



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

PEDRO HENRIQUE GOMES RIBEIRO

**DO CERCEAMENTO DE DEFESA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO RELATIVOS A TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO
POR HOMOLOGAÇÃO**

**Fortaleza
2011**

PEDRO HENRIQUE GOMES RIBEIRO

**DO CERCEAMENTO DE DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO RELATIVOS A TRIBUTOS
SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

Monografia apresentada como exigência
parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito, sob a orientação de
conteúdo do Professor Francisco de
Araújo Macedo Filho

Fortaleza
2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

R484c	Ribeiro, Pedro Henrique Gomes. Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2011. Área de Concentração: Direito Tributário.
-------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Orientação: Prof. Francisco de	Do cerceamento de defesa em processo administrativo tributário relativo a tributos sujeitos a lançamento por homologação / Pedro Henrique Gomes Ribeiro. – 2011. 39 f. : enc. ; 30 cm.
	Araújo Macedo Filho.
	1. Processo Tributário- Brasil. 2. Crédito Tributário - Brasil. 3. Competência Tributária - Brasil. I. Macedo Filho, Francisco de Araújo (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

PEDRO HENRIQUE GOMES RIBEIRO

DO CERCEAMENTO DE DEFESA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO RELATIVOS A TRIBUTOS
SUJEITOS À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Monografia apresentada como exigência
parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito, sob a orientação de
conteúdo do Professor Francisco de
Araújo Macedo Filho

Aprovada em: 22 / 11 / 2011

Banca Examinadora

Francisco de Araújo Macedo Filho

Professor Orientador

Eric de Moraes e Dantas

Professor Examinador

Tibério Carlos Soares Roberto Pinto

Professor Examinador

Dedico este trabalho à minha mãe, por todo o auxílio físico e psicológico que me passou durante esta vida acadêmica.

Dedico este trabalho a meu avô, advogado intelectual, exemplo de vida em que me espelho e que admiro.

Dedico à minha família, meu pai, meus irmãos, minhas tias Renata e Ana, pelo convívio que me ajuda a enfrentar a vida.

Dedico a meus amigos Neto, Rodrigo, Victor, Rafaelle, Geraldo, Eric, entre outros tantos, que sempre me ajudaram, à sua maneira, a passar por esse período acadêmico.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Francisco de Araújo Macedo Filho, pelo incentivo na escolha do tema, bem como no desenvolvimento do trabalho.

Aos professores Hugo de Brito Machado Segundo e Carlos César Souza Cintra pela colaboração com o conteúdo deste trabalho.

Aos professores mestrandos Eric de Moraes e Dantas e Tibério Carlos Soares Pinto pela ajuda no desenvolvimento metodológico e por aceitarem participar desta banca examinadora.

*Se eu vi mais longe,
foi por estar de pé sobre ombros de gigantes
(Isaac Newton)*

RESUMO

O presente trabalho aborda o cerceamento de defesa de processos em âmbito administrativo fiscal, no que tange à impugnação de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Primeiramente, buscar-se-á definir processo administrativo, iniciando o estudo com uma profunda análise de atos administrativos, do controle administrativo, bem como um estudo do processo administrativo em seu embasamento principiológico. A seguir, focaremos nosso estudo no âmbito tributário, analisando a constituição do crédito tributário, bem como as modalidades de lançamento, para enfim propor a problemática a que se destina este trabalho. Ao final, analisaremos os entendimentos jurisprudenciais que, ao nosso entender, fere o direito de defesa do contribuinte e a ordem legal de nosso sistema tributário.

Palavras-chave: Cerceamento de defesa. Processo administrativo tributário. Lançamento por homologação.

ABSTRACT

This paper broaches the defense in administrative tax processes, especially about taxes which need aproval for release. First, we will define what it is process administrative, then we will start a study about the administrative acts, such as well the administrative control and then the principals principles that act at the administrative process. After this, we will focus our study at the brasilian tax law, trying to analyse the tax constitution, such as the procedures that happens before the constitution. At least, we will study the most important part of the object of this work, trying to understand why the indivuals rights are not being respected at this tipe of administrative process.

Keywords: Tax administrative process. Procedure. Defense of individual rights.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1	Considerações Iniciais.....	13
2.2	Atos Administrativos.....	14
2.3	Controles Administrativo e o direito de petição.....	15
2.4	Processo administrativo.....	17
2.4.1	Processo e procedimentos.....	17
2.4.2	Base principiológicas.....	18
2.4.2.1	Devido processo legalidade.....	19
2.4.2.2	Ampla defesa e contraditório.....	20
3	LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	21
3.1	Constituição do crédito tributário.....	21
3.2	Competência Tributária.....	24
3.3	Modalidades de lançamento.....	25
3.3.1	Lançamento de ofício.....	25
3.3.2	Lançamento por declaração.....	26
3.3.3	Lançamento por homologação.....	27
3.4	Processo administrativo tributário.....	29
4	DO CERCEAMENTO DE DEFESA.....	31
4.1	Entendimento jurisprudencial.....	31
4.2	Ato privativo da autoridade fiscal.....	32
4.3	Direito de defesa.....	33
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
6	REFERÊNCIAS.....	38

INTRODUÇÃO

O Estado, como forma de organização da sociedade, necessita de recursos para se manter e atingir os seus objetivos, a forma de manutenção nos Estados modernos ocorre através tributação de seus administrados.

Os tributos criam uma relação jurídica entre o Estado e o indivíduo, gerando a este obrigações de natureza tributária, em que o contribuinte deverá pagar uma certa quantia, determinada pelos critérios do próprio tributo. Tudo que envolve esta relação jurídica tributária é estudado pelo Direito Tributário.

Um dos principais princípios de embasamento da Administração Pública refere-se à supremacia do interesse público ao privado, daí retira-se a idéia de que, em tese, o interesse do Estado, por representar uma forma de organização da sociedade, deve prevalecer frente ao interesse particular, pois o que se tem em confronto é o interesse da sociedade, do conjunto de indivíduos, contra de somente um indivíduo.

