



RAISSA ESPESCHIT MAIA

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A SÚMULA 436 DO STJ:
CRÍTICA À NECESSIDADE DE UM SEGUNDO
PROCEDIMENTO PARA A CONSTITUIÇÃO DO
CRÉDITO**

BRASÍLIA

2016

RAISSA ESPESCHIT MAIA

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A SÚMULA 436 DO
STJ: CRÍTICA À NECESSIDADE DE UM SEGUNDO
PROCEDIMENTO PARA A CONSTITUIÇÃO DO
CRÉDITO**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós Graduação em Direito do Trabalho e Previdenciário do Centro Universitário de Brasília – UNICEUB.

Orientador: Prof. André Gontijo

BRASÍLIA

2016

RAISSA ESPESCHIT MAIA

**O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A SÚMULA 436 DO
STJ: CRÍTICA À NECESSIDADE DE UM SEGUNDO
PROCEDIMENTO PARA A CONSTITUIÇÃO DO
CRÉDITO**

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do Curso de Pós
Graduação em Direito do Trabalho e
Previdenciário do Centro Universitário
de Brasília – UNICEUB.

Brasília, 30 de junho de 2016.

Banca Examinadora

Prof. André Gontijo

Prof. Gilson Ciarallo

Prof. Pedro Almeida

RESUMO

O presente trabalho procura examinar o lançamento tributário e o momento da constituição do crédito tributário. A edição da súmula 436 do STJ e os reflexos sobre uma possível inovação de direitos, o que traz o debate sobre o ativismo judicial e o papel do judiciário atualmente. No trabalho são estudadas sobre o prisma do lançamento por homologação as contribuições sociais previdenciárias, a forma de confissão do débito que é a GFIP e as modalidades de extinção do crédito, quais sejam a decadência e a prescrição. O estudo viabiliza a reflexão sobre a separação dos poderes e o celeuma existente neste tópico, quando é possível identificar nessa mesma matéria, súmula do Superior Tribunal de Justiça que contraria o dispositivo existente na legislação tributária. Conclui com o estudo que o ativismo judicial pode ser considerado como uma inovação no direito, mas enquanto não houver um amadurecimento por parte do legislativo, ele é necessário.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito Tributário. Lançamento. Processo Administrativo. Ativismo judicial.

ABSTRACT

This study examines the decline, an important rule of the order, due to its characteristic of termination of the right for the time lapse , and its direct relation to the time at which the tax credit. In this context, the tax assessment analysis and forms of formal constitution in accordance with the law of administrative process are studied .The study enables reflection on the separation of powers and the stir it brings when it is possible to identify in this context docket of the Superior Court of Justice goes against the device in law.

KEY WORDS: Tax Credits. Launch. Administrative Process. Judicial Activism.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
O LANÇAMENTO	8
1.1 Crédito Tributário.....	10
1.2 Conceito.....	11
1.3 Modalidades.....	13
1.3.1 . Direto, de ofício, ex officio.....	13
1.3.2 Misto ou por declaração.....	14
1.3.3 Por homologação ou autolancamento.....	15
1.4 Questões relevantes.....	18
1.4.1 A regra matriz de incidência tributária.....	18
1.4.2 Arbitramento.....	19
A DECADÊNCIA.....	21
2.1 A decadência no Direito Tributário.....	20
2.1.1 O termo a quo da contagem.....	21
2.1.2 A decadência X a preclusão.....	23
2.1.3 A decadência x a prescrição.....	25
A GUIA DE RECOLHIMENTO E FGTS- GFIP	26
3.1 Conceito.....	26
3.2 A Previdência Social	27
3.2.1 Princípios Constitucionais e Características.....	29
3.2.2 Contribuições sociais.....	31
A SÚMULA 436 DO STJ E O ATIVISMO JUDICIAL.....	36
4.1 Exame crítico da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça.....	35
4.2 Ato de constituição do crédito tributário.....	39
4.3 Comentários sobre o ativismo judicial.....	42
4.4 Competência Privativa e competência exclusiva do lançamento.....	45
CRÍTICA À NECESSIDADE DE UM SEGUNDO PROCEDIMENTO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	48
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	54

INTRODUÇÃO

As contribuições sociais são espécies de tributos extremamente relevantes, por representar a base da Seguridade Social. Nesse contexto, as obrigações tributárias, o lançamento e todas as regras que os compõem são regidos pela Lei complementar tributária, a qual abrange seu exato momento de constituição, os prazos, bem como as normas de extinção, conhecidas como decadência e prescrição.

A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo e Serviço é um documento declaratório em que o contribuinte confessa a dívida, sendo este suficiente para a constituição do crédito tributário. Todavia, esse momento exato de constituição afeta diretamente o prazo de decadência para cobrança, o que gera uma enorme gama de posicionamentos ambos doutrinários e jurisprudenciais.

Muito embora o STJ tenha editado Súmula pacificando a matéria no sentido de que não há necessidade de um lançamento formal por parte da autoridade, uma vez a declaração do contribuinte possuir natureza de autolancamento, há quem considere essa posição equivocada, com base na legislação tributária e no princípio da legalidade.

Reconhecendo o seu caráter amplamente relevante não somente na seara jurídica, mas afetando diretamente a nossa sociedade, as empresas e cidadãos; a matéria merece ser discutida e avaliada, a fim de que os diversos posicionamentos não tornem obstáculos aos contribuintes, muito menos um meio de reduzir direitos ou burlar a máquina

arrecadatória. A busca do questionamento é válida para que as bases da Constituição Federal, nossa carta maior estejam sempre em consonância com a realidade brasileira.

As contribuições sociais, por serem de grande relevância na sociedade e no mundo jurídico, por comporem a base do financiamento da Seguridade Social, traz consigo a análise mais aprofundada da Previdência, do lançamento, e dos aspectos temporais do direito como a decadência, a prescrição e a preclusão. A metodologia utilizada foi a dogmática- instrumental, partindo para a dialética, quando se busca a crítica perante o que foi estudado dentro do contexto social.

O Poder Judiciário, hoje o ponto de equilíbrio entre os três Poderes da República, tem entendido com muita precisão que a burocracia federal insiste em não reconhecer suas deficiências e quer a todo custo penalizar o contribuinte com cobranças e execuções indevidas, que não respeitam os direitos constitucionais e a legislação infraconstitucional que rege a matéria.

LANÇAMENTO

1.1 Crédito Tributário

O crédito tributário constituído implica no surgimento de uma relação jurídico tributária e como consequência sua respectiva exigibilidade. A formalização desse crédito se dá por meio do lançamento tributário. A constituição do crédito tributário tem o sentido de determinar a certeza e a liquidez da dívida, e, dessa forma, impor então exigibilidade ao sujeito ativo.

O lançamento, portanto, criador desse crédito, vem definido no Código Tributário Nacional, em seu art. 142. Senão, veja-se:

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.

Nas palavras de Paulo de Barros¹, nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz da incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente pra identificá-lo.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51

No posicionamento de Alberto Xavier, o lançamento é um título jurídico abstrato da obrigação tributária, partindo da idéia de que ele exerce uma função de ato complementar e que com a ocorrência do fato gerador (fato tributário), a obrigação tributária ganha existência. Assim, com o lançamento, ela se torna atendível, no sentido de que o sujeito passivo estaria habilitado a efetuar o pagamento do tributo e o sujeito ativo recebê-lo.²

Logo, concluído o lançamento pela autoridade, este será definido pela data da ocorrência do fato gerador, momento em que nasce a relação na seara jurídica. É válido ressaltar que, uma vez o lançamento se reportar à data do fato gerador, a regra será a da data da ocorrência, pouco importando se esta foi alterada ou modificada.

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.

Assim, com a formalização da relação com o lançamento, não há que se falar em obrigação tributária, mas, tão somente, em crédito tributário. Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento.”

