

**CENTRO UNIVERSITÁRIO VILA VELHA  
DIRETORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARCO ANTÔNIO FONTANA

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS MODALIDADES DE  
LANÇAMENTO.

**VILA VELHA  
2005**

MARCO ANTÔNIO FONTANA

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS MODALIDADES DE  
LANÇAMENTO.

Monografia apresentada à Diretoria de Pós-Graduação do  
Centro Universitário Vila Velha, como requisito parcial para obtenção do  
Título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Augusto Jenier

VILA VELHA

2005

MARCO ANTÔNIO FONTANA

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS MODALIDADES DE  
LANÇAMENTO.

Monografia apresentada à Diretoria de Pós-Graduação do  
Centro Universitário Vila Velha, como requisito parcial para obtenção do  
Título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada em        de        de 2005

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Carlos Augusto Jenier  
Centro Universitário Vila Velha

Orientador

---

Profª Drª Ângela Monjardim  
Centro Universitário Vila Velha

A Deus pela vida e saúde.

A Sara, Fabíola, Raquel e Vinícius, razão de minha vida.

Aos colegas e professores, pelo apoio, incentivo e dedicação.

À SEFAZ pela oportunidade.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTAÇÃO</b> .....	8
2.1 Sujeitos .....	11
2.2 Tributos .....	15
2.3 Competência Tributária .....	17
2.4 Justiça Fiscal .....	19
2.5 Responsabilidade Tributária .....	21
2.6 Solidariedade Tributária .....	23
<b>3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b> .....	29
3.1 Lançamento Tributário .....	31
3.2 Pressupostos do Lançamento .....	35
3.3 Modalidades de Lançamento .....	37
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	42
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	45



## 1- INTRODUÇÃO

Nosso Direito Tributário possui estreita ligação com o direito constitucional, base fundamental ou alicerce de todos os demais ramos do direito, que nele encontram os fundamentos e os princípios essenciais.

Todos os ramos do direito se subordinam as regras e aos princípios constitucionais, sendo certo que alguns, como direito tributário, tem até maior vinculação.

As normas do direito constitucional regulam a estrutura do Estado, a essência e o fundamento de seus órgãos, o modo de aquisição e exercício do poder, inclusive os direitos políticos e individuais dos cidadãos.

Apresentar o que é a norma e qual o seu conteúdo e a sua importância é mais fácil do que encontrar um sentido para a palavra princípio, não só em razão do conteúdo variado que ela contém, mas porque há quem entenda que regras e princípios são espécies de normas.

Entretanto, ver-se-á que existe consenso quanto à grande importância de um princípio constitucional, frente ao lançamento tributário destacando-se a constituição do crédito tributário e as modalidades de lançamento.

## 2- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTAÇÃO

Uma análise do Sistema Tributário Constitucional, percebe-se, que o conceito presente na Constituição, são todas as normas detentoras de máxima coerência, razão direta da condição de parte do Texto Constitucional, e de que normas são um gênero do qual são espécies tanto as regras quanto os princípios, não oferece, portanto, espaços para dúvidas.

O legislador preceitua sobre o tema no Código Tributário Nacional, por meio do artigo 113 e seus parágrafos, dispondo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.  
§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.  
§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.  
§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Como se vê, o caput do art. 113 estabelece duas modalidades de obrigação, quais sejam, a principal e a acessória. Nos termos do § 1º,

a principal teria por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, enquanto a segunda teria por objeto o comportamento compreendido em prestações positivas ou negativas, consoante prescreve o § 2º do referido mandamento.

A obrigação tributária principal tem por objeto, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, possuindo sempre conteúdo patrimonial (art. 113, § 1º CTN).

Segundo Mello (2004, p. 841-842) o princípio jurídico é:

Por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de estrutura mestra.

Se os princípios mostram-se integrantes da realidade constitucional, protagonizando uma atuação singular, com eles atuam, talvez coadjuvando, as regras. É necessário, portanto, que delas se estabeleça uma distinção.

Porquanto, princípios do ponto de vista de uma distinção de natureza, na expressão deste último estudioso, ou do ponto de vista de

sua materialidade, afastar-se-ia das regras porque mais próximos, ou substancialmente mais próximos dos valores fundantes da ordem jurídica de que façam parte.

A acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, CTN).

A obrigação tributária principal corresponde a uma obrigação de dar, seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária; as obrigações acessórias correspondem a obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal), de não fazer (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos).

A classificação das obrigações tributárias em principal e acessória é combatida por parte da doutrina nacional, tendo em vista que esta última não seria uma obrigação segundo a teoria geral do Direito, por lhe faltar conteúdo patrimonial. Na verdade a obrigação tributária acessória representa meros deveres instrumentais.

Carrazza (2003, p. 305) confirma os ensinamentos suso explicitados, a saber:

A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu*, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. É desses deveres, de índole administrativa, que a doutrina tradicional, seguindo na traça do Código Tributário Nacional, chama, impropriamente, de “obrigações acessórias” [...].

Acerca da penalidade pecuniária, o preceito também é bastante criticado, em razão de inseri-la como um dos objetos da obrigação principal, o que poderia gerar a idéia de confusão entre tributo e multa, em total desacordo com a disciplina contida no artigo 3º do CTN.