O tributo é receita cobrada pelo Estado no uso de seu poder de império. No Estado Democrático de Direito, a vontade estatal decorre de lei, pois esta também é a vontade do própria sociedade. Desta forma, facilmente se entende o motivo pelo qual a obrigação de pagar determinado tributo decorre sem manifestação da vontade autônoma do contribuinte, pois a vontade da sociedade deve prevalecer frente à vontade particular.

O que se deve ressaltar, entretanto, é que nem sempre a vontade da Administração Pública observa a ordem legal. De fato, em muitas vezes, direitos constitucionais são feridos em decorrência do mal funcionamento estatal.

Com efeito, a Constituição Federal, prevendo situações como a acima descrita, garante aos indivíduos o direito à ampla defesa, ao contraditório, bem como ao devido processo legal, assegurando a todos o poder de invocar tanto o judiciário quanto a própria Administração para defesa de seus direitos.

Em esfera tributária, o Estado pode, como o faz em diversas vezes, não observar os preceitos legais que regulam as cobranças tributárias. Em situações como estas, o contribuinte tem o poder de invocar o Estado para, no mínimo, questionar tais cobranças. Já o Estado tem o dever constitucional, tanto em esfera

judicial como administrativa, emitir uma resposta fundamentada aos questionamentos do indivíduo.

Os tribunais pátrios, em clara inobservância a ordem constitucional, não têm respeitado este direito de invocação, no caso, em sede administrativa, do Estado, que visa discutir a cobrança de tributos em certas situações. De fato, reiteradas foram as sentenças que fizeram com que o Superior Tribunal de Justiça sumulasse entendimento que impede, em concreto, o contribuinte de impugnar, no que diz respeito a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o ato de lançar da autoridade em esfera administrativa. Clara afronta à ampla defesa constitucional do indivíduo.

Neste sentido, no decorrer do trabalho monográfico, procuraremos analisar o entendimento acima exposto, adotado pelos magistrados quando provocados, tentando demonstrar a inconstitucionalidade da jurisprudência.

Como objetivo geral, buscar-se-á comprovar que é direito do contribuinte a impugnação, em esfera administrativa, do Estado para questionamentos de tributo sujeito à lançamento por homologação, quando o sujeito passivo declara e não paga o montante supostamente devido. Os objetivos específicos referem-se à obrigatoriedade do processo administrativo tributário, em qualquer situação, em decorrência dos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

Quanto à metodologia utilizada, a colheita de dados foi realizada a partir do estudo das legislações pertinentes e pela revisão das doutrinas e decisões emanadas dos tribunais de justiça pátrios, sobre a matéria aludida. Por conseguinte, quanto à abordagem, é necessário ressaltar o caráter qualitativo da pesquisa, sempre apoiada nos prismas das leis, doutrinas e jurisprudências atuais, buscando o entendimento que se coadune com o ideal de justiça. Quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória, definindo objetivos e buscando maiores informações sobre o tema em questão, e descritiva, descrevendo fatos, natureza, características, causas e relações com outros fatos.

No primeiro capítulo, será abordado o processo administrativo, analisando seus elementos, elaborando uma profunda análise sobre a teoria dos atos administrativos, bem como dos princípios constitucionais que fundamentam o processo.

No segundo capítulo, analisaremos a constituição do crédito tributário, demonstrando os conceitos de obrigação tributária, crédito tributário e lançamento tributário, bem como a forma que se interligam na relação jurídica tributária entre o Estado e o sujeito passivo.

No terceiro capítulo, abordaremos a problemática do estudo, analisando os entendimentos jurisprudenciais, tecendo as devidas críticas, analisando de que forma a ordem constitucional não é respeitada.

2 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

2.1 Considerações Iniciais

O Estado, do ponto de vista sociológico, é uma forma de organização da Sociedade. Aquele não existe sem esta. Ou seja, os indivíduos que formam a sociedade procuram se organizar de forma que possam atingir seus fins, promovendo uma ordem política, organizando coercitivamente os poderes estatais. Neste sentido, pode-se dizer que o Estado é uma instituição social que busca certos fins, sendo estes das mais diversas naturezas, tais como econômica, religiosa, educacional, lingüística, entre outras¹.

Nos tempos modernos, o Estado passou a se organizar obedecendo a leis. O chamado Estado de Direito se refere justamente à atuação estatal em total conformidade com o ordenamento jurídico a que está vinculado. Neste sentido, afirma o mestre Paulo Bonavides:

Nessa acepção ampla, o funcionamento do regime e a autoridade investida nos governantes devem reger-se segundo as linhas mestras traçadas pela Constituição, cujos preceitos são a base sobre a qual assenta tanto o exercício do poder como a competência dos órgãos estatais.²

Desta forma, sabendo que o artigo 1º de nossa Carta Magna determina que a República Federativa do Brasil é um Estado Democrático de Direito, devemos ter em mente que toda a Administração Pública deve se organizar e atuar em conformidade com o Princípio da Legalidade.

Com efeito, a Administração Pública funciona através de atos administrativos. Considerando o ato jurídico como gênero, são os administrativos espécies, conforme passamos a analisar.

1 BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974, p. 50.

2 Ibidem. p. 113.

2.2 Atos administrativos

Para que se entenda a natureza dos atos administrativo, faz-se essencial que se compreenda a natureza do seu gênero, que, conforme dito, são os atos jurídicos.

Fatos jurídicos são aqueles que geram efeitos dentro de uma determinada ordem jurídica. Neste sentido, existem fatos jurídicos que ocorrem com a interferência humana e fatos jurídicos que ocorrem independentemente da vontade do homem, que decorrem por exemplo de eventos da natureza. Sobre o tema, leciona Venosa que “são considerados fatos jurídicos todos os acontecimentos que podem ocasionar efeitos jurídicos, todos os atos suscetíveis de produzir aquisição, modificação, ou extinção de direitos.”³ E completa afirmando que atos jurídicos são “aqueles eventos emanados de uma vontade, quer tenham intenção precípua de ocasionar efeitos jurídicos, quer não.”⁴

Ou seja, ato jurídico é um fato jurídico, ou seja, é um fato que gera efeitos dentro de uma ordem jurídica, que se especifica por derivar de uma vontade em conformidade com o ordenamento jurídico. Ressalte-se que este último não deve se confundir com negócio jurídico, com efeito, apesar da íntima relação entre os dois conceitos, conforme ensinamentos da doutrina alemã, adotada em nosso atual Código Civil, caracteriza-se o negócio jurídico por ser ato jurídico em que o delcarante procura estabelecer uma relação jurídica, dentro das possibilidades que oferece o ordenamento. É o que leciona o mestre Venosa⁵.

