



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
MESTRADO PROFISSIONAL**

**A SÚMULA N. 436 DO STJ E SEUS EFEITOS  
NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**CARLOS SOARES SANT'ANNA**

Brasília/DF  
2024

**CARLOS SOARES SANT'ANNA**

**A SÚMULA N. 436 DO STJ E SEUS EFEITOS  
NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de pós-graduação profissional *stricto sensu* em Direito, como parte do requisito para obtenção do título de Mestre em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP.

Orientador(a): Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Código de catalogação na publicação – CIP

S237s Sant'Anna, Carlos Soares

A Súmula n. 436 do STJ e Seus Efeitos na Constituição do Crédito Tributário / Carlos Soares Sant'Anna. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2023.

89 f.

Dissertação — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento - Brasília, 2024.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

1. Crédito tributário - Brasil. 2. Direito tributário - legislação. 3. Sistema constitucional tributário – Brasil. I.Título.

CDDir 341.394

**CARLOS SOARES SANT'ANNA**

**A SÚMULA N. 436 DO STJ E SEUS EFEITOS  
NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação profissional *stricto sensu* em Direito, como parte do requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, aprovado em 13 de Junho de 2024, pela Banca Examinadora constituída pelos seguintes professores:

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria  
Orientador - IDP

---

Prof. Dr. Ivan Allegretti

---

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Dedico este trabalho *in memoriam* do meu pai, Carlos, e a minha mãe, Diva, pela torcida sempre presente. A minha esposa, Carol, e aos meus filhos Carlos Eduardo (*Cadu*), Luiz Guilherme (*Guigo*), Gabriela (*Belinha*) e Marina (*Ninoca*), pela paciência e todos os momentos familiares que foram divididos com as horas dedicadas ao estudo e leitura para a elaboração e conclusão deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

Meu primeiro agradecimento é sempre a Deus, por nos permitir ter a liberdade de escolher nossos caminhos e desafios, bem como, a conquista realizada.

A presente dissertação de mestrado não poderia ter ocorrido sem a orientação zelosa e criteriosa do meu orientador, Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, que diante de tantas atribuições e responsabilidades, dedica tempo e atenção na orientação dos seus orientandos com paciência, empenho e sentido prático; emprestando seus conhecimentos e técnica jurídica para elaboração e desenvolvimento do trabalho até sua conclusão. Meu muito obrigado e gratidão sempre.

Aos professores que compuseram a banca, Prof. Doutor Ivan Allegretti e Profa. Dra. Tarsila Fernandes, por aceitarem o encargo de arguidores e de forma precisa apontar as correções necessárias para o bom desenvolvimento do trabalho, sem nunca me desmotivar.

Desejo igualmente agradecer a todos os meus colegas do Mestrado Profissional em Direito, que me acompanharam e da mesma forma dividiram comigo os sentimentos de apreensão, insegurança, companheiros e alegria com cada vitória e conquista alcançada em todos os momentos da caminhada de descoberta do mestrado.

Agradeço também, aos demais professores do mestrado do IDP e aos funcionários, que foram sempre atenciosos e prestativos em todas as oportunidades. Por fim, quero agradecer à minha família e amigos pelo apoio incondicional que me deram, especialmente minha esposa, Maria Carolina (Carol), a quem também dedico este trabalho.

*O único lugar onde sucesso vem antes do trabalho é no dicionário.*

*Albert Einstein*

## RESUMO

O presente estudo examina qual é o fundamento para a criação da Súmula nº 436 do STJ, analisando as razões de decidir do Tribunal para sua edição. O objetivo do trabalho é verificar de que forma a constituição definitiva do crédito tributário poderia ocorrer sem a participação da autoridade administrativa, uma vez que o lançamento é atividade vinculada e privativa. A metodologia empregada é a análise da legislação no âmbito infraconstitucional e as decisões que deram origem à Súmula do STJ, com o objetivo específico de verificar se o entendimento consolidado do Tribunal atende de forma válida os conceitos e alcances previstos na legislação de regência, o que, na hipótese, não ocorre.

**Palavras-chave:** Súmula 436/STJ; constituição do crédito tributário; ato administrativo; atividade privativa estatal.



## ABSTRACT

The present study examines the basis for the creation of Summary No. 436 of the Brazilian Superior Court of Justice, analyzing the court's reasoning for its issuance. The goal of this work is to determine how the definitive establishment of tax credit could occur without the involvement of the administrative authority, given that tax assessment is a binding and exclusive activity. The methodology employed is the analysis of legislation within the infraconstitutional scope and the decisions that led to the issuance of the STJ Summary, with the specific aim of verifying whether the court's consolidated understanding validly meets the concepts and scopes provided in the governing legislation, which, in this case, it does not.

**Key-words:** Summary No. 436/STJ; constitution of tax credit; administrative act; private state activity.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88	- Constituição Federal de 1988
CTN	- Código Tributário Nacional
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
ITCMD	- Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ICD	- Imposto de <i>Causa Mortis</i> e Doação
IPTU	- Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRPF	- Imposto de Renda Pessoa Física
IPI	- Imposto de Produto Industrializado
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	- Imposto de Transmissão e Doação Intervivos
RE	- Recurso Extraordinário
REsp	- Recurso Especial

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 ATO ADMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Ato Administrativo.....</b>	<b>13</b>
<i>1.1.1 Ato administrativo vinculado .....</i>	<i>19</i>
<b>1.2 Procedimento Administrativo .....</b>	<b>21</b>
<i>1.2.1 Procedimento Administrativo Tributário.....</i>	<i>24</i>
<b>1.3 Lançamento do Crédito Tributário .....</b>	<b>26</b>
<i>1.3.1 Lançamento por declaração .....</i>	<i>28</i>
<i>1.3.2 Lançamento de ofício .....</i>	<i>29</i>
<i>1.3.3 Lançamento por homologação.....</i>	<i>30</i>
<b>2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>32</b>
<b>2.1 A origem do Crédito Tributário.....</b>	<b>32</b>
<b>2.2 A constituição do crédito tributário por ato privativo da autoridade administrativa .....</b>	<b>39</b>
<b>2.3 A constituição do crédito tributário por iniciativa do contribuinte.....</b>	<b>42</b>
<b>3 O STJ E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEM ATO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>48</b>
<b>3.1 A origem da constituição do crédito sem autoridade administrativa .....</b>	<b>48</b>
<b>3.2 O entendimento para proposta da Súmula n. 436 do STJ.....</b>	<b>57</b>
<b>3.3 A Sumula n. 436 do STJ e o Art. 142 do CTN .....</b>	<b>62</b>
<i>3.3.1 A interpretação do sistema constitucional tributário .....</i>	<i>61</i>
<i>3.3.2 Obrigação acessória e constituição do crédito tributário.....</i>	<i>66</i>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>79</b>

## INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>, elaborado na década de 1960, teve sua formulação embasada nas circunstâncias próprias de seu tempo, reportando-se ao emprego de ferramentas e estruturas distintas daquelas que hoje conhecemos. Nem por isso, todavia, deixam de ser plenamente eficazes para retratar a ocorrência de fatos jurídicos que interessam ao Direito Tributário atual.

Desta forma, a estrutura normativa tributária brasileira é de particular interesse pois a mesma tem como fonte temporal o século XX, no qual veio a ser escrita, mas é baseada fortemente em conceitos e hipóteses construídas sob a égide de um modelo econômico de produção do século XIX e, inobstante, necessita estar apta a ser utilizada em larga escala, como são as relações modernas do século XXI.

O nascimento da obrigação tributária é a ligação entre a fazenda pública e o contribuinte e se dá a partir de uma série de ocorrências no mundo real que, por sua natureza, levam à subsunção da hipótese de incidência ao fato gerador e, deste, ao lançamento tributário e a constituição do crédito em favor do sujeito ativo (fisco), contra o sujeito passivo (contribuinte).

Com efeito, os tributos, a depender da sua natureza, estão sujeitos a três tipos de lançamento, que são: lançamento por declaração, de ofício, ou sujeito a posterior homologação, também conhecido como lançamento por homologação.

Todas as três modalidades obedecem às mesmas circunstâncias e seu nascimento, por conta de sua compulsoriedade, conforme Art. 142<sup>2</sup> do CTN<sup>3</sup> depende de ato privativo de uma autoridade administrativa que, de forma obrigatória e vinculada, é responsável por sua constituição, inclusive sob pena de responsabilidade funcional.

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao editar o verbete sumular nº 436<sup>4</sup>, consignou o seguinte entendimento: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 3 jan. 2023.

<sup>2</sup> *Ibid.*, 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.

<sup>3</sup> Vide nota 1.

<sup>4</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436. Primeira Seção, julgado em 14 abr. 2010. Diário da Justiça eletrônico, Brasília, DF, 13 maio 2010.

fisco”, ou seja, por parte da autoridade administrativa vinculada conforme prescreve o Art. 142<sup>5</sup> do CTN.

Nesse contexto, o problema da pesquisa é se, diante da disciplina estabelecida pelo CTN, pode o crédito tributário ser constituído sem ato da autoridade administrativa que se encontra vinculada.

Para tanto, o estudo visa, como objetivo geral, examinar se a Súmula n. 436 do STJ<sup>6</sup> está adequada ao que instrui o Art. 142 do CTN, investigando a legislação e as hipóteses que disciplinam a constituição do crédito tributário.

Justifica-se tal reflexão uma vez que essa construção jurisprudencial trouxe alteração significativa e de ordem prática para a relação jurídico tributária entre sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Metodologicamente, optou-se pela abordagem qualitativa, consistente na realização de levantamento bibliográfico sobre o tema seguido de análise detalhada das decisões judiciais do STJ que deram origem à Súmula n. 436 além da legislação de regência sobre a matéria.

O capítulo primeiro inicia-se sob o enfoque do ato administrativo como produto da atividade estatal para então descrever o caminho pelo qual se chega a realização do ato e as possíveis formas utilizadas para alcançar tal resultado.

No segundo, analisa-se de que modo ocorre a constituição do crédito tributário e como o contribuinte participa no processo da elaboração deste ato administrativo - com maior ou menor colaboração e, até mesmo, sem nenhuma.

No terceiro e último, examina-se como os efeitos da Súmula n. 436 do STJ convergem ou não com a regra estabelecida no Art. 142 do CTN, se os fundamentos que deram origem à súmula estão em harmonia com o Sistema Tributário Nacional e como tais efeitos têm refletido na relação jurídico tributária do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação de acordo com o CTN.

---

<sup>5</sup> Vide nota 2.

<sup>6</sup> Vide nota 4.

# 1 ATO ADMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

## 1.1 Ato Administrativo

Ao pensar em poder público ou administração pública, automaticamente pensa-se na ideia de gestão, aqui entendida como o exercício de governar e gerir o Estado; e na ideia de que essa gestão é realizada através de atos, pois o poder público se manifesta através destes, tipificados no Direito como atos administrativos.

Como a administração pública é um ser inanimado, cujas entidades são enquadradas como pessoas jurídicas de Direito Público, quem dá vida e exerce a vontade da administração pública são as pessoas investidas de poderes, que legitimadas, realizam atos - os atos da administração pública, comumente conhecidos como atos administrativos.

Logo, a forma de concretizar a vontade da administração pública, se assim podemos dizer, é com a edição de atos de sua própria competência, que tem por objetivo tornar real e produzir os efeitos juridicamente previstos pelo agente público - irradiando efeitos para terceiros - e que investido da função estatal exerce esse *múnus* legal para tornar efetivo o interesse da gestão pública através dos atos administrativos<sup>7</sup>.

Todavia, é imprescindível diferenciar fatos de atos e fatos jurídicos de atos jurídicos. Os fatos são acontecimentos naturais e reais, no mundo real. Ou seja, são ocorrências da própria natureza e da natureza humana que nem sempre podem ter efeitos para o mundo do Direito.

Outrossim, os fatos jurídicos são eventos ou condutas que têm importância ao Direito, seja voluntária ou involuntária, posto que o Direito tenha atribuído algum efeito capaz de irradiar consequências jurídicas em um espaço regulado normativamente.

Por sua vez, os atos jurídicos são espécie do gênero fato jurídico e se diferenciam em face da existência da vontade humana, o desejo de alcançar um resultado ou objetivo. O fato, ao contrário do ato, simplesmente acontece, independente da vontade do agente. Já o ato tem origem na vontade do agente em produzir o efeito regulado pelo Direito<sup>8</sup>.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>9</sup>, com maestria, leciona que os fatos jurídicos não são declarações, são apenas fatos que ocorrem naturalmente; diversamente, os atos jurídicos, são prescrições normativas, declarações de vontades, são “*falas*” sobre alguma

---

<sup>7</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 353.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 354.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 356.

coisa ou situações, dizendo ou informando como é ou deverá ser, de acordo com as prescrições normativas.

Cabe, ainda, referenciar mais uma tipologia com objetivo de emprestar maior relevo ao que possa elucidar a caracterização do ato administrativo: a diferenciação entre atos da administração e atos administrativos.

Voltando às lições de Celso Antônio<sup>10</sup>, nem todos os atos ou ações expedidas pela administração de um dos Poderes Públicos são atos administrativos, mas atos da administração pública, a exemplo: um contrato de locação, uma cirurgia em um hospital público, a pavimentação de uma via pública, o indulto concedido pelo Presidente da República ou o próprio veto a uma Lei. Constituem atos do exercício do Poder Político; mas que ao fim, não são passíveis de designação como atos administrativos.

Sendo assim, é importante entender que nem todo ato da Administração Pública é ato administrativo, bem como, nem todo ato administrativo, tem sua origem na Administração Pública.

Isto posto, a designação do ato administrativo envolve maiores considerações, porquanto as diversas formas de conceituar sua existência.

Na literatura, não há consonância em traçar uma definição legal de ato administrativo, muito pelo contrário, diversas são as correntes e as características que cada uma se ampara para conceituar aquilo que se admite como ato administrativo.

A ausência de uma definição legal é fato mais que suficiente para justificar a divergência em descrever um conceito fechado que consiga exprimir na doutrina uma definição harmônica e, por isso mesmo, em muitas ocasiões a doutrina emprega palavras úteis e inúteis para encontrar uma definição inexistente no ordenamento ou critérios de verdadeiro e falso, o que melhor consiga exprimir uma delimitação mais acurada<sup>11</sup>.

Desta forma, cabe referenciar quais atributos ou circunstâncias mais comuns aos diversos autores podemos encontrar como definições, conceitos ou características necessárias para externar em linguagem o que pode ser apontado como sendo ato administrativo.

Avançando nos contornos que norteiam a definição de ato administrativo, convém trazer luz sobre algumas características do ato administrativo: os seus elementos e seus pressupostos ou requisitos de validade, como referenciado na literatura.

---

<sup>10</sup> MELLO, ref. 9.

<sup>11</sup> AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Teoria do Ato Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 29 e 30.

Os elementos seriam dois: conteúdo e forma<sup>12</sup>.

O conteúdo acaba por se revestir no próprio objeto do ato, ou seja, a substância contida no ato, a matéria que é tratada, a declaração que é expedida, dita, materializada, aquilo que o próprio ato diz ou informa, como expressão da vontade estatal.

Logo, o conteúdo é aquilo que está condito no próprio ato administrativo, ou seja, o que a administração quer dizer ou expressar.

Por sua vez, a forma é a maneira com que a vontade é materializada, dita; é a forma pelo qual a declaração de vontade estatal se apresenta. A forma para o ato administrativo é a mesma coisa como a escrita e a palavra, sendo a palavra o conteúdo e a escrita a forma.

De acordo com Folloni<sup>13</sup>, a doutrina mais abalizada sobre o ato administrativo emprega conceituações e terminologias adicionais, tais como pressupostos ou requisitos de validade e, neste caso, podemos encontrar em larga escala os seguintes critérios: o sujeito, o conteúdo, o motivo, a forma e a finalidade, entre outras a depender do autor<sup>14</sup>.

Os pressupostos de validade ou requisitos de validade, o emprego desta ou daquela expressão serve apenas como um rótulo, varia de acordo com o autor, mas ambos alcançam o mesmo resultado: estabelecem os contornos aptos a identificar o ato administrativo e seus efeitos, como exemplificar-se-á adiante.

Faz-se necessário, ainda, apontar três características comuns a todos os atos, independentes dos seus pressupostos de validade ou requisitos, como queiram alguns. São estas a perfeição, a validade e a eficácia.<sup>15</sup>

A perfeição significa que o ato está perfeito quando ele está acabado, concluído, finalizado, ou seja, quando todo o trâmite necessário à sua expedição, tiver sido completa e plenamente concluído. Resta dizer, quando da sua conclusão, que o ato administrativo está perfeito.

Por outro lado, não existe ato administrativo imperfeito, simplesmente o ato não existe no mundo jurídico. É dizer, se ato administrativo é uma declaração estatal, um ato “imperfeito” seria o mesmo que dizer que não houve uma declaração estatal e, portanto, não estamos diante de um ato administrativo<sup>16</sup>.

A validade é a adequação do ato ao arcabouço normativo para sua produção. Logo, ato

---

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato Administrativo**. 6 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 73.

<sup>13</sup> FOLLONI, André Parmo. **Teoria do Ato Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 69.

<sup>14</sup> *Ibid.*

<sup>15</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 19 ed. ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 150.

<sup>16</sup> AMARAL, ref.11, p. 54.



válido é o ato expedido ou elaborado em estrita observância aos contornos legais existentes quando de sua materialização<sup>17</sup>.

Por sua vez, a eficácia é a capacidade do ato administrativo na produção dos efeitos jurídicos ao qual se propõe quando de sua expedição. A eficácia é o resultado prático decorrente do nascimento do ato administrativo. Vale dizer que quando o ato estiver perfeito e válido, ele passará a produzir seus efeitos, que são os resultados consequentes de sua existência, portanto, é eficaz<sup>18</sup>.

Estabelecidas e definidas estas características, adentramo-nos no detalhamento dos pressupostos ou requisitos de validade, para que se tenha bem definido, ao menos, a estrutura do ato administrativo, essencial na evolução do presente trabalho.

Como primeiro requisito ou pressuposto analisado, temos o sujeito ou agente competente, a depender do autor, como sendo o indivíduo habilitado e legitimado pelo texto normativo para realizar ou expedir o ato administrativo.

A utilização da terminologia de agente competente não é sem razão, pois as atribuições de um agente público são determinadas em face de suas competências. Desta forma, conferindo ao agente competência para realização de atos ou tarefas específicas, o direito público estabelece o sujeito que será indicado para a produção do ato administrativo<sup>19</sup>.

O sistema normativo atribui a competência para a prática de atos aos seus agentes ou sujeitos, indivíduos que, investidos nas funções públicas através de atos administrativos, são autores de outros atos administrativos. São os “personagens” que emprestam vida para exercerem, dentro de suas respectivas competências, a “vontade” da administração pública.

Ainda cabe o registro de que o sujeito ou agente pode delegar sua competência ou avocar a competência de outro, sempre e desde que o próprio sistema normativo assim o faça ou permita. Nas relações privadas, a capacidade para a realização do ato é a regra. Na administração pública, a regra é a competência no que compete aos sujeitos ou indivíduos aptos a realizarem o ato administrativo<sup>20</sup>.

O conteúdo ou objeto, a depender da doutrina, como já consignado acima, consiste no resultado prático do ato administrativo, aquilo que se quer atingir ou alcançar. Em um ato administrativo de nomeação, o objeto do ato ou seu conteúdo é a nomeação do novo servidor.

Ademais, como ato jurídico é necessário que tenha por objeto algo lícito e possível, pois

---

<sup>17</sup> MELLO, ref. 7, p. 368.

<sup>18</sup> MEDAUAR, ref. 15, p. 151.

<sup>19</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 377.

<sup>20</sup> MEDAUAR, *op. cit.*, p. 147.

não se admite que possa haver um ato administrativo tratando sobre um objeto ou efeito ilícito ou que o resultado alcançado ou almejado pelo ato administrativo não seja possível, factível, realizável<sup>21</sup>.

Destarte, o conteúdo ou objeto está vinculado ao resultado útil que o ato administrativo deseja alcançar, pois sem um resultado prático não haveria o objeto que o ato pretende disciplinar, através da declaração de vontade praticada pelo agente público, dentro de sua competência.

Por sua vez, o motivo é qualquer fato ocorrido no mundo real que autoriza ou exige a prática do ato administrativo, podendo estar previsto em lei ou não. “Qualquer fato” entendido como qualquer acontecimento que o ordenamento jurídico entende como um fato jurídico apto a emprestar suporte material para a elaboração de um ato jurídico que é o ato administrativo<sup>22</sup>.

Assim, na elaboração e justificativa para criar o ato administrativo, a exposição de motivos ou motivação constitui o enredo fático para determinar a expedição do ato. Esta circunstância também é conhecida na doutrina e no Judiciário como Teoria dos Motivos Determinantes, no qual essa narrativa é suficiente e necessária para a vinculação do motivo ou sua motivação e o ato administrativo expedido, elaborado ou realizado<sup>23</sup>.

Em relação ao motivo, previsto em lei ou não, importa consignar que, quando existente na Lei, o agente público só pode editar o ato quando ocorre a situação prevista na norma; a contrário sensu, o fato de não haver na norma a determinação do motivo, este fato por si só não exonera o agente da obrigatoriedade de expedir um ato sem motivo ou com um motivo qualquer, aqui uma diferença clássica entre discricionariedade e vinculação.

Portanto, o motivo acompanha o ato, dele fazendo parte como realidade factível capaz de justificar a expedição ou elaboração de atos administrativos pelo agente capaz em face de interesse público, ou melhor, no interesse da administração pública.

A forma é a maneira como o ato administrativo ganha contornos de existência. Sem a forma inexistente o ato, estaríamos no campo das hipóteses ou vontades humanas restritas às nossas consciências.

O ato administrativo, para se tornar concreto, não subsiste sem a forma, que é o fato que faz o ato se tornar real, existente no mundo do direito e no mundo real. A forma tem como objetivo cumprir alguns princípios próprios da administração pública como publicidade e legalidade e a transparência seria uma decorrência da publicidade.

---

<sup>21</sup> OLIVEIRA, ref. 12, p. 78.

<sup>22</sup> MELLO, ref. 19..

