



Técnico em
Administração

Direito Tributário e Previdenciário



PROFESSOR: EDER FABENI

CONTEÚDO: DIREITO
TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO

DATA: 04.09.2018

No lançamento de ofício, o sujeito passivo não participa da atividade de lançamento. Já no lançamento por declaração há um equilíbrio entre a participação do sujeito passivo e a atividade do sujeito ativo. No lançamento por homologação, por sua vez, a participação do contribuinte é muito grande, sendo que o sujeito passivo é quem realiza quase todos os atos que compõem a atividade.

Feitas essas considerações, vamos então às modalidades, todas previstas no CTN:

Lançamento Direto ou de Ofício – previsto no artigo 149 do CTN

É aquele realizado pelo Fisco, dispensado o auxílio do contribuinte, uma vez que já dispõe de dados suficientes. Citemos, como exemplo, o IPTU. No caso desse imposto, o contribuinte, que não prestou nenhuma informação específica ao fisco, recebe em sua casa o carnê do IPTU.

Como regra, a escolha da forma de lançamento não é aleatória, devendo levar em conta a natureza do tributo. Por isso, no caso do lançamento de ofício, verificamos que é mais adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação permanente (como a propriedade imobiliária), cujos dados constam de bancos de dados fiscais, de modo que basta à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha à mão os dados fáticos necessários à realização do lançamento.

Os incisos do artigo 149 prevêem, ainda, outras hipóteses em que deve ocorrer o lançamento de ofício. Esses outros casos, entretanto, não são de lançamento originariamente de ofício, mas se referem sempre a correção de erros, fraudes, omissões e outros problemas em lançamentos que foram ou deveriam ter sido feitos anteriormente, numa outra modalidade legal.

Assim, dependendo das circunstâncias, todos os tributos podem eventualmente vir a ser lançados de ofício. Seja porque a lei determina que o lançamento seja feito originariamente de ofício, seja porque foi necessário o suprimento de uma omissão ou a correção de algum vício em lançamento anteriormente realizado.

Na prática, verificamos que há uma tendência da legislação em abandonar essa modalidade de lançamento e migrar para a sistemática de lançamento por homologação.

Lançamento por Homologação ou “Auto-lançamento” – previsto no artigo 150 do CTN.

É a espécie mais corriqueira na prática do direito tributário e também a que comprehende o maior volume de arrecadação. Mas por que essa é a modalidade mais utilizada pelo Fisco? Simples, nela é o contribuinte que faz a maior parte do trabalho. Para o Fisco essa modalidade é mais rápida e eficaz, já que a grande maioria da receita tributária ingressa nos cofres públicos independentemente de qualquer providência estatal.

No caso do lançamento por homologação, tratamos de tributos que têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do Fisco, ou seja, não é preciso que o sujeito ativo efetue o ato final de lançamento para tornar exigível a prestação tributária.

Isso significa que o contribuinte tem o encargo de valorar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável (base de cálculo), identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e efetuar o recolhimento, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência, ao menos até esse momento.

Ex. IRPF. A pessoa física presta as informações, faz o cálculo e ainda recolhe o tributo (é certo que hoje em dia, o faz com a ajuda de um sistema informatizado, mas ainda assim é o contribuinte quem realiza todos esses atos).

E qual o papel do fisco nessa espécie de lançamento? Tomando conhecimento dessa atividade exercida pelo devedor, o Fisco a homologa expressa ou tacitamente.

A homologação será expressa na hipótese de a autoridade registrar, de maneira expressa, a sua concordância. Ou seja, a Autoridade edita uma ato em que formalmente afirma sua concordância com a atividade do sujeito passivo, homologando-a.

Será tácita se a autoridade lançadora se quedar inerte e deixar transcorrer o prazo previsto em lei para a homologação expressa. Assim, escoado o prazo para a homologação expressa, dá-se a homologação tácita, e o ciclo está completo.

O prazo para a homologação expressa é de cinco anos da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Nesse caso, expirado o prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento. Vê-se que o transcurso do lapso de tempo faz as vezes do ato da autoridade.

Analisemos uma questão prática:

O que ocorre se o contribuinte, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se identifica como sujeito passivo, calcula o montante do tributo devido, mas deixa de efetuar o recolhimento? Segundo o CTN, nesse caso tem lugar o lançamento de ofício. Respeitando a sistemática prevista pelo nosso Código Tributário Nacional, o tributo declarado, mas não pago, sujeita-se ao lançamento de ofício pela Autoridade Administrativa, conforme previsão do artigo 149, inciso V, do CTN. O mesmo se dá no caso de recolhimento a menor.