Seguindo o raciocínio, os elementos que estruturam o ato jurídico são o sujeito, o objeto, a forma e a própria vontade, é o que se tira da interpretação dos artigos 185 e 104 do Código Civil⁶.

3 VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 378

4 Ibidem. p. 378

5 Ibidem. p. 381

6 Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Precisamente quanto ao ato administrativo, o que o faz diferenciar de seu gênero é justamente que o sujeito e o objeto têm qualificações especiais, ou seja, o sujeito é um agente investido de prerrogativas públicas, e o objeto deve estar preordenado a determinado fim de interesse público⁷.

Neste viés, o ato administrativo há de respeitar a sistemática de linhas gerais adotada pelo Código Civil de 2002, no que tange ao ato jurídico lícito. O Código especificou detalhadamente o negócio jurídico, estabelecendo norma genérica que determina que, quanto aos atos jurídicos, devem ser aplicadas as normas que regulam o negócio jurídico.

Como demonstrado, o ato jurídico é o gênero do qual o ato administrativo é espécie. Porém, se diferenciam estes daqueles precisamente pelos sujeitos, agentes da administração, pelo seu conteúdo, pois este há de estar relacionado com efeitos jurídicos com o fim público, e, por fim, há de se ter em mente que essa categoria de atos se especifica por ser regida basicamente pelo direito público.⁸

Assim, o ato administrativo deve respeitar princípios jurídicos específicos que regem a Administração Pública, princípios estes que não vinculam o atos jurídicos de direito privado. Isto decorre da própria natureza do ato administrativo, entendido como ato de exteriorização do Poder Público, devendo assim obedecer certas prerrogativas. Neste sentido, leciona o mestre José dos Santos Carvalho Filho:

Significa dizer que há regras e princípios jurídicos específicos para os atos administrativos que não incidem sobre atos privados, e isso porque aqueles se qualificam como atos de Poder, e, como tais, devem ser dotados de certas prerrogativas especiais. É o caso, para exemplificar, das normas que contemplam os requisitos de validade dos atos administrativos, ou os princípios da legalidade estrita, da autoexecutoriedade e da presunção de legitimidade dos mesmos atos.⁹

(...)

Art. 185. Aos atos jurídicos lícitos, que não sejam negócios jurídicos, aplicam-se, no que couber, as disposições do Título anterior.

7 CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 108

8 Ibidem. p. 109

9 Ibidem. p. 111

2.3 Controle administrativo e o direito de petição

Controle da Administração Pública, nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho, é “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder.”¹⁰

Logo, de acordo com a definição acima colada, o controle é um conjunto de mecanismos jurídicos, dispostos em lei, em obediência ao princípio da legalidade, através dos quais se efetivam o poder de fiscalização e de revisão da atividade Estatal.

Os três poderes da República Federativa do Brasil, Legislativo, Executivo e Judiciário estão sujeitos a normas de controle da administração pública. Entretanto, vale ressaltar que o controle aqui abordado não se refere ao controle político entre poderes, pois este tem por base a interferência entre os poderes por meio do sistema de freios e contrapesos, o que não objeto de estudo deste trabalho.

O controle administrativo tem linhas diversas. De fato, ele também atua nas três esferas de poder, entretanto sem causar interferência entre elas. Este tipo de controle tem função meramente administrativa, atuando nos serviços administrativos de seus órgãos.

A Administração Pública, logo, tem o poder-dever de rever seus atos quando estiverem estes em desacordo com a legislação. Essa revisão dos próprios atos é também denominada autocontrole, da Administração Pública.¹¹

Este autocontrole será exercido quando provocado, podendo exercer qualquer pessoa física e jurídica, através do exercício do seu direito de petição.

O direito de petição está garantido no artigo 5º, XXXIV, de nossa Carta Magna¹², e se baseia no direito que todos indivíduos tem de formular qualquer tipo

¹⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. op. cit. p. 1021.

¹¹ Neste sentido, SEGUNDO, Hugo. op. cit. P 104.

¹² Art. 5º

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

de postulação aos órgãos do Estado. Esta postulação abrange matéria relacionada a todo e qualquer tipo de direito individual e coletivo, bem como enseja uma resposta fundamentada da autoridade administrativa.

Dessa forma, o processo administrativo deriva do controle interno da Administração Pública, bem como do efetivo exercício do direito de petição. Neste sentido, leciona o professor Hugo Segundo:

[...] a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, e da regra que assegura o direito de petição. Não pode, portanto, ser afastada, ou amesquinhada, pelo legislador infraconstitucional.”¹³

2.4 Processo Administrativo

2.4.1 Processo e procedimento

Em âmbito processual, faz-se essencial distinguir dois conceitos importantíssimos, a saber: processo e procedimento.

Explica Humberto Theodoro Júnior que o conceito de processo é diverso do de procedimento. De fato, conforme explica o mestre, processo é o sistema pelo qual resolvem-se as lides, através de uma relação vinculativa de direito público, na qual juízes exercem seu poder jurisdicional, como órgãos estatais. Procedimento, por sua vez, é a forma material com que o processo se exterioriza.¹⁴ Tal ideia entretanto está ligada ao conceito de processo judicial, devendo ressaltar que existem outras

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, São Paulo, 2010, p.105

¹⁴ JUNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de Direito Processual Civil*. 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 43

modalidades de processo além do judicial, a saber: processo legislativo e processo administrativo.