A penalidade pecuniária se mostra inconciliável com a natureza do tributo. O tributo nasce da verificação, no mundo fenomênico, de um fato qualquer, lícito e não voluntário, previamente descrito na hipótese de incidência da regra-matriz tributária e, não, do descumprimento de deveres instrumentais instituídos em lei.

## **2.1- Sujeitos**

O sujeito ativo da obrigação tributária é o possuidor do direito subjetivo de exigir o crédito tributário, podendo ser, segundo o ordenamento jurídico nacional, a União, os Estados e os Municípios, os quais detêm a competência tributária, podendo legislar sobre tributos e exigí-los, bem como as pessoas públicas que, embora não possam legislar sobre tributos, têm, contudo, capacidade tributária, que lhes permite fiscalizar e arrecadar tributos, por delegação.

A competência tributária é a aptidão inerente às pessoas constitucionais, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no sentido de legislar sobre matéria tributária. Já capacidade tributária ativa é a

aptidão ínsita a qualquer pessoa de direito público ou privado no rumo de exercer a condição de credor na obrigação tributária.

A capacidade tributária ativa se correlaciona exatamente com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e, que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária.

A função do Fisco é de apurar e determinar o valor do tributo, e de exigí-lo do respectivo devedor, compõe um conjunto de atribuições próprias de um órgão da Administração Pública, cujo exercício não se equipara ao direito subjetivo exigível por um credor.

Portanto, o conjunto de atribuições que o Fisco ou Fazenda Pública tem o dever de desenvolver por disposição legal, compõe aquilo que se considera como o exercício das funções de um órgão do poder executivo, enquadrando, então, a função tributária como uma função administrativa complementar aos comandos primários da função normativa.

A função tributária exercida pelo Fisco, ao exigir do contribuinte, por imposição da norma tributária, uma parcela do seu patrimônio, tem, realmente, um caráter patrimonial. Esse caráter patrimonial da relação tributária traz semelhanças com as obrigações regidas pelo direito privado, sendo discutível, entretanto, que em decorrência deste fator patrimonial, seja a relação tributária enquadrável como pertencente ao gênero obrigacional.

Importante destacar, que tanto o lançamento tributário, como as hipóteses de extinção do crédito tributário, são fenômenos jurídicos regidos por normas jurídicas de direito público, em que o Fisco, não pode usar livremente de sua vontade, nem para constituir o crédito tributário, nem para dispor sobre a sua extinção. A vontade das partes na relação jurídica de natureza obrigacional, regida pelo direito privado, é fundamental para a formação e extinção do respectivo vínculo.

O credor da relação jurídica obrigacional é dono de sua vontade, podendo dispor da mesma, livremente, inclusive para perdoar o devedor do cumprimento de sua obrigação ou dever jurídico, enquanto a relação tributária nasce e se forma independentemente da vontade dos sujeitos participantes da mesma, que devem cumprir, isto sim, a vontade da lei.

A indisponibilidade do exercício da função do Fisco tem sido amplamente apregoada, indisponíveis são, em princípio, os direitos do Fisco, pois é uma qualidade própria da função administrativa, não sendo demais reproduzir também a lição de Meirelles (1989, p. 78), que diz:

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa "poder fazer assim", para o administrador público significa "deve fazer assim".

A relação tributária funciona de forma diferente das obrigações de direito privado, porque o seu regramento jurídico é todo de direito

público, especialmente com regência do direito administrativo e particularidades do próprio direito tributário, sendo a sua principal característica a indisponibilidade sobre o cumprimento dos deveres jurídico-tributários, impostos diretamente pela lei.

O sujeito passivo é a pessoa natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento da obrigação tributária; tem o dever jurídico de prestar seu objeto, e pode ser direto ou indireto.

O sujeito passivo direto, comumente consignado contribuinte é aquele que apresenta relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, I, CTN).

O indireto, também denominado responsável é aquele que, sem ter relação factual direta com o evento tributável, está, por força de lei, obrigado ao pagamento do tributo (art. 121, II, CTN), podendo ocorrer por substituição ou por transferência.

A Constituição Federal não determina quem deva ser o sujeito das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. O texto faz menção apenas a eventos ou a bens, cabendo ao legislador infraconstitucional estabelecer a regra-matriz tributária por completo, escolhendo o sujeito que suportará a incidência do tributo. O referido sujeito pode apresentar participação direta e pessoal na realização da hipótese normativa ou ainda manter uma proximidade indireta com esta, sendo neste último caso o sujeito passivo legal, denominado sujeito passivo por substituição.

## 2.2- Tributos

A Constituição toma o tributo como gênero do qual todos os tipos de tributos são espécies. Desta forma, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, seguindo as mesmas diretrizes, faz uma definição abrangente do termo em questão, *in verbis*:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo a classificação jurídica dos tributos, existem várias espécies tributárias, sendo que cada uma delas apresenta um regime jurídico próprio, contendo peculiaridades inerentes a cada tipo de tributo.

O Código Tributário Nacional e o legislador constituinte classificam da mesma forma as várias espécies tributárias, como estabelecido pelo art. 145 da Constituição Federal, *in litteris*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Como pode-se observar, a Constituição de 1988 faz uma classificação tripartida dos tributos, considerando três espécies destes: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Destarte, não se pode deixar de mencionar duas subespécies tributárias enumeradas pela Carta Magna, que são as contribuições parafiscais (art. 149) e os empréstimos compulsórios (art. 148).