<sup>23</sup> OLIVEIRA, *op. cit.*, p.83.

Se a decisão administrativa não é exteriorizada, como o ato produzirá seus efeitos no mundo jurídico? Como produzirá efeitos nas relações jurídicas com terceiros, modificando, alterando, pacificando ou simplesmente, disciplinando a conduta do administrado ou servidor perante a administração pública, que como acima registrado, é medida de importância basilar para a administração pública?

Com respeito a finalidade, esta tem como pressuposto traçar os caminhos para alcançar o resultado útil do ato administrativo e atender ao interesse público. A finalidade é o norte, a bússola que guia a expedição do ato administrativo e fornece o horizonte no qual o ato administrativo deve irradiar seus efeitos para alcançar sua eficácia<sup>24</sup>.

A finalidade impõe balizas para realizar o ato administrativo com o objetivo de ajustar a expedição ou elaboração do ato ao interesse público e conseguir atingir ao fim que se propõe a administração pública. Inclusive, se o agente ou sujeito age em discordância ou inobservância do interesse público comete desvio de finalidade e, desta forma, pode anular o ato administrativo.

Um exemplo prático em matéria tributária são as sanções políticas, que são rechaçadas pelo Poder Judiciário por desvio de finalidade pois, ao invés da administração pública promover a cobrança da dívida existente pelos meios adequados conforme o devido processo legal, esta impõe restrições ao direito do contribuinte como forma de forçá-lo a pagar o tributo devido, com claro e nítido desvio de finalidade dos atos administrativos desta natureza<sup>25</sup>.

Por conseguinte, a finalidade tem como função buscar o interesse público através do ato administrativo. Nem todo ato da administração pública, todavia, tem como objetivo o interesse público primário, como o interesse da própria sociedade. Não obstante, a finalidade do agente público, na gestão pública, ao expedir atos administrativos deve ser sempre considerar a existência do interesse público para o fim ao qual se propõe. Mesmo porque ainda que o objetivo do ato seja a própria administração pública, é do interesse público que a administração seja bem gerida em atenção ao próprio interesse público.<sup>26</sup>

Dito isto, consignamos o que é mais comum doutrinariamente aos atos administrativos e os contornos necessários para entender a conduta da administração pública. Mais ainda, como

---

<sup>24</sup> MELLO, ref. 7, p. 385.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF, 13 de dezembro de 1963. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF, 13 de dezembro de 1963. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF, 12 de dezembro de 1969.

<sup>26</sup> FOLLONI, ref. 13, p. 81.

o agente ou sujeito, quando desempenha função pública, promove os atos necessários para o funcionamento da administração e a compreensão de como estes atos produzem os efeitos nas relações jurídicas com os indivíduos e as empresas que possuem relação jurídica com a administração pública.

Acrescente a estes atos as hipóteses em que a própria administração pública já tem previamente determinada a exigência da conduta na qual o agente público deverá motivar sua vontade ou justificativa para emanar a expedição de um ato administrativo que só depende única e exclusivamente da vontade legal. Estes são os atos vinculados, que serão objeto da análise a seguir.

### ***1.1.1 Ato administrativo vinculado***

Espécie do gênero ato administrativo, o ato administrativo vinculado difere do discricionário em face da margem de escolha. Enquanto neste último o agente tem “liberdade” para decidir que conduta ou solução adotar, embora dentro da lei e de acordo com as restrições fornecidas pela própria norma jurídica, os atos vinculados não deixam margem de escolha, obrigando o agente a pautar sua conduta conforme a vontade da Lei.

Em suma, os atos administrativos vinculados são aqueles cujo conteúdo, alcance e finalidade decorrem da própria norma jurídica sem que o agente tenha que promover qualquer interpretação para sua edição. Isto é, ocorrendo um fato que o direito associa a uma hipótese prevista em Lei que determina que seja promovida uma conduta específica e determinada do agente público, estar-se-á diante de um ato administrativo vinculado. Para o agente administrativo não há opção, o ato vinculado demanda uma ação do agente, em obrigatoriedade ao cumprimento da norma jurídica que legitima a emissão do ato administrativo vinculado<sup>27</sup>.

A exigência de atos vinculados perante a administração impõe a observância do interesse público na realização destes atos, pois é imprescindível que a gestão pública promova seu funcionamento sem que um mínimo das condutas dos agentes públicos sejam obrigatoriamente exigidas.

Estes atos possuem previamente uma tipificação legal, de forma objetiva, de um único e possível comportamento a ser seguido pela administração pública quando ocorrer na vida real a hipótese prevista na norma jurídica, subtraindo do agente público qualquer interferência subjetiva<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> MEDAUAR, ref. 15, p.157.

<sup>28</sup> MELLO, ref., 7, p. 410.

A vinculação é o antitético de discricionariedade, é exatamente a vinculação da vontade do agente havendo apenas um único comportamento possível. Sua conduta encontra-se limitada pela própria legislação que o ampara. Ao mesmo tempo em que a norma jurídica autoriza o agir do agente, a norma exemplifica de maneira cirúrgica qual é a única conduta que o agente pode executar<sup>29</sup>.

No ato vinculado, ou seja, na vinculação só existe uma única solução juridicamente possível e, nesse sentido, ocorrendo a hipótese abstrata prevista na norma, cumpriu o direito e atendeu ao fim ao que se destina o direito, todavia, se o agente não o fez violou o direito posto.

A norma, quando estabelece a exigência de ato vinculado, vincula a conduta do agente de modo que sua conduta, previamente disciplinada, quando existente a hipótese legal, o exercício de sua competência seja realizado no estrito sentido de atender ao que determina a norma jurídica, já que, ao tempo em que autoriza sua conduta, a vincula com a necessidade e obrigatoriedade de alcançar o objetivo proposto<sup>30</sup>.

A vinculação é um fenômeno tão forte no âmbito da administração pública que a vontade do agente na produção de um ato que a própria norma classifica como vinculado é irrelevante. Não há campo para discricionariedade, independe para sua concretização, a vontade do agente, a sua expedição obrigatoriamente deve se dar no mesmo sentido da norma, pois é o único possível para tornar o ato efetivamente válido.

Enquanto nos atos discricionários existe a vontade do agente, o consentimento determinando a expedição do ato administrativo, nos atos vinculados, a vontade ou consentimento do agente é completamente indiferente. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>31</sup>, um ato vinculado executado por um louco, mesmo o agente não conseguindo externar sua vontade, ainda assim será considerado um ato válido.

Em vista disso, o ato vinculado, ao tempo em que retira do agente competente qualquer liberdade de subjetivismo, impõe a administração pública a obrigação de executar apenas e unicamente uma tarefa previamente determinada na Lei, que ocorrendo a hipótese no mundo real, exige a obrigatoriedade do ato, sob pena de não realizado, a conduta ser contrária ao direito e assim, violadora da Lei<sup>32</sup>.

Não resta dúvida, porquanto, acerca da forma, conteúdo, e finalidade do ato

---

<sup>29</sup> OLIVEIRA, ref. 12, p. 88.

<sup>30</sup> MELLO, ref. 7, p. 87.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 380.

<sup>32</sup> BARCELAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Tratado de Direito Administrativo: ato administrativo e procedimento administrativo. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. *In*: **Tratado de Direito Administrativo**. v. 5. Coord. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, 2022, p. 138.

administrativo vinculado. Importante ainda registrar que para a expedição do ato administrativo faz-se necessário um rito de formalidades para que o resultado deste caminho seja a materialização do ato, que é uma consequência natural do resultado deste processo ou procedimento administrativo, como veremos.

## 1.2 Procedimento Administrativo

A doutrina brasileira costuma exaurir ao máximo a capacidade teleológica dos signos linguísticos para designar conceitualmente aquilo que se deseja expressar ou explicar.

Por sua vez, esse exercício praticado a exaustão muitas vezes leva o intérprete a percorrer caminhos que podem resultar em interpretações equivocadas. Adotando a postura de Machado Segundo<sup>33</sup>, todavia, no campo da interpretação das normas jurídicas seria melhor se servir das terminologias que designam não o certo ou errado, o justo ou injusto, mas sim, o adequado e o inadequado, ou melhor, o apropriado e inapropriado.

O processo tem seus contornos assentados como uma sucessão de atos conectados, previamente definidos em norma jurídica específica, com a previsão de seus atos antecedentes e consequentes, com um fim definido e um provimento de verificação de legalidade de um ato jurídico praticado ou expedido como resultado do processo. Assim, o processo tem um desenvolvimento, uma dinâmica própria de atos que seguem sempre adiante, para frente, sair de um lugar ao outro, que é a análise do *status quo* para verificar se esse status permanece como resultado final<sup>34</sup>.

Desta forma, não há como falar de procedimento sem trazer ao campo de análise o processo, seja como procedimento, seja como instrumento. O processo pode ter várias acepções e empregos. No caso do presente estudo não será objeto de nossa investigação o processo judicial, aquele que requer a existência da atividade jurisdicional.

Nessa perspectiva, a designação deste tópico como procedimento administrativo não é sem propósito, muito pelo contrário. Tem como objetivo nortear a análise do conjunto de atos com objetivo de alcançar um resultado específico que é a constituição do crédito tributário pela administração pública, que será tratado mais adiante.

As fases que antecedem a constituição do crédito formam o procedimento que tem por finalidade a existência do crédito tributário, muito embora este crédito possa ser constituído,

---

<sup>33</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 5.

<sup>34</sup> KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed., atual. de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 15.

também, através do processo administrativo tributário, assunto alheio ao foco deste trabalho.

Procedimento, em um primeiro momento, pode trazer ao intérprete a ideia singela de rito, caminho. Em termos jurídicos, uma sucessão de atos disciplinados e coordenados com objeto de produzir um resultado previamente determinado pela própria norma jurídica. Igualmente, procedimento pode ser compreendido como a determinação da forma com a qual alguém pode alcançar um resultado ou objetivo. Neste caso, empregado como instrumento, seria entendido como processo<sup>35</sup>.

Para chegar ao conceito ou ideia de procedimento é importante trazer ao debate a diferença clássica entre processo e procedimento, segundo a qual o processo tem a função ou se presta a pacificar litígios, enquanto o procedimento é uma exigência formal para obtenção de um ato, resultado ou objetivo que não necessariamente impõe a existência de um litígio.

A Constituição Federal de 1988<sup>36</sup>, trouxe em seu texto uma inovação, a ideia de que processo judicial e administrativo são espécie do gênero processo, não fazendo qualquer distinção, conforme a redação clara e precisa contida no Art. n. 5<sup>37</sup>, inc. LV da carta magna<sup>38</sup>.

Todavia, vale sublinhar que o legislador originário, não sem propósito, inicia o inciso LV<sup>39</sup> com “*aos litigantes*”. Por que litigantes? Porque, neste ponto, a Constituição se refere a processo como o método pelo qual duas partes, ao se sentirem violadas em seu direito subjetivo, podem se servir da administração pública aqui entendida em sentido amplo para se utilizar dos meios adequados (processo como instrumento) para conseguir resolver, pacificar ou julgar um conflito sobre a aplicação e interpretação de outras normas jurídicas, que tem como caso prático duas pretensões jurídicas opostas, conflituosas e que, por exigência normativa, cabe ao Estado a solução do conflito entre as partes.

Outras normas jurídicas também disciplinam o processo, como a Lei n. 13.105/15<sup>40</sup>, que instituiu o novo Código de Processo Civil no campo do processo judicial. Na seara

---

<sup>35</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 63.

<sup>36</sup> BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 jan. 2023.

<sup>37</sup> Art. n. 5. 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: [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...].

<sup>38</sup> BRASIL. *Op. cit.*

<sup>39</sup> Vide nota 37.

<sup>40</sup> BRASIL. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

administrativa, no âmbito federal, a Lei n. 9.784/99<sup>41</sup> criou a Lei do Processo Administrativo e o Decreto n. 70.235/72<sup>42</sup>, que disciplina o processo administrativo fiscal. Várias são as legislações nas competências estaduais e municipais que disciplinam processos administrativos e administrativos fiscais para além do nosso objeto de estudo, apenas para ilustrar onde encontramos nosso campo de análise, merecendo ainda o registro de que o CNT<sup>43</sup> não contém nenhuma norma de conduta com natureza processual.

Retomando a diferenciação entre processo e procedimento, vale pontuar que não há de se falar em litígio, tão pouco pretensão resistida ou de qualquer outra forma de existência de um conflito entre partes no qual as partes não podem se autotutelarem ou se autocomporem ou, até mesmo, a ideia de imparcialidade por substituição, nos casos dos processos judiciais. Não estaremos diante de um processo como instrumento e, portanto, não há de se falar em violação de direito na esfera subjetiva das partes, seja o administrado ou a própria administração pública<sup>44</sup>.

Assim, não será o processo o objeto de nossa análise dado que o problema de pesquisa não pressupõe a existência de um litígio entre o contribuinte e a fazenda pública. Muito pelo contrário, se resume a examinar se a formalidade, isto é, o procedimento exigido na norma foi atendido ou está sendo atendido quando da aplicação de outra norma jurídica que tem origem na jurisdição e não no processo legislativo.

Neste sentido, ao tratar de procedimento administrativo, o analisamos aqui sob a perspectiva de uma sucessão de atos formais que têm por objetivo um resultado prático, neste caso concreto, um ato administrativo. Pois, como sucessão de atos que antecede a constituição do crédito tributário, o procedimento administrativo não trata de uma relação conflituosa ou litigiosa, diversamente, persegue um resultado finalístico de efeito prático, sem qualquer pretensão conflituosa até a expedição do ato final<sup>45</sup>.

Importante este registro porque, no procedimento administrativo como não há pretensão resistida tão pouco conflito instaurado, não se pode falar em contraditório e ampla defesa como princípios inerentes aos ritos processuais e até meios e recursos como previsto no texto

---

<sup>41</sup> BRASIL. **Lei n. 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

<sup>42</sup> BRASIL. **Decreto n. 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 9 mar. 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

<sup>43</sup> Vide nota 1.

<sup>44</sup> KOCH, ref. 34, p. 20.

<sup>45</sup> BOTTALLO, ref. 35, p. 65.



constitucional<sup>46</sup>. Não se trata de processo, mas de procedimento em fase que antecede à produção de ato administrativo que tenha por objetivo a irradiação de efeitos jurídicos na esfera de direitos subjetivos do administrado.

Portanto, embora a doutrina ainda esteja investigando as aplicações e implicações das terminologias dos signos linguísticos de processo e procedimento, os doutrinadores mais renomados sobre o tema são unânimes em destacar de forma redundante as diferenças entre as duas expressões, com o objetivo de evitar impropriedades em suas utilizações.

Logo, o mesmo ocorre em matéria tributária, em que ora é empregada a palavra procedimento ora é utilizada a palavra processo, o que será exemplificado ao longo do próximo tópico. Assim como o porquê de adotarmos a expressão procedimento administrativo tributário quanto ao tema objeto deste estudo para a correta aplicação dos conceitos doutrinários e normativos.

### ***1.2.1 Procedimento Administrativo Tributário***

A seleção da expressão “procedimento administrativo tributário” tem como finalidade direcionar o foco da investigação para atos próprios da administração pública, não se confundindo com o processo administrativo tributário como espécie do gênero processo. No procedimento, ao contrário do processo, ausentes estão o contraditório e ampla defesa, inerentes a este último, existindo apenas uma função administrativa ativa que tem a finalidade de verificar a aplicação correta da lei, com objetivo de atender e cumprir uma função pública, também exigida por lei, como nos casos de um lançamento tributário ou auto de infração<sup>47</sup>.

Estabelecidas, portanto, foram as fronteiras acerca do procedimento administrativo como corolário para compreensão e alcance de que o procedimento abordado neste trabalho não é processo, como instrumento, rito pelo qual se busca um resultado para solução de conflitos, apontado no ponto anterior. O procedimento administrativo tributário aqui enfocado é a sucessão de atos que têm por objetivo promover a existência de um resultado prático, com implicação jurídica na esfera de direitos do administrado ou da administração pública mas que, até esse momento ou fase, não apresenta qualquer litígio ou pretensão resistida em ambos os lados da relação jurídica tributária.

A fase disciplinada no procedimento administrativo tributário é a fase inquisitorial. Não

---

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 13.

<sup>47</sup> BOTTALLO, ref. 35, p. 67.

há qualquer ato contra o contribuinte que este possa se opor, tão pouco há uma pretensão resistida ou um direito subjetivo violado. Esta fase se presta a estabelecer a conferência dos atos realizados de maneira ordenada para alcançar o resultado previsto na norma que tem por efeito implicações no campo de direitos subjetivos do administrado e da própria administração pública<sup>48</sup>.

Note-se que, nesses procedimentos, não há influência ou participação do contribuinte, inexistindo uma dialética processual. Um exemplo seria uma fiscalização, que se inicia com a emissão da ordem de serviço pelo órgão da administração pública indicando qual contribuinte será objeto de análise. Em sequência, ocorre a emissão do termo de início de fiscalização, sobre o qual o contribuinte não pode intervir. Segue-se, assim, uma sucessão de atos nos quais o contribuinte ou não participa ou, se participa, é apenas de forma colaborativa, fornecendo documentos ou informações, sem que se configure a ampla defesa ou o contraditório. O procedimento culmina em um ato final, que pode ser a lavratura de um auto de infração ou a certificação da regularidade do contribuinte. Mesmo sem a possibilidade de intervenção do contribuinte, o procedimento não é ilegal, arbitrário ou caracterizado como ilícito<sup>49</sup>.

Estabelecida a premissa de que a participação ou não do contribuinte na sucessão de atos do procedimento que tem por objetivo um resultado final é o principal elemento distintivo entre procedimento e processo administrativo tributário, naquele em que a participação do contribuinte não é necessária ou não impõe a sua interação, entendida aqui como uma participação dialética, estaremos diante de um procedimento administrativo tributário. Por sua vez, naquelas hipóteses em que o contribuinte é chamado a participar de processo como integrante, parte, que inclusive legitima e valida o ato administrativo como resultado final, estar-se-á diante de um processo administrativo tributário.

No desenvolvimento do procedimento administrativo tributário, não há um ato capaz de promover a deflagração do direito que tem o contribuinte de se opor a pretensão da fazenda pública ou de simplesmente resistir, pois não há qualquer alteração na sua esfera de direitos, ou de forma mais apropriada, não houve qualquer alteração na relação jurídica tributária subjetiva, seja da fazenda pública ou do contribuinte, já que aqui estamos empregando o contexto do procedimento administrativo tributário.

O contribuinte ou não participa desta fase procedimental ou, se chamado a participar, como dever instrumental, participa de forma colaborativa, prestando informações, entregando documentos, fornecendo explicações quando cabíveis, ou seja, provendo todos os dados

---

<sup>48</sup> KOCH, ref. 34, p. 23.

<sup>49</sup> MACHADO SEGUNDO, ref. 33, p. 6.

necessários para que a fazenda pública realize sua verificação e comprove, materialize os elementos que possibilitarão a constituição do crédito tributário. Nesse momento, caso necessário, inicia-se o processo administrativo tributário, no qual, devido à existência do contraditório e ampla defesa, não se fala mais em procedimento. Este é o momento que marca o critério temporal divisor de águas entre o processo administrativo tributário e o procedimento administrativo<sup>50</sup>.

Esta materialização torna-se clara ao observarmos os desdobramentos práticos em cada uma dessas fases. Por exemplo, na fase procedimental, ao contribuinte não é ofertada a possibilidade de exercer suas garantias constitucionais de contraditório e ampla defesa, pois estas não estão sendo violadas ou atacadas, tampouco os meios e recursos inerentes a essas garantias, conforme assegurado na Constituição da República<sup>51</sup>. Pelo contrário, a fase procedimental é a fase investigativa, inquisitorial, na qual se busca a verdade material, os elementos que constituem o crédito tributário e, conseqüentemente, o nascimento ou não da obrigação tributária, sem a participação do interessado, no caso, o contribuinte<sup>52</sup>.

Assim, no procedimento, a série de atos sucessivos, ordenados, concatenados e disciplinados pelo Direito tem por objetivo final e resultado prático a verificação e conclusão de que não há qualquer efeito na esfera de direitos subjetivos do contribuinte, não resultando em constituição de crédito tributário ou infração fiscal ou de que há, mesmo sem a participação do contribuinte, pretensão resistida ou conflito de interesse, independentemente da possibilidade ou não de que este ato administrativo final possa interferir ou não na esfera de direitos do contribuinte<sup>53</sup>.

A interferência na esfera de direitos do contribuinte, com a produção do ato e seus efeitos irradiando conseqüências na relação jurídico-tributária entre o contribuinte e a fazenda pública, só ocorre com a existência do lançamento tributário. Esse lançamento é capaz de comprovar a existência ou não da relação jurídica tributária com o contribuinte, como será demonstrado a seguir.

### **1.3 Lançamento do Crédito Tributário**

A norma tributária traz a previsão do fato gerador como sendo a hipótese de incidência do comando normativo, o que significa que, ocorrendo um fato na vida real, a sua conseqüência

---

<sup>50</sup> KOCH, ref. 34, p. 26.

<sup>51</sup> Vide nota 36.

<sup>52</sup> Vide nota 49.

<sup>53</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Processo Tributário**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 16.

é o surgimento da obrigação tributária.

Estabelecida esta relação obrigacional, os sujeitos dessa relação são, no campo passivo, o contribuinte e, como sujeito ativo, o Estado, o Poder Público.

Deste modo, não é apenas o nascimento da obrigação tributária que por si só determina o pagamento do tributo devido; é indispensável o lançamento que irá, na sequência, constituir o crédito tributário criado em virtude da obrigação tributária. É o lançamento que estipula o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota, e o montante do tributo devido.

O CTN<sup>54</sup> estabelece no Art. 142<sup>55</sup> que é a autoridade administrativa, de forma privativa, que irá constituir o crédito tributário através do lançamento. Para tanto, irá verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e se for o caso, aplicar penalidade, se houver descumprimento de obrigação ou ilícito.

Realizado o lançamento, o sujeito passivo deve ser notificado para que pague no prazo legal, sob pena da Fazenda Pública prosseguir com medidas previstas em lei para satisfação do seu crédito, inclusive a cobrança judicial. Há, ainda, outra situação em que a lei gera ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento e, independente de o sujeito ativo proceder ao lançamento, a omissão do sujeito passivo já o coloca em mora.