José dos Santos Carvalho Filho destingue com rara felicidade as modalidades processuais aludidas. Explica o mestre que pode-se definir, como ideia geral, o processo como “relação jurídica integrada por algumas pessoas, que nela exercem várias atividades direcionadas a determinado fim”.¹⁵

Desta forma, dependendo do fim a que o processo se destina, podemos diferenciá-lo de outras modalidades. Neste sentido, se o objetivo final do processo é uma sentença judicial, temos que o processo é judicial, se o fim buscado for a elaboração de uma lei, o que se tem é o processo legislativo. Por sua vez, o processo administrativo visa a prática de ato administrativo final. É dizer, então, considerando o conceito geral de processo e as peculiaridades do processo administrativo, que neste há de fato uma série de atividades inteligadas, produzidas pelos figurantes da relação jurídica, que se organizam de forma que se obtenha, ao final, um ato administrativo.

Por sua vez, procedimento, em âmbito administrativo, é uma série de atos que se organizam de forma a atingir determinado fim. O que o difere do processo administrativo, no caso, é que neste último o desenrolar dos atos há de ser legitimado pela participação das partes no próprio desenvolvimento. Neste sentido, ensina o Professor Hugo de Brito Machado Segundo:

Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerada em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um mero procedimento. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v.g., dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes, e sobretudo oferecendo a essas partes possibilidades de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um processo propriamente dito.¹⁶

15 CARVALHO FILHO, José dos Santos. op. cit. p. 1055

16 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit. p. 54

2.4.2 Base principiológica

Trataremos aqui do embasamento principiológico do processo administrativo em geral. Ressaltamos, entretanto, que iremos analisar somente os princípios que são essenciais ao objeto de estudo deste trabalho, processo administrativo tributário relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Reiteramos que, além dos princípios abaixo estudados, vários outros são de suma importância ao processo administrativo, a saber: princípio da isonomia, segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, publicidade, entre outros.

2.4.2.1 Devido processo legal

A Constituição Federal de 1988 incorporou em seu texto o princípio do devido processo legal¹⁷. De origem inglesa, pois remonta à Magna Charta Libertatum de 1215, e consagrado também no art. XI, nº 1 da Declaração Universal dos Direitos do Homem, o princípio “configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto em âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa”¹⁸.

O Estado de Direito, conforme vimos, cria direito e a ele se submete. Em âmbito processual, o Estado deve definir normas que disciplinem o processo, de forma que organizem os atos de uma maneira lógica para que se obtenha determinado fim, e impondo a ele próprio e às partes envolvidas submissão às regras processuais.

17 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

18 MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.112

Tais normas, entretanto, devem ser estabelecidas de forma que garantam a igualdade das partes em conflito, bem como a possibilidade de essas partes participarem de forma efetiva do processo.

Neste sentido, leciona brilhantemente o Professor Hugo De Brito Machado Segundo:

“... podemos definir o princípio em comento como sendo aquele segundo o qual ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens seão através de um processo regulado por normas legais previamente estabelecidas, que assegurem a igualdade material das partes em conflito, e a possibilidade de essas partes influenciarem na convicção do julgador para a prolação de uma decisão justa, razoável, e a mais próxima possível da determinada pelo Direito material. Se bem percebermos, praticamente todos os demais princípios jurídicos do processo são desdobramentos do devido processo legal.”¹⁹

Percebe-se logo, pela definição dos mestres acima coladas, que o princípio aludido tem como corolário dois outros princípios consagrados em nossa constituição federal, a saber, o princípio da ampla defesa e do contraditório²⁰.

O devido processo legal, logicamente, também deve ser observado em âmbito administrativo. Com efeito, o processo administrativo deve ser todo regulado por normas de forma que se observe o princípio do devido processo legal e toda sua amplitude.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit. p. 54

²⁰ Neste sentido, Humberto Theodoro Júnior explica que a garantia do devido processo legal não se exaure na observância das formas para a tramitação das causas em juízo. Adiciona o mestre que compreende outras garantias fundamentais tais como a garantia do juiz natural e do juiz competente, a garantia de acesso à justiça, da fundamentação de todas as decisões judiciais, além da ampla defesa e do contraditório. Completa o raciocínio que a ideia de processo legal se relaciona com a de processo justo, e que o devido processo legal realiza a função de um amplo princípio, coordenando os demais a que lhe estão vinculados. (JUNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004)

2.4.2.2. Ampla defesa e contraditório

Conforme expicitado no tópico anterior, os princípios da ampla defesa e do contraditório são corolários do princípio do devido processo legal. Neste aspecto, a Carta Magna de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, consagra que, aos litigantes em processo judicial ou administrativo, bem como aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Nesse aspecto, havendo processo litigioso, seja em âmbito administrativo ou judicial, a constituição garante a ampla defesa e o contraditório aos litigantes. Desse raciocínio, conclui-se que em processos que não sejam litigiosos, tais como o inquérito policial, fiscalização, por exemplo, não incidem os princípios aludidos.

Entende-se por ampla defesa o “asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer ao processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se assim entender necessário”²¹. Percebe-se então que a Constituição, ao consagrar o princípio em seu texto, garantiu aos litigantes todos os “meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas.”²²

O contraditório por sua vez é desdobramento da ampla defesa. De fato, é a forma com a qual esta se exterioriza. Determina o princípio que deve ser dado às partes o devido conhecimento do teor daquilo que se faz no processo, do que se pretende obter com o mesmo, bem como a possibilidade de cooperar e/ou contrariar.

²¹ MORAES, Alexandre de. op. cit. p.113

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit. p. 36

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Constituição do crédito tributário

As relações jurídicas tributárias derivam do poder tributar da Administração Pública. De fato, o Estado detém soberania. Externamente, essa soberania é a manifestação independente do poder do Estado perante outros Estados. Internamente, significa o “*imperium* que Estado sobre o território e a população, bem como superioridade do poder político frente aos demais poderes sociais, que lhe ficam sujeitos, de forma mediata ou imediata”.²³

Este poder, como vimos, no Estado de Direito, está expresso todo no ordenamento criado pelo próprio Estado. No exercício de sua soberania, o Estado, para sobreviver, exige dos administrados o fornecimento de recursos para o funcionamento da Administração Pública.