O ordenamento pátrio faz uma classificação dos tributos de acordo com seu fato gerador. Desta forma, estabelece os aspectos fáticos que, quando ocorridos, dão origem às obrigações tributárias (art. 4º, CTN).

Segundo Ataliba (1999, p. 116):

A principal classificação dos tributos os denomina vinculados ou não vinculados, sendo feita a partir da análise da hipótese de incidência descrita em lei, sendo vinculados os tributos que têm por base uma atividade estatal e não vinculados aqueles que independem da atividade estatal.

Tendo como fulcro a classificação anteriormente exposta, pode-se afirmar que os impostos consistem de uma espécie de tributo não vinculada, pois a constituição de seu fato gerador independe de atividade estatal. Por sua vez, no caso das taxas e da contribuição de melhoria, exige-se atividade estatal para seu surgimento, sendo tributos vinculados.

As subespécies tributárias, empréstimo compulsório e contribuições parafiscais, de acordo com o pressuposto fático previsto em lei, que as institui, podem ser classificadas como vinculadas ou não

vinculadas, dependendo, exclusivamente, da necessidade ou não da atuação estatal.

### 2.3- Competência Tributária

Segundo Carrazza (2003, p. 435):

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

Com efeito, resultando de sua auto-limitação, o poder transformado em jurídico, no exercício de suas tarefas de caráter constitucional, trata de estabelecer o seu próprio desenho, sua auto-conformação.

É mister destacar sobre o tema ora exposto outras colocações do mestre Carrazza (2003, p. 436):

Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário retornou ao povo* (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Destas definições, é lícito concluir, que a questão da ênfase ao caráter estritamente jurídico do fenômeno se mantém, em claro detrimento de outros aspectos e influências de fatores reais de poder.

Em se apresentando a questão da Competência Tributária como uma das centrais do Direito Tributário, diversos foram os autores a dela se ocupar.

Para Carvalho (2004, p. 214):

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Outros, enfatizando o aspecto que referencia a limitação do poder de tributar, preferem dizer que ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de competência tributária. Ponto a ser necessariamente ferido diz respeito, a partir do conceito de que a Constituição é a Carta das Competências, ao instrumento de criação dos tributos. É indiscutível que toda norma encontra seu fundamento de validade em outra que lhe é superior, até que se alcance inevitavelmente a Constituição.

Para eles, a verdade fica por conta de que a Constituição limitou-se a atribuir competências. Os tributos, porém, só surgirão, *in abstracto*, quando editada, por meio de lei, a norma jurídica tributária e, *in concreto*, quando acontecer, no mundo físico, o fato impositivo, passando este a integrar o antecedente da norma individual e concreta ensejadora

do tributo, necessariamente lavrado pela autoridade competente. Parece-nos a posição mais correta. A Constituição estabeleceu e repartiu a competência tributária entre os entes políticos, estabelecendo um verdadeiro arquétipo sobre o tema, cabendo o exercício de criar as exações ao legislador ordinário.

Como características da competência tributária, seguindo a doutrina majoritária, podem ser apontadas: a privatividade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade, e a facultatividade do exercício (CARRAZZA, 2003).

## **2.4- Justiça Fiscal**

No Brasil as normas tributárias são, na realidade, "normas de rejeição social", haja vista imporem uma carga tributária desproporcional e excessiva, necessária que é ao Estado para obtenção dos recursos financeiros, objetivando a prestação dos serviços públicos que lhe cabem, mas que, de outro lado, também serve à manutenção do poder dos governantes, com toda gama de desperdícios, corrupção, favorecimentos, multiplicações de cargos e funções desnecessárias para exclusiva sustentação política, que o poder exige.

Se a norma de imposição fiscal é socialmente rejeitada, vista como uma espécie de sanção, a consequência em relação aos crimes contra a ordem tributária, é o fraco, para não dizer nenhum, sentimento de

repulsa social à prática daquelas ações definidas como delituosas, por ofenderem o interesse arrecadatório do Estado, detentor dos mais importantes poderes do Estado soberano: o "poder de tributar" e o "poder de punir".

De acordo com Borges (1998, p. 35):

Para assegurar o funcionamento dos serviços públicos, o Estado obtém os recursos necessários ora coativamente, através de prestações pecuniárias decorrentes da submissão dos particulares (pessoas físicas e jurídicas) ao seu *jus imperii*, ora se despidendo desse poder, através da exploração de seu patrimônio, da prática de atividades comerciais ou industriais, ou de operações de crédito, das quais são exemplos os empréstimos públicos.

O tributo é o instituto concebido pelo homem, que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade. Ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigí-lo daqueles que, por uma razão ou outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma jurídica vigente. Esta é a concepção ético-jurídica do tributo, baseada no interesse social, resultante da possibilidade que tem o indivíduo, componente do grupo, de concorrer para o sustento deste; possibilidade que, se efetiva, transforma-se em dever, pois, do contrário, estar-se-ia ensejando o enriquecimento de uns à custa de outros e a própria inviabilização da sociedade.

Lamentavelmente isto parece ser tudo o que não se vê na atualidade da tributação brasileira, quando não se percebe o que há de

novo, pelo menos nessa matéria, onde o velho recurso fácil à bolsa do contribuinte é tão constante como antes.