Observe que na referência ao Art. 142<sup>56</sup>, inserimos não só o texto, mas também o capítulo e o título no qual ele está localizado para ressaltar que o lançamento é, de fato, a origem da constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a lei reconhece que o lançamento é sempre necessário.

Todavia, mesmo nos casos em que o sujeito passivo efetue corretamente o pagamento antes de qualquer procedimento da autoridade administrativa, o Código obriga a realização do lançamento pelo sujeito ativo em ato posterior, através da homologação expressa. Outrossim, com a possibilidade da omissão da autoridade administrativa, no que compete à homologação, o Código também cria a figura da homologação tácita<sup>57</sup>.

A doutrina não é unânime quanto ao lançamento ser um ato administrativo ou procedimento administrativo, mas, como resultado final da atividade da autoridade

---

<sup>54</sup> Vide nota 1.

<sup>55</sup> 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.

<sup>56</sup> Vide nota 55.

<sup>57</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 384.

administrativa, vamos adotar a definição de ato administrativo.

O ato administrativo tem como características a presunção de legalidade, obrigatório, exigível e executável. A autoridade administrativa tem a obrigação de realizar o conforme exemplificado no Parágrafo Único do Art. 142<sup>58</sup> do CTN, que estabelece responsabilidade funcional, dada a importância para o Poder Público do crédito tributário, que para existir, demanda o lançamento.

### ***1.3.1 Lançamento por declaração***

O CTN estabelece três modalidades de lançamento, são elas: lançamento por declaração, de ofício e por homologação, respectivamente instituídos nos Artigos n. 147, n. 149 e n. 150 do mesmo diploma legal<sup>59</sup>.

No lançamento por declaração, está disciplinado no Art. 147<sup>60</sup>:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Esta modalidade de lançamento é facilmente explicável e compreendida com o ITBI (Imposto sobre Transação de Bens Imóveis) e o ITCMD (Imposto sobre Transação *Causa Mortis* e Doação). Nestas duas espécies, o contribuinte informa a autoridade administrativa todos os elementos caracterizados e capazes de promover a constituição do crédito tributário, declarando-os e aguardando que a autoridade administrativa constitua, na consequência, o crédito tributário.

Entretanto, em ambos os casos, ocorre a notificação do contribuinte quanto ao lançamento e constituição do crédito tributário e, por isso, com propriedade, o CTN estabelece que é defeso ao contribuinte a modificação após a notificação, pois o crédito já está constituído. Por conseguinte, não há mais que se falar em lançamento, mas apenas em obrigação, pois lhe resta o pagamento quando for devido o tributo.

---

<sup>58</sup> Vide nota 55.

<sup>59</sup> BRASIL, ref. 1.

<sup>60</sup> *Ibid.*, Art. 147.

A declaração está prevista no Art. 113, §2<sup>61</sup>, do CTN<sup>62</sup> quando determina a quem se destinam estes comandos, sendo uma obrigação formal ou instrumental.

Portanto, prestadas as informações pelo sujeito passivo, a autoridade administrativa, de maneira formal, notifica o contribuinte do lançamento realizado.

### **1.3.2 Lançamento de ofício**

Já o lançamento de ofício estabelecido no Art. 149 do CTN<sup>63</sup> se coaduna perfeitamente com a regra do Art. 142<sup>64</sup>, sendo o melhor exemplo daquilo que está disciplinado no CTN.

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.

No lançamento de ofício - restringindo-se aqui ao lançamento, não a revisão - no sistema tributário brasileiro, um tributo que caracteriza de forma adequada o que determina o CTN é o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), pois a autoridade administrativa determina a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo, o montante devido e notifica o contribuinte quando do lançamento.

---

<sup>61</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...]

§ 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.

<sup>62</sup> BRASIL, ref. 1.

<sup>63</sup> *Ibid.*

<sup>64</sup> Vide nota 55.

Logo, no caso de lançamento de ofício, a caracterização do ato privativo e vinculado da autoridade administrativa fica patente e sem qualquer dúvida sobre o alcance e conteúdo da regra esculpida no Art. 142 do CTN<sup>65</sup>.

Na modalidade de ofício, o contribuinte apenas é notificado acerca do cumprimento da obrigação tributária e seu vencimento, não competindo-lhe absolutamente nada até a constituição do crédito tributário realizado pelo lançamento como ato privativo e exclusivo da autoridade administrativa.

#### ***1.4.4 Lançamento por homologação***

As controvérsias residem quando analisamos o lançamento por homologação, o qual pode vir a ser conceituado erroneamente até pela doutrina, que ora o classifica como autolançamento o que, na dicção do próprio CTN, seria uma impropriedade:

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação<sup>66</sup>.

Nesta modalidade, o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, identifica o fato gerador, determina a base de cálculo, verifica a alíquota aplicável, calcula o montante do tributo devido, informa a autoridade administrativa (obrigação acessória) e realiza o pagamento do tributo devido. Posteriormente, a autoridade administrativa homologa o “lançamento” ou “declaração” ou ainda o “pagamento” do contribuinte extinguindo, por consequência, o crédito tributário, conforme Art. n. 156, I do CTN<sup>67</sup>.

Cabe realçar que a homologação pode ocorrer de forma expressa ou tácita.

---

<sup>65</sup> Vide nota 55.

<sup>66</sup> Vide nota 1.

<sup>67</sup> Vide nota 1.

Havendo o contribuinte prestado as informações e efetuado o pagamento, na hipótese idealizada pela norma, mantendo-se fiel ao texto legal, *in casu* o CTN, a autoridade administrativa, ao tomar conhecimento do pagamento do contribuinte o analisaria com base nos fatos informados e no cálculo do tributo para expressar sua concordância. Neste caso, estaríamos diante da homologação expressa.

Ainda, na mesma hipótese, após todos os procedimentos acima, a autoridade administrativa quedando-se silente, a situação não poderia ficar em suspenso. Surge, então, a homologação tácita, na qual o sujeito ativo, durante lapso temporal, não procede o ato exigido por lei para sua competência (Parágrafo Único<sup>68</sup> do Art. 142 do CTN). Como as situações jurídicas não podem se perpetuar indefinidamente, haveria a “homologação” após um decurso de tempo previsto no próprio CTN, mas como ação omissiva.

De forma muito feliz e precisa, Luciano Amaro<sup>69</sup> assim pontua:

[...] sem lançamento prévio, o devedor efetua o recolhimento, que, em tese, se correto, deve ser objeto de expressa concordância da autoridade fiscal; se não advém tal concordância, o passar do tempo faz-lhe as vezes.

Perpassando pelas modalidades de lançamento tributário previstas no CTN, observa-se presente em todas elas o componente da atividade privativa e vinculada, conforme prevê expressamente o Art. 142 do mesmo diploma.

Se no CTN é verdade que a constituição do crédito tributário exige o lançamento, também é verdade afirmar que, na modalidade do lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário só ocorre quando houver a homologação expressa ou tácita pois, do contrário, não se tem lançamento. Por conseguinte, inexistente a constituição do crédito tributário pela ausência de lançamento ao não haver atividade vinculada e privativa da autoridade administrativa, compreendido aqui o agente capaz.

Assim, verificadas as hipóteses nas quais os lançamentos podem ser efetuados no CTN, vale dizer que através dessas hipóteses se chega de forma legal a constituição do crédito tributário e pensar diferente seria praticar um ato defeso em lei. Ou haveria ainda a possibilidade de constituição de crédito tributário sem lançamento? É sobre a constituição do crédito tributário e de que forma isso ocorre que discorreremos nos próximos capítulos.

---

<sup>68</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Parágrafo Único do Art. 142: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>69</sup> AMARO, ref. 57, p. 390.



## 2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1 A origem do Crédito Tributário

Ao perscrutar juridicamente um fato ou evento, é importante partir do início, como se diz popularmente, começar do começo. Para explorar a constituição do crédito tributário, é merecido retornar a uma etapa inicial e que antecede essa constituição, que é o nascimento do próprio crédito como pretensão e como se originam sua forma e conteúdo<sup>70</sup>.

De acordo com o Art. 139 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966<sup>71</sup>, “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. O CTN, em sua organização, cuidou em dedicar um título inteiro ao crédito tributário e um capítulo específico para tratar e disciplinar a matéria sobre a constituição do crédito tributário, capítulo segundo, dividindo-o em duas seções: a) uma dedicada ao lançamento, como gênero; e b) outra sobre as modalidades, como espécie do gênero<sup>72</sup>.

Sob essa perspectiva, o crédito tributário, como estabelecido e codificado pelo CTN, é fruto da obrigação tributária. O crédito é decorrente da existência do vínculo obrigacional estabelecido entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária<sup>73</sup>.

Como exposto acima, semelhantemente à consagração de um título inteiro ao crédito tributário, o CTN também o fez em relação à obrigação, dedicando seu título segundo inteiramente à obrigação tributária, disciplinando desde o seu nascimento, conforme as

<sup>70</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 3 jan. 2023.

<sup>71</sup> *Ibid.*, Art. 139.

<sup>72</sup> *Ibid.*, **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 [...] (grifo nosso).

**Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.** [...] (grifo nosso).

**Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] (grifo nosso).

**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.** [...] (grifo nosso).

<sup>73</sup> *Ibid.*, **Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.** (grifo nosso)

§ 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.

**Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.** (grifo nosso)

hipóteses previstas na norma, assim como o sujeito ativo, passivo, a capacidade contributiva, responsabilidade e solidariedade quanto ao seu cumprimento.

Alfredo Augusto Becker<sup>74</sup>, com sua doutrina precisa e profunda, estabelece três fases na qual se desenvolve a relação jurídico tributária do contribuinte com a Fazenda Pública.

A primeira fase é aquela em que no mundo fenomênico ocorrem os fatos da vida humana e real que serão pressupostos de validade e existência do fato descrito hipoteticamente na norma, que uma vez ocorrido faz nascer a obrigação tributária. A segunda fase é a pretensão na qual o sujeito ativo almeja perceber do sujeito passivo a prestação fruto da obrigação estabelecida e que, em linhas gerais no direito tributário, é o crédito tributário, constituído através do lançamento tributário.

Por fim, não cumprida a obrigação, não satisfeita a pretensão do sujeito ativo (credor) pelo sujeito passivo (devedor), cabe ao titular da pretensão se socorrer do Poder Judiciário para conseguir satisfazer sua pretensão e conseqüentemente fazer com que ocorra o cumprimento da obrigação.

Em ambos os casos, quer seja para a perfectibilização da obrigação, quer para satisfação da pretensão, a inércia do titular da pretensão causa repercussões jurídicas como a decadência e a prescrição. Transcorrer qualquer uma delas implica em reflexo direto no cumprimento da obrigação, pois ambos os fenômenos jurídicos promovem a extinção do crédito tributário, fruto da obrigação tributária<sup>75</sup>.

A importância em dissecar essa dinâmica relacional reside em demonstrar que, para o direito tributário brasileiro uma coisa é a obrigação tributária e outra é o crédito tributário; normatizados em dispositivos distintos do CTN e irradiando efeitos e conseqüências jurídicas distintas.

A obrigação tributária principal, como prevista no Art. 113, § 1<sup>76</sup> e Art. 114<sup>77</sup> do CTN, nasce a partir do momento em que se torne fato no mundo real, no seio das atividades humanas, aquela hipótese genérica e abstrata prevista no texto normativo, restando estabelecido o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária.<sup>78</sup>

Em que pese o advento da obrigação, o crédito ainda carece de constituição, não sendo

---

<sup>74</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 344.

<sup>75</sup> CORREIA, Walter Barbosa. **O Lançamento Tributário e o Ato Administrativo Nulo**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 126, p. 29-43, out./dez. 1976, p. 32.

<sup>76</sup> Vide nota 73.

<sup>77</sup> Vide nota 73.

<sup>78</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Art. 140: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade **não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.**” (grifo nosso).

ainda certo, líquido e exigido, conforme prescreve o CTN quanto ao crédito inscrito em dívida ativa<sup>79</sup>. O crédito só se origina por meio do lançamento, que é a forma descrita na norma como capaz de fazer nascer o crédito tributário.

Souto Maior Borges<sup>80</sup>, com sua densa e qualificada doutrina, pontua situações que nos cabe referenciar como necessárias a entender o fenômeno do surgimento da obrigação tributária e que hipoteticamente concluirá com o surgimento do crédito tributário, o que não significa que toda obrigação resultará em um crédito tributário.

Isso acontece uma vez que a obrigação tributária impõe o conhecimento e a existência de uma norma geral e abstrata na qual existe a previsão hipotética de uma ocorrência no mundo real, na esfera das relações humanas e, quando esta hipótese realiza-se, estando ela já prevista no texto normativo, faz nascer a relação jurídico tributária, através do surgimento da obrigação tributária<sup>81</sup>.

Aos nos depararmos com esta construção dogmática, há o desdobramento natural quanto ao estudo da natureza declaratória ou constitutiva da obrigação tributária, havendo parte da doutrina assumido a posição da teoria declaratória e outra parte adotado a teoria constitutiva.

Ora, aqueles cuja interpretação fundamenta-se na teoria declaratória partem da premissa de que a obrigação tributária surge automaticamente quando se cumpre a hipótese prevista na norma, já que a própria norma não exige nenhum outro ato ou procedimento para a constituição desta obrigação bastando sua simples ocorrência, declarando algo que a norma já informa que existe desde seu advento.

A teoria constitutiva assenta-se na terminologia presente no próprio texto normativo. O CTN, quando estabelece em seu Art. 142<sup>82</sup> que o lançamento constitui o crédito tributário e, junto com o Art. 113, §1<sup>83</sup>, acompanhado do Art. 114<sup>84</sup>, estabelece que a obrigação tributária assume o lugar de pressuposto de validade do próprio crédito tributário decorrente desta relação, constituído com o lançamento; assim, o simples fenômeno ocorrido no mundo dos fatos estabelece a hipótese inicial que possibilita a constituição do crédito tributário mediante o lançamento.

Já houve posições adotadas por nossa doutrina que previam uma teoria híbrida, também

---

<sup>79</sup>BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Art. 204: “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.” [...]

<sup>80</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 420.

<sup>81</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 405.

<sup>82</sup> Vide nota 55.

<sup>83</sup> Vide nota 73.

<sup>84</sup> Vide nota 73.

conhecida como dualista ou de duplo efeito<sup>85</sup>, na qual seria dúplice a função do lançamento, adotando conceitos de ambas as abordagens, mas que não conseguiram se consolidar ao longo dos anos, permanecendo a dualidade entre a natureza declaratória e constitutiva do lançamento. Nesta análise, adotamos que o crédito tributário é total e completamente vinculado a obrigação e, como consequência desta, a teor do §1 do Art. 113 do CTN<sup>86</sup>.

Assim, a relevância doutrinária repousa na discussão sobre qual fato constitui a relação jurídica tributária. O grande dogma defendido por cada teoria é saber se essa relação é constituída pelo fato hipotético descrito na norma, que é a hipótese de incidência, ou pela intervenção estatal de lançamento no caso concreto, a hipótese real<sup>87</sup>.

Cabe debruçar-se sobre outras perspectivas antes de analisar os lançamentos como condição para a constituição do crédito tributário, uma questão levantada pela doutrina. É imperativo um olhar sobre essa realidade para elucidar a constituição do crédito tributário distinguindo entre suas formas provisória e definitiva.

O CTN, ao se referir ao crédito tributário, atribui ao feito de constituir o crédito o termo “definitivamente” em quatro oportunidades. Afora estas hipóteses, poder-se-ia presumir que outras circunstâncias seriam capazes de conferir um efeito provisório à constituição dos créditos tributários?

As hipóteses nas quais o CTN estabelece a condição de definitividade do crédito tributário como condição de uma consequência jurídica para a existência ou efeito de um outro fenômeno estão descritos nos Art. 116<sup>88</sup>, Art. 129<sup>89</sup>, Art. 154<sup>90</sup> e Art. 174<sup>91</sup>. Essa caracterização em somente alguns artigos específicos conduz, de forma superficial, a interpretação de que seria possível existir créditos constituídos de forma definitiva e outros de forma provisória.

Ao analisar os textos legais, notadamente os dispositivos acima, constata-se que não se

---

<sup>85</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. 1578 p. ISBN 9788530941956. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:rede.virtual.bibliotecas:livro:2013;000959966>. Acesso em: 26 jul. 2024.

<sup>86</sup> Vide nota 73.

<sup>87</sup> XAVIER, ref. 81, p. 379.

<sup>88</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Art. 116: Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] **II - tratando-se de situação jurídica**, desde o momento em que esteja **definitivamente constituída**, nos termos de direito aplicável (grifo nosso).

<sup>89</sup> *Ibid.*, Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos **créditos tributários definitivamente constituídos** ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data (grifo nosso).

<sup>90</sup> *Ibid.*, Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange **os créditos definitivamente constituídos** à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (grifo nosso).

<sup>91</sup> *Ibid.*, Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, **contados da data da sua constituição definitiva** (grifo nosso).

trata de disciplinar a característica do crédito tributário entre duas naturezas, uma provisória e outra definitiva, mas sim em relação a cronologia de uma situação jurídica que seja definitiva.

A definitividade em relação ao crédito como objeto decorrente da relação jurídico tributária parece pressupor que há uma ou mais situações de provisoriedade, o que é um engano, como será explanado a continuação.

O CTN, em duas oportunidades, estabelece a liturgia para que o lançamento, uma vez realizado, possa ser revisado, ajustado ou reformado, enfim sofrer uma alteração. Isto não implica que seja um lançamento provisório. Essa disciplina encontra-se normatizada nos Art. 145<sup>92</sup> e Art. 149<sup>93</sup> do mesmo diploma legal.

O Art. 145 é praticamente o dispositivo que inaugura a via do contencioso administrativo, permitindo ao contribuinte discordar ou se opor ao lançamento realizado pela administração pública. Aqui, realizada a notificação do sujeito passivo, abre-se na via administrativa a possibilidade da instauração da dialética própria do processo administrativo, podendo o lançamento ser alterado ou mantido ao fim da instrução.

É importante referenciar aqui que a permissão legal para alteração do lançamento realizado, no caso, após a constituição do crédito tributário que é próprio do procedimento administrativo no qual o ato administrativo é praticado, sem a participação do particular na conclusão do ato, encontra-se garantida no próprio texto constitucional, elevado ao nível de princípio constitucional expressamente previsto em dispositivo normativo da Constituição.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 [...].

<sup>93</sup> *Ibid.*, 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.

<sup>94</sup> BRASIL, ref. 36, Art. 5 [...] **LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo**, e aos acusados em geral **são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes** (grifo nosso).

Na mesma linha de raciocínio é a disposição expressa no Art. 149<sup>95</sup> do mesmo diploma, que de forma exaustiva prevê as contingências nas quais a retificação do lançamento poderá ser revista de ofício. As hipóteses legais são as previsões possíveis de ocorrer quando da realização do lançamento, com maior ou menor participação do contribuinte, considerando as diversas possibilidades em cada uma das fases ou procedimentos a serem realizados.

Deste modo, o lançamento é um ato singular, ímpar, que consiste em promover o lançamento, ato este precedido por uma série de atos e procedimentos prévios que podem ser sucessivamente passíveis de revisão, tanto pelo contribuinte quanto pela administração. Ao final, conclui-se pela sua procedência ou improcedência – aqui utilizado apenas como conclusão da observação da legalidade e não do mérito – em sua totalidade ou em parte, como procedimento inerente ao controle dos atos administrativos pela própria administração<sup>96</sup>.

Nesse caso, o ato administrativo como espécie do gênero ato jurídico está pronto e acabado quando reunidas todas as suas condições e pressupostos de validade. O ato exarado pela administração e comunicado ao administrado tem, em sua essência, a possibilidade de revisão seja pela própria administração seja pelo próprio administrado. Pensar diferente seria construir uma dicotomia sem amparo dogmático que em nada socorre ao Direito<sup>97</sup>.

A previsibilidade, característica temporária que pode se tornar definitiva ou não, como essência da própria coisa analisada, em nada tem a ver com a possibilidade de revisão, reforma ou quem sabe até de anulação e revogação de um ato administrativo. Embora, em uma primeira análise, isso possa parecer uma consequência natural das “fases” que envolvem a produção do ato, essa confusão é ingênua e insustentável.

Não existe essa provisoriedade. Ou se tem um ato administrativo ou não tem; ou este ato pode ser revisado ou não pode. A dúvida instaurada é remanescente de comparações equivocadas entre coisas distintas, o que naturalmente permite o erro, contudo facilmente afastado.

A doutrina brasileira de Estevão Horvath<sup>98</sup>, amparada na doutrina espanhola de lançamento, com precisão aponta:

[...] que o que deve ser objeto de análise é a natureza jurídica do ato e, tanto no direito positivo brasileiro como no direito espanhol, a natureza deste ato quando promovido pela administração é a de ato administrativo; noutro passo, que o ato promovido pelo

---

<sup>95</sup> Vide nota93.

<sup>96</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação:** decadência e prescrição. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18 e 19.

<sup>97</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 414.

<sup>98</sup> HORVARTH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. 2. ed. ver. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 138.

contribuinte, mesmo que ainda suscetível de apreciação pela Administração Pública nunca será um ato administrativo e, portanto, prescindível de equiparação ou de comparação.

O magistério de Souto Maior Borges<sup>99</sup>, de forma cirúrgica, leciona que o lançamento tem como objeto o fato jurídico tributário, enquanto a revisão tem por objeto o procedimento de lançamento e não o fato jurídico tributário. A autoridade administrativa responsável pelo lançamento não se confunde com o órgão julgador, singular ou colegiado, configurando situações distintas e autônomas: uma sendo o procedimento de lançamento e outra o procedimento administrativo tributário.

Destarte, ser definitivo é um atributo próprio do lançamento como ato singular e conclusivo de procedimentos prévios e preparatórios indispensáveis à sua concretização e que não suscita imutabilidade, pois a própria norma prevê essa possibilidade. A palavra “definitivo”, equivocadamente utilizada para qualificar a condição de petrificação do crédito tributário, conforme apontado nos dispositivos acima, em nada representa semanticamente esta propriedade<sup>100</sup>.