É neste sentido que o Estado cria, através de leis, o tributo, e deste é que deriva a relação tributária. É por isso que, tendo em conta o princípio da legalidade, sua relação com o Estado de Direito, e o poder de tributar, que a doutora Maria Rita Ferragut afirma que a base de todo o estudo de constituição do crédito tributário se dá através de uma profunda análise da norma jurídica. Declara com rara felicidade a mestre que “crédito é norma. Obrigação é norma. Lançamento é norma. Regra-matriz de incidência tributária é norma. Decadência é norma, e assim por diante”²⁴.

Segundo a teoria adotada pelo Código Tributário Nacional, o crédito tributário deriva da ocorrência no mundo dos fatos da hipótese de incidência descrita na norma.

²³ BONAVIDES, Paulo. op. cit. p. 112

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Org) Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense: 2007, p. 307

A lei tributária define uma situação hipotética que, uma vez verificada no mundo fático, gera uma obrigação entre o Estado e administrado, consistente no dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, regula esta obrigação, denominando-a de obrigação tributária.

A obrigação tributária e o crédito tributário são dois aspectos distintos da relação jurídica tributária. Com efeito, a obrigação tributária é um primeiro momento desta relação. Esta, entretanto, deve se aperfeiçoar no sentido de formalizar seus aspectos materiais. Logo, obrigação tributária não é exigível, necessitando de ato administrativo, o lançamento, para que a torne líquida e certa. Neste segundo momento, nasce o crédito tributário.

Neste sentido, uma vez verificada a hipótese de incidência e nascida a obrigação tributária, cabe à Administração torná-la líquida, certa e exigível. Logo, deverá o Estado, conforme determina o artigo 142 do CTN, verificar a ocorrência da hipótese de incidência, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível. O CTN chama tal procedimento de Lançamento Tributário, e é através deste que a obrigação tributária se torna crédito tributário. Neste sentido, explica com rara felicidade o mestre Hugo de Brito Machado:

“o crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou o responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”²⁵

Sabemos que existem discussões na doutrina sobre a configuração do Lançamento Tributário como procedimento ou ato administrativo. De fato, alguns teóricos defendem que o lançamento seria um procedimento, outros doutrinam que seria, em verdade, um ato administrativo.

Conforme explicado, o procedimento é composto de atos administrativos. Os que entendem que o lançamento é um procedimento defendem que todos os atos que precedem o ato de lançar formam, junto com este último, o procedimento denominado lançamento tributário. Já a outra parte da doutrina entende que o lançamento é um ato, que pode ser sucedido de um procedimento preparatório. Seria o lançamento, nesta segunda tese, à qual nos filiamos, o ato administrativo de

25 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 190.

constituição do crédito tributário. Sobre o tema, ensina o mestre Hugo de Brito Machado Segundo:

Realmente, o lançamento tributário é, a rigor, um ato administrativo. Entretanto, esse ato é sempre praticado ao cabo de um procedimento preparatório, que pode ter complexidade e extensão maior ou menor. Pode o referido ato, eventualmente, ser ainda sucedido por um processo administrativo de controle de sua legalidade, processo este chamado por alguns doutrinadores de fase contenciosa do lançamento. Em vista disso, parece-nos que podemos empregar a expressão lançamento de modo mais ríforoso, a significar apenas o ato administrativo de constituição do crédito tributário; ou de modo mais amplo, a englobar, também, o mero procedimento que antecede a prática desse ato, ou, com extensão ainda maior, o processo administrativo de controle de sua legalidade²⁶.

Outra discussão doutrinária sobre lançamento tributário refere-se à natureza declaratória ou constitutiva do ato.

Vimos que ocorrida a hipótese de incidência no mundo fático, nasce uma obrigação tributária, e desta decorre o crédito tributário, o qual terá a mesma natureza da obrigação que o fundamentou. Deste modo, um crédito tributário não fundamentado em uma obrigação só existe formalmente, sendo o lançamento que o constituiu totalmente indevido, devendo ser extinto na esfera administrativa ou judicial. Neste sentido, vejamos o que estabelece o artigo 142 do CTN:

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.

Percebe-se que o legislador, ao dispor no texto normativo que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, utilizou literalmente a tese de que o lançamento tem natureza constitutiva no que diz respeito ao crédito tributário, determinando, desta forma, que não há crédito sem lançamento que o constitua.

Entretanto, há de se observar que a natureza do lançamento quanto à obrigação tributária tem natureza diversa. De fato, conforme explicitado, a obrigação

26 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. op. cit. p. 56

nasce com a ocorrência no mundo fático da hipótese de incidência descrita na norma. Desta forma, o lançamento não a constitui. De acordo com o texto normativo do artigo 142 do CTN, compete à autoridade tributária “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Assim, o lançamento tributário declara que ocorreu, de fato, a situação hipotética prevista, motivo pelo qual, existe a obrigação tributária. Logo, quanto a esta, o lançamento tem natureza declaratória.

Conclui-se então que o lançamento tributário tem natureza jurídica mista, sendo constitutiva quanto ao crédito tributário e declaratória quanto à obrigação tributária.

2.2 Competência Tributária

Outro ponto importante a se discutir neste trabalho refere-se à competência para lançar estabelecida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O CTN, em seu artigo 7º, assim estabelece:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Faz-se essencial ressaltar que a doutrina difere os conceitos de competência tributária e de capacidade tributária ativa.

A competência tributária, se encarada em sentido amplo, refere-se às funções políticas e administrativas tributárias. Neste sentido, além da competência de instituir o tributo, editar leis definindo os critérios materiais, espaciais e temporais tributários, há também a competência de caráter administrativo, referentes às funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

A competência tributária de caráter político é indelegável, conforme inteligência do artigo supra citado, já a capacidade tributária ativa, referente às funções meramente administrativas, é delegável. Faz-se essencial ressaltar que esta

competência só pode ser delegada se for a uma pessoa jurídica de direito público, conforme a literalidade da norma.

O CTN estabelece que a competência para lançar determinado tributo é da autoridade administrativa, não determinando a qual autoridade faz alusão. Assim, o código deixa para que cada ente político institua a devida legislação determinando qual será a autoridade administrativa responsável pelo lançamento²⁷. Ressalte-se que o ato de lançar está dentro do conceito de capacidade tributária ativa, podendo ser delegável a pessoa jurídica de direito público diversa daquela que detém a competência tributária de instituir o tributo. Uma vez estabelecida, torna-se esta competência de lançar indelegável pela pessoa responsável.