Torres (1998, p. 692) tem o seguinte sentimento sobre o tema:

A Justiça Fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política. Sendo a justiça que se atualiza por intermédio do Fisco, tem a sua problemática indissolavelmente ligada à das instituições políticas e à da Constituição.

## **2.5- Responsabilidade Tributária**

No Direito Tributário, a responsabilidade, sempre alicerçada em base legal, decorre da capacidade inerente ao sujeito de poder participar da relação obrigacional tributária passiva. A capacidade passiva é a aptidão que tem a pessoa de figurar no pólo negativo da obrigação tributária.

Godoi, (1998, p. 42) partindo do próprio enunciado do Código Tributário Nacional, define a responsabilidade tributária como:

A sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei imposta à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente.

Através da lei é possível responsabilizar terceiro pelo crédito, se ele estiver vinculado ao fato gerador da obrigação. Satisfeita a obrigação pelo responsável, fica o contribuinte desonerado do seu

cumprimento. Isto, entretanto, não impede que o contribuinte possa ser acionado supletivamente em caso de alguma pendência obrigacional.

Pode-se concluir assim, que a responsabilidade tributária é prerrogativa inerente ao ente político tributante (sujeito ativo da obrigação) de poder exigir do responsável (sujeito passivo) a satisfação de um crédito tributário constituído e homologado pela Administração Fiscal. Importante ressaltar que essa faculdade somente pode derivar da lei que, em seu texto, estabelecerá, para cada tributo, a enumeração dos responsáveis tributários.

A sujeição passiva indireta comporta duas modalidades, a saber, substituição e transferência.

A responsabilidade por substituição ocorre quando a lei tributária atribuir o dever jurídico de pagar o tributo a pessoa diversa daquela que dá origem ao fato gerador, mas que com ela possui relação jurídica, assumindo o lugar do contribuinte, logo, a substituição é da pessoa. A responsabilidade será por substituição quando a sujeição for anterior à ocorrência do fato gerador.

A responsabilidade por transferência acontece quando a lei atribui o dever de pagar tributo a determinada pessoa, anteriormente atribuído a outra, em virtude da ocorrência de fato posterior à incidência da obrigação tributária, neste caso a substituição é do dever. Na transferência a obrigação constitui-se inicialmente em relação ao contribuinte, comunicando-se depois, porém, para o responsável. A

responsabilidade tributária por transferência pode ser por solidariedade, por responsabilidade dos sucessores e por responsabilidade de terceiros.

## **2.6- Solidariedade Tributária**

O Código Tributário Nacional cuida, apenas, da solidariedade passiva, estabelecendo a obrigação solidária para as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e para as pessoas assim designadas por lei (art. 124, I e II), logo, a solidariedade, no Direito Tributário, não é presumida e independe da vontade das partes.

A obrigação tributária, como é sabido, é uma obrigação *ex lege*, no sentido de que a vontade não constitui ingrediente em sua formação. Nenhuma relevância, portanto, terá a apuração do tributo e a declaração, feitas pelo contribuinte à Fazenda Pública, se no plano jurídico a obrigação tributária não existir.

A solidariedade tributária ocorre quando duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas estiverem no mesmo pólo da obrigação perante o Fisco. A solidariedade tributária abrange, além do débito referente à obrigação principal, também os deveres relativos às obrigações acessórias. Difere do Direito Civil, em que há dois tipos de solidariedade, pois no Direito Tributário somente existe solidariedade passiva.

A solidariedade tributária passiva é a situação em que duas ou mais pessoas se encontram, simultaneamente, obrigadas perante o sujeito ativo. Nesse caso, este poderá eleger qualquer dos sujeitos passivos para proceder à arrecadação do tributo. A solidariedade tributária passiva pode ser natural ou legal.

A solidariedade tributária natural é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, interesse comum na situação que dá origem ao fato gerador da obrigação principal, respondendo, cada um deles, pela totalidade da dívida. Pode-se citar como exemplo, a situação de vários irmãos que são proprietários de um imóvel, sendo todos, portanto, devedores solidários do IPTU.

A solidariedade tributária legal é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, por imposição de lei, determinada obrigação tributária. Como é o caso, por exemplo, dos sócios, pelo pagamento de tributos de uma sociedade de pessoas, no caso de encerramento de atividades.

Corroborando nosso posicionamento está o mestre Carvalho (2004, p.313-315):

[...] Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade passiva, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro.

[...] Para efeitos jurídico-tributários tais obrigações são indivisíveis, de modo que, havendo solidariedade passiva, cada um dos devedores solidários, em princípio, é obrigado pelo total da dívida e o pagamento feito por qualquer deles aproveita aos demais [...]

Quanto ao benefício de ordem, instituto de Direito Civil mediante o qual o coobrigado tem o direito de requerer, quando demandado, que sejam primeiramente executados os bens do devedor principal, o CTN exclui esse instituto da aplicação da matéria tributária, tendo a Fazenda Pública o poder de exigir o pagamento do tributo de qualquer coobrigado, sem obedecer a qualquer escala de preferência entre eles.

Os efeitos da solidariedade tributária prevista no CTN se estendem a todos os obrigados em relação ao pagamento efetuado por um deles, à interrupção da prescrição, bem como no que diz respeito à isenção ou remissão de crédito, salvo se outorgada pessoalmente a um deles (art. 125, I, II e III).