O caráter de definitividade que poderíamos extrair do texto normativo, partindo da ideia de que na Lei não há palavras inúteis, seria única e exclusivamente de que toda e qualquer fase administrativa, seja esta de lançamento, de análise, reforma ou julgamento, já se encerrara, permitindo apenas que quem desejar recorra ao Judiciário, conforme o princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão plenária, consolidou o entendimento de que, uma vez realizado o lançamento tributário, seja por notificação ou auto de infração, o ato administrativo de lançamento está apto a produzir seus efeitos de forma plena, em harmonia direta com o CTN, cessando o prazo decadencial e iniciando, a partir de então apenas o prazo prescricional, que pode ser suspenso nas hipóteses legalmente permitidas<sup>101</sup>. Interpretação contrária implicaria admitir que o prazo decadencial ainda não teve início, ou seja, que o lançamento ainda não teria sido realizado.

Logo, não existem conceitos de lançamento provisório e lançamento definitivo, como poder-se-ia deduzir semanticamente que houvesse algo transitório que se tornaria definitivo posteriormente. No CTN, não há essa possibilidade. Uma vez realizado o ato administrativo, ele automaticamente preenche os contornos de perfeição na sua própria natureza em definitivo.

---

<sup>99</sup> BORGES, ref. 80, p. 454.

<sup>100</sup> *Ibid.*, p. 455.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 94.462-1/SP**, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 06/10/1982, Diário da Justiça, 17/12/1982.

As circunstâncias que possibilitam a reforma ou o desfazimento do ato não alteram sua natureza de definitividade, nem significam que o ato seja inalterável.

Estabelecidas, então, as circunstâncias nas quais o crédito tributário materializa sua existência, cabe-nos analisar em quais as hipóteses procedimentais essas circunstâncias ocorrem, com maior ou menor participação do contribuinte, neste procedimento de constituição do crédito tributário.

## **2.2 A constituição do crédito tributário por ato privativo da autoridade administrativa**

O crédito tributário constituído com a preponderância da atuação estatal, ou seja, com a participação massiva da autoridade administrativa, é aquele originado em dois tipos de lançamento: o de ofício, também conhecido como direto e o por declaração, também denominado misto<sup>102</sup>.

Apenas para ilustração, sem a intenção de revisar os conceitos e definições já empregados neste trabalho, o lançamento de ofício, ou direto, é aquele realizado pelo sujeito ativo através do agente competente sem qualquer participação do sujeito passivo, o contribuinte. Este apenas é notificado da atividade estatal de lançamento e da consequente constituição do crédito tributário.

Como mencionado anteriormente, um dos exemplos mais clássicos e representativos dessa modalidade de lançamento e sua consequente constituição do crédito tributário é o IPTU. Neste caso, o fisco, verificando a ocorrência do fato gerador, identifica a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo e, em seguida, notifica-o acerca da constituição do crédito tributário realizada por meio do lançamento, conforme os Art. 142<sup>103</sup> e Art. 149<sup>104</sup> do CTN.

No mesmo sentido, embora reunindo características um pouco diferentes, o lançamento misto ou por declaração envolve a participação do contribuinte no procedimento de lançamento, que auxilia nesta atividade estatal e, conseqüentemente, ocasiona a constituição do crédito tributário como ato privativo da autoridade administrativa. Mesmo que a participação do contribuinte seja compulsória, destinada a auxiliar a Fazenda Pública na realização do lançamento, nesta modalidade o Art. 142 ainda é plenamente observado. A participação do contribuinte não retira a essência da atuação estatal nem diminui o fato de que o crédito foi efetivamente constituído privativamente pela autoridade administrativa competente.

---

<sup>102</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 705.

<sup>103</sup> Vide nota 55.

<sup>104</sup> Vide nota 93.



Apesar de que a possibilidade de existência de um procedimento administrativo e ato administrativo com a participação do particular incorra em críticas de natureza lógica e constante, parte destas críticas já foi superada pela própria evolução da doutrina. Todavia, não se pode deixar de consignar este importante registro que, de todos modos, não retira a essência administrativa do lançamento e da constituição do crédito tributário nessas modalidades.

Isto posto, um dos procedimentos que mais pode ilustrar a tipologia empregada é o caso do Imposto sobre Doação e *Causa Mortis*, também conhecido como ITCMD ou, em alguns estados, como Pernambuco, ICD<sup>105</sup>. Atendendo o que dispõe o Art. 147<sup>106</sup> do CTN, o contribuinte fornece ao fisco todas as informações necessárias e exigidas pelo sujeito ativo, com o objetivo de ver concretizada a matéria tributável.

Neste caso de constituição do crédito tributário, a própria legislação prevê que, dada a participação do contribuinte, a autoridade administrativa competente para realizar o lançamento e constituir o crédito tributário deve se cercar de todas as garantias e privilégios inerentes ao crédito tributário da Fazenda Pública. Assim, nada mais natural de que possa ser feita de ofício a revisão das declarações prestadas ao fisco<sup>107</sup>.

Outrossim, caso o contribuinte deseje efetuar uma alteração que ocasione redução ou exclusão de tributo, o mesmo só pode ocorrer até que seja promovida a notificação do sujeito passivo, ou seja, antes de constituído o crédito tributário. Em qualquer circunstância, a notificação do sujeito passivo deve ocorrer obrigatoriamente<sup>108</sup>.

Nesta categoria de constituição do crédito tributário, as informações, ou melhor dizendo, declarações, podem ser fornecidas também por terceiros sem que isso desconfigure o lançamento por declaração ou misto. É importante salientar que esse tipo de lançamento continua sendo cabível conforme a disciplina instituída no Art. 142<sup>109</sup> do CTN, pois ainda é imprescindível a participação da autoridade administrativa competente para a existência do lançamento e a constituição do crédito tributário<sup>110</sup>.

Nessas duas modalidades, não há qualquer dúvida quanto à existência da atividade estatal, entendida como aquela atividade necessária e imprescindível para a constituição do

---

<sup>105</sup> BRASIL. **Lei n. 13.974**, de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 dez. 2009.

<sup>106</sup> Conforme citado na seção 1.3.1 Lançamento por declaração. Vide nota 60.

<sup>107</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 147, § 2.

<sup>108</sup> *Ibid.* Art. 147, § 1.

<sup>109</sup> Vide nota 72.

<sup>110</sup> BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda., 2019, p. 146.

crédito tributário através do lançamento, seja na hipótese do Art. 149<sup>111</sup>, seja na do Art. 147<sup>112</sup>, ambos do CTN.

A disponibilidade dos elementos necessários e obrigatórios para processar e realizar o lançamento e constituir o crédito tributário através de atividade privativa da autoridade administrativa, que é aquela que pode ser desafiada através do remédio constitucional do mandado de segurança, marca a distinção entre lançamento de ofício e lançamento misto ou por declaração. Enquanto na hipótese do lançamento de ofício, o fisco já possui todas as informações, na modalidade mista ou por declaração, os dados para calcular o montante do tributo devido ou identificar o sujeito passivo são-lhe fornecidos <sup>113</sup>.

No lançamento misto ou por declaração, em que pese o contribuinte executar parte da tarefa, a conduta privada não descaracteriza o ato administrativo, tampouco a atividade privativamente pública, que será sempre exercida pela autoridade administrativa competente. Portanto, ao fim e ao cabo, após ocorrido o lançamento, verificando o atendimento de todas as necessidades para sua materialização, só se terá lançamento com a realização da atividade pública vinculada a materialização da obrigação tributária mediante o lançamento e, por consequência, a constituição do crédito tributário com a notificação ao sujeito passivo, o contribuinte.

O que resta em comum a essas duas modalidades de lançamento e, portanto, de constituições do crédito tributário, é que o cálculo do montante devido, a aplicação da alíquota e a determinação do valor a pagar são atividades estatais realizadas pela autoridade administrativa que tem como ato privativo de sua atividade a constituição do crédito tributário.

As duas hipóteses são espécie do gênero lançamento tributário, conforme codificado no CTN e se subsumindo à norma estabelecida no Art. 142<sup>114</sup> do CTN, ainda que uma ocorra sem qualquer participação do contribuinte e na outra o contribuinte forneça dados e informações prévias que serão utilizados ou não pela autoridade administrativa para a realização do lançamento que constitui o crédito tributário e a notificação do contribuinte para pagamento. Nelas, não há margem para dúvidas quanto à ocorrência do ato privativo da autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário.

A semelhança material destas duas modalidades reside no fato final, no qual o contribuinte só terá contra si a obrigação de pagar e a constituição do crédito tributário após

---

<sup>111</sup> Vide nota 93.

<sup>112</sup> Vide nota 106.

<sup>113</sup> AMARO, ref. 57, p. 385.

<sup>114</sup> Vide nota 72.

ocorrida a notificação regular do sujeito passivo, em procedimento que atenda ao Art. 142 do CTN.

Por conseguinte, corrobora-se que, nas modalidades de lançamento de ofício ou direto e de lançamento por declaração ou misto, a atividade de constituição do crédito tributário é efetivamente privativa da autoridade administrativa, não existindo possibilidade da constituição do crédito tributário ocorrer de forma diversa à prevista no Art. 142 do CTN. Ou melhor dito, em desatenção à disciplina estabelecida nesse diploma legal.

Desta forma, essas modalidades de lançamento para constituição do crédito tributário ocorrem apenas mediante o ato privativo da autoridade administrativa; seja no lançamento de ofício ou direto, seja no lançamento por declaração ou misto. Ambos envolvem maior ou menor colaboração do contribuinte sem que isto desnature o ato administrativo ou desatende ao que estabelece o CTN quando determina de forma expressa que o crédito tributário só será constituído por meio de ato privativo da autoridade administrativa.

Sem maiores digressões sobre as duas hipóteses previamente analisadas, resta agora aprofundar-nos sobre a terceira hipótese de lançamento, qual seja, o lançamento por homologação. Nesta modalidade, a participação do contribuinte é tão imprescindível quanto a própria existência da obrigação tributária para que o crédito seja efetivamente constituído<sup>115</sup>.

O lançamento por homologação é aquele que recebe maior atenção da doutrina e da jurisprudência pátria e, também, é o principal alvo de críticas. Sem dúvida, este assunto merece um exame detalhado em um tópico específico, como será abordado a seguir.

### **2.3 A constituição do crédito tributário por iniciativa do contribuinte**

O lançamento tributário denominado lançamento por homologação ou autolançamento, como é chamado por muitos autores, guarda uma dinâmica própria na sua liturgia que o diferencia dos outros dois tipos de lançamentos mencionados anteriormente. Esta modalidade compreende uma maior participação do contribuinte, ou colaboração, como afirmam alguns doutrinadores<sup>116</sup>.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o uso da alcunha “autolançamento” não encontra respaldo no direito brasileiro, uma vez que o lançamento é um procedimento administrativo, conforme estabelecido no CTN. Tecnicamente, um particular não poderia praticar um ato

---

<sup>115</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 224.

<sup>116</sup> *Ibid.*

administrativo, logo, o contribuinte não poderia realizar um lançamento no sentido disciplinado pelo CTN<sup>117</sup>.

No lançamento por homologação, expressão empregada no texto normativo objeto de nossa análise, ao sujeito passivo da obrigação tributária é atribuída uma colaboração muito maior do que nas outras modalidades de lançamento. Exige-se do contribuinte um papel protagonista na realização dos procedimentos que antecedem o lançamento tais como: identificar de forma cabal a existência do fato gerador, compreender o nascimento da obrigação tributária, verificar o tributo devido, a alíquota aplicável, a base de cálculo e calcular o valor devido, tudo com base na ideia de que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador ou fato imponible<sup>118</sup>.

O texto normativo estabelece a seguinte dinâmica<sup>119</sup>:

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Avaliando o texto normativo empregado, observa-se que a designação da homologação deixa claro que a autoridade administrativa, em momento oportuno, conduzirá verificação quanto à conduta praticada pelo contribuinte, conforme disposto no Art. 150 do CTN acima referenciado, pois a dicção do texto estabelece que o sujeito passivo, antes da constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa de forma privativa, antecipará o pagamento.

Do ponto de vista de sua construção sintática, extraindo do texto a parte referente à conduta do contribuinte é possível enxergar a função atribuída ao sujeito ativo da obrigação

---

<sup>117</sup> CAMILLO, Carlos Eduardo da Silva. **Constituição do Crédito Tributário Através do Lançamento por Homologação**. Artigo Científico de Conclusão da Pós-Graduação *Lato Sensu* da ESMERJ. Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, 2015, p. 11.

<sup>118</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri/São Paulo: Manole; Espanha/ES: Marçal Pons, 2007, p. 216.

<sup>119</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 150, §§.

tributária, o fisco. Dissecando a oração, chegamos ao núcleo do procedimento que compete à autoridade administrativa que, tomando conhecimento do pagamento antecipado, homologa esta conduta. Tal homologação termina por constituir o próprio lançamento, operando a constituição do crédito tributário<sup>120</sup>.

Ora, alguns autores alegam que a homologação não incide sobre o pagamento. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>121</sup>, por exemplo, sustenta que o objeto da homologação é a apuração do montante devido. Ele argumenta que a homologação pode ocorrer mesmo sem o pagamento e, mais, que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar o valor devido e informado pelo contribuinte, bem como pode só homologar tacitamente se ocorrer o pagamento antecipado.

Este momento, a homologação, tem por objetivo ao tempo em que homologa o pagamento, constituir o crédito tributário e extingui-lo no mesmo instante, resultando em um crédito, se assim podemos dizer, *natimorto*. Essa possibilidade encontra-se estabelecida no § 1 do Art. 150<sup>122</sup> do CTN, que estabelece que o crédito é extinto sob condição resolutória com a ocorrência do lançamento através da homologação.

Adversamente, Harada<sup>123</sup> defende que a homologação recai sobre a atividade exercida pelo contribuinte, no caso, o pagamento, pois sem pagamento não haveria o que se verificar e tampouco constituir ou lançar. Prova disso seria que, verificada a inexatidão do valor pago ou até mesmo sua inexistência, a autoridade administrativa pode, por meio de ofício, lançar a diferença ou o próprio crédito, constituindo-o e notificando o contribuinte para que pague ou se defenda, tudo isto como consequência da obrigação tributária.

Essa atividade é comum a todas as fazendas públicas nacionais, incluindo União, Estados e Municípios, aplicando-se tanto para tributos de natureza direta quanto indireta, conforme previsto no sistema constitucional tributário.

Some-se a isto que a doutrina tece várias e sérias críticas a essa modalidade de lançamento, não pela sistemática em si, mas pelo tratamento legal aplicado e pelas inadequações terminológicas que não conseguem conceitualmente alcançar a tipologia

---

<sup>120</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

<sup>121</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005, p. 185.

<sup>122</sup> Para a citação completa do Art. 150 do CTN, ver página 43 deste trabalho.

<sup>123</sup> HARADA, ref. 102, p. 708.

empregada<sup>124</sup>.

Algumas questões levantadas sobre a modalidade incluem: a) pode o particular realizar um procedimento administrativo (lançamento)?; b) está o crédito tributário constituído com o ato (pagamento/declarações) realizado pelo contribuinte?; c) pode o pagamento realizado, sem a constituição do crédito, sem lançamento e sem homologação (atividade privativa da autoridade administrativa), extinguir o crédito não constituído?

Muitos desses questionamentos realizados pela doutrina concluem apenas sobre a inadequação dos termos ou conceitos empregados ao analisar cada uma das palavras designadas para aplicação nas condutas realizadas pelos contribuintes em atendimento ao que estabelece o texto normativo no CTN.

Assim, em que momento a constituição do crédito tributário ocorre na hipótese do lançamento por homologação? Várias são as possibilidades a depender das premissas adotadas, mas o fato é que sendo espécie do gênero lançamento, pela regra do CTN, o crédito só haveria de estar regulamente constituído com o lançamento realizado como atividade privativa da autoridade administrativa.

Na dicção do já citado artigo<sup>125</sup>, quando a autoridade administrativa obtém conhecimento da atividade prévia desenvolvida pelo contribuinte é que ela a homologa. Em outras palavras, há de ocorrer uma atividade ou ato praticado pelo particular que o fisco, ao tomar conhecimento, pode efetivamente homologar. A atividade que deflagra a condição de ocorrência do lançamento por homologação discriminada pelo CTN é o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

No caso desta modalidade, a homologação, são previstas duas hipóteses determinadas no texto legal como passíveis de sua ocorrência, facilmente identificáveis: a homologação expressa e a homologação tácita. Na homologação expressa, há manifestação da autoridade administrativa após ter conhecimento da atividade desenvolvida pelo contribuinte com o pagamento antecipado. Na homologação tácita, uma vez informada a autoridade administrativa sobre o ato do contribuinte e não havendo manifestação da autoridade no prazo do lançamento, a homologação ocorre de forma tácita. Isso significa que a autoridade administrativa, ao não homologar o pagamento antecipado como conduta ativa, em conduta passiva ou omissiva, o lançamento se concretiza por homologação tácita.

---

<sup>124</sup> RICARTE, Mariana João; ISAAC, David Borges. A constituição definitiva do crédito tributário e o prazo prescricional. **Revista Reflexão e Crítica do Direito**, v. 9, n. 2, p. 298-319, jan./jun. 2021, p. 306.

<sup>125</sup> Para a citação completa do Art. 150 do CTN, ver página 43 deste trabalho.

Este último é fruto da construção legal de que as relações jurídicas não cumpridas não podem se perpetuar no tempo, pois o Direito tem como objetivo pacificar as relações humanas.

Outra forma de constituir o crédito tributário no contexto do lançamento por homologação ocorre quando, verificando saldo a menor ou inexistente, informado ou apurado pela autoridade administrativa, esta, de ofício, efetua o lançamento, tomando como base o Art. 149<sup>126</sup> e o Art. 150<sup>127</sup>, § 3, ambos do CTN.

Ao que tudo indica, o CTN buscou abordar os problemas da dinâmica da atividade econômica, ajustando esta conduta ao conceito de lançamento e constituição do crédito tributário. Facilmente, se verifica que o texto estabelecido no Art. 150 visou ajustar o Art. 142<sup>128</sup> às milhões de transações comerciais e econômicas que ocorrem diariamente sob a perspectiva das três esferas tributantes da República: União, Estados e Municípios.

Imóveis não são vendidos com a mesma frequência que alimentos ou refeição, nem em igual quantidade. O mesmo ocorre com o número de mortes, menor do que o volume de fabricação de produtos da linha branca, como fogões e geladeiras. Similarmente, há muito mais prestações de serviços diariamente do que a existência de propriedades rurais. Em decorrência, é muito mais simples nas outras modalidades de lançamento, em face dos tributos aplicados, a autoridade administrativa conseguir atender à necessidade da população do que nos atos econômicos de comércio de um modo geral.

Neste sentido, o legislador, preso ao conceito de lançamento na forma prevista no Art. 142, entendeu ser mais célere e adequando, sem inviabilizar a atividade econômica e a própria atividade estatal, partindo do princípio da boa-fé, permitir que o contribuinte, ciente dos atos que pratica na sua vida privada, informe ao fisco o que seja matéria tributável, pague de imediato o tributo devido (pois há necessidades da arrecadação que precisam ser satisfeitas) e aguarde o fisco verificar se está correto. Caso esta análise não seja realizada em prazo razoável, a conduta do contribuinte será, de fato e de direito, a que cristalizará a relação obrigacional entre o fisco e contribuinte, encerrando a relação obrigacional por uma construção própria das relações jurídicas prevista na teoria geral do Direito e não pela mera quitação da relação obrigacional.

Se o próprio CTN estabelece que é ato privativo da autoridade administrativa constituir o crédito tributário, então a homologação, seja expressa ou tácita, comunga da mesma premissa.

Na disciplina do Art. 150 é explicitado que a homologação ocorre expressa ou

---

<sup>126</sup> Vide nota 93

<sup>127</sup> Vide nota 125.

<sup>128</sup> Vide nota 55.

tacitamente com a ação ou omissão da autoridade administrativa. Cabe afirmar, portanto, que a constituição e a extinção do crédito tributário ocorrem por meio do lançamento por homologação, entendido este como a ação ou omissão da autoridade administrativa em promover a verificação do ato de pagamento antecipado pelo contribuinte.

Nesta modalidade, o lançamento é o procedimento que se inicia com atos prévios do contribuinte e conclui com a homologação, que é a verificação dos elementos necessários para realização do lançamento, sendo este ato final - expresso ou tácito - de competência da autoridade administrativa.

Logo, também estão presentes no lançamento por homologação os atos próprios da administração pública, notadamente do procedimento administrativo e do ato administrativo, sem o qual não haveria o lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário.

Podemos assim afirmar que, com maior ou menor colaboração do contribuinte, nos casos dos lançamentos por declaração e por homologação, o lançamento efetivamente ocorre por ato privativo da autoridade administrativa.

Seja pela indicação expressa da alíquota, base de cálculo e montante devido, seja pela análise do montante pago conforme alíquota e base de cálculo informada, em ambos os casos a realização do lançamento e constituição do crédito tributário trata de um conjunto de atos em que há a colaboração de pessoa estranha à administração pública, mas que contribui de forma determinante para o objetivo de constituição do crédito tributário. Essa participação, entretanto, não retira a natureza do ato administrativo próprio do lançamento e da constituição do crédito tributário como ato privativo da autoridade administrativa.

Com a edição da Súmula 436 do STJ<sup>129</sup>, um novo entendimento sobre a aplicação da norma foi consolidado por meio de reiterados julgados dessa Corte. A súmula estabelece que a constituição do crédito tributário pode ocorrer sem a participação direta da autoridade administrativa, bastando a existência do ato praticado pelo contribuinte. Essa nova perspectiva será objeto de análise no próximo capítulo.

---

<sup>129</sup> Vide nota 4.



### 3 O STJ E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEM ATO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

#### 3.1 A origem da constituição do crédito sem autoridade administrativa

A legislação brasileira em matéria tributária, estabelece que a constituição do crédito tributário é ato privativo da autoridade administrativa<sup>130</sup>. Por outro lado, a Súmula n. 436 do STJ<sup>131</sup> disciplinou que a entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensado qualquer outro procedimento por parte do fisco.

