carecimento de fundamento de legalidade por cerceamento de defesa.

2.1.1 VINCULAÇÃO

Todos os elementos postos devem necessariamente ser apreciados e enquadrados na legislação pertinente.

Decorre daí, a vinculação do agente a serviço do órgão competente para apuração da modificação fenomênica que poderá servir como elemento objetivo da hipótese tributária.

Sua conduta deve se dirigir apenas e tão somente ao que lhe é posto em cotejo com a norma que poderá abalizar a configuração da relação jurídica configurada.

Resta excluído, assim, qualquer oportunidade de subjetivismo por parte do agente público.

Maria Rita Ferragut (2007, pag. 324) discorre: “Na vinculação, o comportamento exigido do agente é específico, restando-lhe pouca margem de liberdade para decidir sobre a realização do ato, bem como sobre seu conteúdo”.

Nos termos do parágrafo único do artigo 142 da Lei n.º 5.172/1966, o lançamento tributário deve estar estreitamente vinculado a fatos definidos na tipicidade tributária, ao órgão competente para apuração do que ocorrido fenomenicamente o dever de comprovar a vinculação de lançamento tributário à hipótese tributária.

2.1.2 DISCRICIONARIEDADE

Não obstante a exigência constitucional da legalidade estrita em âmbito tributário, oportunidade há que o agente à serviço do órgão competente e que aprecia um procedimento administrativo de natureza tributária dispõe de liberdade para decidir.

No entanto, tal liberdade deve se encontrar autorizada por se encontrar presente mais de uma opção de atuação que não atente contra a essência do que se esta apreciando.

Acerca do tema, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ensina (2001, p. 196/197):

“(…) 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 legislador. Mesmo aí, entretanto, o poder de ação administrativa, embora discricionário, não é totalmente livre porque sob alguns aspectos, em especial a competência, a forma e a finalidade, a lei impõe limitações. Daí porque se diz que a discricionariedade implica liberdade de atuação nos limites traçados pela lei; se a administração ultrapassa esses limites, a sua decisão passa a ser arbitrária, ou seja, contrária à lei”.

A solução empregada ao deslinde do que submetido à apreciação, pode ser discricionária em casos onde há várias soluções possíveis em consonância com a legislação específica, como os casos de arbitramento em espécies tributárias que a admitam.

2.2 ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

A Lei 5.172/1966 define três modalidades de lançamento, que se diferenciam de acordo com a colaboração do contribuinte para sua formalização.

- 1.Lançamento de ofício;
- 2.Lançamento por declaração;
- 3.Lançamento por homologação.

Paulo de Barros Carvalho (2007, pag. 460), ensina: “A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato”.

No lançamento de ofício, a participação do contribuinte inexistente, vez que, incumbe ao órgão competente para apuração e constituição do crédito, todas as providências imprescindíveis para sua perfeição.

No lançamento por declaração, o resultado final é alcançado a partir da atuação tanto do órgão competente para apuração quanto do contribuinte.

No lançamento por homologação, incumbe ao contribuinte apresentar a hipótese, base de cálculo, incidir a alíquota e recolher a exação, limitando-se o órgão competente para apuração, apenas e tão somente a homologar ou não os atos por ele praticados.

Caso reste elementos que não permitam a homologação, o agente à serviço imediatamente emitirá norma individual e concreta no sentido de penalizar o contribuinte, então sujeito passivo, se for o caso.

2.2.1 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Previsto na Lei 5.172/1966 em seu artigo 149, é a modalidade de lançamento onde o órgão competente para apuração e estabelecimento da obrigação tributária por si só apura e constitui a obrigação.

Oportuna sua transcrição:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Para a exata mensuração da obrigação reconhecida, imprescindem um banco de dados atualizado.

Conquanto não ocorrer a decadência da constituição da obrigação e conseqüente crédito tributário, o órgão competente pode lançar mão do lançamento de ofício em espécies tributárias cujo lançamento alhures é definido na legislação específica e ainda quando reste comprovado afronte às demais espécies de lançamento.