O Código Tributário Nacional determina ainda:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Afirmando o princípio da responsabilidade patrimonial do devedor, na determinação de que ele responde, para o cumprimento de

suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, respeitando-se as restrições estabelecidas em lei (art. 591), o nosso Código de Processo Civil cuida do benefício de ordem dos sócios e fiadores. Estabelece, assim, que o fiador, quando executado, poderá indicar para serem penhorados, os bens do devedor que estejam livres e desembargados. Os seus bens ficarão, porém, sujeitos à execução, caso os do devedor não sejam suficientes à satisfação do direito do credor (art. 595). Determina também que, exceto nos casos previstos em lei, os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade e que é direito do sócio demandado exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade, cabendo a ele, caso se utilize desse benefício, nomear os bens da sociedade que estejam livres e desembaraçados e situados na mesma comarca (art. 596, 1º).

Ao fiador ou sócio que pagar a dívida, resguardado está o direito de executar o afiançado ou a sociedade nos autos do mesmo processo (arts. 595, parágrafo único e 596, 2º). Antes de realizada a partilha, o espólio responde pelas dívidas do falecido, mas após efetivada, a responsabilidade dos herdeiros se restringe ao limite de seu quinhão na herança (art. 597).

O CTN, a seu turno, ao cuidar da responsabilidade de terceiros, atribui responsabilidade pessoal aos sujeitos à solidariedade passiva do art. 134, aos mandatários, prepostos e empregados, aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos oriundos de obrigações tributárias em razão de

atos praticados com excesso de poderes ou por transgressão legal, de contrato social ou de estatutos (art. 135, I, II e III).

As preferências do crédito tributário, que resultam dos enunciados dos artigos 186 a 192 do CTN, aplicam-se ao crédito da Fazenda Pública de natureza não tributária.

Por último, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário ou não tributário regularmente inscrito, em fase de execução, não se aplicando tal norma na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em execução.

A legitimação passiva na execução administrativo-fiscal, que ora se propõe, dimensiona-se assim, nos parâmetros sistêmico-normativos do Código de Processo Civil e do Código Tributário Nacional em vigor, para a rápida solução do crédito da Fazenda Pública, sem sobrecarregar o Poder Judiciário.

O Código Civil define solidariedade em seu artigo 896, parágrafo único, *verbis*:

Art. 896 - A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

Parágrafo único - Há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda.

Fala o CTN em seu artigo 124 dos casos de solidariedade passiva:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Apesar da previsão legal de considerar como solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador, na prática torna-se, praticamente impossível demonstrar tal ligação.

Inúmeras vezes a Fazenda Pública enfrentou dificuldades na coleta de provas materiais para instruir autos de infração e provar a ligação entre intermediário e adquirente. Tais dificuldades resultaram na perda de receitas tributárias que repousaram sobre pessoas jurídicas sem nenhuma capacidade econômica.

Resta, portanto, maior garantia quando a solidariedade encontra-se expressamente prevista em lei.

### 3- CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme o disposto no art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, logo, o crédito nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, CTN).

Para Machado (2002, p. 12):

Exatamente porque o tributo é um direito indisponível, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível.

Mesmo nos casos em que a lei determina ao contribuinte que apure o valor do tributo e faça o pagamento respectivo sem que a autoridade se tenha sobre ele manifestado, restará sempre à autoridade o dever de verificar aquela apuração para, considerando-a correta, afirmar que assim a considera.

Segundo nos ensina Carvalho (2004, p. 362-363), o crédito tributário é “[...] o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de

uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro“.

O CTN em seu art. 113, § 1º estabelece que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e, em seu § 2º, que a obrigação acessória decorre da legislação tributária.

O fato gerador é a descrição feita pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária. Há inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão “fato gerador”: ou no plano hipotético em que o situa a norma geral e abstrata ou de outro lado, da concreta ocorrência do fato ou ato, lavrada em linguagem competente.

Assim, concluímos que os efeitos da obrigação jurídico-tributária não surgirão apenas com a existência abstrata da descrição legal. É necessária a ocorrência material do ato ou fato descritos.

Ocorrido o fato gerador consubstanciado na norma individual e concreta, instaura-se uma relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte e surge a obrigação tributária e desta obrigação nasce o crédito, onde o contribuinte tem o dever de recolher determinada importância aos cofres públicos.

O crédito tributário nasce da obrigação e dela é a consequência. É através da constituição do crédito que a obrigação tributária ilíquida e incerta, se torna certa, líquida e exigível na data, prazo e condições previstas em lei (MACHADO, 2002).

O artigo 139 do CTN esclarece que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Em outras palavras, uma vez materializado o vínculo jurídico obrigacional, o qual se dá com a ocorrência da hipótese de incidência tributária, surge com ele, automaticamente, o crédito tributário, cabendo à autoridade administrativa a sua declaração.

A quantia devida, ou o direito de crédito do Estado (sujeito ativo), nasce no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, ou seja, quando o fato previsto na norma jurídica, acontece no mundo físico.

Para que o sujeito ativo possa exigir o valor devido é necessário proceder a sua formalização, sua demonstração e publicação, mediante uma declaração, chamado ato administrativo de lançamento.