A conduta atribuída ao contribuinte no objetivo de constituir o crédito tributário sem a participação da autoridade administrativa, decorre do cumprimento de uma obrigação acessória, que no caso apontado no verbete sumular é a entrega da declaração, sem informar qual declaração seria, mas se aplicando aos tributos sujeito ao lançamento por homologação.

Faz-se necessário buscar a origem deste suporte normativo que irá lastrear a conduta do contribuinte no cumprimento de uma obrigação acessória, e o cumprimento desta obrigação terá como resultado a constituição do crédito tributário pelo contribuinte, independentemente de qualquer ação do fisco, conforme estabelecido pelo STJ.

No Sistema Tributário Brasileiro, a origem do arcabouço legislativo para alicerçar o regramento da origem da obrigação acessória encontra seu nascedouro no próprio texto constitucional<sup>132</sup>:

**Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]**

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]**

**b) obrigação,** lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...] (grifo nosso)

Ou seja, na literalidade do texto constitucional, especificamente o Art. 146, inciso III, alínea b), o tema “obrigações” só pode ser tratado através de Lei Complementar. Em matéria tributária, a Lei Complementar é conhecida como norma geral, de aplicação nacional, e serve de suporte para que cada ente tributante, no exercício de sua competência constitucional, possa, através da legislação ordinária e normas complementares, regulamentar as disposições estabelecidas na Lei Complementar, assim entendida a norma de caráter geral.

No próprio CTN, Lei n. 5.172/66, recepcionada pela Constituição Federal como Lei

<sup>130</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 142. Vide nota 2.

<sup>131</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 436**.

<sup>132</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146.

Complementar, esta norma geral estabelece e conceitua, conforme estipulado na Constituição, a disciplina sobre obrigações. Vejamos:

**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 à penalidade pecuniária<sup>133</sup> (grifo nosso).

Aqui fica patente que o gênero “obrigações” se divide em duas espécies: obrigação principal e obrigação acessória. A obrigação principal é aquela que atende ao próprio tributo como fruto da ocorrência do fato gerador, que é o evento descrito na norma tributária, ocorrido na vida real e materializado. Por sua vez, a obrigação acessória, na descrição da norma, decorre da legislação tributária, estabelecendo condutas positivas ou negativas com o objetivo de arrecadação e fiscalização dos tributos.

No mesmo sentido, o próprio CTN, legislação que normatiza a regra geral, com base nas duas espécies de obrigações, principal e acessória, previstas no Art. 113 acima, tendo a primeira o objetivo de alcançar o tributo e a segunda uma prestação (um fazer) para alcançar a arrecadação e a fiscalização, opera sob duas perspectivas: a dos tributos e a da legislação tributária.

Em primeiro plano, o Art. 113 aponta a legislação tributária como a origem da obrigação e o CTN, em seus Artigos 96<sup>134</sup> e 100<sup>135</sup>, indica de forma taxativa o que se pode conceituar como legislação tributária:

**Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. [...]**

**Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:**

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;** (grifo nosso)

No Art. 96, há o conceito, perante a norma geral, do que se compreende como legislação tributária para aplicação das obrigações previstas no Art. 113 do mesmo diploma. Já o Art. 100, assim como o artigo anterior, determina as normas complementares à legislação tributária,

<sup>133</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 113.

<sup>134</sup> *Ibid.*, Art. 96.

<sup>135</sup> *Ibid.*, Art. 100.

estipulando os atos normativos das autoridades administrativas como primeiro tipo de norma complementar das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos.

Deste modo, o crédito tributário constituído por meio da declaração apresentada pelo contribuinte, que dispensa qualquer outra providência por parte da autoridade administrativa, deve, tratando-se de matéria de obrigação, conforme previsão constitucional, ser disciplinado através de Lei Complementar e, em segundo momento, pela legislação ordinária e complementar.

Analisando a legislação, encontramos o primeiro regramento significativo sobre o tema no Decreto-Lei n. 2.124/84<sup>136</sup>. Este Decreto-Lei aborda as obrigações acessórias e a possibilidade de constituir confissão de dívida, estabelecendo, ainda, outras consequências por meio da legislação tributária.

**DECRETO-LEI Nº 2.124, DE 13 DE JUNHO DE 1984.**

**Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências.[...]**

**Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.**

**§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.**

**§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, **podrá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva**, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983.[...] (grifo nosso).**

A Constituição de 1988 (CF/88)<sup>137</sup> eliminou a figura do Decreto-Lei, antes prevista na Constituição 1967<sup>138</sup>. Hoje em dia, o equivalente a um Decreto-Lei é a Medida Provisória editada pelo Presidente da República, embora haja uma diferença significativa entre eles. Nos regimes constitucionais anteriores, os Decretos-Lei eram editados sem a necessidade de aprovação ou validação pelo Parlamento, a quem compete a função de legislar pelo princípio da separação de poderes. Em contraste, a Medida Provisória, embora produza efeitos desde o seu nascimento, requer inexoravelmente aprovação pelo Legislativo, sob pena de perder sua validade.

No Art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84<sup>139</sup>, a norma não é classificada como uma Lei

<sup>136</sup> BRASIL. **Decreto-Lei 2.124**, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del2124.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2124.htm). Acesso em: 3 maio 2024.

<sup>137</sup> Vide nota 36.

<sup>138</sup> BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 jan. 1967.

<sup>139</sup> BRASIL, ref. 136, Art. 5.

Complementar conforme estipulado pela CF/88. Entretanto, a própria norma geral estabelece que a matéria pode ser regulamentada pela legislação tributária, com a ressalva de que, no caso das obrigações acessórias, a regulamentação deve restringir-se à arrecadação e fiscalização dos tributos. A norma geral não menciona cobrança.

O silêncio normativo, isto é, a ausência de previsão específica em matéria tributária, não pode ser preenchido por interpretação que acresça novos elementos à legislação. Em outras palavras, o que não está explicitamente previsto na norma não pode ser inferido ou adicionado por meio de interpretação. Aceitar tal prática equivaleria a atribuir ao Judiciário a função de legislar, seria o mesmo que dizer que o Judiciário assumiu o papel de legislador positivo.

Esta ressalva é fundamental porque, em matéria tributária, a legislação não pode alterar o conceito e alcance dos institutos de direito<sup>140</sup>. Como na Lei não há palavras inúteis, a distinção entre as atividades de arrecadar e fiscalizar e a atividade de cobrar é crucial. Significa dizer que o cumprimento de uma obrigação acessória só pode atender o objetivo de arrecadação e fiscalização, conforme estabelecido na norma. Não consta, no texto legal, a ação, como verbo, a conduta a ser realizada de cobrança do crédito tributário.

Verifica-se, pois, que o § 2 do Art. 5 do Decreto-Lei 2.124/84 excedeu o que autoriza a norma geral em matéria tributária. O Art. 113<sup>141</sup> do CNT pontua que a obrigação acessória tem por finalidade atender à arrecadação e a fiscalização dos tributos. Não obstante, o Decreto-Lei em questão foi além ao estabelecer que o cumprimento desta obrigação constitui confissão de dívida e pode ser inscrito para fins de cobrança.

É capital destacar, neste contexto, o instituto da autonomia da vontade, especialmente no que compete à confissão de dívida. Confessar é ato voluntário, consciente e livre. Diametralmente oposto à obrigação tributária que decorre do tributo, que tem na compulsoriedade um dos elementos intrínsecos da sua natureza de acordo com a disciplina do CTN<sup>142</sup>.

**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.** (grifo nosso)

---

<sup>140</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,** utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifo nosso)

<sup>141</sup> Para extrato referenciado do Art. 113 do CTN, ver p. 49 deste trabalho.

<sup>142</sup> *Ibid.*, Art. 3.

Dito de outro modo, uma confissão compulsória é uma incongruência. Se é compulsória, não é confissão e se é confissão, como ato de liberalidade, não pode ser compulsória.

O Art. 5 do CTN<sup>143</sup> define o conceito de tributo e o classifica em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Embora a Constituição Federal de 1988 e a própria evolução da doutrina tenham introduzido e reconhecido outras classificações e espécies tributárias, o componente nuclear descrito no Art. 3 do CTN acima permanece presente em todas as formas de tributo como um DNA.

A norma geral também estabelece que a cobrança do tributo só pode ocorrer mediante atividade plenamente vinculada. A sistematização do CTN segue uma lógica própria, visando harmonizar condutas e procedimentos com o objetivo de garantir ao crédito tributário presunção de liquidez, certeza e exigibilidade<sup>144</sup>.

Essas características atribuídas ao crédito tributário de prova pré-constituída e presunção de liquidez, certeza e exigibilidade são decorrentes da atividade administrativa plenamente vinculada. É essa atividade estatal e de fé pública que empresta credibilidade ao crédito tributário até prova em contrário. Desta forma, a utilização e o emprego da confissão de dívida, em comparação com o que ocorre na legislação de direito privado, na relação entre particulares, que não podem se opor contra a matéria tributária por vedação legal, sofre uma brutal transformação quando disciplinada na legislação complementar. Altera-se o conceito, o alcance, o conteúdo e a forma, o que não poderia ser realizado conforme a própria norma geral que regulamenta a obrigação como previsto no texto constitucional, notadamente a dicção do Art. 109<sup>145</sup> do CTN.

Avançando no campo normativo, seja no âmbito da legislação tributária, seja no das normas complementares, observa-se que nosso sistema de normas careceu de maior suporte e atenção ao texto constitucional e à norma geral. A desatenção a esses fundamentos resultou em uma fragilidade na estrutura normativa, prejudicando a coerência da regulamentação tributária.

Após o Decreto-Lei n. 2.124/84, que introduziu a declaração como confissão de dívida para efeitos tributários e de cobrança, foi promulgada na sequência a Lei n. 9.779/99<sup>146</sup>, agora já sob a égide da CF/88. Esta lei, como se observa na citação abaixo, trata a matéria do cumprimento de obrigações acessórias com nítido caráter de cobrança e, ainda, trata a confissão

---

<sup>143</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 5.

<sup>144</sup> Vide nota 79.

<sup>145</sup> BRASIL. *Op. cit.*, **Art. 109: Os princípios gerais de direito privado utilizam-se** para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários** (grifo nosso).

<sup>146</sup> BRASIL. **Lei n. 9.779**, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19779.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm). Acesso em: 3 maio 2024.

de dívida como ato compulsório e lhe atribui efeitos tributários, o que, como discutido previamente, é vedado.

**LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999.**

Conversão da Medida Provisória nº 1.788, de 1998

(Vide Decreto nº 6.306, de 2007)

**Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, [...] e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências.**  
[...]

**Art. 17.** Fica concedido ao contribuinte ou responsável exonerado do pagamento de tributo ou contribuição por decisão judicial proferida, em qualquer grau de jurisdição, com fundamento em inconstitucionalidade de lei, que houver sido declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, o prazo até o último dia útil do mês de janeiro de 1999 para o pagamento, isento de multa e juros de mora, da exação alcançada pela decisão declaratória, cujo fato gerador tenha ocorrido posteriormente à data de publicação do pertinente acórdão do Supremo Tribunal Federal. (Vide Medida Provisória nº 1.807, de 1999) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

**§ 1º O disposto neste artigo estende-se:**

- I - aos casos em que a declaração de constitucionalidade tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário;
- II - a contribuinte ou responsável favorecido por decisão judicial definitiva em matéria tributária, proferida sob qualquer fundamento, em qualquer grau de jurisdição;
- III - aos processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 1998, exceto os relativos à execução da Dívida Ativa da União [...].

**§ 3º O pagamento referido neste artigo:**

**I - importa em confissão irretratável da dívida;**

**II - constitui confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil; [...]**

**§ 8º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. (grifo nosso)<sup>147</sup>.**

Note-se também que a legislação ordinária foi utilizada para tratar de conceitos, alcance, conteúdo e finalidade em matéria de obrigação. Conforme orientação constitucional, essa matéria deveria ser disciplinada por Lei Complementar, por tratar-se de obrigação tributária. Além disso, as normas complementares jamais poderiam estabelecer obrigações para fins de cobrança, limitando-se apenas a regulamentar aquilo que já estivesse previamente estabelecido na norma geral<sup>148</sup>.

A evolução das normas complementares retrata como o desapego à observância da legislação tributária avançou em campo de flagrante incompetência, trazendo reflexos de ordem prática para a relação jurídico-tributária do contribuinte. Essa relação deveria ser regulamentada através de atos normativos de calibre mais robusto, como a Lei Complementar, não por meio de normas complementares, atos infralegais.

<sup>147</sup> Vide nota 146.

<sup>148</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.116.792/PB – Tema Repetitivo 367. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Seção, Diário da Justiça eletrônico, 14-12-2010.

Em 1986, a Receita Federal inovou no cumprimento de obrigações acessórias com a criação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)<sup>149</sup>, ainda vigente hoje, e que trouxe uma mudança significativa na dinâmica da relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte. A DCTF continuou sendo empregada para melhorar a eficiência na arrecadação e fiscalização, objetivos previstos na norma geral, mas sua utilização foi ampliada para possibilitar servir como mecanismo para instrumentalizar a cobrança do crédito tributário, uma finalidade que não encontra amparo na legislação.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N 129, DE 19 DE NOVEMBRO DE 1986  
Institui a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, estabelece normas para seu preenchimento e apresentação e dá outras providências.**

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984,

RESOLVE:

**Instituir modelos da Declaração de Contribuições e Tributos Federais e estabelecer normas quanto ao seu preenchimento e apresentação, conforme instruções anexas. [...]**

**2. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF terá as seguintes características, conforme os modelos apresentados nos anexos I e II:**

a) Modelo I - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, formato A/4, papel branco AP de 75 g/m<sup>2</sup>, impressão em sépia com retícula a 20%, referência catálogo Supercor número 8876 ou similar;

b) Modelo II — Declaração de Contribuições e Tributos Federais - Substituição, formato A/4, papel branco AP de 75 g/m<sup>2</sup>, impressão em verde radial com retícula a 2(X, referência catálogo Supercor número 8688 ou similar.

**3. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF será utilizada pelos contribuintes referidos no item 1 do Anexo III desta Instrução Normativa, para prestar mensalmente informações relativas à obrigação principal de tributos e/ou contribuições federais, cujos fatos geradores venham a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1987.** (grifo nosso)

Em 1989, sob a égide da CF/88, conforme Instrução Normativa n. 120 de 1989<sup>150</sup>, a Receita Federal permaneceu, através de normas complementares, avançando em águas profundas e explorando cada vez mais as possibilidades e empregos de obrigações acessórias não amparadas em norma geral ou na legislação tributária para disciplinar a utilização do instituto da confissão de dívida para efeitos tributários.

<sup>149</sup> BRASIL. **Instrução Normativa n. 129**, de 1986. Receita Federal do Brasil. Institui a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, estabelece normas para seu preenchimento e apresentação e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107155&idSegmento=2097882#:~:text=Institui%20a%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribui%C3%A7%C3%B5es,apresenta%C3%A7%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 3 maio 2024.

<sup>150</sup> BRASIL. **Instrução Normativa n. 120**, de 1989. Receita Federal do Brasil. Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0". Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/instrucao-normativa-120-1989\\_73534.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/instrucao-normativa-120-1989_73534.html). Acesso em: 3 maio 2024.

**Instrução Normativa SRF nº 120 de 24/11/1989**

**Aprova o formulário da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF estabelece normas para o seu preenchimento e apresentação e dá outras providências.**

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,  
Resolve:

1. Aprovar o formulário da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF e estabelecer normas quanto ao seu preenchimento e apresentação, conforme instruções anexas. [...]

ANEXO IV

**INSTRUÇÕES PARA PAGAMENTO/RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS DECLARADOS NA DCTF**

IMPORTANTE: Para pagamento/recolhimento das contribuições e tributos declarados na DCTF relativos a fatos geradores anteriores a 01.07.1989, deverão ser consultadas as instruções constantes dos Anexos IV dos Atos abaixo discriminados.

**1. CONFISSÃO DE DÍVIDA**

**Pela confissão de dívida constante da DCTF subscrita pelo declarante, ficará este ciente de que, não efetuado o pagamento do débito declarado nos prazos previstos em legislação, está notificado a pagá-lo monetariamente atualizado acrescido dos juros de mora e da multa calculados conforme instruções constantes do subitem 4.4 deste Anexo.**

1.1 - Não pago nos prazos determinados, **o débito será objeto de comunicação à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição como Dívida Ativa da União e consequente cobrança judicial** (grifo nosso).

Ou seja, disciplinando de forma inconstitucional matéria afeta à legislação de maior calibre. Tal prática continuou sendo promovida por meio de outros atos complementares nos anos de 2004<sup>151</sup> e 2021<sup>152</sup>, conforme as Instruções Normativas n. 395 de 2004<sup>153</sup> e IN 2.005 de 2021<sup>154</sup>, consolidando a dinâmica de que os contribuintes, ao declararem, em cumprimento das

<sup>151</sup> BRASIL. **Instrução Normativa n. 395**, de 2004. Receita Federal do Brasil. Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0". Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=15295&visao=anotado>. Acesso em: 3 maio 2024.

<sup>152</sup> BRASIL. Instrução Normativa n. 2.005, de 2021. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=115131>. Acesso em: 3 maio 2024.

<sup>153</sup> BRASIL, ref. 151: **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N 395, DE 05 DE FEVEREIRO DE 2004 Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0"**.  
Art. 1º Aprovar o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0"[...]  
Art. 2º O Programa destina-se ao preenchimento da DCTF original ou retificadora, relativas a fatos geradores ocorridos a partir do primeiro trimestre do ano-calendário de 2004, inclusive em situação de extinção, cisão, fusão ou incorporação.  
Art. 3º A DCTF deve ser apresentada, trimestralmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil da primeira quinzena do segundo mês subsequente ao trimestre-calendário de ocorrência dos fatos geradores.

<sup>154</sup> BRASIL, ref. 152: **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N 2.005, DE 29 DE JANEIRO DE 2021 Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb).**

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL [...] resolve:



obrigações acessórias, os seus créditos tributários decorrentes de suas obrigações tributárias principais, referentes aos tributos incidentes sobre suas atividades, já estão confessando o crédito tributário para efeito de cobrança, inclusive inscrição em dívida ativa para a promoção da competente execução fiscal sobre este valor confessado.

Neste ponto, cabe destacar a doutrina de Luiz Alberto Gurgel de Faria sobre os artigos que disciplinam a obrigação tributária acessória no CTN<sup>155</sup>.

Ocorre que, na Carta Magna em vigor, o princípio da legalidade foi reforçado – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” (Art. 5, II) – demonstrando que as obrigações acessórias não de ser criadas através de lei, formal e materialmente considerada, advinda, portanto, do Poder Legislativo, cabendo aos decretos e demais normas complementares o papel de explicitar a lei, viabilizando a sua melhor forma de execução, quando necessário.

Em que pese a precisão dos argumentos apresentados pelo citado autor, e ressalvado seu entendimento em contrário, atualmente nos julgados, adere à corrente majoritária do STJ, que pontua que a instituição de obrigações acessórias pode ser realizada através de lei em contexto amplo. Ele cita, inclusive, o Recurso Especial n. 1.116.792/PB<sup>156</sup>, mencionado anteriormente neste trabalho, para estabelecer o entendimento de que o descumprimento da obrigação acessória se converte em principal, sendo cobrada pelos mesmos mecanismos utilizados para

---

Art. 1º A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) devem ser apresentadas em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa [...].

**Art. 2º A DCTF e a DCTFWeb apresentadas na forma estabelecida por esta Instrução Normativa constituem confissão de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos créditos tributários nelas consignados [...].**

Art. 8º A DCTFWeb deverá ser elaborada com base nas informações prestadas na escrituração do Sistema Simplificado de Escrituração Digital das Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais (eSocial) ou na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), módulos integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) [...].

**§ 6º A assinatura e o processamento com sucesso do evento de encerramento a que se refere o § 5º importam ciência da confissão de dívida declarada, nos termos do Art. 2º [...].**

**Art. 19. A DCTFWeb substitui a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) como instrumento de confissão de dívida e de constituição do crédito previdenciário [...].**

**V - a partir do mês de outubro de 2023, em caso de confissão de dívida relativa a contribuições previdenciárias e contribuições sociais devidas a terceiros em decorrência de decisões condenatórias ou homologatórias proferidas pela Justiça do Trabalho.**

**Art. 19-A. A DCTFWeb substituirá a DCTF como instrumento de confissão de dívida e de constituição dos seguintes créditos tributários cujos fatos geradores ocorrerem a partir do mês de janeiro de 2024: [...]**

**Art. 19-B. A DCTFWeb substituirá a DCTF como instrumento de confissão de dívida e de constituição de créditos tributários relativos ao IRRF decorrentes da relação de trabalho,** apurados por meio do eSocial, cujos fatos geradores ocorrerem a partir do mês de maio de 2023 [...] (grifo nosso).

<sup>155</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Obrigação Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coordenador). **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 618.

<sup>156</sup> Vide nota 148.

cobrança de tributos.

Tal aplicação e interpretação, inclusive compete ao tema repetitivo n. 367 do STJ<sup>157</sup>, no julgado citado acima, segue, com efeito, o que vem sendo pontuado no presente estudo: o entendimento de que a obrigação acessória se limita a atender à finalidade da arrecadação e fiscalização e não à cobrança. Assim sendo, o tema repetitivo e a doutrina não se debruçaram sobre a possibilidade de a obrigação tributária acessória servir e ter como objetivo a atividade de cobrança do crédito tributário, o que não está previsto no CTN.

Destarte, essa evolução normativa, através de normas complementares e sem o emprego da interpretação sistêmica da legislação tributária, levou o Judiciário a consolidar seu entendimento nessa esteira da legislação complementar e ordinária em desacordo com a legislação de regência que estabelece a norma geral, como será visto adiante.

### 3.2 O entendimento para proposta da Súmula n. 436 do STJ

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), como órgão do Judiciário, tem como papel principal uniformizar a interpretação da legislação federal, com jurisdição em todo território nacional.