Nessa direção, constata-se que o lançamento tem o condão de trazer a liquidez e a certeza na relação jurídica, capacitando, por sua vez, o Fisco em realizar o ato de cobrança, administrativamente e posteriormente, judicialmente.

² XAVIER, Alberto. **Do lançamento- teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2.ed. São Paulo: Forense, 1998, p. 561-563

O lançamento pode ser considerado um procedimento administrativo, cuja finalidade é a própria constituição do crédito tributário. Tendo, por sua vez, natureza declaratória e com efeitos *ex tunc*, valendo-se a autoridade da lei do momento da ocorrência do fato gerador. Logo, o lançamento de crédito tributário possui natureza jurídica declaratória da obrigação tributária preexistente.

Forçoso salientar que, conforme dispõe o próprio CTN, compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, ficando a cargo da legislação específica a determinação desses agentes.

A doutrina pode tecer diferenciações em o lançamento ser um “ato” ou “procedimento”. A Lei 5.172/66, no art. 142, inclinou-se no sentido de que o lançamento é a constituição do crédito tributário, sendo esta formalizada como Lei Complementar, obedecendo a previsão expressa no art. 146, inc III, alínea “b” da Constituição Federal. Dessa forma, o regime jurídico do lançamento não pode ser modificado validamente por lei ordinária, decretos, ou qualquer outra espécie de norma infracomplementar ou infralegal.

Nessa direção, James Marins³ se posiciona no sentido de que este seja considerado um ato administrativo, o qual será, muitas vezes, precedido de um procedimento preparatório. Ele cita o conceito de Paulo de Barros Carvalho⁴:

³ MARINS, James. **Direito processual Tributário brasileiro. (Administrativo e Judicial)**. 5 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p.89

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed, São Paulo: Saraiva, 2013 p.

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

Ad argumentandum, Paulo de Barros, sobre a questão, conclui de forma prática:

Tratar o lançamento como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista e para o jurista teórico, tanto faz. Aquilo que não se justifica, sob o ponto de vista da Epistemologia do Direito, é o caráter emulativo que se difundiu pela doutrina, com a disputa entre a primazia das três possibilidades cognoscitivas.

Eurico de Santi⁵, por sua vez, qualifica o lançamento como ato-norma administrativa com estrutura hipotético-condicional que opera de modo a associar o evento concreto de relevância tributária ao resultado jurídico esperado.

Nos moldes do CTN, o agente administrativo deve colher, em obediência ao princípio do dever de fiscalização, a ocorrência do evento no mundo fenomênico prevista como fato imponível, que representa o evento selecionado pelo legislador como apto a gerar a obrigação tributária, e descrevê-lo formalmente para fins de verificar seu encaixe na descrição hipotética contida na norma jurídica tributária.⁶

⁵ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 2.ed Revista e Ampliada. São Paulo, Max Limonad. 2000, p. 47

⁶ MARINS, James. **Direito processual Tributário brasileiro. (Administrativo e Judicial)**. 5 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p.90

Por outro lado, José Hable define o lançamento como uma concretização da obrigação nascida em abstrato, iniciando-se com o ato pelo qual a autoridade fazendária toma conhecimento da ocorrência do fato gerador com o seu consequente lançamento. O fato gerador por si só não torna exigível o tributo.

De Santi, por sua vez, entende que o fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente com o ato da aplicação do direito. Segundo ele, se a autoridade não lavra o ato de lançamento, ocorre a decadência do direito de lançar e não haveria mais a possibilidade de cobrança do crédito. Essa visão, para ele, caracteriza a inexistência da obrigação tributária.⁷

É possível extrair do art. 142 supracitado que o lançamento se caracteriza por ser uma atividade vinculada, ou seja, não é algo facultativo ou discricionário por parte da administração, não comportando oportunidade e conveniência.

O lançamento, uma vez concluído, poderá ser alterado por impugnação, recurso de ofício, iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos em lei. Assim, a impugnação e o recurso voluntário são meios disponíveis ao contribuinte (sujeito passivo) em discordarem do lançamento, iniciando uma fase litigiosa.

Cabe também, à Administração, o dever de agir quando do reconhecimento de algum erro notável e sanável, consoante dispõe o art. 147, 2 do CTN:

⁷ DE SANTI, Eurico. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 45

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

Nesse contexto, a legislação estipula algumas outras hipóteses em que a autoridade poderá se valer da revisão de ofício.

1.3 Modalidades

O Código Tributário Nacional elenca algumas modalidades de lançamento admitidas, que variam pelo grau, e pelo tipo de tributo em cada caso específico. São elas as que se seguem no tópico a seguir.

1.3.1 Direta, de ofício ou ex ofício

No que tange aos aspectos de lançamento, instrui a legislação tributária:

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

A modalidade de lançamento efetuada pela autoridade administrativa com base no cadastro fiscal, ou no apurado, diretamente, junto ao contribuinte ou responsável, ou a terceiro que disponha desses dados, denomina-se “de ofício”.

A modalidade de lançamento por ofício representa as situações em que o Fisco, uma vez tendo identificado os dados e registros necessários de cobrança, realiza o ato, sem qualquer necessidade de aviso ou auxílio do contribuinte.

Esse tipo de lançamento está previsto em lei, conforme artigo supracitado, e é possível citar alguns tributos que contêm o crédito constituído dessa forma. São eles o imposto de propriedade territorial urbana (IPTU), imposto sobre a propriedade de veículos automotores⁸ (IPVA), as taxas, as contribuições de melhoria, contribuições corporativas (Conselhos profissionais), e as contribuições para o serviço de iluminação (COSIP).

1.2.2 Misto ou por Declaração

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.

A presente modalidade configura os casos em que o contribuinte age diretamente com o Fisco, prestando a esse informações, indicando “os fatos” na declaração, para que aquele possa então efetuar o posterior lançamento.

Caracterizam esse tipo de lançamento o imposto de Importação (II), imposto de transferências de bens imóveis (ITBI) e imposto de exportação (IE).

Impende mencionar que nessa modalidade é possível a retificação da declaração pelo próprio contribuinte, conforme leciona o art. 147, §1º do CTN:

⁸ O imposto já foi apreciado pela 1 Turma do STJ, que o considerou “imposto por homologação”. (RMS 12.384/ RJ Min. Humberto Gomes de Barros, 04/06/2002)

§ 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.

Todavia, ensina a legislação que só será viável essa retificação nos casos de comprovação de erro pelo contribuinte ou antes de notificado o lançamento, ressalvados os casos em que o tributo foi aumentado, o qual será, então, permitido.

1.2.3 Homologação ou “Autolançamento”

O lançamento por homologação é efetuado quando o contribuinte antecipa o pagamento, anteriormente a qualquer ato da autoridade fiscal. Tal modalidade pode ser considerada bastante polêmica e alcança diversos posicionamentos doutrinários. A problemática, por assim dizer, reside na impossibilidade de que haja um próprio lançamento pelo contribuinte, uma vez ser esta competência privativa da autoridade, nos moldes do CTN.

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

Dessa forma, efetuado o pagamento antecipado, ficará então, a cargo da autoridade, verificar o montante exato recolhido e por conseguinte homologar, expressa ou tacitamente, o procedimento realizado. Na visão daqueles que descartam o chamado “autolançamento”, não existe a possibilidade de o lançamento ser realizado pelo

contribuinte, mas só posteriormente pela autoridade. Dessa forma, é a homologação, por si só, que caracteriza o ato de lançar, e não o pagamento da prestação pecuniária pelo contribuinte.