### **3.1- Lançamento Tributário**

O lançamento tributário, no rigor do 142 do Código Tributário Nacional, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou definir, por outra forma, o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível, sendo que o lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

De acordo com Seixas Filho (1988, p. 03-07):

Frente ao artigo 142, lançamento tributário é o "nomen juris" reservado para o ato praticado pela administração fiscal que torna líquido e certo o tributo devido por um determinado contribuinte.

Para efeito de cumprimento ordinário do dever jurídico de pagamento do tributo, como foi visto anteriormente, o legislador pode optar entre conferir ao Fisco o encargo de liquidar o tributo através do procedimento do lançamento por declaração, artigo 147 do C.T.N., ou encarregar o sujeito passivo de pagar o tributo por sua própria conta e risco, nos moldes do artigo 150.

Nestas condições, para o cumprimento ordinário do dever tributário principal, não é indispensável o procedimento administrativo do lançamento tributário, sendo certo que, no presente momento, a maioria absoluta dos tributos não é arrecadada através de lançamento tributário.

[...] O que caracteriza substancialmente o lançamento tributário é o grau de certeza jurídica conferido por um órgão da administração fiscal competente para tal, suficiente para liquidar e exigir o pagamento do tributo.

Apesar do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário não é um ato jurídico imprescindível para o pagamento de todos os tributos, nem necessário para que o Fisco possa cobrar, administrativa ou judicialmente, o tributo devido, bastando para isto, que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte.

Exigindo a lei que o próprio contribuinte faça o acertamento, liquidação e pagamento do tributo, sem auxílio direto do Fisco, será uma questão de conveniência da administração fiscal decidir sobre a oportunidade, ou não, de conferir a correção do pagamento feito.

Devido ao aumento do universo dos contribuintes, não é mais possível, no Brasil, quer à União, aos Estados e aos grandes municípios, examinar expressamente a exatidão de todos os pagamentos de tributos, cujo acertamento e liquidação seja da responsabilidade do devedor.

A obrigação tributária inicia-se na fase em que a atividade processual administrativa fiscal procede a apuração do fato imponible, para que seja dado, pelo lançamento, ato final deste processo, as características do crédito tributário, ficando este devidamente constituído. Daí a necessidade de se estudar a posição doutrinária que envolve o lançamento, sua natureza constitutiva ou declarativa, sua processualidade, seus tipos, vícios e sua motivação.

Muito debateu-se a doutrina acerca da natureza declaratória ou constitutiva do ato de lançamento e as conseqüências de uma ou outra.

O ato administrativo, denominado "lançamento" tem por objetivo a escrituração, a demonstração de que ocorreu, no mundo físico o fato ensejador do crédito tributário, logo, o lançamento tem natureza declaratória, porque declara a existência de uma situação já ocorrida.

A expressão "constituir", prevista no art. 142 do CTN deve ser entendida no sentido de "organizar" ou "formalizar" o acontecimento do crédito jurídico tributário.

O art. 142 do CTN atribui ao ato de lançamento a função de constituir o crédito tributário. No próprio *caput* do dispositivo mencionado, é explicitada a finalidade propriamente dita do lançamento, qual seja, a de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, que são elementos dos quais se pode extrair que estes tipifiquem simplesmente uma declaração de algo que já existia.

Frente a linguagem do referido artigo 142, defende-se também que o ato de lançamento configuraria verdadeiro procedimento, posto englobar uma série de atos. A atividade administrativa de constituição do crédito tributário culminaria, portanto, com o ato de lançamento.

Embora o art. 142 do Código contenha a expressão "procedimento administrativo", o lançamento tributário não se configura como procedimento, mas como ato. Na verdade, as referências nele

contidas, representam uma numeração exemplificativa de operações lógicas que se englobam no processo subsuntivo de aplicação da lei tributária aos fatos concretos. Enumeração desprovida de qualquer rigor, pois propicia confundir operações lógicas com atos jurídicos, além de encobrir, sob a aparência de uma pluralidade de realidades referidas, sejam atos ou simples operações intelectivas, o caráter unitário do ato de aplicação da lei.

De acordo com o parágrafo único do artigo 142 do CTN, o lançamento tributário não é um ato arbitrário, pois deve estar estreitamente vinculado a fatos definidos na tipicidade legal tributária.

Segundo Coelho (1999, p. 655):

O lançamento, para começar, não pode ser — por impossibilidade lógica — procedimento (sucessão encadeada de atos). É *ato*. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o *ato de lançamento* contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* [...] A natureza jurídica do lançamento, portanto, é de *ato administrativo* da aplicação da lei aos casos concretos [...]

Destaca-se ainda, de acordo com Coelho (1999, p. 649) que o lançamento tem clara natureza declaratória, posto que, dada a teoria das obrigações na qual o CTN escorou-se para “regrar juridicamente a relação entre o Estado que tributa e o contribuinte que paga”, “o crédito tributário

faz parte da obrigação”, pois é o próprio objeto desta. Aprofundando a análise, e socorrendo-se ao princípio da legalidade, acentua:

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental.

Acham alguns juristas — e não são leguleios — que o *lançamento é que cria ou institui o crédito tributário*.

A nós soa estranha tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação.

É erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. Portanto o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* — quando isto for necessário — ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*.

### 3.2 - Pressupostos do Lançamento

O lançamento tributário, por ser um ato administrativo, se reveste necessariamente de determinados pressupostos.