2.2.2 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

Previsto na Lei 5.172/1966 em seu artigo 147, é a modalidade de lançamento onde o órgão competente para apuração e estabelecimento da obrigação tributária recebe do contribuinte dados decorrentes da realidade fenomênica e, a partir de então, apura e se for o caso, constitui a obrigação.

Oportuna sua transcrição:

“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”.

De posse de dados objetivos, o órgão competente empreende análise e conclui ou não pela existência de hipótese tributária constituindo a obrigação.

Por força do enunciado prescritivo supra transcrito, retificação que importe em desoneração, se admite após idônea comprovação de erro e, antes da notificação do lançamento.

Da mesma forma, quando identificado erro entre o cotejo das informações prestadas e seu lastro probatório, prescinde provocação do contribuinte, podendo atuar o órgão competente.

2.2.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Previsto na Lei 5.172/1966 em seu artigo 150, é a modalidade de lançamento onde o órgão competente para apuração e estabelecimento da obrigação tributária recebe do contribuinte, diretamente, um pagamento realizado à título da obrigação tributária específica, antecipadamente, decorrente de sua própria apuração da hipótese.

Neste caso, homologado o pagamento, resta homologado o ato de lançamento.

Oportuna sua transcrição:

“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”.

Trata-se de modalidade de lançamento que concentra grau elevado de incongruência demasiado em relação ao arcabouço legal em vigor.

Isto porque, conforme já explanado, ao órgão competente do sujeito ativo da espécie tributária, compete exclusivamente o lançamento da exação.

É o que dispõe o artigo 142 da Lei 5.172/1966. Prescindível nesta oportunidade, nova transcrição.

Desta forma, os agentes à serviço do órgão competente devem não só homologar o pagamento efetivado, mas sim, apreciar todo o conjunto trago pelo contribuinte que se viu obrigado a enquadrar-se na modalidade alhures para garantir fundamento de legalidade à apuração empreendida.

Identificado a frente à legislação pertinente, a imposição de penalidade é imperativa.

Não obstante a previsão no artigo 150 da Lei 5.172/1966, reconhecer como lançamento tributário o que ali previsto, é alijar na impropriedade o sistema tributário em vigor.

Tratando-se de um ato privativo da autoridade fiscal, não há como reconhecer tal modalidade.

O que ao contribuinte não é vedado é informar através de cumprimento de deveres instrumentais, situações fenomenicamente ocorridas.

Após apresentação dos deveres instrumentais, incumbe à autoridade fiscal agir.

Não se pode entender que a autoridade fiscal apenas e tão somente legitime um pagamento que terá o condão de convalidar toda uma cadeia de atuações positivas a seu cargo, indelegáveis.

Paulo de Barros Carvalho (2007, pag. 469), acerca da modalidade apresenta crítica de transcrição imperativa:

“Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de uma 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 ele”.

3 ANTIEXAÇÃO TRIBUTÁRIA E REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Conquanto inserir norma individual e concreta, o lançamento tributário, após homologação e conseqüente constituição do crédito à título da espécie tributária específica, pelo sujeito passivo, deve ser honrado a tempo e modo.

Pressupõe, que a legislação específica, bem como os princípios constitucionais inerentes, tenham sido estritamente observados quando da constituição reconhecida pela homologação efetivada.

Não dispondo a legislação específica em contrário dispõe, o sujeito passivo, de 30 (trinta) dias para honrá-lo.

Não há possibilidade de o sujeito passivo deixar de entregar ao sujeito parcela de seu patrimônio para honrar o que constituído pelo órgão responsável pela apuração e constituição da relação jurídico tributária. Isto, em âmbito administrativo.

Decorrido o prazo alhures, sem liquidação do crédito tributário, ao órgão incumbido de apurar, constituir e liquidar a exação tributária, deve agir.

O crédito tributário, por força de lei é indisponível. Dispõe de preferência, inclusive, com aquele que também se encontra em situação equivalente à de credor do sujeito passivo da obrigação tributária por obrigação de natureza eminentemente civil, tudo, nos termos da legislação pertinente.

Ainda que de forma forçada, o crédito constituído deve ser honrado.