Sabe-se, entretanto, que essa solução não é a adotada na prática tributária. Entende-se que apresentada a DCTF ou GFIP, na esfera federal, os valores reconhecidos como devidos pelo sujeito passivo não precisam ser objeto de um lançamento de ofício, mas serão diretamente inscritos em dívida ativa com suporte na própria declaração do contribuinte. Apesar de muito controversa teoricamente do ponto de vista do CTN, essa é a prática já há muito adotada em âmbito federal e que acabou por gerar inovações legislativas que a “legalizaram”.

Já mencionamos as três modalidades de lançamento. Nesse momento o leitor pode se perguntar: Mas e o lançamento por arbitramento? Não seria uma outra modalidade? O lançamento por arbitramento não é uma quarta modalidade de lançamento, mas sim uma espécie de lançamento de ofício. Ele tem previsão no artigo 148 do CTN. Pode ocorrer o arbitramento a partir do momento em que o contribuinte deveria prestar informações para a Administração Pública, mas deixa de fazê-lo, ou mesmo prestando, se essas informações não mereçam fé ou não forem verdadeiras. É muito comum no ISS e no ICMS.

QUAL A LEI USADA PARA REGER O LANÇAMENTO?

Em caso de alteração legislativa, no aspecto material o lançamento deve ser feito nos termos da lei tributária vigente na época do fato gerador. É o que determina o artigo 144, “caput”, do Código Tributário Nacional. E nesse ponto faz muito sentido o que diz o código porque foi lá atrás, na data da ocorrência do fato gerador, que surgiu a obrigação tributária com os seus elementos.

Agora vamos formular um exemplo. Em 2008 ocorre o fato gerador de um tributo X, sujeito a lançamento de ofício. Em 2009 uma nova lei aumenta a alíquota desse tributo X. Em 2010 o fisco vai realizar o lançamento referente àquele fato gerador ocorrido em 2008. É a alíquota prevista na lei antiga que deve ser utilizada.

Frise-se que essa solução refere-se ao aspecto material do lançamento. Mas e quanto ao aspecto formal? Por exemplo, quem tem a competência para lançar, quais os poderes de investigação da autoridade administrativa, qual o prazo para concluir a atividade de lançamento, etc. A resposta é que como esses aspectos formais não mudam a essência da obrigação já surgida, são aplicáveis ao lançamento as normas formais que estiverem em vigor na data da realização do próprio lançamento. Nesse sentido dispõe o artigo 144, § 1º do CTN.

EFEITO – MARCO DIVISÓRIO ENTRE A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO

Grandes autores como Luciano Amaro ensinam que o lançamento é o marco final da decadência e o marco inicial da prescrição. Convido o leitor a refletir a respeito dessa afirmação, que me parece por demais simplista.

Bem, de fato o lançamento é o termo “ad quem” da caducidade, uma vez que uma vez ocorrido o lançamento, não há mais que se falar em transcurso de prazo decadencial. Fica impedida, obstada, a ocorrência da decadência.

Mas seria o lançamento é realmente o termo “a quo” da prescrição. Pelo que diz o Código Tributário Nacional, no artigo 173, “caput”, a resposta tem que ser negativa. Tal dispositivo prevê que o prazo de prescrição somente corre a partir da constituição definitiva do crédito tributário, e não do lançamento. A rigor, somente quando o lançamento não é mais passível de discussão na esfera administrativa (seja porque não houve recurso ou porque todos os recursos possíveis já foram julgados) é que se iniciaria o prazo prescricional, que é de cinco anos.

Seria então correto afirmar que o fato de o prazo prescricional tributário somente correr a partir da constituição definitiva do crédito tributário implica na existência de um lançamento provisório e um lançamento definitivo? Cremos que não. O lançamento é sempre definitivo, o que absolutamente não significa dizer que seja imutável.

ALTERAÇÃO OU REVISÃO DO LANÇAMENTO – artigo 145 do CTN

Uma vez lançado o tributo, o contribuinte é notificado do lançamento, que como dito, já é definitivo, mas não imutável. Isso quer dizer que a partir da notificação o lançamento poderá ser alterado tanto por:

- iniciativa do sujeito passivo (é o que ocorrerá no caso de impugnação, que pode se dar na via administrativa ou judicial), como por

- recurso de ofício (já há um processo administrativo instaurado e dependendo do valor do tributo cobrado o lançamento pode ser revisto por outra Autoridade Administrativa) ou ainda por

- iniciativa da própria Autoridade Administrativa, nos casos previstos em lei. É uma decorrência do princípio administrativo da autotutela. A Administração deve tomar as providências para corrigir o lançamento, se verificar que ele contém algum vício. Ex.: revisão de lançamento em virtude de impugnação intempestiva do sujeito passivo. (O interessado oferece impugnação fora do prazo – o que em tese levaria ao não conhecimento dos argumentos do contribuinte – mas a Administração, percebendo que o impugnante tem manifesta razão, altera o lançamento).