Nessa interpretação e aplicação do Direito, o STJ vai formando seu entendimento sobre várias matérias e pacificando a legislação federal, seja por meio de decisão monocráticas, seja por decisões colegiadas, através de suas seis turmas, além de sua corte especial. Na evolução da consolidação desses entendimentos, o STJ uniformiza sua jurisprudência e, a depender do conteúdo e alcance, edita súmulas. Essas súmulas representam entendimentos sedimentados e consolidados, proporcionando segurança jurídica na aplicação do Direito e pacificando as controvérsias jurídicas submetidas ao Poder Judiciário no âmbito da legislação infraconstitucional<sup>158</sup>.

Assim, após julgamentos nas turmas de direito público que compõem a Primeira Seção, verificando-se a ausência de divergências, pode ser proposta a edição de súmulas que sintetizem o entendimento do Tribunal. Essas súmulas visam propiciar segurança nas decisões e uniformizar o entendimento para casos idênticos ou que versem sobre a mesma matéria, além de promover clara eficiência na prestação jurisdicional.

---

<sup>157</sup> Vide nota 148.

<sup>158</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça - RISTJ**. Art. 122. Diário da Justiça, Brasília, DF, 07 jul. 1989, republicado 17 ago. 1989. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>. Acesso em: 3 maio 2024.

Nesse cenário, o STJ propôs e editou a Súmula n. 436<sup>159</sup>, cuja ementa é a seguinte: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

A súmula teve sua proposta originada nos seguintes precedentes: REsp 1.101.728-SP (1ª S, 11.03.2009 – DJe 23.03.2009)<sup>160</sup>, REsp 510.802-SP (1ª T, 1º.04.2004 – DJ 14.06.2004)<sup>161</sup>, REsp 823.953-SP (1ª T, 09.09.2008 – DJe 1º.10.2008)<sup>162</sup>, REsp 603.448-PE (2ª T, 07.11.2006 – DJ 04.12.2006)<sup>163</sup>, AgRg no Ag 937.706-MG (2ª T, 06.03.2008 – DJe 04.03.2009)<sup>164</sup>, REsp 1.090.248-SP (2ª T, 02.12.2008 – DJe 18.12.2008)<sup>165</sup>, AgRg no Ag 1.146.516-SP (2ª T, 04.03.2010 – DJe 22.03.2010)<sup>166</sup>, sendo o primeiro julgado no rito dos recursos repetitivos.

Ao investigar a formação do entendimento que culminou na Súmula n. 436 do STJ, é importante observar os fundamentos determinantes (*ratio decidendi*) de cada um dos Acordãos, para que se possa examinar, à luz da legislação e dos argumentos dos respectivos Ministros Relatores, a formação de suas respectivas convicções.

Por ordem cronológica, do mais antigo ao mais recente, passaremos a referenciar os precedentes que ampararam a proposta da Súmula.

No Recurso Especial n. 510.802–SP<sup>167</sup>, sob Relatoria do Ministro José Delgado, o argumento preponderante no voto do Relator assenta-se na premissa de que:

Tratando-se de crédito tributário originado de informações prestadas pelo próprio contribuinte através de Guia de Informações e Apurações do ICMS (GIA), a constituição definitiva do crédito tributário dá-se no exato momento em que há a apresentação desse documento. Outro entendimento não é passível de aceitação quando se contrapõe a isso o fato de que a partir do momento em que há o depósito da GIA a fazenda encontra-se apta a executar o crédito declarado.

---

<sup>159</sup> Vide nota 4.

<sup>160</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.101.728/SP**, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, Diário da Justiça eletrônico, 23-03-2009.

<sup>161</sup> *Ibid.*, **Recurso Especial 510.802/SP**, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 01/04/2004, Diário da Justiça eletrônico, 14-06-2004.

<sup>162</sup> *Ibid.*, **Recurso Especial 823.953/SP**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 09/09/2008, Diário da Justiça eletrônico, 01-10-2008.

<sup>163</sup> *Ibid.*, **Recurso Especial 603.448/PE**, Rel. Min. João Otávio Noronha, Segunda Turma, julgado em 07/11/2006, Diário da Justiça eletrônico, 04-12-2006.

<sup>164</sup> *Ibid.*, **Agravo Regimental no Agravo 937.706/MG**, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06/03/2008, Diário da Justiça eletrônico, 04-03-2009.

<sup>165</sup> *Ibid.*, **Recurso Especial 1.090.248/SP**, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02/12/2008, Diário da Justiça eletrônico, 18-12-2008.

<sup>166</sup> *Ibid.*, **Agravo Regimental no Agravo 1.146.516/SP**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/03/2010, Diário da Justiça eletrônico, 22-03-2010.

<sup>167</sup> Vide nota 161.

Já o Recurso Especial n. 603.448 – PE<sup>168</sup>, de Relatoria do Ministro João Otávio Noronha, consignou sua premissa no seguinte entendimento:

Com efeito, a lei estatuiu que a declaração do sujeito passivo de que existe obrigação tributária constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. Assim, a lei, nessa hipótese, dispensou a formalidade do lançamento pelo fisco, aceitando que tal exigência seja suprida pelo próprio sujeito passivo. Com a declaração prestada pelo contribuinte ao sujeito ativo da obrigação tributária, pode a autoridade fiscal, sem outras formalidades, inscrever o débito em dívida ativa e exigir o seu pagamento, inclusive via judicial.

Continuando a análise dos precedentes no REsp n. 823.953-SP<sup>169</sup>, tendo como Relator o Ministro Luiz Fux, seu entendimento ficou assim registrado:

Outrossim, é cediço que a GIA se assemelha à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou dá instauração de procedimento administrativo.

Já o Min. Herman Benjamin, como Relator do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 937.706 – MG<sup>170</sup>, se pronunciou da seguinte forma:

Com efeito, a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que “em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais – DCTF, Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP ou documento equivalente 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. (REsp 739.910/SC, Rel Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007, p. 535).

Prosseguindo na pesquisa e somando aos precedentes já analisados, passa-se ao REsp n. 1.090.248 – SP<sup>171</sup>, de Relatoria do Min. Castro Meira, assim fundamentado:

A apresentação pelo contribuinte de DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outro documento equivalente, determinada por lei, possui o condão de constituir o crédito tributário, independentemente de qualquer outro tipo de procedimento a ser executado pelo Fisco. Via de regra, o STJ adota o posicionamento, nos casos denominados de "autolancamento", de que o lançamento efetivado pela DCTF constitui diretamente o crédito tributário, conforme se depreende dos seguintes

---

<sup>168</sup> Vide nota 163.

<sup>169</sup> Vide nota 162.

<sup>170</sup> Vide nota 164.

<sup>171</sup> Vide nota 165.

precedentes: [...].

Cronologicamente, seguindo com os julgados no rito comum antes de analisar o recurso repetitivo, temos o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.146.516 – SP<sup>172</sup>, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, que estabeleceu o seguinte:

É que a jurisprudência desta Corte já pacificou, em sede de recurso repetitivo, na sistemática do Art. 543-C, do CPC, entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a entrega da DCTF ou documento equivalente constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências por parte do Fisco, não havendo portanto, que se falar em necessidade de lançamento expresso ou tácito do crédito declarado e não pago (REsp 962.379, Primeira Seção, DJ de 28.10.2008).

Por último, abordamos o REsp n. 1.101.728 – SP<sup>173</sup>, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos conforme o Art. 543-C do Código de Processo Civil<sup>174</sup> e a Resolução STJ 08/08. O Relator fundamentou sua decisão no seguinte posicionamento:

No particular, nenhuma razão assiste aos recorrentes. A jurisprudência desta Corte, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco”, entendimento que foi inclusive ratificado por ocasião do julgamento, por esta 1ª Seção, sob o regime do Art. 543-C do CPC, do REsp 962.379, DJ de 28.10.08. Na oportunidade, na condição de relator, proferi voto que, no particular, evocou diversos precedentes da Seção nesse sentido, v.g., AgRg nos EAg 670.326/PR, DJ de 01.08.2006; AgRg nos EREsp 332.322/SC, DJ de 21.11.2005 e AgRg nos EREsp 638.069, este com ementa assim explicitando o tema:

2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no Art. 5º do DL 2.124/84 e Art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco.

No voto, constou<sup>175</sup>:

[...]2. Pois bem, é inteiramente equivocada a afirmação, ainda corrente, de que o lançamento, feito pela autoridade fiscal, é instituto indispensável e sempre presente

<sup>172</sup> Vide nota 166.

<sup>173</sup> Vide nota 160.

<sup>174</sup> BRASIL. **Lei n. 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

<sup>175</sup> Vide nota 160.

nos fenômenos tributários e que, ademais, é o único modo para efetivar a constituição do crédito tributário. Contrariando tal afirmação, observou o Ministro Peçanha Martins que "é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Recurso especial não conhecido." (RESP 281.867/SC, 2ª T. Min. Peçanha Martins, DJ de 26.05.2003) [...].

A modalidade mais comum de constituição do crédito tributário sem que o seja por lançamento é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no Art. 5º do DL 2.124/84 e Art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja: constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN Art. 150, § 1º). Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato [...].

No mesmo sentido: AGA n. 87.366/SP, 2ª T., Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ de 25.11.1996; RESP 510.802/SP, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 14.06.2004; RESP 389.089/RS, 1ª T., Min. Luiz Fux, DJ de 16.12.2002, RESP 652.952/PR, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 16.11.2004; RESP 600.769/PR, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.09.2004; RESP 510.802/SP, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 14.06.2004.

3. Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais a da apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo pode ser exigido administrativamente, gerando, por isso mesmo, consequências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, Art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito.

Como exposto, é possível concluir que todos os julgados que deram origem à Súmula n. 436 do STJ<sup>176</sup> apoiaram-se na mesma legislação para suportar e enquadrar o entendimento sopesado: o Decreto-Lei n. 2.124/84<sup>177</sup> e a Lei 9.779/99<sup>178</sup>, além das normas complementares, notadamente as instruções normativas editadas pela Receita Federal.

Todavia, chama atenção o fato de que apenas um Acórdão, aquele submetido ao rito dos recursos repetitivos, relatado pelo Min. Teori Albino Zavascki, avançou, mesmo que timidamente, nas questões de fundo e que merecem atenção interpretativa nessa matéria. Esse julgamento abordou a natureza da obrigação acessória e o próprio lançamento, relacionando-os de forma crítica com a legislação que fundamentou o entendimento sumular e sua repercussão na constituição do crédito tributário. Todos os demais se limitaram a afirmar que a declaração prestada pelo contribuinte constitui crédito tributário, independentemente de qualquer outro ato

<sup>176</sup> Vide nota 4.

<sup>177</sup> Vide nota 136.

<sup>178</sup> Vide nota 146.

da autoridade administrativa.

Percebe-se que, nos votos analisados, os fundamentos determinantes (*ratio decidendi*) não consideraram, em sua ponderação, a disciplina referente às obrigações acessórias e sua repercussão para efeitos tributários, assim como o regramento do lançamento, a natureza da confissão como ato voluntário para cumprimento de ato compulsório ou a influência na contagem dos prazos de decadência e prescrição cristalizados no CTN como norma geral.

Portanto, não há como dissociar os efeitos desse entendimento exclusivamente sob a perspectiva da confissão de dívida, e a dispensa de qualquer outro ato por parte da autoridade administrativa. É imperioso que seja verificada de forma sistêmica na própria legislação, o conteúdo, o alcance e os efeitos dessa aplicação, que impõe um regramento diferente daquilo que está previamente previsto no CTN, como será examinado no próximo tópico.

### 3.3 A Súmula n. 436 do STJ e o Art. 142 do CTN

#### 3.3.1 A interpretação do sistema constitucional tributário

Ao analisar um texto ou dispositivo legal e uma decisão judicial ou um entendimento judicial não se pode olvidar que ambos os elementos estão inseridos dentro de um mesmo sistema jurídico. Este sistema, desenvolvido para trazer disciplina nas relações jurídicas, serve como palco no qual esses elementos atuam. Aquele que não se apresentar de acordo com o *script* determinado pelo roteiro (sistema) sairá de cena.

Assim, procedemos ao exame dos dispositivos abaixo:

**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** (grifo nosso)<sup>179</sup>.

Súmula n. 436 do STJ - **A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco** (grifo nosso)<sup>180</sup>.

A partir deste momento, torna-se imperiosa uma análise do contexto em que os dois textos estão inseridos e de qual forma podem eles conviver, ou não, dentro de um mesmo

<sup>179</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 142.

<sup>180</sup> Vide nota 4.

ordenamento jurídico. Portanto, os efeitos de uma relação jurídico-tributária devem estar amparados dentro do próprio sistema tributário nacional. Igualmente, sua interpretação para verificar seus efeitos e aplicação deve ocorrer, considerando esses elementos citados, dentro do próprio sistema.

Interpretar é submeter ao intérprete - aquele que deve ler, entender, compreender e aplicar a regra descrita no texto normativo, observando se o resultado de sua interpretação está alinhado com a finalidade projetada pelo texto, que reflete a vontade do legislador. O objetivo primordial é que a interpretação mantenha a harmonia e integração do sistema normativo.

Vittorio Cassone<sup>181</sup> aponta a existência de três escolas principais, ou mais relevantes, que abordam as questões da interpretação das leis: a) legalista, b) interpretativista e c) eclética.

Os ensinamentos de Eros Grau<sup>182</sup> oferece uma visão perspicaz sobre a interpretação do direito ao afirmar que "a interpretação do direito é uma prudência", pois os que interpretam assim o fazem como uma *juris prudentia* (prudência jurídica) em oposição à *juris scientia* (ciência jurídica). Esta distinção ressalta a natureza prática e deliberativa da interpretação jurídica, em contraste com uma abordagem puramente científica ou teórica. O autor destaca que, ao interpretar, o intérprete o faz segundo sua própria lógica e, desta forma, a interpretação envolve uma série de escolhas entre várias possibilidades. Desde que a escolha seja adequada, cabe tal entendimento, sendo a norma objeto não de interpretação, mas de justificação.

Sob este aspecto, não nos parece adequado o emprego da utilização da norma em termos de "certo" ou "errado", pois as premissas válidas conduzirão à conclusões que sejam coerentes com as premissas adequadas. Nesse contexto, Eros Grau<sup>183</sup>, quanto à aplicação da interpretação dos textos normativos, de forma clara e precisa aponta:

Daí porque afirmo que a problematização dos textos normativos não se dá no campo da ciência: ela se opera no âmbito da prudência, expondo o intérprete autêntico ao desafio desta, e não daquela. São distintos, um e outro; na ciência, o desafio de, no seu campo, existirem questões para as quais ela (ciência) ainda não é capaz de conferir respostas; na prudência não o desafio da ausência de respostas, mas da existência de múltiplas soluções corretas para uma mesma questão.

Quando um intérprete produz normas jurídicas pratica a jurisprudência, e não a jurisciência. Atua segundo a lógica da preferência, não segundo a lógica da consciência. Situa-se na escolha entre várias possibilidades corretas. Note-se bem que não estou, com isso, justificando que algum juiz entenda que é razoável ou não razoável tal lei. Essa escolha tem de ser feita, como preferência, rigorosamente dentro

<sup>181</sup> CASSONE, Vittorio. **Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2013, p. 93.

<sup>182</sup> GRAU, Eros. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. XIV-35.

<sup>183</sup> GRAU, Eros. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. Conferência para o XXIV Congresso IDEPE, realizado nos dias 20, 21 e 22 de outubro de 2010, presidido pelo Min. Eros Grau. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 113, p. 2018-225, 2010.



do quadro fixado pelo texto. Quer dizer: a norma não é objeto de demonstração, é objeto de justificação.

Nesta concepção de que a norma é o resultado da interpretação, ainda assim esta não pode se afastar por completo da vontade primária que originou sua criação<sup>184</sup>.

A função do legislador é regular a vida em sociedade, de modo que a situação regulada represente a intenção do legislador, e a decorrente norma jurídica, mesmo tendo a natureza geral e abstrata, constitui a intenção do legislador, a que o intérprete não pode se afastar.

Essa vontade primária, na atividade legislativa, representa a vontade popular que legitimou a elaboração de um texto normativo com objetivo de regular ou disciplinar alguma situação da vida real que poderia gerar conflitos. A norma vem como uma imposição ao tempo em que disciplina para organizar e harmonizar sua aplicação com o sistema existente.

Isso significa que na atividade intelectual e subjetiva de refletir sobre o alcance, a finalidade e o conteúdo de um texto normativo, faz-se necessário que o intérprete não se distancie do texto que é objeto da interpretação, considerando sua natureza, origem e o contexto no qual está inserido. É essencial observar uma frase à luz do texto e do contexto como um todo. Caso contrário, pode ocorrer uma evidente descontextualização, ou, ainda pior, uma indesejável elasticidade de conceitos já consagrados, tudo com objetivo de extrair da norma, algo que ela ainda não regulamentou.

Como interpretar uma lei ordinária sem observar a norma geral que disciplina a matéria e a própria Constituição Federal? Não pode, não deve, não seria prudente.

Cassone é assertivo ao afirmar que “o intérprete ideal é aquele que examina detalhadamente a norma tributária (árvore), com visão maior (floresta); ou seja, não deve ater-se somente aos detalhes da norma jurídica, mas examiná-la em face do sistema”<sup>185</sup>. Aqui, a “floresta” representa o Sistema Tributário Nacional, no qual estão inseridos todos os tipos de norma. Assim, no exemplo mencionado, uma árvore na floresta deve ser claramente identificada para que, se for autorizado seu corte, na ausência desta não se possa inferir que é permitido cortar outro tipo. O que a lei não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo. Não cabe ao intérprete estabelecer uma nova regra onde o texto legislativo silenciou, pois isso não constitui uma justificação, mas sim uma inovação na criação de uma norma onde ela não existe.

---

<sup>184</sup> CASSONE, ref. 181 , p. 102.

<sup>185</sup> *Ibid.*, p. 155.

Desta maneira, ao analisar a norma tributária, partindo da Constituição Federal e, por consequência, do CTN, é imperativo, antes mesmo da leitura do texto, observar o contexto no qual a norma está inserida. Isso implica considerar o diploma legal e sua estruturação, livros, títulos, capítulos ou seções. Essa organização não é arbitrária; por exemplo, uma matéria tributária no âmbito constitucional pode estar disposta nas limitações ao poder de tributar ou nas competências tributárias. Tal disposição possui uma finalidade específica, buscando harmonização e seguindo uma lógica sistêmica, na qual cada temática tem sua própria disposição que segue toda uma lógica legislativa e dogmática.

De modo simplificado, podemos elencar duas metodologias na interpretação de textos normativos de acordo com sua organização: as normas de coordenação, nas quais as leis encontram-se no mesmo grau hierárquico e as normas de subordinação, que implicam um olhar de cima para baixo. As normas de coordenação permitem aplicar critérios como o cronológico e de especialidade. Já nas normas de subordinação, aplica-se o critério de competência ou de hierarquia das leis<sup>186</sup>.

Geraldo Ataliba<sup>187</sup>, renomado estudioso do nosso sistema tributário nacional, discorre:

Sistema constitucional é a aplicação do conceito de sistema à Constituição. Há sistema constitucional, onde se reúnem harmonicamente princípios e normas constitucionais, ou seja, princípios e normas que tratam da superior atividade estatal. Nisso, essencialmente, está o conceito material da Constituição. Não vamos estudar o sistema constitucional brasileiro, mas o sistema constitucional tributário. Vamos reduzir a ideia de sistema, para ficarmos com um segmento do sistema constitucional. Qual? Aquele que disciplina a atividade tributária, ou seja, que rege, essencialmente, a tributação – ação de tributar, que é, por definição uma ação estatal. Estudaremos, portanto, um subsistema, dentro do sistema constitucional tributário. [...]

Em oposição as obrigações voluntárias, temos as legais, chamadas de *ex lege*, ou seja, obrigações que tem nascimento por força de lei. No direito privado há grande número delas: obrigações de alimentar entre cônjuges, a obrigação por indenização em razão de ato ilícito; no direito público, também há inúmeras obrigações, das quais a mais importante das obrigações *ex lege* é a tributária, que nasce por um imperativo de lei. Nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar seu nascimento. [...]

Estando diante de tributo, deve-se, como jurista, aplicar aos problemas emergentes e ao próprio estudo desta situação jurídica o assim chamado regime jurídico tributário, que se define como conjunto de princípios e de normas jurídicas, que informam e disciplinam a tributação, ou seja, a ação estatal de tributar. Onde encontrar o regime jurídico e esse sistema de princípios e de normas, que regem a atividade do Estado e que haverão de informar a atividade do jurista, no estudo dessa situação? Exatamente conhecendo, em primeiro lugar, o sistema constitucional tributário e, depois, a legislação tributária.

---

<sup>186</sup> CASSONE, ref. 181, p. 166.

<sup>187</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário. In: **Conferências sobre temas tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 170-173. Ciclo de palestras realizadas no Núcleo da Escola de Administração Fazendária em São Paulo, em outubro de 1978, sob a coordenação de Geraldo Ataliba.

Na esteira das discussões até agora apresentadas, torna-se evidente que não é possível analisar o lançamento, a constituição do crédito tributário, o cumprimento de uma obrigação acessória, a declaração e a confissão de dívida de maneira isolada, sem considerar a existência do sistema tributário e a hierarquia das leis conforme sua competência quanto às normas tributárias; bem como os conceitos e alcances próprios do direito privado para aplicação em matéria tributária.

Partindo da abordagem sistêmica e iniciando com a Constituição Federal de 1988, na parte que disciplina o sistema constitucional tributário, localizamo-nos no Título IV (Da tributação e do orçamento), no Capítulo I (Sistema Tributário Nacional), na Seção I (Dos Princípios Gerais), que estabelece as bases fundamentais e orientadoras de todo o regime tributário nacional<sup>188</sup>.

Logo, a matéria afeta a esta parte dispositiva da Constituição Federal fala dos princípios gerais, as regras que vão balizar o sistema. Como a linha de investigação adotada perpassa pelo entendimento do cumprimento de uma obrigação acessória para constituição do crédito tributário, compete-nos observar se estes temas já se encontram estabelecidos na Constituição<sup>189</sup>.