Alheio a esta vertente, Marins⁹ considera que o preenchimento das guias de recolhimento oferecidas a Administração tributária pelo contribuinte está longe de ser um autolancamento. Para o autor, conforme os termos do art. 150 do CTN, somente se dá o lançamento por homologação quando o contribuinte procede ao pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, logo, quando não existe um pagamento, não há que se falar em autolancamento. Ao seu ver, o preenchimento das guias sem o pagamento do tributo resultaria em uma mera declaração.

Observa-se, portanto, que a homologação por parte da autoridade resolve a obrigação, ou seja, resulta na extinção do crédito tributário. Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, conforme cita o CTN, haverá reformulação por parte da autoridade. Essa suposta extinção do crédito é apoiada por apenas parte da doutrina. É contraditório falar em exclusão do crédito pelo pagamento, uma vez que essa extinção só pode ser configurada após o lançamento, isso coaduna com as lacunas encontradas.

Conforme salientado, essa forma de lançamento é a mais comum entre os tributos. Entre eles, vale destacar o imposto de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), imposto sobre serviços (ISS), imposto de produtos industrializados (IPI), imposto de renda

⁹ MARINS, James. **Direito processual Tributário brasileiro. (Administrativo e Judicial)**. 5 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p.165

(IR), os empréstimos compulsórios, a contribuições social- previdenciária PIS e COFINS, imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCD).

O jurista Eduardo Sabbag¹⁰ leciona que o lançamento por homologação é um processo constitutivo do crédito de iniciativa do contribuinte.

Por outro lado, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹¹:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Dessa forma, analisando o posicionamento do e. jurista, observa-se que o mesmo considera a homologação, por si só, um ato de quitação, e o lançamento seria a certificação dessa dívida. Ao seu ver, existe a necessidade da homologação confirmatória por parte do agente público.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. Ed.atualizada 4 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 123

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 122

De Santi¹² declara que apenas num primeiro momento seria possível e relevante a determinação da modalidade de lançamento. Segundo o autor, há inúmeras outras circunstâncias fáticas necessárias para se impor o processo de formalização do Fisco áqueles tributos que, em razão da legislação originária, eram destinados ao ato de formalização do contribuinte.

1.4 Questões relevantes

1.4.1 Regra matriz de incidência tributária

No que tange ao lançamento, é possível citar alguns aspectos e curiosidades sobre a matéria, tão expressiva e importante na seara tributária. Uma dessas curiosidades diz respeito a regra matriz de incidência tributária, ensinada por Paulo de Barros.

A regra aqui denominada é caracterizada pela subsunção do fato à norma. Seria o momento em que um fato no mundo real se amolda perfeitamente a regra. Nas palavras do autor: “.. diremos que houve subsunção quando o fato(fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária) “.

Segundo o autor, porém, deve haver a tipicidade, ou seja, para que seja fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e

¹² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 2 Edição Revista e Ampliada. São Paulo: Max Limonad. 2000 p. 134

concreta deve satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.

1.4.2 Arbitramento

Leciona o art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Entende Sabbag (2012, p. 131) que a forma de arbitramento não é uma quarta espécie de lançamento, mas um critério substitutivo ou uma técnica de tributação indiciária. *Ad argumentandum*, seria utilizada em casos excepcionalíssimos por parte da autoridade fiscal, a fim de encontrar uma precisão maior quanto a valores.

Por outro lado, entende Ricardo Lobo¹³ que o arbitramento seria uma espécie de lançamento, incluído no rol de “declaração”.

Já na posição de Sacha Calmon (2012, p. 78), o arbitramento não pode ser considerado uma outra espécie de lançamento tributário. Segundo ele, esta seria apenas uma

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 281

técnica, diretamente relacionada ao lançamento de ofício, para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, e é utilizável sempre que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte ou que, embora existentes, não mereçam fé. Ou seja, sendo efetuado o lançamento de ofício por parte do Fisco, este poderá servir-se da técnica do arbitramento se preenchidas as hipóteses em que este se faz necessário.

A prática do arbitramento é amplamente exercida no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos fiscais, quando a autoridade administrativa fiscal não possui os documentos necessários como livros contábeis apresentados pelos contribuintes, quando intimados. Dessa forma, utiliza-se o arbitramento como meio para suprir a ausência de elementos essenciais para a efetivação da verdade material e formalização do lançamento.

A DECADÊNCIA

2.1 A decadência no Direito Tributário

A decadência, em sua perspectiva clássica jurídica, é o instituto que extingue o direito de lançar por parte da Fazenda Pública. No direito tributário, nos moldes do CTN, o prazo decadencial pode variar, como também poderá ser suspenso de acordo com as possibilidades descritas em lei. O ponto decisivo sobre o tema está relacionado ao início da contagem desse lapso temporal.

A decadência, antes de extinguir, cria direito, quer dizer, para que ocorra a decadência é necessário que a norma seja aplicada. É a norma individual e concreta da decadência que extinguirá o direito. O direito para ‘cair’, antes cria direito, logo recria-se. Essa prévia citação introduz o pensamento de De Santi sobre este instituto, que, aliás, na sua visão não deveria ser assim denominado, mas corretamente designado como norma.¹⁴

Como entende Paulo de Barros, a decadência pode ser analisada numa instância normativa enquanto regra que compõe o sistema do direito positivo, ou no plano factual, como acontecimento do mundo, descrito em linguagem. A hipótese descreve as notas predicativas de um acontecimento de possível ocorrência: dado o decurso de certo

¹⁴ DE SANTI, Eurico. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4.ed, São Paulo: Saraiva 2011, pg. 106-107

trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite. Sua tese prescreve a desconstituição do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido: deve ser a extinção do direito.¹⁵

2.1.1 O termo a quo da contagem

A decadência existe para criar tranqüilidade e segurança nas relações sociais, pois não se pode admitir que uma pessoa tenha sobre outra uma pretensão que pode ser reivindicada ou não no decorrer dos tempos, dependendo exclusivamente de um ato de vontade. Na legislação tributária, a norma da decadência é regida pelos seguintes dispositivos:

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.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

Importante elucidação trazida a baila por De Santi é de que é possível identificar a decadência extintiva do crédito e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do art. 156, V do CTN. Já a segunda,

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10.ed, São Paulo: Saraiva, 2015, p. 202

mais complexa, se apresentaria na forma de cinco normas, com a combinação de critérios positivos. São elas: a) atribuição legal ou não ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade; b) ocorrência ou não do pagamento antecipado; c) existência ou não de dolo, fraude ou simulação; d) ocorrência ou não da notificação preparatória; e) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado.¹⁶

Não se faz necessário, no presente trabalho, dissertar sobre os últimos critérios trazidos por Santi, por se tratar de combinações possíveis no mundo jurídico, se faz necessário, por outro lado, apresentar os dispositivos que regem os prazos oferecido a Fazenda Pública:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

2.1.2 A decadência x a preclusão

¹⁶ DE SANTI, p. 116-117

A preclusão, por sua vez, se difere deste instituto, por se relacionar a algo que já está acabado, encerrado. Pela interpretação literal, ela significa, no sentido jurídico, “a perda de uma determinada faculdade processual civil, ou pelo não exercício dela na ordem legal, ou por haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício, ou, ainda, por já ter sido ela validamente exercitada.”

Nessa direção, ensina Antonio Cabral:

Quando o prazo se expira ocorre o que se denomina a preclusão, cuja palavra latina *praeccludere* tem a mesma raiz que o verbo *claudere* (fechar, encerrar, cercar). Esse verbo tem o sentido de fechar diante ou na cara de alguém, tapar, obstruir. É de se notar que a *praecclusio* não é apenas o fechamento no tempo, mas também o fechamento no espaço.

O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa a impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.

Logo, diferente do instituto da decadência, a preclusão se denomina como um fato jurídico, mais precisamente um fato jurídico impeditivo, consistente, na perda ou na privação de uma faculdade ou um direito, quer pelo não exercício, quer pela existência de um obstáculo jurídico.