Imprescinde, para tanto, a inscrição em dívida com posterior extração da certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial que, nos termos da legislação pertinente, é elemento objetivo para fundamentar a propositura, mediante provocação do poder judiciário, pelo fisco, par ver honrado o crédito constituído, não pago a tempo e modo.

Trata-se da atuação positiva daquele que integrante dos quadros de funcionários do órgão competente da administração pública.

O direito material, pela ausência de pagamento, resta afrontado, ensejando, assim, o cumprimento integral das condições da ação e conseqüentemente, manejo da vias próprias para garantir a pretensão do fisco, mediante provocação do judiciário, através de um procedimento judicial.

Prescindível, porém oportuno ressaltar que não apenas para honrar o crédito pode o judiciário ser provocado. Qualquer dever, ainda que instrumental, à cargo do sujeito passivo, por ele não cumprido, é passível de apreciação judicial para enquadramento na legislação específica.

Não obstante o caráter de certeza, liquidez e exigibilidade, inerentes e imprescindíveis aos títulos executivos, em se tratando de matéria tributária, com intensidade reforçada, pode, o sujeito passivo demonstrar ilegalidades cometidas quando da apuração e inscrição do crédito que lhe é exigido, também, mediante provocação judicial.

Trata-se do exercício efetivo e pleno do direito de petição, previsto na Constituição Federal em seu artigo 5º XXXIV, a.

Prescinde inclusive prequestionamento quando da apuração e constituição do crédito. Isto porque, o judiciário, reconhecendo ilegalidade, emite norma individual e concreta que se sobrepõe à atacada, emitida pelo fisco.

Da mesma forma, antes da homologação do lançamento, passível discussão judicial acerca do que sob análise do órgão responsável pela apuração e constituição da relação jurídico tributária.

Neste caso, trata-se de renúncia à atuação administrativa. Toda lesão ou ameaça a lesão de direitos deve ser, sumariamente e exemplarmente rechaçados pelo poder judiciário.

O estabelecimento de um Estado democrático de direito, pela Constituição Federal em 1988, fez nascer um quadro voltado para a estrita legalidade.

Não obstante este fato, nem sempre dispõe, a atuação do órgão responsável pela apuração e constituição da relação jurídico tributária de nível de excelência no serviço que presta, em flagrante afronte à especialidade do serviço público, cuja busca é imperativa, pela Constituição Federal.

3.1 Providências Antiexacionais

Conquanto inserir, regra individual e concreta, consubstanciada na obrigação de recolher exação à título de tributo, há, quando passível o afronte à observância da estrita legalidade, providências que podem ser manejadas pelo sujeito passivo, que se distinguem de acordo com o desenrolar do procedimento administrativo de apuração e constituição do suposto crédito tributário.

Infelizmente, os órgãos apuradores de supostas hipóteses tributárias não dispõem em seu quadro de funcionários, de profissionais com perfil técnico para apreciar, interpretar e aplicar o arcabouço legal em vigor.

3.1.1 AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA BASE

Dispõe a Lei 5.863/1973, em seu artigo 4º I:

“Art. 4º. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:
I – da existência ou da inexistência de relação jurídica”.

A providência antiexacional destinada a ceifar o liame obrigacional constituído pelo fisco após constituição do crédito tributário decorrente de espécie tributária diversa utiliza do enunciado prescritivo supra.

Com efeito, o lançamento tributário não honrado a tempo e modo, ensejará inscrição do crédito perseguido pelo fisco em dívida ativa que, após extração da respectiva certidão de dívida ativa, será objeto de execução forçada, nos termos da legislação específica.

Para a constituição alhures, necessariamente há que ser garantido e observados preceitos constitucionais no que se refere à ampla defesa e processo em conformidade com a legislação específica.

Não obstante este fato, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo insurgindo-se contra a atuação fiscal a tempo e modo, veja sua tese lançada para o caso submetido ao apreço do órgão incumbido pela lei de analisar e constituir ou não o crédito tributário não prosperar.

Da mesma forma, não obstante imprescindível ao órgão com atribuição da análise e constituição alhures, a estrita legalidade, por mandamento constitucional, atecniaas ocorrem com certa freqüência.