**Art. 146. Cabe à lei complementar:** [...]

**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre: [...]

**b) obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...] (grifo nosso).

No sistema tributário constitucional, ficou determinado que a Lei Complementar será o instrumento responsável por definir as normas gerais acerca do tema das obrigações tributárias., sem limitar o termo, conteúdo ou seu alcance. Assim sendo, a matéria sobre obrigações será disciplinada conforme estipulado na Constituição Federal, ou seja, através de Lei Complementar.

Ainda acorde a Constituição, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência são temas que devem ser obrigatoriamente disciplinados por Lei Complementar. Desconsiderar essa liturgia representa desprezo à norma maior, constitucional, além de flagrante incompetência quando tais matérias são tratadas por meio de legislação ordinária, em face da competência determinada pela Constituição para adoção da Lei Complementar.

---

<sup>188</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Título IV: Da tributação e do orçamento. Capítulo I: Sistema Tributário Nacional. Seção I: Dos Princípios Gerais. Vide nota 36.

<sup>189</sup> Vide nota 132.

O Código Tributário Nacional, embora lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar, em virtude de regular integralmente a matéria a ela reservada. Entender de modo diverso implicaria admitir que cada ente tributante — Estados e Municípios — pudesse estabelecer suas próprias normas gerais, situação que tornaria humanamente impossível para o Poder Judiciário a tarefa de harmonizar, com o texto constitucional, os inúmeros conceitos e definições que pudessem surgir país afora<sup>190</sup>.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins<sup>191</sup> sustenta que “[...] o Código Tributário Nacional foi, nesta matéria, por inteiro, recebido pela nova ordem constitucional”. Ou seja, a matéria prevista na alínea b), inc. III do Art. 146 da CF/88 estava disciplinada inteiramente no CTN que, apesar de ser uma legislação originária de 1967, abordou a matéria, estabelecendo os contornos do que seriam suas normas gerais em caráter nacional, servindo de suporte para todos os entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nessa mesma linha, é importante registrar que o texto constitucional não conceituou, definiu ou, em qualquer outro grau, tentou disciplinar esses institutos; limitou-se a estabelecer o que deve ser tratado, onde e como. Assim, a matéria afeta à obrigação tributária, por expressa disposição constitucional, deve ser obrigatoriamente disciplinada por Lei Complementar, sob pena de flagrante inconstitucionalidade, em razão da competência exclusiva estipulada pela Constituição.

### ***3.3.2 Obrigação acessória e constituição do crédito tributário***

Ao regulamentar o sistema constitucional tributário, a Lei Complementar deve observância direta à Constituição Federal, como norma de subordinação. O CTN, ao tratar do tema obrigação tributária, estabeleceu a matéria no Livro II, Título II, decompondo todos os seus elementos nos capítulos subsequentes, deixando a cargo do Capítulo I a definição e os conceitos da obrigação tributária.

A obrigação é o liame entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, sendo o fundamento de toda a relação jurídico-tributária na qual estas duas partes estão vinculadas. De maneira precisa,

---

<sup>190</sup> SANTOS, Cláudio. O Código Tributário Nacional como Elemento de Estabilização do Direito Tributário. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, DF, ano 28, n. 112, p. 357-370, out./dez. 1991. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175889/000456222.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 maio 2024.

<sup>191</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. Coatualizador: Rogério Gandra Martins. 6. ed. atual. e aumentada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 148.

o CTN, ao abordar o gênero obrigação, conforme apontado no item 3.1 deste capítulo, dividiu-o em duas espécies: a obrigação principal e a obrigação acessória<sup>192</sup>.

Ao estabelecer que a obrigação tributária acessória serve apenas aos interesses da arrecadação e fiscalização, o texto limita de forma expressa que a obrigação acessória não se destina à atividade de cobrança. Caso essa fosse a intenção, tal atividade estaria explicitamente disposta na própria disciplina estatuída no Art. 113<sup>193</sup> do CTN. É importante esclarecer que a atividade tributária se divide em várias ações ou procedimentos, tais como: instituir, fiscalizar, arrecadar, partilhar e cobrar. Cada verbo especifica uma ação estatal no desiderato de promover a função da administração tributária, sendo essencial não confundir arrecadação com cobrança, pois não são sinônimos<sup>194</sup>.

Aqui já sinaliza o CTN, como norma geral, que o crédito tributário, objeto da obrigação, devido às suas próprias peculiaridades e garantia, não pode ficar a cargo do contribuinte, que é o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, após promover uma interpretação da legislação tributária, como ilustrada por Cassone<sup>195</sup> através do exemplo da árvore e da floresta, percebe-se que o CTN reservou um capítulo inteiro para disciplinar a constituição do crédito tributário. Vale, portanto, afirmar que a matéria afeta ao crédito tributário está aqui definida.

Neste ponto, o CTN, a quem compete por determinação da própria Constituição Federal estabelecer as normas gerais em matéria tributária, de início já estipula que o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme seu Art. 139<sup>196</sup>. Isto é, o crédito tributário não pode originar-se de uma obrigação acessória, a qual consiste meramente em prestações positivas ou negativas — um fazer ou deixar de fazer, um cumprir ou deixar de cumprir. Portanto, é necessária a existência de uma obrigação principal para que se constitua o crédito tributário.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, ao abordar a constituição do crédito tributário na Seção I do Capítulo II do Título III, que é dedicado ao crédito tributário, organiza o capítulo em apenas duas seções: i) aquela que trata do lançamento, e ii) aquela que trata dos tipos, modalidades, ou seja, espécies de lançamento. Neste sentido, o lançamento é o gênero pelo qual o legislador, através do CTN, estabeleceu a forma pela qual o crédito tributário pode ser constituído. Não há, no Código, nenhuma outra disposição ou disciplina que regule o tema

---

<sup>192</sup> Para extrato do Art. 113 do CNT referenciado neste trabalho, ver p. 49.

<sup>193</sup> Vide nota 192.

<sup>194</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional** – Texto base da consultoria legislativa. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 17 maio 2024.

<sup>195</sup> CASSONE, ref. 181, p. 102.

<sup>196</sup> BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 139.

da constituição do crédito tributário além daquela estabelecida nos Artigos 142 a 146<sup>197</sup>, que definem o lançamento como a forma de constituição do crédito tributário.

Pensar diferente não é interpretar, com respeito as reflexões em sentido contrário, mas sim criar positivamente norma legal na omissão legislativa.

Em matéria tributária, os componentes mais importantes da norma tributária são a legalidade e a tipicidade. A transferência de recursos do indivíduo para o Estado através do pagamento de tributos como uma obrigação compulsória na qual o contribuinte está automaticamente sujeito é regida pela máxima latina “*nullun tributo sine lege*”: não pode haver tributo sem a lei que o estabeleça. Tal disposição está consagrada no Art. 150, inc. I da CF/88<sup>198</sup>, que impõe limites ao poder tributário do Estado. Assim, somente por meio de lei, em sentido material e observadas as competências tributárias, é que o poder público pode exigir o pagamento de tributos do cidadão. Somente assim porque a lei é resultado da atividade legislativa dos representantes da sociedade, o que lhe confere segurança, validade, aceitabilidade e, mais que tudo, a ideia de uma regra justa, por ser fruto de debates dos representantes do povo em contraposição à vontade do “príncipe”.

---

<sup>197</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. CAPÍTULO II: Constituição do Crédito Tributário, Seção I: Lançamento. 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. Art. 143: Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação. Art. 144: O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º: Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º: O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. Art. 145: O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. Art. 146: A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>198</sup> BRASIL. **Constituição (1988)**. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

No mesmo sentido, a tipicidade tributária<sup>199</sup> exige que a norma descreva de forma precisa e minuciosa a conduta que, ocorrendo no mundo real, imporá uma obrigação ao particular para o cumprimento e pagamento do tributo ao Estado:

Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o *legislador*, ao formar a lei, definir, de modo *taxativo (números clausus)* e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Não é atribuição do intérprete criar norma por exclusão. Ou seja, em matéria tributária, assim como no direito administrativo — ramo do direito público —, vigora o princípio de que o que não está expressamente permitido está proibido, uma das máximas do Direito. Logo, não se pode afirmar, com base na interpretação do próprio sistema constitucional tributário e do CTN, que a ausência de uma previsão legal resulte em uma conduta “positivada” do direito; suposição, na verdade, improvável.

Prosseguindo com a interpretação e aplicação do CTN, os Artigos 147 a 150 detalham as modalidades de lançamento<sup>200</sup>. Ou seja, uma vez que a constituição do crédito tributário é realizada por meio do lançamento, esses artigos especificam os tipos de lançamento previstos e possíveis para materializar a constituição do crédito tributário. No capítulo 2 deste trabalho, apresentamos essas modalidades como espécie do gênero lançamento, como também, taxativamente pela norma, as hipóteses possíveis para constituir o crédito tributário.

Ademais, o CTN fornece outros vários elementos que não permitem uma interpretação divergente daquela em que a constituição do crédito só ocorre com o lançamento e o lançamento é privativo da autoridade administrativa.

Este entendimento pode ser construído da seguinte maneira: o lançamento é um ato administrativo, e atos administrativos só podem ser realizados por uma autoridade administrativa. O contribuinte não se qualifica como autoridade administrativa; logo, o contribuinte não possui competência para realizar o lançamento.

---

<sup>199</sup> AMARO, ref. 57, p. 135.

<sup>200</sup> Para maiores detalhes, consultar os extratos legais contidos nas páginas 28, 29 e 30 deste trabalho.

O Art. 150 §4<sup>201</sup> fornece elementos adicionais sobre a constituição do crédito tributário através do lançamento, como disposto à continuação:

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. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (grifo nosso).

Eis aqui uma análise simples, porém lógica, da aplicação do texto normativo. Conforme expressado ao longo deste trabalho, na lei não há palavras inúteis. Nesse sentido, o §4 em questão, de maneira intencional, estabelece que “*considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito*”. Esta assertiva é elucidativa, na medida em que ilumina a lógica subjacente à constituição do crédito tributário.

A norma especifica que, inicialmente, ocorre a homologação do lançamento, o qual alguns autores interpretam como sendo o pagamento, para que, com a homologação, que se configura como lançamento, ocorrer a constituição do crédito e, por consequência, sua extinção. Outro pensamento não se pode ser extraído do texto, pois não há como extinguir algo inexistente. Neste aspecto, a regra estabelecida no § 4 do Artigo 150 do CNT é fiel e harmônica com a sistemática de lançamento prescrita pelo próprio CTN.

Ou seja, tendo o contribuinte efetuado sua conduta para realização do lançamento por homologação - aqui entendida como a conduta objetiva de cumprir a legislação tributária - o §4 do Art. 150 estipula que, ao completar o prazo de cinco anos, a autoridade administrativa, para extinguir o crédito tributário, deve primeiro constituí-lo pelo lançamento. Neste contexto, o lançamento previsto pode ser o expresso ou o tácito, mas, uma vez constituído o crédito, pelo lapso temporal, ele será extinto automaticamente. Contudo, antes de sua extinção, o crédito primeiro precisou existir pelo lançamento, conforme a conduta estabelecida no *caput* do Art. 150 do CTN<sup>202</sup>.

Em outras palavras, o § 4 dispõe que a autoridade administrativa lança e extingue. Não é possível extinguir um crédito antes de lançá-lo, pois sem o lançamento, o crédito tributário não está constituído. O crédito somente passa a existir com o lançamento; isto é, apenas o lançamento constitui o crédito tributário. O contribuinte não tem a capacidade de constituir o

---

<sup>201</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 150.

<sup>202</sup> Vide nota 120.



crédito, pois não está habilitado a realizar o lançamento, competência que é exclusiva da autoridade administrativa.

Isto posto, poder-se-ia perguntar sobre a declaração, enquanto obrigação acessória, que se configura como confissão de dívida apta a inscrever o crédito tributário em dívida, ensejando sua cobrança imediata, sem qualquer necessidade de ato da autoridade administrativa. No entanto, não encontramos na interpretação do sistema de tributação nacional um suporte válido que justifique essa prática.

Primeiramente, falamos de tributo, uma obrigação compulsória. Segundo, da obrigação acessória, cujo cumprimento tem como objetivo exclusivamente a arrecadação e fiscalização. Terceiro, destacamos que o crédito tributário é indisponível e, para tanto, estabelece responsabilidade funcional. Tanto o é que, se admitirmos a possibilidade de o crédito ser constituído pelo contribuinte, estaríamos aceitando a disponibilidade do crédito tributário, que ficaria, assim, a cargo de pessoa estranha ao procedimento de constituição do crédito realizado através do lançamento. Quarto, que por ser indisponível e por ser resultado de uma atividade estatal, portanto pública e dotada fé de ofício, é que o crédito tributário uma vez constituído goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade. Quinto, mas não menos importante, questiona-se: como estabelecer uma confissão obrigatória? Se a confissão, conforme definida no Código Civil, constitui uma manifestação voluntária, livre e fruto da autonomia da vontade consciente, ela não se coaduna com a ideia de confissão como cumprimento de obrigação, alterando, desta forma, o conceito, o alcance e a finalidade de um importante instituto do direito privado, o que é vedado pelo CTN.

Os atos praticados pelos contribuintes nas suas participações respectivas em cada uma das modalidades dos lançamentos tributários - declaração e homologação - com maior ou menor participação, não desvirtuam a natureza do lançamento como espécie do gênero.

Quando foi estabelecido o gênero lançamento e, portanto, privativo da autoridade administrativa, tornou-se evidente que, dada a pluralidade de situações e sua multiplicidade, a administração fazendária não teria condição de realizar, sozinha, todos os atos inerentes ao procedimento que ocasiona o lançamento. Ademais, o Brasil elegeu, como base de sua arrecadação, a tributação sobre o consumo, o que implica em milhões de transações ocorrendo simultaneamente em todo o território nacional.

Neste sentido, seria humanamente impossível que a administração conseguisse promover o lançamento na quantidade e na velocidade requeridas para efetivamente cobrar o crédito tributário e notificar o contribuinte para o pagamento, e simultaneamente fazer frente as despesas do Estado. Isto se deve ao fato de que esta foi a modalidade eleita para atender a

tributação sobre o consumo, que é a base da arrecadação da fazenda pública para financiar os gastos do Estado e as políticas públicas.

É sabido que o poder público, para promover sua arrecadação e atender às suas despesas, pode se servir de técnicas de arrecadação, que, embora não estejam em perfeita harmonia com os institutos de direito tributário, são consideradas pelo STF como adequadas às necessidades da administração tributária sem que representem um desvirtuamento na aplicação do direito<sup>203</sup>.

Um exemplo dessa prática é a substituição tributária<sup>204</sup>, na qual se presume o fato gerador, antecipando o pagamento de tributos antes mesmo da ocorrência efetiva do fato gerador. Isso ocorre mesmo sem a presença dos elementos necessários para caracterizar o nascimento da obrigação tributária, tudo isso para justificar a arrecadação mediante a necessidade do Estado.

<sup>203</sup> ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal**. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 373.

<sup>204</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 5639. Relator: Dias Toffoli. ICMS. Substituição tributária. Cláusula 2ª do convênio 13/97. Decisão que determina a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte. Ofensa à decisão proferida na ADI nº 1.851/AL. Primeira Turma, julgado em 30 set. 2014. Acórdão eletrônico. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n. 224, 13 nov. 2014. Procedência da reclamação. **1. Desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, conhece-se o modelo tributário de arrecadação por substituição do sujeito passivo da obrigação tributária por um tertius.** Prestigia-se a ruptura do princípio da relatividade dos efeitos da relação jurídico-tributária quando se imputa ao agente que meramente recebe o preço da coisa (e, com ela, o valor incidente do tributo) a função de substituído do devedor. Seria, em linguagem clássica do Direito Civil, uma autêntica cessão compulsória de posições contratuais de caráter mitigado, pois remanesce a responsabilidade supletiva do devedor, dado que o fenômeno se restringe a uma mera imputação ao terceiro de um debitum do verdadeiro sujeito passivo da relação tributária. 2. A redação sempre escorreita e precisa do CTN, em seu Art. 128, fez reverência à distinção civilística de Alois Brinz entre debitum (haftung) e obligatio (schuld). O contribuinte deve, mas é o substituto que responde pela dívida, sem embargo de persistir o debitum – adjetivado de “supletivo” no Código Tributário – em desfavor do primeiro. 3. **A Constituição de 1988 trouxe consigo um efeito colateral profundamente sensível no âmbito do Direito Tributário, que foi o enfraquecimento da autoridade do CTN como fonte nomogenética. O País assistiu a um processo de constitucionalização das normas tributárias, como forma de se impedir a contestação das exações fiscais em seu nascedouro. A técnica de substituição foi, por exemplo, parte desse fenômeno, com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 17/04/93, que introduziu o Art. 150, § 7º, da CF/1988. 4. O perfil constitucional desse regime de substituição alterou profundamente a conformação primitiva do CTN.** Desapareceu a exigência da vinculação direta do tertius com o fato gerador, o que implica dizer que sua posição jurídica foi reconduzida a de um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral, e não a uma situação jurídica particular, faticamente delimitada. **Além disso, o constituinte derivado fez surgir a nova figura jurídica do fato gerador por presunção, contrabalançada pela “imediate e preferencial restituição da quantia” na hipótese de sua não realização.** 5. A decisão na ADI nº 1.851-4/AL não é mais o único paradigma pretoriano erga omnes a ser utilizado nos casos de substituição tributária “para frente”, pois a questão – sob enfoques diversificados – é atualmente debatida na ADI nº 2.777/SP e na ADI nº 2.675/PE, ambas pendentes de julgamento, especialmente a última, que se acha sobrestada até o pronunciamento da Corte no RE nº 593.849/MG. A superveniência dessas duas novas ações diretas, contudo, não afeta, ao menos ceteris paribus, a eficácia vinculante e contra todos do acórdão indicado como paradigma desta reclamação. Precedentes da Corte (Rcl nº 2.600/SE-Agr, Tribunal Pleno, Relator Ministro Cezar Peluso, DJe de 3/8/07). 6. Não houve superação ou contradição entre a ADI nº 1.851 e os subsequentes (e inconclusos) julgamentos das mencionadas ações diretas. Permanece, para os fins constitucionais, íntegra a finalidade da reclamação no caso concreto e deve-se, conforme permite a jurisprudência, resolver por completo o incidente. 7. É inequívoca a ofensa à autoridade do STF, considerada a ADI nº 1.851/AL, a qual foi reconhecida quando do deferimento da liminar nos autos. 8. Reclamação procedente (grifo nosso).

Aqui, resta o registro de que, diferentemente da substituição tributária, que foi alçada ao texto constitucional, toda a discussão envolvendo a Súmula n. 436 do STJ<sup>205</sup> e o Art. 142 do CTN<sup>206</sup> ocorre em nível infraconstitucional. Este exemplo, não obstante, serve apenas para ilustrar como a presunção pode ser empregada como técnica de arrecadação sem que isso represente um problema legal.

O direito admite a utilização de alguns institutos, como a presunção e a ficção, para emprestar aplicação às suas regras, que no âmbito do direito tributário podem ser utilizados em maior ou menor grau. Portanto, nesse sentido, o pagamento antecipado, no caso de lançamento por homologação, nada mais é do que uma simples técnica de arrecadação, pois, pela quantidade de situações de fatos geradores previstas nas hipóteses na tributação sobre o consumo, se a administração pública tivesse de aguardar todos os respectivos lançamentos e a constituição de todos os créditos, o Estado não teria receita e enfrentaria o caos.

Assim, o legislador compreendeu que o contribuinte poderia auxiliar a administração pública ao calcular o montante do tributo devido e efetuar o pagamento imediato, enquanto a Fazenda Pública verificaria a adequação desse pagamento, promovendo o lançamento e a constituição do crédito tributário. Essa prática foi estabelecida com o objetivo de atender às despesas e necessidades do Estado. Para tanto, instituiu-se a presunção de extinção do crédito tributário mediante o pagamento<sup>207</sup>, conforme estipulado no § 2 do Artigo 150 do CTN<sup>208</sup>:

**§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.** (grifo nosso)

Ora, a doutrina afastou-se das coisas mais simples e por vez mais óbvias para gastar energia com tintas e mais tintas de produção literária no embate dialético sobre se o pagamento configura crédito constituído e se a sua extinção indica que ele foi efetivamente constituído e, ainda, se essa constituição decorreu da ação do contribuinte, implicando na contagem de prazo decadencial e prescricional - que são modalidades de extinção do crédito tributário - só que o próprio texto normativo deixa patente, cristalino que os efeitos do pagamento realizado não

---

<sup>205</sup> Vide nota 4.

<sup>206</sup> Vide nota 55.

<sup>207</sup> ROSA, Íris Vânia Santos. Presunção. **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo; Álvaro de Azevedo Gonzaga; André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho; Maria Leonor Leite Vieira; Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/294/edicao-1/presuncao>. Acesso em: 3 jan. 2024.

<sup>208</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 150.

podem influir na extinção total ou parcial do crédito. E porque esta determinação, porque não houve lançamento; conseqüentemente, não houve a constituição do crédito tributário. Sem essa constituição, não há alteração alguma para efeito de extinção do crédito tributário, notadamente na contagem dos prazos para decadência e prescrição, elementos de extinção do crédito tributário.

Ou seja, mesmo que realizado o pagamento, este não tem qualquer efeito direto para a extinção do crédito tributário, o que pode parecer contraditório com o *caput* do artigo. Contudo, essa contradição é apenas aparente, pois uma análise completa do texto esclarece a situação.

No *caput*, a forma de colaboração do sujeito passivo com o respectivo pagamento como uma técnica de arrecadação para fazer frente as despesas do Estado, de boa-fé pelo contribuinte e da fazenda, disciplina que está extinto o crédito até prova em contrário, em outras palavras, está extinto sob condição. Isto significa que, no âmbito jurídico, conforme o Artigo 156 do CTN<sup>209</sup>, o crédito tributário será considerado extinto quando a autoridade administrativa realizar o lançamento e constituir formalmente o crédito tributário, procedendo subsequente à sua extinção.