Seguindo a proposta do tema, é relevante trazer a baila as palavras do professor Sacha Calmon¹⁷:

¹⁷ CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 110

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito não autoexecutável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação.

Por fim, no processo administrativo fiscal, por exemplo, a preclusão pode ser parcial ou total. Se um auto de infração foi lavrado contra um contribuinte por ter deixado de recolher determinado tributo e por ter descumprido uma obrigação acessória, impugando somente a parte relativa a inadimplência, preclui o seu direito de se opor a exigência no que respeita ao descumprimento da obrigação acessória. O efeito da perda do prazo pode ser, em alguns casos, a o encerramento do processo.¹⁸

2.1.3 A decadência x a prescrição

A decadência e a prescrição são normas do direito que atribuem ao tempo as consequências com efeitos extintivos do próprio fato jurídico. A decadência e a prescrição são mecanismos do mundo jurídico para a absorção de incertezas, são limites impostos pelo próprio ordenamento a positivação do direito, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição.¹⁹

¹⁸ FERREIRA, Antonio Cesar. **A preclusão e a verdade material no Processo Administrativo Tributário** – Direito Tributário, Monografias Premiadas. São Paulo: Valentim, 2010. p 165

¹⁹ DE SANTI, p. 236

Nesse contexto, diferente da decadência, a prescrição do direito do Fisco é caracterizada pela perda da ação, ou seja, pelo transcurso do lapso temporal existente na norma, onde não cabe mais a execução de um direito. Por outro lado, a prescrição do direito do contribuinte corresponde a perda de um direito para efetivar um débito junto ao Fisco.

De Santi elenca três regras que disciplinam a prescrição do direito do contribuinte, as quais seriam: a) regra geral da prescrição do direito do contribuinte; b) regra da prescrição do direito do contribuinte com o desfazimento da decisão; c) regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição.

A prescrição, por Sabbag²⁰, é o fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento de ação fiscal do valor do tributo. Se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário diante da falta de capacidade defensiva, a qual lhe foi retirada em consequência do não uso durante certo interregno.

²⁰ SABBAG, p. 807

A GUIA DE RECOLHIMENTO E FGTS - GFIP

3.1 Conceito

Nas relações tributárias e suas obrigações inerentes ao sujeito ativo (credor) e sujeito passivo (devedor), encontram-se mecanismos responsáveis por efetivar a concretização dos tributos devidos. Propusemos trazer como fonte de estudos as GFIP's, por se tratarem de guias muito utilizadas na rotina das prestações das contribuições sociais previdenciárias.

A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço é o documento declaratório da obrigação, caracterizado como instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.²¹ Por ser um instrumento de confissão de dívida, tem direta ligação com o sistema informatizado da RFB que, ao constatar débito decorrente de divergência entre os valores recolhidos em guia e os declarados em GFIP, estará habilitado a cobrança automática por meio da instauração de procedimento fiscal ou notificação ao sujeito passivo.

No que tange as informações relativas aos segurados da Previdência Social, criou-se o banco de dados para que pudessem ser recolhidas as informações tais como remuneração, categoria de empregados, etc. Assim sendo, a GFIP atualmente atende a duas demandas: a obrigação principal de recolhimento de FGTS e a obrigação acessória previdenciária.²² Esta base de dados facilita os mecanismos para a obtenção de benefícios, uma vez constar todas as informações e requisitos.

²¹ IBRAHIM, p. 392

²² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16 ed. Niteroi: Impetus, 2012, p. 372

Importante no que diz respeito a esta guia é o fato de que ela é qualificada como um meio de confissão de dívida por parte das empresas, cabendo a estas informarem todos os valores devidos os fatos geradores e efetuarem o respectivo pagamento. Contendo a posse dessas informações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode então inscrever de imediato em dívida ativa, uma vez estar dispensado o processo administrativo para constituir o crédito.²³

Os tribunais tem entendimento pacificado de que a confissão de dívida pelo respectivo pagamento e dos valores declarados em GFIP possuem caráter de autolancamento, o que retira a necessidade de outro lançamento para formalização da constituição do crédito, o que será discutido mais adiante.

Vale ressaltar que a MP N. 449/08, convertida em Lei n. 11.941/09 leciona que as empresas devem apresentar a GFIP ainda que não constem fatos geradores relativos a contribuições previdenciárias, (GFIP “sem movimento”) de tal sorte que a ausência da mesma gera óbice a emissão de Certidão Negativa de Débito.

O prazo de entrega da GFIP é até o dia 07 do mês seguinte aquele referido nas informações nela contida, e passou a ser exigida a partir da competência de janeiro de 1999, sendo atualmente entregue por via eletrônica.

²³ Ibidem, p. 373

3.2 A Previdência Social

Inicialmente, antes de adentrarmos no tópico "previdência social", é forçoso uma breve análise acerca da seguridade social, instituto protegido pela Constituição Federal.

A Seguridade Social surgiu com o intuito de proteger a sociedade dos infortúnios da vida, uma forma de proteção social. A insegurança econômica e a discrepância entre as classes sociais fez nascer conceitos intervencionistas por parte do Estado. Esses conceitos sociais democratas foram responsáveis igualmente pela construção do *Welfare State*, ou Estado do bem estar social, e uma delas é a previdência social.

As ações na área de Seguridade Social têm por objetivo o estabelecimento de uma rede social de proteção, a qual comumente se dá o nome de Estado do bem-estar social, que oferece proteção ao cidadão nas situações de risco social, ou seja, nas situações em que o cidadão tem a saúde comprometida, naquelas em que se vê desprovido de renda ou em situação de penúria, como afirma Ibrahim: *A formatação delineada pelo Constituinte de 1988 vai além dos antigos sistemas de seguros sociais, ampliados e aprimorados com ideias de justiça, solidariedade e isonomia, em uma ação cooperativa nunca antes atingida pela sociedade humana.*²⁴

²⁴ IBRAHIM, 2012, p.7

Composto pela saúde, pela assistência social e pela previdência social, a seguridade social adotada pelo Constituinte de 1988 impõe aos trabalhadores as famosas contribuições obrigatórias, a fim de satisfazer as necessidades mínimas das pessoas.

Na visão de Wagner Balera, para que seja possível uma completa compreensão da seguridade social, é necessário enxergar a importância e alcance dos valores do bem estar e justiça sociais, os quais, são, de fato, as bases do Estado brasileiro, assim como diretrizes de sua atuação. A seguridade social é então um meio para se alcançar a justiça, que é o fim da ordem social.²⁵

Neste contexto, a Previdência é tradicionalmente definida como seguro *sui generis*, pois é de filiação compulsória para os regimes básicos (RGPS e RPPS), além de coletivo, contributivo e de organização estatal, amparando seus beneficiários contra os chamados riscos sociais.²⁶

Por corresponder a um meio em que o Estado utiliza através da legislação, a imposição e a vinculação automática, independente da vontade do beneficiário, e o seguro social pode ser vinculado ao ramo público do Direito Previdenciário. É classificado também como autossustentável, uma vez o sistema previdenciário contar apenas com as contribuições pagas pelos contribuintes, que são os próprios beneficiados.

3.2.1 Princípios Constitucionais e Características

²⁵ BALERA, Wagner. **Noções Preliminares de Direito Previdenciário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 15 a 39.

²⁶ IBRAHIM, 2012, p. 27

A Constituição Federal elenca em seus dispositivos sobre a Seguridade Social e as garantias inerentes a todos os brasileiros. Amparados por esses dispositivos estão os princípios caracterizadores do sistema tributário, especificamente no âmbito da Previdência Social. Nela, as contribuições sociais, de grande relevância para a sociedade, são imbuídas características essenciais.