O artigo do CTN que explicita quais são esses casos é o artigo 149, trazendo todas as hipóteses em que se permite a revisão de ofício do lançamento pela Autoridade Administrativa.

NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – é declaratória ou constitutiva?

Para a grande maioria dos autores o lançamento é declaratório. Partidários dessa corrente são Luciano Amaro, Geraldo Ataliba e Amílcar Araujo Falcão.

Paulo de Barros Carvalho, todavia, sustenta que o lançamento é a norma individual e concreta que constitui a relação jurídica tributária e, consequentemente também a obrigação tributária criando o dever subjetivo de recolher tributo e também o direito do fisco de exigir-lo.

Outros autores que também entendem constitutivo o lançamento são Américo Lacombe e José Souto Maior Borges.

Observe-se que a conclusão a que se chega depende do sistema de referência que se utiliza, das premissas adotadas pelo operador do direito. No caso da teoria da linguagem e adotando as mesmas premissas adotadas pelo professor Paulo de Barros Carvalho, seria muito difícil para o intérprete chegar a uma conclusão diferente. De outro modo, considerando a premissa que fixamos já no começo do texto, no sentido de que a obrigação tributária nasce já no momento da ocorrência do fato gerador, é possível chegar à conclusão de que o lançamento não cria a obrigação tributária, mas a declara, tendo, portanto, natureza declaratória.

Assim, conclui-se que a natureza jurídica do lançamento tributário é tema tão controverso que a depender das premissas adotadas as conclusões a que o intérprete chegará poderão ser as mais variadas.

Majoritário, todavia, é o pensamento no sentido de que o lançamento possui dupla finalidade: declarar a obrigação e constituir o crédito. Por fim, para melhor visualizar o defendido por essa corrente tradicional, poderíamos utilizar o seguinte esquema:

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA + FATO GERADOR = OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA + LANÇAMENTO = CRÉDITO TRIBUTÁRIO

8- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9. ed. Saraiva, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. Saraiva, 2007.
- _____. Direito Tributário linguagem e método. 3. ed. Noeses, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. Malheiros, 2004.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 6. ed. Livraria do Advogado Editora.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 8. ed. Premier Máxima, 2006.

EXERCÍCIOS:

1. Lançamento é ato privativo da Fazenda Pública, e, segundo o art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo vinculado que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o surgimento passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível. Desse modo, em quais modalidades de lançamento ocorre primeiramente a participação do sujeito passivo, explique como ela se dá.

2. O Crédito tributário como estudado se refere à própria obrigação tributária. No entanto, tal obrigação poderá ser extinta, suspensa e até sofrer exclusão. Demonstre como cada uma dessas situações pode ocorrer; seja apresentando exemplos práticos após a explicação da ocorrência, bem como indicando algumas modalidades de cada uma.

EXERCÍCIOS:

3.O que é fato gerador e Quais são os elementos que compõem o fato gerador?

4.A Constituição Federal, como limitação do poder de tributar, vedou à União, aos estados, ao DF e aos municípios a instituição de tributos sobre templos de qualquer culto, criando-se, dessa forma, uma imunidade tributária. CERTO OU ERRADO? Justifique.

5.O que é taxa?

6.O que é tributo e quais suas características?

EXERCÍCIOS:

7. Quais são os impostos de competência da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal?
8. Quais os tipos de competência Tributária?
9. Defina Responsável Tributário.
10. Quais os princípios do Direito Tributário? Explique-os.
11. O que são impostos?
12. Explique o que são contribuições de melhoria.

EXERCÍCIOS:

13.Defina Obrigação Tributária.

14.Quais os tipos de obrigação tributária?

15.Como se dá a interpretação da legislação tributária?

16.O que é vigência da lei tributária?

17.Pode existir integração na legislação tributária? Explique.

18.Qual é o fato gerador das taxas?

19.Imposto é sinônimo de tributo? Explique.

EXERCÍCIOS:

20. Qual é o fato gerador dos seguintes impostos? Que ente (ESTADOS, UNIÃO, DF e MUNICÍPIOS) tem competência para cobrar?

- a) ITCD
- b) ICMS
- c) ISS
- d) IPVA
- e) IR

EXERCÍCIOS:

- f) ITBI
- g) IOF
- h) IE
- i) II
- j) IGF

21.O que significa o princípio da imunidade recíproca, previsto na Constituição Federal?