Decorrencia disto, as constituições de crédito nem sempre guardam o imprescindível cunho legal para sua constituição. Trata-se de flagrante afronte a mandamentos constitucionais.

A excelência no serviço público nem de longe é observada. Prescindível, porém oportuno citar que os órgãos incumbidos de apuração e constituição de créditos tributários dispõe de dotação orçamentária específica para reciclagem de pessoal.

No entanto, o alto grau de subjetivismo presente nos agentes dos órgãos alhures, é corriqueiro.

Caso contasse com profissionais qualificados, o judiciário não sofreria com seguidas provocações para enquadramento, no arcabouço legal pertinente, da atuação fiscal.

Constituído administrativamente o crédito tributário, apenas ordem legal em contrário tem o condão de retirar-lhe as condições da ação executiva.

Após cotejo dos enunciados prescritivos interpretados pelo autor, outrora sujeito passivo, com observância do devido processo legal e ampla defesa, inclusive com manejo de espécies recursais, pelo titular do Juízo, após dilação probatória, será emitida norma individual e concreta que, caso julgue procedente o pleito, após esgotamento de recursos a ela

cabíveis, se sobreporá à emitida pelo órgão incumbido pela lei de analisar e constituir a relação jurídica, administrativamente.

Ocorrendo tal fato, resta confirmado que a hipótese tributária jamais ocorreu e, conseqüentemente nada deve recolher, o outrora sujeito passivo, à título de exação tributária por flagrante atipicidade.

A inobservância do comando alhures pode ensejar, inclusive, procedimentos de cunho civil e criminal contra o agente que afrontar a decisão além de multa pelo descumprimento da obrigação específica, nos termos da legislação pertinente.

3.1.2 AÇÃO ANULATÓRIA

A providência antiexacional destinada a ceifar o liame obrigacional em vias de constituição pelo fisco antes da constituição do crédito tributário decorre do controle judicial dos atos administrativos, para garantir-lhes legalidade e conseqüente legitimidade.

Com efeito, lançamento tributário em desconformidade com a legislação específica pode ser vislumbrado antes do encerramento da apuração por atos, fatos e interpretações.

Não obstante os esforços daquele que tem contra si, apuração de hipótese tributária que considere ilegítima através dos diversos enunciados prescritivos constantes do arcabouço legal, pode provocar o judiciário.

Inobstante impescindir ao órgão com atribuição da apuração alhures, a estrita legalidade, por mandamento constitucional, atecniais em fases diversas do procedimento, ocorrem.

Decorrência disto, a constituição do crédito que se apura não guardará o impescindível cunho legal, flagrante afronte a mandamentos constitucionais.

Caso reste constituído administrativamente o crédito tributário, apenas ordem legal em contrário terá o condão de retirar-lhe as condições da ação executiva. Até o

pronunciamento judicial definitivo o crédito que espera constituir, o fisco, poderá causar efeito avassalador ao suposto sujeito passivo.

Daí a imprescindibilidade de agir para garantia de resguardo à estrita legalidade.

Da mesma forma que na ação declaratória de inexistência de relação jurídica, após cotejo dos enunciados prescritivos interpretados pelo autor, com observância do devido processo legal e ampla defesa, inclusive com manejo de espécies recursais, pelo titular do Juízo, após dilação probatória, será emitida norma individual e concreta que, caso julgue procedente o pleito, após esgotamento de recursos a ela cabíveis, anulará todos os atos do órgão incumbido pela lei de analisar e constituir, se for o caso, a relação jurídica, administrativamente.

Ocorrendo tal fato, resta confirmado que elementos que compõe a hipótese tributária jamais ocorreu e, não há fundamento de legalidade a atuação fiscal, restando mutilada, a regra-matriz de incidência.

Da mesma forma que na ação declaratória, a inobservância do comando alhures pode ensejar, inclusive, procedimentos de cunho civil e criminal contra o agente que afrontar a decisão além de multa pelo descumprimento da obrigação específica, nos termos da legislação pertinente.