A compulsoriedade é uma das principais características dessa contribuição, pois, qualquer pessoa, nacional ou não, que venha a exercer atividade remunerada no território brasileiro será automaticamente inscrita no Regime Geral da Previdência Social- RGPS. Este último é o mais amplo regime existente, o qual está vinculado ao Instituto Nacional de Seguro Social –INSS e também ao Ministério da Previdência Social. Outros regimes são o Regime Próprio de Previdência de Servidores Públicos e Militares, e os Regimes complementares da Previdência, privado: aberto ou fechado e o Público fechado. Apenas para concluir, é possível que uma pessoa faça parte de dois regimes, bastando que este exerça mais de uma atividade, sendo possível essa acumulação.

Entre os princípios nesta seara envolvidos, é válido citar o da igualdade, da legalidade e do direito adquirido. Dentre os mais importantes, estão eles inseridos na lei constitucional, mais precisamente em seu art. 194, sendo eles: solidariedade, universalidade de cobertura e atendimento, uniformidade e equivalência de prestações entre as populações urbana e rural, Seletividade e distributividade na prestação de benefícios e Serviços, irredutibilidade do valor dos benefícios, equidade na forma de participação no custeio, diversidade da base de financiamento, caráter democrático e descentralizado da administração e preexistência do custeio em relação ao benefício ou serviço.

A Previdência Social é usualmente fixada como um direito de segunda geração, devido a proteção individual que proporciona aos beneficiários, atendendo as condições mínimas de igualdade.²⁷

Nesse sentido, ensina Flávia Piovesan:

Universalidade porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é requisito único para a dignidade e titularidade de direitos. Indivisibilidade porque a garantia dos direitos civis e políticos é condição para a observância dos demais direitos sociais, econômicos e culturais e vice versa. Quando um deles é violado, os demais também o são. Os direitos humanos compõem assim uma unidade indivisível, interdependente e inter-relacionada, capaz de conjugar o catálogo de direitos civis e políticos ao catálogo de direitos sociais, econômicos e culturais.²⁸

No que diz respeito a sua competência, os Estados e Municípios, a partir das normas gerais da União, irão estabelecer as regras previdenciárias para seus servidores, tratando-se da competência concorrente. Tanto na União, como nos Estados e nos Municípios, tendo por base o princípio da simetria, o regime previdenciário e suas regras devem ser previstas em lei, por iniciativa do Poder Executivo.²⁹

3.2.2 As Contribuições Sociais

A Constituição Federal leciona em seu art. 149 que, em regra, a competência para instituir as contribuições sociais é da União. Conforme já mencionado, caberá aos

²⁷ *Ibidem*, pg. 77

²⁸ PIOVESAN, Flávia. **Direito ao Desenvolvimento**. Artigo online, 2014

²⁹ Art. 61, § 1, II, c da CF.

Estados, DF e Municípios criarem seus próprios regimes. Já é sabido com prioridade majoritária que essas contribuições são consideradas espécies autônomas de tributos, ao lado das taxas, impostos, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

A contribuição social, em regra, é vinculada a previdência social, a saúde e a assistência social, com exceção das residuais, que podem ser direcionadas ao salário-educação, por exemplo. A instituição é feita por meio de lei ordinária, conforme delimita a própria CF, sendo desnecessária a edição de lei complementar para definição de fato gerador, base de cálculo e contribuintes.³⁰

São as contribuições sociais, segundo o art. 195 da Constituição Federal:

- 1) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre
 - 1.a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Nesse tópico é válido esclarecer que a EC n. 20/98 trouxe nova redação ao artigo constitucional, explicando que a incidência da contribuição patronal não seria restrita a folha de pagamento, incluindo valores pagos a pessoas sem vínculo empregatício, como autônomos ou empresários.
 - 1.b) a receita ou o faturamento. A CONFINS é a contribuição sobre o faturamento das empresas, que veio substituir o FINSOCIAL. A regra é que ela possui como base

³⁰ Art. 146, III, a

de cálculo o faturamento mensal, aquele considerado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

1.c) o lucro. A CSLL, ou contribuição sobre lucro líquido está a cargo da União e possui base de cálculo idêntica ao imposto de renda das pessoas jurídicas, o que era considerado bis in idem.

2) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre a aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social. Neste item incluem-se todos aqueles que devem contribuir, uma vez, conforme mencionado, tratar-se de contribuições compulsórias.

3) sobre a receita de concursos de prognósticos. São todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, no âmbito federal, estadual, do DF e municipal.

4) do importador de bens ou serviços do exterior; ou de quem a lei e ele equiparar. Esta se assemelha ao Imposto de importação, essa se incidirá sobre o valor aduaneiro análogo ao cálculo do imposto, acrescido do montante deste o ICMS devido, ou ainda, do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior.

5) programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

A contribuição PIS/PASEP é apurada mensalmente e sua fiscalização compete a Receita Federal do Brasil.

Matéria de bastante repercussão, e apenas a título de curiosidade, a desoneração da folha de pagamentos vem incluindo desde então diversos setores como o de transporte, comércio varejista, prestação de serviços de infraestrutura aeroportuária, entre vários outros. Tal mudança substitui a aplicação de 1% ou 2% sob a receita bruta para a alíquota de 20% sobre a folha de pagamentos de empresários, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais. São

A Lei nº 12.844/2013, objeto de conversão com emendas da Medida Provisória nº 610/2013, incorporou algumas disposições constantes da Medida Provisória nº 612/2013, que dispunha sobre a desoneração da folha de pagamento.

A competência residual da União, instituída na CF, permite que seja instituída novas contribuições de forma a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Entende o STF que para que isso possa ocorrer, esta deverá preencher os requisitos formais, ou seja, sua edição deverá ser formalizada por meio de lei complementar. Assim sendo, uma nova contribuição poderá adotar fato gerador ou base de cálculo de imposto já existente, ainda que de competência estadual ou municipal, mas não poderá utilizar-se de fato gerador ou base de cálculo de contribuição social já existente.

Por fim, dispõe o texto constitucional que as contribuições serão não cumulativas, a fim de evitar a incidência em cascata.

A SÚMULA 436 DO STJ E O ATIVISMO JUDICIAL

4.1 Exame Crítico da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça

O objeto dissertado até então reflete um choque que existe hodiernamente no processo administrativo fiscal, no que tange ao momento de constituição do crédito, na possibilidade de ocorrência de um suposto lançamento por parte do contribuinte ou não. Esse fato reflete diretamente o prazo decadencial para a cobrança por parte do Fisco. Muito embora o assunto já esteja pacificado nos tribunais, há quem discorde, em prol do texto legal tributário.

Nesse viés, é nítido constatar que a legislação da matéria tributária no direito brasileiro implica em diversas interpretações, as quais geram dualidade e incerteza no campo jurídico atual. Conflitos de competência também fazem parte desta celeuma. É forçoso, portanto, que a análise da parte doutrinária como jurisprudencial seja realizada de forma a atender os anseios da sociedade conjuntamente com as bases do direito e seus princípios regentes.

Sabe-se que as desordens existentes entre as competências e a separação de poderes há muito fazem parte do nosso sistema, ao passo em que a interligação das mesmas se faz necessário, uma vez o nosso modelo de constitucionalismo ser caracterizado pelo sistema de freios e contrapesos, sendo estes poderes de certa forma independentes e harmônicos entre si.

Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos³¹, ao afirmar a incongruência na pretensão de divisão do poder estatal:

Vale, entretanto, notar que, qualquer que seja a forma ou o conteúdo dos atos do Estado, eles são sempre fruto de um mesmo poder. Daí ser incorreto afirmar a tripartição de poderes estatais, a tomar essa expressão ao pé da letra. É que o poder é sempre um só, qualquer que seja a forma por ele assumida. Todas as manifestações de vontade emanadas em nome do Estado reportam-se sempre a um querer único, que é próprio das organizações políticas estatais.