2.3 Modalidades de lançamento

O CTN determina que o lançamento pode ocorrer em três modalidades distintas, variando conforme a intensidade de participação do sujeito passivo no procedimento que antecede o ato de lançar.

Neste viés, o CTN estabelece a modalidade de lançamento por ofício, na qual praticamente não ocorre participação do contribuinte; a modalidade por declaração, em que há um certo equilíbrio entre participação do sujeito passivo e atividade do sujeito ativo; e, por fim, o lançamento por homologação, na qual o sujeito passivo é responsável por praticamente quase toda a atividade que compõe o procedimento que antecede o ato de lançar.

. Feita essa análise inicial sobre as diversas modalidades, passaremos fazer breves considerações sobre cada uma, focando na modalidade por homologação, objeto deste estudo.

2.3.1 Lançamento por ofício

²⁷ A título de exemplo, vale demonstrar aqui que, em esfera federal, a Lei 10.593 de 2002 atribui a competência de lançar para o Auditor-Fiscal da Receita Federal.

O lançamento por ofício, conforme explicitado, ocorre com uma pequena participação do contribuinte. De fato, esta modalidade implica que todos os atos integrantes do procedimento preparatório são realizados pela autoridade administrativa.

No lançamento por ofício, a Administração identifica o sujeito passivo, declara a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante devido, assim como, se for o caso, aplica penalidades, ou seja, realiza todo o procedimento que antecede o lançamento. Dessa forma, vejamos o que estabelece o CTN em seu artigo 149 e incisos:

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.

Da análise do artigo acima colado, podemos perceber que qualquer tributo que não tenha sido lançado regularmente em outra modalidade pode ser lançado de ofício pelo Estado. Neste sentido, a mestre Maria Rita Ferragut explica:

“... que o lançamento de ofício é cabível: (i) quando a lei eleger essa espécie de procedimento; (ii) quando o sujeito passivo tiver descumprido seu dever legal de prestar as declarações que lhe competia, ou tiver prestado-as de forma insatisfatória; e (iii) quando se comprovar que o

sujeito passivo agiu com fraude, dolo, ou simulação com relação às declarações outrora prestadas ou que deveriam ter sido prestadas”²⁸

2.3.2 Lançamento por declaração

O lançamento por declaração ou misto está previsto no artigo 147 do CTN. Nos termos desta norma, o sujeito passivo ou terceiro, conforme determine a legislação, deve prestar declarações ao Fisco. Estas declarações conterão matéria de fato necessárias ao efetivo funcionamento da atividade de lançar. A autoridade administrativa tributária, em posse destas informações, efetuará o lançamento e notificará o sujeito passivo, para que o ato surta seus efeitos legais.

Percebe-se então que de fato o procedimento preparatório do ato de lançar se dá de forma mista. O sujeito passivo fornece a matéria fática necessária ao Fisco para que este aplique o direito, procedendo corretamente o lançamento, determinando a matéria tributável, verificando a ocorrência do fato gerador, identificando o sujeito passivo, entre outras atribuições da norma.

2.3.3 Lançamento por homologação

No lançamento por homologação, conforme já dito, há uma importante participação do sujeito passivo no procedimento preparatório do lançamento. Vejamos o que estabelece o artigo 150 do CTN:

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.

²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. op. cit. p. 319.

Logo, de acordo com a norma, o contribuinte é mero preparador, pois lhe é atribuído o dever de apurar todos os dados necessários, calcular o montante devido e antecipar o pagamento relativo ao tributo antes de qualquer manifestação da autoridade fiscal. É esta a atividade a que se refere o código, que será objeto da homologação do fisco.

Faz-se essencial, para os objetivos desse estudo, estabelecer em que consiste este ato homologatório.

Neste sentido, leciona com perfeição o mestre Alberto Xavier que o conceito de homologação é o seguinte:

[...] ato administrativo pelo qual um órgão deliberativo aceita a sugestão proposta por um órgão consultivo e a converte em decisão sua, de tal modo que o conteúdo da homologação é a proposta homologada. Esta última tem a natureza de parecer e só a homologação lhe confere caráter definitivo ou executório. É certo que em certos casos as leis administrativas usam ainda a expressão homologação no sentido impróprio de 'ratificação' de um ato de competência própria de superior hierárquico, praticado, por motivo de urgência, por subalterno. Mas a verdade é que nem numa nem noutra destas acepções se pode enquadrar a aberrante figura do 'lançamento por homologação'. É que a estas é comum a idéia de que objeto de homologação é um ato administrativo, a que aquela imprime uma eficácia específica, de que o ato homologado se encontrava privado. Ora, no 'lançamento por homologação' não existe qualquer ato administrativo suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, ato esse insuscetível de homologação, ao menos à luz do conceito técnico jurídico deste instituto."²⁹

Concordamos perfeitamente com o que leciona Alberto Xavier. De fato, há erro técnico no que tange ao termo homologação empregado. Hugo de Brito Machado Segundo explica que a homologação tributária é ato administrativo que aprova, ratifica ou confirma a atividade do sujeito passivo, referentes aos atos necessários a constituição do crédito tributário³⁰. Hugo de Brito Machado, na mesma linha, afirma que o objeto da homologação não é o pagamento, e sim a apuração do montante possível³¹.

Surge então uma problemática não solucionada pelo código. Considerando, conforme acima demonstrado, que a atividade do contribuinte se resume na

²⁹ XAVIER, Alberto. Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense: 1997, p. 322

³⁰ SEGUNDO, Hugo. op. cit. p. 58

³¹ Ibidem. p. 195

apuração e no pagamento do montante devido, assim como que a atividade da autoridade fiscal é a homologação, sendo esta a ratificação, aprovação ou confirmação da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, há de se cogitar a possibilidade de o contribuinte declarar e não pagar o tributo, situação esta que não encontra respostas em nosso ordenamento.