Mello (2004, p. 358-359), assim se manifesta acerca dos pressupostos do ato administrativo:

[...] Estes últimos, de seu turno, distinguem-se em pressupostos de existência, ou seja, condicionantes de sua existência, e pressupostos de validade, ou seja, condicionantes de sua lisura jurídica.

São pressupostos de existência o objeto e a pertinência do ato ao exercício da função administrativa. Os pressupostos de validade são: 1) pressuposto subjetivo (sujeito); 2) pressupostos objetivos (motivo e requisitos procedimentais); 3) pressuposto

teleológico (finalidade); 4) pressuposto lógico (causa); e 5) pressupostos formalísticos (formalização) [...]

Transportando-se essa classificação para o Direito Administrativo Tributário, podemos dizer que no ato de lançamento, o pressuposto objetivo é o motivo da celebração do ato, é a ocorrência do evento previsto na hipótese de incidência da regra-matriz tributária. Não há que se falar em ato de lançamento, sem a devida ocorrência do fato jurídico no mundo fenomênico.

O pressuposto subjetivo diz respeito a autoridade lançadora cuja competência está definida em lei. Não é qualquer funcionário da administração pública que estará capacitado a produzi-lo, mas aquele a quem o legislador conferiu essa atribuição.

O pressuposto teleológico é a finalidade do ato de lançamento, é tornar possível ao Estado exercitar seu direito subjetivo à percepção do gravame, e isto se consegue com a formalização da obrigação tributária.

Os pressupostos procedimentais são atos ditos preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento.

O pressuposto lógico é o nexa causal que necessariamente deve estar presente entre o pressuposto objetivo (motivo) e o pressuposto subjetivo (sujeito), ensejando a mensuração do acontecimento típico, bem como o exercício subjetivo de o Estado exigir a prestação pecuniária.

Os pressupostos formalísticos são as exigências formais que cada uma das legislações estabelece acerca dos diversos tributos.

### 3.3- Modalidades de Lançamento

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 147 a 150, estatui três modalidades, a saber: a) lançamento de *ofício* ou *direto*; b) lançamento por *declaração*; e c) lançamento por *homologação*. O critério utilizado nesta classificação é a maior ou menor colaboração do sujeito passivo nos procedimentos preparatórios ao ato de lançamento, e a utilização de uma ou outra é questão de opção legislativa.

Segundo Cabral (1993, p. 221):

O lançamento, conforme se sabe, pode assumir três modalidades: a) lançamento por declaração ou seja, o que 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 (art. 147 do CTN). É denominado também lançamento misto porque supõe a cooperação do contribuinte ou de terceiros, mediante as informações prestadas; b) 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, e é levado a efeito pelo ato em que respectiva autoridade, após conhecimento do procedimento do contribuinte, expressa ou implicitamente, o homologa; c) lançamento de ofício, que efetuado e revisto pela autoridade administrativa, por iniciativa própria, sem a cooperação necessária do contribuinte ou de terceiro [...] de acordo com as várias hipóteses mencionadas no art. 149 do CTN.

O lançamento direto ou de ofício é a modalidade na qual a sua iniciativa compete ao Fisco (autoridade fazendária). Esta pode ou não solicitar ao contribuinte alguma informação sobre qualquer fato

relacionado com a obrigação tributária. Sua característica principal é a própria iniciativa da Administração para a expedição do ato de lançamento. O art. 149, incisos I, IV e V do CTN, excluídas as situações legais de revisão do lançamento, disciplina alguns casos em que o lançamento deve ser feito de ofício, quais sejam, quando a lei elege a modalidade de ofício (modalidade normal de lançamento) e quando se constate erro, omissão ou falsidade do sujeito passivo da obrigação.

Prevê o artigo 147 do CTN o lançamento por declaração. Neste há uma estreita colaboração entre Fisco e contribuinte, na qual, constatando este a ocorrência do fato jurídico normativo, oferecerá àquele as informações relativas ao fato gerador, dando-lhe os meios necessários à constituição do crédito tributário. A especificidade dessa atuação conjunta dos sujeitos ativo e passivo torna essa modalidade de lançamento a mais complexa de todas, pois envolve conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.

A modalidade denominada de lançamento por homologação está prevista no artigo 150 do CTN. Nessa modalidade, incumbe ao contribuinte, nos casos e lapsos temporais delimitados em lei, apurar e antecipar o pagamento dos tributos devidos. Esse tipo de lançamento convém, como política fiscal, aos impostos que tenham por base econômica de imposição, a circulação de riquezas, abrangendo, portanto, a quase totalidade dos impostos previstos em nosso sistema tributário.

De acordo com Seixas Filho (1988, p. 10):

Para que o Fisco possa constituir o crédito tributário, torna-se necessário que o sujeito passivo venha revelar (declarar ou confessar) os atos que praticou e que se conformem com os descritos no fato gerador para que sejam valorados juridicamente no procedimento administrativo do lançamento por declaração. A revelação ou comunicação pelo contribuinte ao Fisco dos fatos, imponíveis é a conduta exigida pela lei tributária, ordinariamente, consistindo o seu cumprimento o dever de informação que cabe ser prestado sob pena de sanções pecuniárias e criminais. Cumprindo o contribuinte o seu dever legal de prestar informações sobre os fatos imponíveis que praticou, o Fisco poderá acreditar que todos os fatos revelados ou confessados são verdadeiros, sem exigir provas dos mesmos, para proceder ao acertamento e liquidação do tributo através do lançamento tributário.