Mostra-se aqui, oportuna, a transcrição de trecho da obra de SILVA (1.999, pág. 112) em que, de forma sintética e feliz, descreve cada uma das três funções estatais em que se tradicionalmente divide o exercício do poder político ou o governo. Esclarece o autor supracitado:

A função legislativa consiste na edição de regras gerais, abstratas, impessoais e inovadoras da ordem jurídica, denominadas leis. A função executiva resolve os problemas concretos e individualizados, de acordo com as leis; não se limita à simples execução das leis, como às vezes se diz; comporta prerrogativas, e nela entram todos os atos e fatos jurídicos que não tenham caráter geral e impessoal; por isso, é cabível dizer que a função executiva se distingue em função de governo, com atribuições políticas, co-legislativas e de decisão, e função administrativa, com suas três missões básicas: intervenção, fomento e serviço público. A função jurisdicional tem por objeto aplicar o direito aos casos concretos a fim de dirimir conflitos de interesse. (destaques no original)

³¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 351

Dessa forma, depreende-se que as competências de alguma forma completam-se por si só, todavia, é necessária minuciosa análise interpretativa para que não haja qualquer usurpação de função, de tal forma que afete todo o mecanismo legislativo e judiciário, uma vez que toda e qualquer decisão afeta indiretamente a sociedade.

Para corroborar com os posicionamentos supracitados, necessário se faz a transcrição, conforme mencionado, da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça:

“A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providencia por parte do Fisco”.

O texto da súmula implica no reconhecimento do judiciário quanto a dispensabilidade de uma homologação formal por parte do Fisco ou de qualquer autoridade administrativa, vez que esclarece que o ato do próprio sujeito passivo satisfaz a premissa contida na lei.

Interpretando o texto sumulado acima, subentende-se que não há qualquer necessidade de lançamento posterior à entrega de declaração, uma vez este ato ser considerado um “autolancamento” por parte do sujeito passivo.

A categoria doutrinária que critica a possibilidade da existência de um lançamento que não seja exercido pela autoridade competente, traz como embasamento jurídico o fato de que o Judiciário não possui poderes para, de certa forma, inovar o direito. Dessa maneira, seria certo que pela análise e interpretação dos artigos do CTN e da CF, estes autorizam apenas o efeito por parte da autoridade administrativa, sendo esta a única com competência para constituir formalmente o crédito tributário.

Ora, se a legislação tributária é incisiva quando propõe que a competência é privativa de autoridade administrativa para que se efetive a constituição do crédito tributário, é presumível, nos moldes doutrinários, uma suposta usurpação de poderes.

4.2 Ato de Constituição do Crédito Tributário

No que diz respeito ao momento de constituição do crédito tributário, identificamos múltiplas divergências doutrinárias. Na visão de Paulo de Barros Carvalho, no que tange ao crédito “definitivamente constituído”, ou há a constituição do crédito ou não há, inexistindo tal conceito como definitivo ou provisório. Já para Souto Maior Borges³², a terminologia adotada pelo CTN foi inspirada na doutrina italiana, onde o “lançamento definitivo” configura o ato de imposição do qual não caiba mais recurso hierárquico na esfera administrativa.

Disserta Zelmo Denari³³, que, por definitividade, a constituição do crédito tributário é a eficácia que torna indiscutível, na esfera administrativa, o crédito tributário, infundindo-lhe indispensável exigibilidade.

O posicionamento de José Hable³⁴ se dá no sentido de que há a necessidade de que seja notificado o contribuinte quanto à sua inscrição em dívida ativa, ou seja, deve haver uma formalidade por parte do Fisco. O autor alega o princípio da verdade material dos fatos,

³² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 234

³³ DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária- breve ensaio, aplicado ao ICM**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984 p. 2

³⁴ HABLE, José **A extinção do crédito tributário por decurso do prazo**. Brasília: Jurídica, 2004. p. 154

uma vez que, apesar das declarações prestadas pelo próprio sujeito passivo, a seu ver devidos, a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e portanto, deve ser averiguada se efetivamente ocorreu.

A corrente doutrinária a qual defende haver a necessidade de formalização por parte da autoridade fiscal se apega ao fato de que a lei complementar indica expressamente a exigência de que homologação do crédito se realize por parte daquela. Logo, mesmo o contribuinte confessando sua dívida através da declaração em GFIP e efetuando o pagamento antecipadamente, é imperativo que deve sobrevenha o posterior ato de formalização por parte da autoridade.

Sob o prisma desse posicionamento, o STJ, por sua vez, não gozaria dos devidos poderes para alterar uma lei com seus julgados, não havendo competência capaz de alterar o que está legalmente expresso na legislação tributária.

A MP N.449/08 que foi convertida na Lei n. 11.941/09, ao alterar a Lei n. 8.212/91 instrui expressamente que a constituição do crédito da seguridade social ocorre por meio da notificação de lançamento, (NFLD), auto de infração (AI) ou pela confissão de valores devidos e não recolhidos, a conhecida GFIP.³⁵ Ainda, o art. 495 da Instrução Normativa RFB n. 971/2009, emenda que o crédito será constituído das seguintes formas:

I- por meio de lançamento por homologação expressa ou tácita, quando o sujeito passivo antecipar o recolhimento da importância devida, nos termos da legislação aplicável;

³⁵ IBRAHIM, 2012, p.392

II- por meio da confissão de dívida tributária, quando o sujeito passivo:

- a) apresentar a GFIP e não efetuar o pagamento integral do valor confessado;
- b) reconhecer espontaneamente a obrigação tributária;

III- de ofício, quando for constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos da legislação aplicável, bem como quando houver o descumprimento de obrigação acessória.

Logo, do texto extraído, é possível concluir que no que tange a constituição do crédito tributário em si, ou seja, o momento em que nasce a relação na seara jurídica, é reconhecido no momento em que há valor declarado na GFIP. É o que se chama de confissão de dívida.

Leandro Paulsen³⁶, a esse respeito, aduz que:

(..) em sendo confessada a dívida pelo próprio contribuinte, seja mediante o cumprimento da obrigação tributária acessória de apresentação da declaração de débitos e créditos tributários federais, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando-o da sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição e código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 43

Pela análise dos diversos pensamentos doutrinários a respeito do momento de constituição do crédito tributário, observa-se a extensão de conceitos e interpretações. A singularidade com que cada jurista decifra a norma tributária reflete diferentes consequências no âmbito da decadência e do lançamento. Essas denominações, algumas vezes, contrariam a lei, outras, a súmula trazida pelo STJ sobre a matéria. O tema, novamente, desperta atenção quanto a posição adotada pelo Superior tribunal, vez que esta é hoje amplamente utilizada nos julgamentos dos processos administrativos fiscais, na esfera das contribuições sociais previdenciárias.

4.3 Comentários sobre o ativismo judicial

O ativismo judicial é caracterizado pelo amplo exercício do Judiciário no momento em que este, de certa forma, ultrapassaria a tripartição de poderes constitucionalmente protegida. Isso seria devido ao agigantamento do Poder Judiciário no processo de tomada de decisões das esferas públicas. Vale ressaltar um importante exemplo atualmente ocorrido: a presidenta Dilma, enquanto exercia seu mandato apossou o então ex presidente Luiz Inácio como chefe da Casa Civil, posse esta que fora posteriormente suspensa por nossa Corte Maior. A competência do STF neste caso fora muito criticado por muitos doutrinadores e atuantes do direito.

O ativismo judicial é um termo usado para caracterizar uma postura mais proativa do Poder Judiciário frente às questões de certa forma esquecidas ou omissas dos outros poderes da república. Ele deriva da Suprema Corte norte americana com a criação do controle judicial de constitucionalidade das leis federais.