Veremos adiante que o Superior Tribunal de Justiça, ao deparar-se com a situação, emitiu tese que não está perfeitamente de acordo com nossa ordem constitucional.

2.4 Processo administrativo tributário

Após a realização do lançamento, o sujeito passivo deve ser comunicado pela autoridade fiscal para que proceda o pagamento.

Com a notificação do contribuinte, o lançamento se presume definitivo, e somente pode ser alterado em virtude de impugnação, recurso de ofício e por iniciativa do fisco, nos casos previstos no artigo 149 do CTN.

Havendo impugnação do ato, instalar-se-á um processo administrativo tributário, em que se discutirá os aspectos materiais do lançamento.

Na esfera tributária, o processo administrativo segue as linhas gerais acima traçadas, especificando-se pelo seu objeto.

De fato, o contribuinte tem direito a discutir a cobrança do tributo em esfera administrativa. É direito que decorre do princípio da legalidade e do direito de petição, acima descritos, além da garantia constitucional do devido processo legal, todos assegurados no artigo 5º da Carta Magna.

3 DO CERCEAMENTO DE DEFESA

3.1 Entendimento jurisprudencial

Voltando à problemática já citada, objeto de estudo deste trabalho, veremos que o judiciário pátrio tem adotado uma interpretação errônea na solução deste imbróglio jurídico.

Neste sentido, o STJ sumulou esta tese:

Súmula 436

Ementa

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Esta súmula é fruto de já reiterado entendimento adotado por nossos tribunais pátrios, porém conforme demonstraremos, apesar de ampla aceitação dentro da magistratura, não devemos nos dobrar para o que acreditamos ser uma afronta aos direitos do contribuinte garantidos em nossa ordem constitucional.

O entendimento do STJ se baseia na seguinte idéia: em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a simples prestação de declaração do montante devido constitui o crédito tributário. Ou seja, apesar de grande parte da doutrina refutar o conceito de autolançamento, os magistrados parecem adotá-la nesta situação, equiparando a declaração prestada a uma confissão de dívida, o que dispensaria a implementação de um posterior processo administrativo que discutisse o tributo, bem como notificação prévia. Vejamos alguns julgados:

"TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E 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 Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia.
2. Divergências nas Turmas que compõem a Primeira Seção no tocante ao termo a quo do prazo prescricional: a) Primeira Turma: a partir da entrega da DCTF; b) Segunda Turma: da data do vencimento da obrigação.

3. Hipótese dos autos que, por qualquer dos entendimentos está prescrito o direito da Fazenda Nacional cobrar seu crédito.
4. Recurso especial provido" (REsp 644.802/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJU de 13.04.07);

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DE FINSOCIAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO. DCTF. DECADÊNCIA AFASTADA. PRAZO PRESCRICIONAL CONSUMADO. ART. 174 DO CTN.

1. A constituição do crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre quando da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outro documento equivalente, determinada por lei, o que elide a necessidade de qualquer outro tipo de procedimento a ser executado pelo Fisco, não havendo, portanto, que se falar em decadência. A partir desse momento, em que constituído definitivamente o crédito, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança da exação, consoante o disposto no art. 174 do CTN.
2. Recurso especial não provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.090.248 – SP – 2008/0198248-7)

TRIBUTÁRIO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. LANÇAMENTO PELO FISCO. DESNECESSIDADE. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. LEGALIDADE DA RECUSA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. SÚMULA N. 83/STJ.

1. Tratando-se de débito declarado e não-pago (art. 150 do CTN), caso típico de autolançamento, não tem lugar a homologação formal, passando o débito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.
2. Se constituído o crédito tributário por meio da declaração do contribuinte, sendo dispensável o lançamento, é legítimo o Fisco recusar-se a expedir certidão negativa de débito.
3. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" -Súmula n. 83 do STJ.
4. Recurso especial conhecido pela alínea "a" e improvido. (REspL Nº 603.448 - PE - 2003/0194605-3)

Este entendimento, entretanto, conforme demonstraremos, não deve prosperar.

3.2 Ato privativo da autoridade fiscal

O ato de lançar, como vimos, é ato privativo da autoridade administrativa. O ordenamento tributário não define que autoridade seria esta, ficando a cargo de cada ente político a incumbência de determiná-la. Esta competência, como vimos, é exclusiva da autoridade fiscal, sendo, assim, indelegável.

Dessa forma, a constituição do crédito tributário, que somente pode ser estabelecido com o lançamento, é tarefa exclusiva da autoridade, não sendo possível outra forma de constituição do crédito senão por ato de autoridade competente para tal.

Neste sentido, no que tange ao lançamento por homologação, a denominação “autolançamento”, por alguns adotadas, é completamente inequívoca, pois dá ensejo à interpretação de que o sujeito passivo lança tributo contra ele mesmo. Ora, como vimos, nesta modalidade, o contribuinte apura as informações e paga o montante que entende devido, limitando-se a autoridade a homologar esta atividade. Logo, por ser o ato de lançar exclusivo do fisco, o lançamento resume-se à homologação da atividade. Entender de forma diversa é admitir que a competência de lançar o tributo é delegável, e mais, no caso, está sendo atribuída a um particular ausente do funcionamento da máquina estatal.

No caso de o contribuinte declarar e não pagar o tributo, entende a jurisprudência que já está formado o crédito tributário e que não houve o devido pagamento, podendo o débito ser inscrito na dívida ativa e ser passível de execução. Tal situação é absurda e não observa os preceitos legais do CTN.

Neste sentido, leciona o professor Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] o que importa é que seria indenfésável a atuação do Fisco ao exigir crédito com base nas declarações do contribuinte, se não a presidisse a homologação expressa de tais declarações. A não ser assim, teria o Fisco de valer-se ou do lançamento de ofício ou do lançamento por declaração, aplicando as normas dos artigos 147 e 149 do CTN, o que na verdade não ocorre³².

3.3 Direito de Defesa

Conforme explicitado no início deste trabalho, deriva do Estado de Direito adotado em nossa Constituição, bem como da possibilidade de autocontrole da própria Administração Pública, quando provocada através do efetivo exercício do direito de petição dos indivíduos, com observância dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, consagrados nos incisos LIV e

32 Segundo. HUGO. p. 59

LV da Carta Magna, o direito do contribuinte exercer, em âmbito administrativo, o seu direito de defesa contra atos administrativos que ferem a ordem legal.