3.2 REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Reconhecida, judicialmente a impropriedade do lançamento tributário, caso o suposto sujeito passivo tenha entregue numerário à título de pagamento da espécie tributária constituída, resta configurada a obrigação de restituir o que indevidamente recebido, pelo sujeito ativo.

Dispõe a lei 5.172/1966, em seu artigo 165:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade

do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162 nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Na acepção técnica, restituição recebe a denominação de repetição do indébito.

Decorre da proibição do locupletamento e observância da estrita legalidade preconizada pela Constituição Federal/1988.

Pagar exação à título de tributo é o elemento objetivo que legitima e fundamenta o pedido de repetição do indébito.

É sabido que a norma individual e concreta que consubstancia a obrigação do sujeito passivo para ser cumprida de forma estrita, exige entrega de numerário. Conquanto não ocorrer entrega de numerário à quem de direito, não há que se falar em repetir o que quer que seja.

Imprescinde, a repetição do indébito, de decisão, comumente judicial, não mais passível de ser atacada por qualquer das recurso previsto no arcabouço legal em vigor.

Trata-se de emissão de uma norma individual e concreta que garante ao então sujeito passivo restituição do que pagou indevidamente, ainda que em parte ou de forma total, enquadrando toda a situação no arcabouço legal em vigor.

A decisão alhures constitui nova situação para as partes, daí seu caráter constitutivo. Entretanto, o que se constitui não é o pagamento efetivado de forma indevida, mas sim, o reconhecimento de que o pagamento efetivado não dispõe de fundamento de legalidade apto a garantir-lhe eficácia.

Pouco importa a forma de constituição da obrigação. Seja qual for a modalidade de lançamento, uma vez demonstrada, de forma idônea a carência de fundamento de legalidade

do pagamento, após reconhecimento por quem de direito, resta configurado o direito de repetir o que indevidamente pago.

Assim, pouco importar que a espécie tributária cuja repetição se busca tenha sido objeto de lançamento por homologação. Tal modalidade de lançamento, como já visto, pressupõe entrega de dados e adiantamento de pagamento, pelo suposto sujeito passivo ao fisco que, posteriormente, homologará ou não, o que lhe foi submetido.

Não obstante ser o próprio contribuinte quem entrega os dados e calcula o que supostamente devido, restando afastado o fundamento de legalidade, ainda que tardiamente, não se impõe óbice para a repetição.

É sabido que a ciência jurídica não é estática. Aquele que julga ter pago exação em dissonância do que prescrito no arcabouço legal em vigor dispõe, de 5 (cinco) anos, para provocação neste sentido.

CONCLUSÃO

É sabido que o Estado para fomentar suas atividades impescinde do recolhimento das exações tributárias, cujo recolhimento é suportado pelo contribuinte. No entanto, tal recolhimento necessariamente deve se ater à estrita observância do que contido na legislação específica, sob pena de falta de fundamento de legalidade, procurando se afastar vícios e atecniais próprias de órgãos dotados de poder perante o patrimônio do contribuinte.

As matérias apresentadas e discutidas neste trabalho, sem o intuito de esgotar a matéria, podem ser condensadas nas conclusões a seguir:

1. O estudo da legislação, distanciando-a do simples aspecto textual, é fundamental para obtenção da verdadeira significação do seu conteúdo, vez que este cuida da regulamentação das condutas entre os indivíduos, sendo insuficiente para a boa aplicação do direito o mero contato superficial com os textos do ordenamento jurídico.

2. É no ordenamento jurídico que são encontrados os sujeitos aptos a compor a relação obrigacional, a partir da ocorrência fenomênica de situação pré-definida como apta a irradiar efeitos que fundamentarão a busca do recolhimento de exação à título de Tributo.

3. Restando comprovada a situação caracterizadora da tipicidade da espécie tributária específica, incumbe ao agente à serviço do órgão com atribuição ditada pela Lei de promover todos os imprescindíveis atos para garantia da formalização, constituição e cobrança da exação tributária.