Não obstante os parágrafos 1º e 4º do artigo 150 do CTN veicularem regras sobre homologação do lançamento, não se deve concluir equivocadamente que o referido lançamento é feito pelo próprio contribuinte, caracterizando-se como autolançamento. O contribuinte não faz um ato de lançamento para depois ser este homologado pela Administração, ele apenas calcula e antecipa o pagamento do tributo, o qual, decorrido o tempo legal previsto, geralmente 5 anos, será lançado por homologação, expressa ou tácita, pela autoridade administrativa.

É de grande importância a distinção entre os deveres atribuídos ao sujeito passivo da obrigação tributária, de emitir documentos, escriturar livros, fazer a apuração do valor do tributo, de informar ao Fisco aquele valor a ser pago posteriormente, e o dever de fazer o correspondente pagamento. Os primeiros são, na linguagem do

Código Tributário Nacional, obrigações tributárias acessórias, já o segundo é uma obrigação tributária principal.

Freqüentemente ocorre o cumprimento das obrigações acessórias, e não obstante o descumprimento da obrigação principal a elas relacionadas. Diante desta questão não é razoável impor ao contribuinte que cumpriu todas as suas obrigações acessórias, ou seja, fez a apuração do tributo devido e declarou o montante correspondente como a lei exige, a mesma penalidade cabível para o caso do lançamento de ofício, que pressupõe o inadimplemento não apenas da obrigação principal, mas também das obrigações acessórias.

No caso de lançamento mediante a homologação do apurado pelo contribuinte, que não antecipou o pagamento correspondente, deve ser aplicada apenas a multa de mora, haja vista, que a única infração cometida foi o inadimplemento do pagamento do tributo no prazo fixado em lei. Assim, incabível é a aplicação de multa própria do lançamento de ofício, posto que este pressupõe o inadimplemento também em relação às obrigações acessórias, o que não se verifica no caso em tela. A referida multa somente deve ser aplicada quando o sujeito passivo da obrigação tributária não apurar, nem informar, como lhe cabe fazer, o valor do tributo, deixando de fazer a sua parte, necessária para a constituição do denominado lançamento por homologação (MACHADO, 2002).

Tendo o sujeito passivo da obrigação tributária feito a apuração do valor do tributo, e sendo este aceito pela autoridade administrativa fiscal, é incabível a aplicação de penalidade própria para a

situação em que o Fisco, tem de lançar mão de seus próprios meios de investigação, para constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e cuidar de determinar o valor do tributo a ser pago.

#### 4- CONCLUSÃO

A tributação, fenômeno da mais alta complexidade, não encontra tradução conceitual única.

Reduzindo-se o campo das especulações ao político e ao jurídico, ainda assim, irreduzível a referida dificuldade. Considerado o poder sob os aspectos jurídico e político, se interpenetram os enfoques. Assim, não há como se produzir uma definição de poder jurídico, sem que se alcancem considerações outras, mormente a política.

Certamente que o lançamento tributário é o grau de certeza jurídica conferido por um órgão da administração fiscal competente para tal, suficiente para liquidar e exigir o pagamento do tributo.

Em termos de poder tributário, a mesma ordem de considerações apresenta-se pertinente, sendo este um verdadeiro pilar da soberania estatal, o que muitas vezes o afasta da justiça fiscal.

Nasce a obrigação tributária da concretização de uma situação de fato prevista em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência. Em outras palavras, surge da concretização da hipótese de incidência

tributária, na qual a vontade não participa, posto que se reporta sempre a fatos jurídicos. Essa concretização depende de elementos de fato, e de Direito. Depende da incidência da norma de tributação, que somente acontece se a situação de fato corresponde exatamente à descrição normativa. Essa adequação, por seu turno, é afirmada em razão de elementos de fato e de elementos jurídicos.

Quanto aos fatos, pode-se presumir que a declaração do contribuinte, que os afirma, vale até prova em contrário. É simples meio de prova. Não se constitui em ingrediente formador do suporte fático normativo, posto tratar-se de fatos jurídicos, sobre os quais a regra jurídica incide sem ver neles declarações de vontade.

O lançamento tributário é ato administrativo destinado a declarar o crédito tributário, no qual é verificada a existência da obrigação e quantificado o seu objeto. Pode ocorrer erro na verificação, ou na quantificação, da obrigação tributária e daí resultar a constituição de um crédito tributário que corresponda a uma obrigação tributária inexistente, ou maior do que uma obrigação tributária efetivamente existente. O crédito tributário assim constituído existe, embora seja nulo, no todo ou em parte. Não se pode confundir a existência com a nulidade. O crédito tributário em cuja constituição foram observadas as formalidades legais, embora tenha havido erro quanto a efetiva existência, ou à quantificação da obrigação tributária da qual decorre, existe, embora seja nulo.

Frente ao art. 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário não é um ato jurídico imprescindível para o pagamento de todos

os tributos, nem necessário para que se possa cobrar, administrativa ou judicialmente, o tributo devido, bastando para isto, que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CABRAL, Carlos Maurício. **Comentários sobre o lançamento tributário**. Recife: Nossa Livraria, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Forense, 1999.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17<sup>a</sup> ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2004.

SEIXAS FILHO, **A função do lançamento tributário**. Niterói: UFF, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.