O lançamento, como vimos, constitui o crédito tributário. Ao notificar o sujeito passivo, o crédito se presume definitivo, somente admitindo alteração em hipóteses excepcionais, estabelecidas pelo artigo 145 do CTN. Uma dessas hipóteses é a impugnação do lançamento.

A impugnação, logo, constitui-se em uma forma legal de contestar a pretensão do Fisco de receber o que lhe entende devido, instaurando um litígio, em sede administrativa. Esse litígio é o que se denomina de fase contenciosa do lançamento.

O direito de exercer esta impugnação tem sede constitucional e não pode ser afastada pelos magistrados, como de fato ocorre com o entendimento sumulado. Sobre o direito de defesa do contribuinte, ensina Alberto Xavier:

“Mas não poderá dizer-se que o direito de audiência foi exercido efetiva, embora antecipadamente, através das próprias declarações do contribuinte sobre os elementos de fato relevantes para tributação? Redondamente não. Desde logo por que a idéia de defesa pressupõe antecipada é uma 'contradictio in terminis', pois a defesa pressupõe logicamente uma prévia manifestação da autoridade administrativa, em relação à qual o particular manifesta as razões de fato e de direito em defesa de seus interesses. Em segundo lugar, porque é inadmissível confundir com o direito de defesa o cumprimento de um dever dos particulares de colaboração instrutória para a descoberta da verdade material. Ao prestar declarações, o particular não está a defender-se, nem a confessar: está, isso sim, a informar elementos instrutórios relevantes para o procedimento de um lançamento. Uma coisa é o exercício de um dever de colaboração, outra coisa, totalmente distinta, o exercício do direito de defesa.”³³

Entendemos que o correto procedimento a ser tomado, respeitando os direitos dos contribuintes garantidos constitucionalmente, era o adotado na legislação do Estado do Ceará. Conforme a Lei 12.732 de 1997, o contribuinte que, em relação a tributo sujeito a lançamento por homologação, declara e não paga, submete-se a processo administrativo sumário, desta forma, não seria necessário um processo de maior complexidade, pois há de se levar em conta que, havendo a declaração do próprio contribuinte, os pontos de divergência tendem a ser menores, o que diminui a complexidade processual. Há de se ressaltar, entretanto, que a lei citada foi modificada para adaptação ao entendimento sumulado no STJ.

Corroborando com esta tese, leciona o professor Hugo de Brito Machado:

33 Xavier, Alberto, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, Do Procedimento e do Processo Tributário, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 413

“Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.”³⁴

34 MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 195

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todas as explanações realizadas neste trabalho monográfico sobre o tema cerceamento de defesa no processo administrativo relativo a tributos sujeitos a lançamento por homologação, acredita-se que foi dada uma grande contribuição ao meio acadêmico, visto que o trabalho foi pautado em pesquisas realizadas junto às leis pertinentes, em doutrinas específicas e em jurisprudências que tratam do assunto.

Analisando-se o trabalho, serão feitas as principais considerações sobre as matérias que exaustivamente foram abordadas nos capítulos anteriores, com intuito de uma melhor fixação do tema.

Elucidou-se a definição de processo administrativo, bem como de seus elementos, realizando uma profunda análise na teoria dos atos administrativos. Fez-se também um estudo sobre os componentes principiológicos do processo administrativo, ocasião na qual se demonstrou que é direito do contribuinte a discussão sobre ato ilegal da Administração em âmbito administrativo.

Posteriormente, definimos a teoria adotada no código tributário nacional no que tange à constituição do crédito tributário, objetivando um claro estudo sobre o papel das obrigações tributárias e lançamento no procedimento constitutivo. Ademais, aprofundou-se no estudo do ato de lançar, demonstrando sua natureza jurídica, a competência deste ato administrativo, bem como as modalidades prevista no código.

Em posse de um conhecimento essencial, demonstrou-se a problemática a que se vincula a tese monográfica, relacionada ao cerceamento de defesa em processo administrativo tributário, quando o contribuinte somente declara o que deve mas não paga.

Analisamos os entendimentos jurisprudenciais adotados, tentamos definir sua lógica para que, após seu estudo, pudéssemos oferecer nossa crítica fundamentada sobre o assunto.

Demonstrou-se como ocorre o cerceamento de defesa citado, assim como realizou-se uma análise com o fito de demonstrar que a constituição do crédito tributário, nos entendimentos adotados no tribunais pátrios, se dá de forma errônea, não condizente com a ordem constitucional.

Desta forma, nos moldes inicialmente propostos, conclui-se que os objetivos almejados foram devidamente alcançados, a abordagem acerca do cerceamento de defesa e sua fundamentação legal foi devidamente elucidada.

Assim, feitas todas essas considerações, o trabalho científico que ora se encerra teve índole informativa, mas jamais exaustiva, visto que o tema, por ser polêmico, pouco explorado e atual, não se esgotou. Abriram-se, desta forma, janelas a serem exploradas pelos doutrinadores e tribunais pátrios.

REFERÊNCIAS

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1974.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

_____. Lei 5.172, de 25 de janeiro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília: Senado, 1966.

_____. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília: Senado, 2002.

_____. Lei 10.593, de 6 de dezembro de 2006. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Brasília: Senado, 2006.

_____. Lei 12.732, de 24 de setembro de 1997. Lei de organização, estrutura e competência do Contencioso Administrativo Tributário. Ceará: 1997.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 644.802 - PR, da Segunda turma. Brasília, DF, 13 de abril de 2007. Relatora Ministra Eliana Calmon.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 1.090.248 - SP, da Segunda turma. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2008. Relator Ministro Catro Meira.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n. 603.448 - PE, da Segunda turma. Brasília, DF, 04 de dezembro de 2006. Relator Ministro João Otávio de Noronha.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Org) Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense: 2007

JUNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 5. ed. São Paulo: Atlas, São Paulo, 2010.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1974.

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