4. Se for o caso, incumbe ainda ao agente alhures promover e registrar a constituição de dívida que denota o descumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo, para conseqüente manejo dos meios postos pelo direito para garantir seu integral cumprimento, acrescido dos conseqüentários legais incidentes.

5. Tais atos impescinde de atuação positiva do agente a serviço do fisco, em estrita observância da espécie legislativa cuja conduta fenomenicamente ocorrida é apta a irromper o liame obrigacional entre contribuinte e fisco. Trata-se de atuação vinculada que,

restada descumprida enseja abertura, inclusive, de procedimento investigatório a fim de apurar a conduta do agente e pode ensejar a cominação de sanções administrativas e criminais, se for o caso.

6. Na análise empreendida, é vedado, ao agente à serviço do fisco, empregar, ao caso trago e submetido ao seu apreço qualquer conclusão motivada por ato discricionário de sua parte, sob pena de atentar contra a estrita legalidade inerente a toda a relação e atos por ele praticados.

7. Dispõe o contribuinte de todos os meios em direito admitidos, para ver enquadrado no arcabouço legal em vigor sua situação. Outrossim, ao contribuinte é garantido o acesso de todos os dados relativos à apuração empreendida.

8. A constituição definitiva do crédito mediante os diversos atos de lançamento é característica primordial para, se for o caso, fundamentar e motivar a provocação judicial, mediante a propositura dos meios ordinários aptos a garantir o enquadramento da situação apurada no arcabouço legal em vigor.

9. Restando comprovada a ausência de elemento constitutivo, e conseqüentemente reconhecida a atipicidade tributária, não se impõe óbice à repetição do que pago indevidamente à título da espécie tributária cobrada pelo fisco, pouco se importando a forma em que se deu seu lançamento.

BIBLIOGRAFIA

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 7. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

_____. *Direito tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

_____. *Curso de Direito Tributário – 19 ed. rev.* São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo; **VERGUEIRO**, Camila Gomes de Mattos Campos; **DE SANTI**, Eurico Marcos Diniz; **OLIVEIRA**, Júlio M. de; **LUNARDELLI**, Maria Rita Gradilone Sampaio; **CONRADO**, Paulo César e **PRIA**, Rodrigo Dalla. *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Dialética, 2003.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de Direito Processual Civil*. 29. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2002. v. 3.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva; **CINTRA**, Carlos César Souza; **MENDONÇA**, Christine; **ARAÚJO**, Clarice Von Oertzen de; **CHIESA**, Clélio; **CARVALHO**, Cristiano Rosa de; **PEIXOTO**, Daniel Monteiro; **BRAGHETTA**, Daniela de Andrade; **BITTAR**, Djalma; **DE SANTI**, Eurico Marcos Diniz; **TOMÉ**, Fabiana Del Padre; **SILVA**, Felipe Ferreira; **IVO**, Gabriel; **AMARAL**, Gustavo da Silva; **VALVERDE**, Gustavo Sampaio; **TÔRRES**, Heleno Taveira; **VIEIRA**, José Roberto; **OLIVEIRA**, Júlio Maria de; **QUEIROZ**, Luís Cesar Souza de; **NEVES**, Luís Fernando de Souza; **FILHO**, Luiz Alberto Pereira da Silva; **JÚNIOR**, Luiz Fernando Mussolini; **CERQUEIRA**, Marcelo Paulo Fortes de; **SALOMÃO**, Marcelo Viana; **MARQUES**, Márcio Severo; **PIMENTA**, Marcos Rogério Lyrio; **VIEIRA**, Maria Leonor Leite; **FERRAGUT**, Maria Rita; **QUEIROZ**, Mary Elbe

Gomes de; **NASCIMENTO**, Octávio Bulcão; **BARRETO**, Paulo Ayres; **CONRADO**, Paulo César; **PIMENTA**, Paulo Roberto Lyrio; **LUNARDELLI**, Pedro Guilherme Accorsi; **NOVAIS**, Raquel Cristina Ribeiro; **MAIA**, Robson; **HOFFMANN**, Susy Gomes; **GAMA**, Tácio Lacerda e **MOUSSALEM**, Tárek Moysés. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 2^a ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.