Em contrapartida, essa posição da corte é alvo de críticas por parte de doutrinadores, que o equiparam a “judicialização da política”, em que pese o STF ultrapassar os limites de sua competência frente aos outros poderes, com atitudes ditas antidemocráticas.

A título de exemplificação, o Supremo, por sua vez, adota um posicionamento mais atuante nas questões sociais, cumprindo o seu papel em zelar pelos ditamos do que preza a Constituição, e, ainda mais, amolda-la aos parâmetros da evolução na sociedade. Ainda, supre algumas lacunas deixadas pelos Legislativo, nas ditas normas de eficácia limitada (que dependem de uma complementação legislativa). Muito mais que seguir meramente um punhado de leis, ele busca o ajuste, visando seus preceitos e os modificando, não obstante todas as categorias existentes no controle de constitucionalidade hoje vigentes.

O ativismo judicial, se interpretado como uma usurpação do judiciário perante os outros poderes, de forma a exorbitar sua competência, pode ser equivocado, uma vez que o tribunal apenas consagra a democracia e a busca real e ativa dos direitos fundamentais. É válido lembrar ainda que não há que se falar tampouco em controle preventivo com ADPF por parte do STF, uma vez este só recair em casos não mais suscetíveis de alteração.

Não se alongando ao que tange a judicialização, o ativismo a este não pode ser comparado. Nas palavras do ministro do STF, Luis Roberto Barroso:

(..) o ativismo é uma atitude, é a deliberada expansão do papel do Judiciário, mediante o uso da interpretação constitucional para suprir lacunas, sanar omissões legislativas ou determinar políticas públicas

quando ausentes ou ineficientes. Exemplos de decisões ativistas envolveram a exigência de fidelidade partidária e a regulamentação do direito de greve dos servidores públicos, além da concessão judicial de medicamentos, entre outros.

Nessa direção, entende-se, portanto, que o ativismo contempla um novo modo de atuar, com decisões eficazes e que ressoam com a realidade social, retiram do papel a inércia e o formalismo e se expande, atingindo de forma positiva a vida dos brasileiros. Várias são as decisões que podem ser consideradas ativas.

Sob esse aspecto, é válido recordar Ronald Dworkin, com o seu conceito constitucional denominado de procedimentalista, onde, por sua ótica, em nada enfraquece a democracia o fato de a Suprema Corte debater polêmicas questões intrincadas no seio social e impregnadas por uma forte carga política.

Ad argumentandum, é válido trazer a baila um trecho do posicionamento de Barroso³⁷ sobre o tema:

O próprio papel do Judiciário tem sido redimensionado. No Brasil dos últimos anos, deixou de ser um departamento técnico especializado e passou a desempenhar um papel político, dividindo espaço com o Legislativo e o Executivo. Tal circunstância acarretou uma modificação substantiva na relação da sociedade com as instituições sociais. É certo que os métodos de atuação e argumentação empregados por juízes e tribunais são jurídicos, mas a natureza de sua função é inegavelmente política (..) Essa constatação ganha maior realce quando se trata do Tribunal Constitucional ou do órgão que lhe faça as vezes, pela repercussão e abrangência de suas decisões e pela peculiar proximidade entre a Constituição e o fenômeno político.

³⁷ BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo. Saraiva, 2008, p. 60

Observa-se que a doutrina em sua larga maioria é uníssona quanto a existência de uma atuação mais política por parte do STF. Todavia, concordamos com o posicionamento brilhante de Saul Tourinho Leal³⁸ a respeito do suposto ativismo judicial:

O STF, com sua composição atual, não pode carregar sobre suas costas a pecha de ativista, no sentido de que atua fora das suas atribuições constitucionais. (...) É uma corte comprometida em fazer valer os dispositivos constitucionais e promover um choque na inércia refletida pela atuação do Poder Legislativo e, por que não dizer, também um choque no atrevimento do Poder Executivo que, caminhando oxigenado por milhões de votos, vez ou outra acredita que tudo pode, mesmo que passando por cima das disposições constitucionais. Não temos um tribunal ativista. Temos um tribunal altivo. É diferente. Mas e as falhas? Não há? Há, e não são poucas. Contudo, o STF é a grande instância de garantia aos exercícios de direitos lançados na CF/88. Se a carta lhe atribuiu o papel de guardião, podemos dizer sem sombra de dúvidas: o Supremo é um guardião de coragem.

Logo, entendemos que a firme atuação do poder judiciário, a fim de se adequar ao direito social pode até ser interpretado como uma inovação deste, mas sob um prisma positivo. A inércia e a burocracia exacerbada existente nas esferas executiva, e principalmente legislativa, não precisam criar mais óbices para a efetivação dos direitos dos cidadãos. A edição de súmulas por parte daquele, constitucionalmente previstas, refletem a modernização estatal e devem ser exaltadas.

³⁸ LEAL, Saul Tourinho. **Ativismo ou Altivez? O outro lado do Supremo Tribunal Federal**. Ed. Forum, Belo Horizonte: 2010 p. 163

4.4 Competência privativa e competência exclusiva do lançamento tributário

A legislação tributária confere poderes a autoridade administrativa no que tange ao lançamento do crédito tributário, ou seja, quando e quem é sujeito capaz de fazer nascer a obrigação no mundo jurídico. Escreve a lei:

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.

As expressões "exclusiva" e "privativa" parecem traduzir, à primeira vista, situações idênticas, mas que pela Constituição Federal de 1988 tornam-se diversas. A competência exclusiva legislativa da União está retratada no artigo 21 e a competência legislativa privativa encontra-se no artigo 22 da Carta Magna .

Uma das diferenças é que a competência exclusiva (art. 21) não pode ser delegada (indelegável) e a competência privativa, ao contrário, poderá ser delegada, por exemplo, para os Estados, quando estes poderão elaborar lei específica sobre matérias que seriam de competência única da União.

A celeuma surge quando se debate a possibilidade ou não de existir um lançamento que não seja privativo de autoridade, ou seja, pelo próprio contribuinte. Ora, pela legislação em seu sentido literal, compete tão somente a autoridade fiscal exercer tal lançamento. Todavia, sabe-se que na rotina jurídica e administrativa, principalmente no

CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo de 2ª instância, o lançamento por homologação, em que consiste no ato do contribuinte antecipar o pagamento, não há que se falar em lançamento privado apenas por autoridade. No ponto de vista deste órgão, já ocorre lançamento quando o contribuinte faz o pagamento do tributo.

A esse respeito, De Santi explica que, do mesmo modo em que a autoridade administrativa se vê obrigada a efetuar o lançamento tributário, a legislação tributária, por sua vez, prescreve ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito através do pagamento antecipado, de modo a viabilizar ao Fisco, posteriormente, o exercício de sua atividade controladora. Segundo o autor, não basta que o particular pague, é necessário que este constitua o crédito, identificando o sujeito passivo e o fato jurídico que lhe serve de fundamento. Sem esses dados formalizados, segundo ele, não existe crédito tributário.³⁹

Pela análise do posicionamento acima adotado, pode-se sugerir que o autor não atribui, portanto, o termo privativamente da lei à constituição do crédito, uma vez corroborar com a idéia de que o próprio particular o faz, quando emite um documento forma (GFIP, por ex.) com os dados e o pagamento necessário e específico.

³⁹ DE SANTI, 2012, p. 141

CRÍTICA À NECESSIDADE DE UM SEGUNDO PROCEDIMENTO PARA O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme explicado nos capítulos anteriores, existe uma divisão por grande parte da doutrina, por entender haver a necessidade de um procedimento formal de lançamento por parte da autoridade fiscal. Segundo esse posicionamento, não há que se falar em autolancamento pelo próprio contribuinte no ato de reconhecer a obrigação tributária e efetuar o pagamento antecipado. Corroborando essa tese está a legislação, ao exigir que a autoridade homologue o lançamento, para só então restar constituído o crédito tributário.