A norma do § 2 do Art. 150 do CTN está tão harmonizada com as demais disposições no CTN que o § 4 estabelece que a extinção do crédito só ocorrerá após a homologação, aspecto já ventilado anteriormente<sup>210</sup>. É importante registrar, como observamos no item 3.2 deste capítulo, que as normas que introduziram a figura da confissão de dívida no cumprimento da obrigação acessória com o objetivo de promover a cobrança do crédito tributário foram implementadas por meio de legislação ordinária e normas complementares. Essas disposições tiveram um impacto profundo nos efeitos tributários na contagem dos prazos prescricionais e decadenciais, o que é vedado pelos Artigos 109<sup>211</sup>, 113<sup>212</sup> e 150 §2<sup>213</sup>, todos do CTN.

A constituição do crédito tributário, conforme estabelecido no Art. 139 do CTN<sup>214</sup>, não pode ocorrer através do cumprimento de uma obrigação acessória. Ademais, a confissão é matéria de prova originária do direito civil que está sendo emprestada ao direito tributário, mas com nítida feição de efeitos tributários, além de contribuir decisoriamente para a extinção do crédito tributário alterando, por meio de legislação ordinária, os efeitos dessa extinção. Especificamente, essa prática traz impactos na contagem dos prazos decadencial e prescricional

---

<sup>209</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 156.

<sup>210</sup> Para consultar o texto do Art. 150 do CNT, ver p. 43 deste trabalho.

<sup>211</sup> Vide nota 145.

<sup>212</sup> Ver p. 49 deste trabalho.

<sup>213</sup> Consultar p. 43 deste trabalho.

<sup>214</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 139.

em desacordo com o que estabelece o § 2 do Art. 150 do CTN, logo, alterando regra de Lei Complementar através de legislação ordinária.

A título de exemplo, para elucidar a impossibilidade de constituição do crédito tributário por meio do cumprimento de uma obrigação acessória, consideremos a situação hipotética em que um contribuinte, inadvertidamente, realiza uma declaração mesmo sem a ocorrência do fato gerador. Todavia, por força de legislação ordinária e o entendimento construído na jurisprudência, sem observância do CTN, o crédito poderia ser executado em face de uma confissão de dívida obrigatória sobre um fato inexistente. Isso ocorreria sob a perspectiva de que, podendo inscrever em dívida, o crédito gozaria de presunção, liquidez e certeza. Contudo, essas características são intrínsecas ao crédito tributário que teve na ação da administração pública a verificação de sua validade, como fato gerador, sujeito ativo e passivo, a base de cálculo, a alíquota e o montante devido. Estes elementos só podem ser adequadamente estabelecidos por meio do lançamento, que deve ser realizado privativamente pela autoridade administrativa.

Em que pese as reflexões acerca da extensa quantidade de operações a que estão sujeitas as relações jurídicas tributárias, a introdução das teorias da praticabilidade para nortear a interpretação e adequação dos textos normativos não pode resultar na criação de normas onde elas não existem. É defeso ao intérprete suprir a atividade legislativa através de interpretação, da mesma forma que ao judiciário é vedado assumir a função de legislador positivo.

Portanto, se faz necessária não apenas uma interpretação adequada dos textos normativos, mas também que a evolução legislativa responda às necessidades sociais contemporâneas nas quais a sociedade e o Estado estão inseridos, bem como incorpore os avanços tecnológicos oriundos do próprio desenvolvimento humano. É pouco provável que meros exercícios de interpretação aplicados a uma legislação estanque consigam atingir esses objetivos de forma eficaz. Isso resultará fatalmente em violações de conceitos, princípios e institutos jurídicos, tudo com o objetivo de adequação, mas sem qualquer justificação adequada na própria norma aplicada.

Sem embargo, é primordial compreender as dificuldades inerentes das múltiplas situações que geram a necessidade de promoção do lançamento tributário e a constituição do crédito tributário, inclusive para tornar mais eficiente a cobrança da dívida ativa do Estado. Neste sentido, o legislador, por meio de legislação ordinária, inovou na relação jurídico-tributária ao caracterizar o cumprimento da obrigação acessória como uma confissão de dívida para efeitos tributários e, notadamente, para a cobrança do crédito tributário, pois, uma vez declarado, o crédito já seria considerado constituído.

A CF/88 estabelece que cabe à Lei Complementar descrever as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Essas hipóteses do texto constitucional estão dispostas na sequência lógica de sua ocorrência: nasce a obrigação, ocorre o lançamento que constitui o crédito e, posteriormente, segue-se sua extinção. Essa ordenação não é aleatória.

Na produção legislativa segue-se uma técnica, uma lógica que é amparada na doutrina, construída ao longo dos anos pelos mais diversos especialistas que, através de conceitos e definições, de direito público ou privado e de outras áreas do conhecimento como a contabilidade, economia e medicina., emprestam seus signos para utilização em matéria tributária, mas que não podem ser alterados por esta.

Destarte, ao promover que uma declaração para cumprimento de uma obrigação acessória constitui confissão de dívida e dispensa o ato da autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário, a legislação está, implicitamente, permitindo que o contribuinte possa constituir o crédito tributário por meio dessa obrigação acessória.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil fez uma escolha, que foi estabelecer a base de sua arrecadação ancorada na tributação sobre o consumo. Coincidentemente, os tributos incidentes sobre as atividades ligadas ao consumo no país são os tributos sujeitos ao lançamento por homologação<sup>215</sup>.

O Código Tributário Nacional, promulgado na década de 1960 do séc. XX, disciplinou toda a matéria tributária que, conforme estabelecido pela Constituição de 1988, é de competência de Lei Complementar. O Supremo Tribunal Federal interpretou que o CTN, embora originalmente uma lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição como Lei Complementar. Esta recepção ocorreu devido à competência da matéria abordada pelo CTN, que cumpre integralmente as determinações constitucionais sobre a legislação tributária.

Acrescente-se a isso que todas as hipóteses de incidências, fatos geradores das respectivas obrigações tributárias são decorrentes de atividades econômicas consagradas no final do século XIX e início do século XX. Assim, essas normas servem de base para disciplinar todos os eventos tributários que ocorrem na economia contemporânea, no século XXI, diante de todo o desenvolvimento e modernidade empregados em larga escala nas atividades ligadas ao consumo. Essas atividades sofreram uma brutal transformação em face do avanço tecnológico, o que desafia a aplicação de um marco regulatório concebido em um contexto muito diferente do atual.

A manutenção de uma legislação que não acompanha o desenvolvimento da sua própria sociedade impõe uma tarefa desumana e hercúlea ao intérprete que, a todo momento, se depara com a incompatibilidade entre os conceitos e modelos existentes na norma e as inovadoras situações vivenciadas pelo desenvolvimento humano e pelo avanço tecnológico.

A tributação está ligada diretamente a uma ação estatal, constituindo-se em uma atividade desenvolvida pelo Estado. Dessa forma, é inconcebível a operação da administração tributária sem a participação estatal. A atividade administrativa é conduzida por meio de procedimentos e processos que resultam na elaboração ou expedição de atos que, no contexto tributário, são atos administrativos.

Na relação jurídico-tributária, para materializar a obrigação e a constituição do crédito tributário, é imprescindível a figura do lançamento por ato privativo da autoridade administrativa.

---

<sup>215</sup> BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Publicações, apresentações e outros documentos**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/publicacoes-apresentacoes-e-outros-documentos>. Acesso em: 19 maio 2024.

O crédito como fruto da obrigação, em matéria tributária, por força da legislação é constituído por atividade estatal que, em maior ou menor escala, passa a contar com a colaboração do contribuinte para sua materialização. Todavia, a participação do contribuinte no processo de constituição do crédito tributário não retira o monopólio estatal sobre essa atividade. A colaboração do contribuinte, seja em maior ou menor grau, não desvirtua sua natureza estatal. Naquilo em que o contribuinte não participa, não há nada a acrescentar.

Nas colaborações mais amplas ou restritas, há situações, como no lançamento por homologação, nas quais o contribuinte praticamente realiza todo o trabalho típico da autoridade administrativa. No entanto, é a autoridade administrativa que detém a competência para efetuar o ato final, que é o desfecho do lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário. Essas são ações colaborativas que visam dinamizar a execução do ato pela autoridade administrativa. Ao contrário sensu, servidores da fazenda pública, como técnicos e outros auxiliares, colaboram na atividade de fiscalização, mas o ato final deve ser formalizado pela assinatura da autoridade competente. Por disposição legal, técnicos e assessores podem preparar e elaborar o ato, mas, ao final, é necessária a chancela da autoridade privativa. Essa preparação realizada por terceiros não lhe tira a validade, tampouco altera sua natureza.

A colaboração do contribuinte nos procedimentos próprios do lançamento é prevista, possível e perfeitamente aplicável, não desvirtua o lançamento nem macula a constituição do crédito tributário, sendo esta participação uma conduta disciplinada no texto normativo. Portanto, cumprindo seu dever, o contribuinte pode e deve fornecer os elementos necessários para que a autoridade administrativa, como desfecho do procedimento tendente à realização do lançamento, o realize e constitua privativamente o crédito tributário.

Chama atenção o fato de que, primeiro, a matéria de obrigação somente pode ser tratada por Lei Complementar e no CTN não se estabelece que a obrigação constitui o crédito, pois tal aspecto é disciplinado em outro capítulo do CTN que trata exclusivamente da constituição do crédito tributário. Em segundo lugar, por meio de lei ordinária e normas complementares, a legislação promoveu inovações substanciais na relação tributária, não apenas para regulamentar, mas para efetivamente criar direitos e obrigações que não estavam previstos na Lei Complementar. Em terceiro lugar, a introdução da confissão de dívida pela legislação federal alterou o conceito e o alcance do instituto, o que é defeso em matéria tributária. Além disso, estabelece que os efeitos da obrigação acessória objetivam contribuir para a cobrança do crédito tributário, o que também não restou autorizado pelo CTN, que se limitou a ações de arrecadação e fiscalização.



Por sua vez, a jurisprudência que originou a Súmula n. 436 do STJ trouxe pouca luz ao debate, limitando-se a citar textos normativos infralegais e infraconstitucionais, excluindo o CTN da discussão sem sequer verificar que a confissão de dívida introduzida pela legislação ordinária federal, aplicável aos tributos federais, deveria receber o mesmo tratamento legislativo quando aplicada aos tributos estaduais e municipais sob pena de aplicação analógica para a cobrança de tributo, prática também defesa pelo CTN.

Careceu também um aprofundamento maior na aplicação do CTN, particularmente no que tange ao regramento das obrigações acessórias, visto que a introdução da confissão de dívida no núcleo do cumprimento de uma obrigação é, no mínimo, anacrônica. No direito privado, de onde o instituto da confissão é originário, ela é um ato voluntário de autonomia da vontade. Ninguém está obrigado a confessar, pois dessa forma, não seria confissão, mas coação. Assim, o desvirtuamento desse instituto não foi objeto de análise, passando ao largo sendo negligenciado em prol do objetivo máximo de emprestar maior eficiência na cobrança do crédito tributário.

O que parece ser perene é a tendência jurisprudencial de suprir a necessidade de adequação da legislação frente aos fatos modernos e usuais da nossa sociedade contudo, a involução legislativa não pode ser eficazmente compensada com exercícios teleológicos sob pena da aplicação inadequada do texto normativo ao fato concreto. Dificilmente, para não dizer ser pouco provável, uma norma do século XX, fundamentada em bases econômicas do final do século XIX, poderá adequadamente se amoldar, encaixar ou prever as inúmeras e inovadoras situações econômicas e sociais do século XXI sem violar conceitos e definições que já não correspondem às necessidades atuais do direito tributário e da administração tributária.

Em que pese a necessidade de prover a administração pública de meios, mecanismos e ferramentas que otimizem sua atuação e a relação com o contribuinte, no âmbito do Estado Democrático de Direito e especialmente em matéria tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade não podem ser desprezados sob pena de introduzir nesta relação um componente perigoso que é a insegurança jurídica.

Os argumentos e justificativas frequentemente utilizados para modificar a aplicação tendem a ser externos ao Direito propriamente dito, abrangendo aspectos como o volume de operações, a velocidade das transações, o avanço da tecnologia, internet, ambientes virtuais, downloads, *streaming* e operações “*as a service*”. Todas essas questões demandam um tratamento legislativo adequado. Por essa razão, a sociedade tem a oportunidade, a cada quatro anos, de renovar a composição do Parlamento com o objetivo de alcançar os ajustes legislativos necessários para adaptar-se ao contexto da inovação e da modernidade. Na ausência de tais

ajustes, como promover a mudança? Seria apropriado extrair do texto normativo interpretações que originalmente não estão presentes? Essa solução nos parece inadequada. Avançar na evolução legislativa nos parece o melhor remédio, embora muitos possam tecer críticas à atuação do legislativo, o que sem dúvida nunca será consenso<sup>216</sup>.

Ao analisar os fundamentos que serviram como alicerce para a Súmula 436 do STJ, percebe-se que não ocorreu um debate adequado sobre a aplicação do texto legal, *in casu*, o CTN. Bem como, o entendimento de que seria possível a constituição de crédito tributário por meio da confissão decorrente de uma obrigação acessória, e não voluntária, não levou em consideração que tal autorização estava restrita apenas à legislação federal, afeta à União. Ficou evidente a falta de prova e de autorização normativa para estender essa interpretação às legislações dos 27 estados e dos mais de 5 mil municípios brasileiros.

Por fim, resta patente que o lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa e que o crédito tributário só pode ser constituído através do lançamento; que o contribuinte não tem a capacidade de constituir o crédito tributário, visto que não pode realizar o lançamento. O pagamento realizado de forma antecipada é mera técnica de arrecadação, sem possibilidade de influenciar na relação tributária antes da homologação, ou seja, antes do lançamento. Além disso, a aplicação da declaração como confissão de dívida constituindo o crédito tributário, como prevista na Súmula, trouxe efeitos na contagem do prazo prescricional alterando, por lei ordinária, a contagem estabelecida no CTN. Tal aplicação influiu, de forma inadequada, em matéria que por disposição constitucional só pode ser tratada por Lei Complementar.

Infelizmente, não há como suprir a ausência de evolução legislativa única e exclusivamente por meio da interpretação, nem justificar que os fins validam os meios. Em Direito, a segurança jurídica é o meio pelo qual os fins são justificados e não o inverso, sob pena de se perpetuar inconstitucionalidades e ilegalidades. Tal abordagem, do argumento casuístico, pode ser admissível no modelo do *common law*<sup>217</sup>, mas não se coaduna com os princípios do Estado Democrático de Direito vigentes no Brasil.

---

<sup>216</sup> ROCHA, ref. 203, p. 374.

<sup>217</sup> Sistema jurídico anglo-saxão.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Método, 2009.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Teoria do Ato Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário. *In: Conferências sobre temas tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 170-173. Ciclo de palestras realizadas no Núcleo da Escola de Administração Fazendária em São Paulo, em outubro de 1978, sob a coordenação de Geraldo Ataliba.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:livro:2013;000959966>. Acesso em: 26 jul. 2024.

BARCELAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. Tratado de Direito Administrativo: ato administrativo e procedimento administrativo. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. *In: Tratado de Direito Administrativo*. v. 5. PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di (Coord.), 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda., 2019.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 24 jan. 1967.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.124, de 13 de junho de 1984**. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del2124.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2124.htm). Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. **Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19779.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19779.htm). Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. Lei n. 13.974, de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a legislação tributária do Estado relativa ao Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 17 dez. 2009. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/113974.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/113974.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 129, de 1986**. Receita Federal do Brasil. Institui a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, estabelece normas para seu preenchimento e apresentação e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107155&idSegmento=2097882#:~:text=Institui%20a%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribui%C3%A7%C3%B5es,apresenta%C3%A7%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 120, de 1989**. Receita Federal do Brasil. Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0". Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/instrucao-normativa-120-1989\\_73534.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/instrucao-normativa-120-1989_73534.html). Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 395, de 2004**. Receita Federal do Brasil. Aprova o programa gerador e as instruções para preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) na versão "DCTF 3.0". Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=15295&visao=anotado>. Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 2.005, de 2021**. Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=115131>. Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 70**. Imprensa Nacional, Brasília, DF, 1964, p. 56.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 323**. Imprensa Nacional, Brasília, DF, 1964. p. 143.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 547**. Diário da Justiça, Brasília, DF, 12 dez. 1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 94.462-1/SP, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 06/10/1982, **Diário da Justiça**, 17 dez. 1982.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 436**. Primeira Seção, julgado em 14 abr. 2010. Diário da Justiça eletrônico, Brasília, DF, 13 maio 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo 1.146.516/SP**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/03/2010, Diário da Justiça eletrônico, 22-03-2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.101.728/SP**, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, Diário da Justiça eletrônico, 23-03-2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.090.248/SP**, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02/12/2008, Diário da Justiça eletrônico, 18-12-2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.116.792/PB – Tema Repetitivo 367**. Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Seção, Diário da Justiça eletrônico, 14-12-2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo 937.706/MG**, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06/03/2008, Diário da Justiça eletrônico, 04-03-2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 823.953/SP**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 09/09/2008, Diário da Justiça eletrônico, 01-10-2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 603.448/PE**, Rel. Min. João Otávio Noronha, Segunda Turma, julgado em 07/11/2006, Diário da Justiça eletrônico, 04-12-2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 510.802/SP**, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 01/04/2004, Diário da Justiça eletrônico, 14-06-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação Constitucional n. 5639**. Relator: Dias Toffoli. ICMS. Substituição tributária. Cláusula 2ª do convênio 13/97. Decisão que determina a devolução dos valores recolhidos a maior pelo contribuinte. Ofensa à decisão proferida na ADI nº 1.851/AL. Primeira Turma, julgado em 30 set. 2014. Acórdão eletrônico. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, n. 224, 13 nov. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 07 jul. 1989, republicado 17 ago. 1989. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>. Acesso em: 3 maio 2024.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 9 mar. 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. **Publicações, apresentações e outros documentos**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/publicacoes-apresentacoes-e-outros-documentos>. Acesso em: 3 jan. 2024.

CAMILLO, Carlos Eduardo da Silva. **Constituição do Crédito Tributário Através do Lançamento por Homologação**. Artigo Científico de Conclusão da Pós-Graduação *Lato Sensu* da ESMERJ. Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, 2015.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2013.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Processo Tributário**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação**: decadência e prescrição. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

CORREIA, Walter Barbosa. O Lançamento Tributário e o Ato Administrativo Nulo. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 126, p. 29-43, out./dez. 1976.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Sistema Tributário Nacional** – Texto base da consultoria legislativa. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRUZ, Braulindo Costa da; SILVA, Cassio Rodolfo Menezes. A utilização da declaração de dívida como instrumento de constituição do crédito tributário e sua fundamentação constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: ABDT, v. 154, p. 11-29.

CUBAS JÚNIOR, José Raul. **Obrigação Tributária e lançamento por homologação: o uso plurívoco do termo confissão e seu impacto no prazo prescricional**. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Obrigação Tributária. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 8ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020.

FOLLONI, André Parmo. **Teoria do Ato Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2009.

GOMES, Marcus Lívio. **A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRAU, Eros. Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. Conferência para o XXIV Congresso IDEPE, realizado nos dias 20, 21 e 22 de outubro de 2010, presidido pelo Min. Eros Grau. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 113, p. 2018-225, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Lançamento Tributário: teoria e prática**. Indaiatuba/SP: Foco, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

HORVARTH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. 2. ed. ver. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed., atual. de acordo com o Decreto 7.574/2011. São Paulo: Malheiros, 2012.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri/São Paulo: Manole; Espanha/ES: Marçal Pons, 2007.

LESSA, Donavan Mazza; LIMA, Daniel Serra. A Correta Interpretação da Súmula n. 436 do STJ e os Regimes de Lançamento Previstos no CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, v. 209, p. 32-41, 2013.

LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. **Lançamento, Processo Administrativo e Extinção do Crédito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. Coatualizador: Rogério Gandra Martins. 6. ed. atual. e aumentada. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 19. ed. ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **As normas de Direito Público na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro**: paradigmas para a interpretação e aplicação do Direito Administrativo. São Paulo: Contracorrente, 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Ato Administrativo**. 6. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues de. **Lançamento Tributário como Ato Administrativo**: Procedimento e Controle. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergnabb; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RICARTE, Mariana João; ISAAC, David Borges. A constituição definitiva do crédito tributário e o prazo prescricional. **Revista Reflexão e Crítica do Direito**, v. 9, n. 2, p. 298-319, jan./jun. 2021.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal**. Controle Administrativo do Lançamento Tributário. São Paulo: Almedina, 2018.

ROSA, Íris Vânia Santos. Presunção. *In*: **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coords.). Tomo: Direito Tributário. CARVALHO, Paulo de Barros; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coords. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/294/edicao-1/presuncao>. Acesso em: 25 jul. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAMPAR, Marcos Donizete. **Lançamento por Homologação e Decadência**. São Paulo: Almedina, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3. ed. ver. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.



- SANTOS, Cláudio. O Código Tributário Nacional como Elemento de Estabilização do Direito Tributário. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, DF, ano 28, n. 112, p. 357-370, out./dez. 1991. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175889/000456222.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 maio 2024.
- SANTOS, Fabricio Emmanuel Lima. Constituição do Crédito Tributário e sua Constituição Definitiva. **Revista da EJUSE**, n. 22, 2015. p. 364-400.
- SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil**: análise das principais teorias existentes e propostas para alteração da respectiva legislação. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- SAURA, Moisés Moura. Declaração prestada pelo contribuinte: meio legítimo de constituição do crédito tributário. **Revista dos Tribunais**, v. 100, n. 912, p. 409-455.
- SOUZA JUNIOR, Antônio Carlos. **A conservação do ato irregular no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- VILLAR, Alice Saldanha. **Direito sumular**: STJ. 2. ed. São Paulo: J.H. Mizuno, 2017.
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 470 p. ISBN 8530920708.
- XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 383 p. ISBN 8530920694.
- ZAVASCKI, Francisco Prehn. **Constituição do Crédito Tributário pelo cidadão-contribuinte**. Sapucaia do Sul/RS: Notadez/Datadez, 2010.
- ZAVASCKI, Teori Albino. **A participação do contribuinte na formação do crédito tributário**. BDJur, Brasília, DF, 28 abr. 2009. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/20924>. Acesso em: 27 jan. 2012.