Em oposição a essa vertente doutrinária está a supracitada Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, quando leciona que a entrega da declaração pelo contribuinte retira a necessidade de qualquer providência por parte do Fisco, constituindo então o crédito tributário. Concordamos com esse posicionamento.

A análise desse entendimento por parte do STJ traz a baila o questionamento da necessidade de uma segunda atuação por parte da autoridade, quando o crédito já se encontra constituído. Há quem considere que o poder judiciário hodiernamente atue com uma atitude ativa e de certa forma ultrapasse os limites de competência. Todavia, conforme estudado no presente trabalho, essa visão é um tanto equivocada, uma vez ser notório que o exercício dos tribunais superiores são ímpares no sentido de tornar mais célere e precisas as questões aclamadas pela rotina social. Ora, se o próprio contribuinte reconhece e efetua o pagamento, de onde surgiria a necessidade de novamente o fisco atuar para que esse crédito seja constituído? Crédito este, repetimos, já reconhecido pelo devedor?

Sabe-se que a segurança jurídica, premissa básica do direito brasileiro se torna evidente no âmbito da decadência e seus efeitos posteriores. A partir do momento em que seja imperativo que a autoridade lance novamente um tributo já reconhecido, toda a dinâmica posterior a ele é alterada de modo mais vagaroso ao contribuinte. Dessa forma, é incisivo afirmar que o posicionamento mais diligente adotado pelo STJ garante ao contribuinte que sua própria atuação seja reconhecida pelo direito como concretizada e que todos os efeitos futuros sejam garantidos a partir daí. Fora isso, sabe-se que na prática, principalmente no âmbito dos processos administrativos fiscais, no CARF, por exemplo, essa premissa é amplamente reconhecida.

Em harmonia com a súmula editada pelo Superior Tribunal está o dispositivo contido no art. 3 da LC 118/2005, que dispõe que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 do CTN. Ambos enunciados demonstram que as formalidades exigidas na lei tributária além de ser menos favoráveis aos contribuintes, se apontam como retrógradas e arcaicas.

A obrigação de posterior atuação do Fisco para que a constituição do crédito tributário seja eficaz é tornar todo o mecanismo fiscal muito mais lento e antiquado do que já é o sistema atual. O direito deve se adequar as demandas sociais, e não o contrário, e é por esse motivo que a atuação mais ativa do judiciário deve ser considerada corajosa, e não criticada.

Com muita propriedade, Barroso ⁴⁰ expõe sobre a nova interpretação constitucional: “A lei fornece parâmetros, mas somente a luz do caso concreto, dos elementos subjetivos e objetivos a ele relacionados, tal como apreendidos pelo aplicador do Direito, será possível a determinação da vontade legal. O juiz, portanto, passou a exercer uma função claramente integradora da norma, completando-a com sua própria valoração.

Entendemos, portanto, que a atuação do poder judiciário, como forma de inovar o direito no sentido de atribuir mecanismos favoráveis aos contribuintes, diante de um sistema tributário por si só atormentado, deve ser comemorado. A atribuição ao sujeito passivo do poder de constituição do crédito e de posterior extinção desta, impõe segurança jurídica e celeridade ao direito tributário.

⁴⁰ BARROSO, Luiz Roberto. **Colisão entre liberdade de expressão e direitos da personalidade. Critérios de ponderação. Interpretação constitucionalmente adequada do código civil e da lei da imprensa.** Rio de Janeiro: artigo, 2014

CONCLUSÃO

O estudo da constituição do crédito tributário envolve questões deveras relevantes do nosso ordenamento jurídico e seus mecanismos de funcionamento, dentre eles, a decadência. Essa norma reflete o momentum do lapso temporal em que não existiria mais o direito, ou obrigação tributária cobrável por parte da autoridade fiscal. A questão central concerne ao momento em que essa relação é constituída pelo contribuinte, uma vez existir uma colisão de interpretações entre a doutrina, a lei e a jurisprudência.

O lançamento tributário é o ato pelo qual a autoridade formaliza a obrigação tributária entre o sujeito passivo e ativo. No lançamento por homologação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça retira a necessidade de formalização por parte da autoridade, uma vez que o contribuinte antecipa e realiza o pagamento, logo, o crédito já estaria constituído pelo mecanismo de confissão de dívida conhecida como GFIP. Essa vertente contraria a legislação e grande parte dos doutrinadores, que alegam existir a precisão da formalização.

O Conselho Administrativo Fiscal, órgão responsável em julgar, no âmbito federal, os processos administrativos fiscais, atua com o posicionamento de que o próprio contribuinte, antecipando o pagamento, constitui o crédito, ocasião em que atribui-se o artigo mais favorável quanto a decadência, que é contada a partir do fato gerador.

O estudo permite concluir que um segundo procedimento para a constituição do crédito é totalmente desnecessária, uma vez que as formalidades existentes na lei apenas

tornam as relações jurídicas menos céleres e ainda mais burocráticas não apenas ao contribuinte mas também ao estado. A atuação do judiciário, diversas vezes criticada como altiva, é tão somente uma maneira de adequar as questões sociais mais relevantes a norma, posicionamento este que consideramos corajoso. Nesse contexto, a súmula trazida pelo STJ seria unicamente para essa adequação, de modo a transformar positivamente as estruturas das relações tributárias.

A crítica quanto a necessidade do procedimento formal por parte da autoridade fiscal no lançamento por homologação é relevante ao mundo jurídico pois o próprio STJ enfrenta a tese de maneira pacificada, quanto a constituição do crédito pelo próprio contribuinte, contrariando grande parte de renomados doutrinadores. Dessa forma, concordamos que todo e qualquer ato jurídico que tenha por objetivo a consolidação de direitos com uma configuração menos antiquada e com amplitude de efeitos traz benefícios não apenas aos sujeitos contribuintes como também ao Estado.

O direito deve se amoldar a realidade e não o contrário. São os fatos sociais que geram direitos, visto que os seres humanos e a sociedade se encontram em constante evolução e aprimoramento. Se o Poder Legislativo e o Executivo permanecem estagnados em processos cada dia menos céleres, bendita seja a atuação do Judiciário e, principalmente, da nossa corte maior na efetivação dos anseios humanos e sociais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., São Paulo: Saraiva, 2006

BALERA, Wagner. **Noções Preliminares de Direito Previdenciário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004

BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROSO, Luiz Roberto. **Colisão entre liberdade de expressão e direitos da personalidade. Critérios de ponderação. Interpretação constitucionalmente adequada do código civil e da lei da imprensa**. Rio de Janeiro: artigo, 2014

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2010

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012

CARF, **Direito Tributário. Monografias Premiadas**, 2010. Brasília: Edições Valentim, 2011.

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

De PAULA, Edylcea Tavares Nogueira. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais, 2009

DE SANTI, Eurico. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2011

DENARI, Zelmo. **Decadência e prescrição tributária- breve ensaio**, aplicado ao ICM. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 2 Edição Revista e Ampliada. Max Limonad. 2000

HABLE, José A **extinção do crédito tributário por decurso do prazo**. 4.ed Brasília Jurídica, 2004.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16 ed. Niteroi: Impetus, 2012

LEAL, Saul Tourinho. **Ativismo ou Altiwez? O outro lado do Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte: Forum, 2010

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5 ed, São Paulo: Dialética, 2010

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. Ed.atualizada. 4 ed., São Paulo: Saraiva, 2012

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição e código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001

XAVIER, Alberto. **Do lançamento- teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ed São Paulo: Forense, 1998

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. 10. ed. São Paulo: Ed. Juriscredi Ltda, 2010

01/07/2016 13:59:00