

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA
DE MEDIDA JUDICIAL EXONERATIVA DO PAGAMENTO DE
TRIBUTOS – APLICABILIDADE NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS**

Dirceu Issao Uehara

Presidente Prudente/SP

2003

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA
DE MEDIDA JUDICIAL EXONERATIVA DO PAGAMENTO DE
TRIBUTOS – APLICABILIDADE NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS**

Dirceu Issao Uehara

Monografia apresentada como requisito parcial de
Conclusão de Curso para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Osvaldo
Santos Carvalho

Presidente Prudente/SP

2003

**A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA
DE MEDIDA JUDICIAL EXONERATIVA DO PAGAMENTO DE
TRIBUTOS – APLICABILIDADE NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como
requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel
em Direito

Oswaldo Santos Carvalho
Orientador

Moacir Alves Martins
Examinador

Nivaldo Manêa Bianchi
Examinador

Presidente Prudente-SP, 6 de dezembro de 2003

Só é útil o conhecimento que nos torna melhores.

Sócrates

Agradecimentos

Aos meus pais, pela dedicação e lição de vida.

Aos meus irmãos, pelo incentivo a novas conquistas.

Aos diretores, professores e demais colaboradores das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”, pelo esforço dedicado à aprendizagem.

RESUMO

O presente trabalho analisa o ato administrativo destinado a constituir o crédito da Fazenda Pública, denominado lançamento, no âmbito dos tributos federais, em decorrência de ato judicial que desobriga o pagamento do tributo.

Descreve-se o aspecto constitucional do Sistema Tributário Brasileiro, expondo os princípios e limitações ao poder de impor tributos, a competência tributária e as espécies tributárias. Registra como se nasce a obrigação tributária e o crédito tributário, e as modalidades de suspensão da sua exigência e extinção do mesmo. O tema da pesquisa está contido no campo do Direito Tributário e fez uso de documentação indireta e empregado o método de abordagem dedutivo.

Foi enfocados os procedimentos da administração tributária, a imposição de sanções por esta, a atividade judicial que tem repercussão direta com a obrigação tributária, por meio de decisões e sentenças, e a possibilidade legal de constituição do crédito tributário em face dessas medidas judiciais.

O trabalho levantou, ainda, a responsabilidade dos agentes do fisco, caso não seja efetuado o ato administrativo de lançamento, e o posicionamento de Tribunal Superior em relação ao direito de efetuar o ato pela Fazenda Pública em virtude de decisão judicial que impede esse direito.

PALAVRAS-CHAVE: Ato administrativo; Fazenda pública; Crédito tributário; Administração tributária.

ABSTRACT

The present work analyzes the administrative act destined to constitute the credit of Finance Public, denominated charge, in the ambit of the federal tributes, due to judicial act that releases the payment of the tribute.

The constitutional aspect of the Brazilian Tributary System is described, exposing the principles and limitations to the power of imposing tributes, the tributary competence and the tributary species. It registers how the tributary obligation and the tributary credit is born, and the modalities of suspension of its demand and extinction of the same. The theme of the research is contained in the field of the Tributary Right and made use of indirect documentation and of the deductive approach method.

It was focused the procedures of the tributary administration, the imposition of sanctions by it, the judicial activity that has direct repercussion with the tributary obligation, by means of decisions and sentences, and the legal possibility of constitution of the tributary credit in face of those judicial measures.

The work has yet raised the agents' of the tax collection responsibility, in case the administrative act of charge is not made, and the positioning of Superior Tribunal in relation to the right of making the act by the Public Finance by virtue of judicial decision that impedes that right.

KEYWORDS: Administrative act; Public finance; Tributary credit; Tributary administration.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

| | |
|---------|--|
| Art. | Artigo |
| CF | Constituição Federal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| Dec. | Decreto |
| Dec-lei | Decreto-lei |
| EC | Emenda Constitucional |
| ICMS | Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| ISS | Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 12 |
| 1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA EXIGIBILIDADE..... | 13 |
| 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO..... | 13 |
| 2.1 Princípios Constitucionais Tributários..... | 13 |
| 2.1.1 Princípio da Estrita Legalidade..... | 13 |
| 2.1.2 Princípio da Isonomia..... | 14 |
| 2.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva..... | 14 |
| 2.1.4 Princípio da Anterioridade..... | 15 |
| 2.1.5 Princípio da Proibição do Confisco..... | 15 |
| 2.1.6 Princípio da Liberdade de Tráfego..... | 16 |
| 2.2 Competência Tributária..... | 16 |
| 2.3 Capacidade Tributária..... | 17 |
| 2.4 As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar..... | 18 |
| 2.5 Espécies Tributárias..... | 19 |
| 2.6 Classificação dos Tributos..... | 20 |
| 3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA..... | 22 |
| 3.1 Obrigação Principal..... | 22 |
| 3.2 Obrigação Acessória..... | 22 |
| 3.3 Fato Gerador..... | 23 |
| 3.4 Elementos da Obrigação Tributária..... | 23 |
| 3.4.1 Sujeito Ativo..... | 23 |
| 3.4.2 Sujeito Passivo..... | 23 |
| 3.4.3 Causa..... | 24 |
| 3.4.4 Objeto..... | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO..... | 24 |
| 4.1 A Constituição do Crédito Tributário..... | 24 |
| 4.2 Lançamento Tributário..... | 25 |
| 4.2.1 Conceito..... | 25 |
| 4.2.2 Natureza jurídica do Lançamento - Ato ou Procedimento?..... | 25 |
| 4.2.3 Lançamento de Ofício e Revisão de Ofício..... | 26 |
| 4.2.4 Lançamento por Declaração..... | 27 |
| 4.2.5 Lançamento por Homologação..... | 28 |
| 4.2.6 Efeitos do Lançamento..... | 28 |
| | |
| 5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E EXIGIBILIDADE..... | 29 |
| 5.1 A Suspensão da Exigibilidade - Artigo 151 do CTN..... | 29 |
| 5.1.1 A Moratória..... | 29 |
| 5.1.2 O Depósito do seu Montante Integral..... | 30 |
| 5.1.3 Recursos Administrativos..... | 30 |
| 5.1.4 A Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança..... | 31 |
| 5.2 A Extinção da Obrigação Tributária - Artigo 156 do CTN..... | 32 |
| 5.2.1 O Pagamento..... | 32 |
| 5.2.2 A Compensação..... | 33 |
| 5.2.3 A Transação..... | 33 |
| 5.2.4 A Remissão..... | 33 |
| 5.2.5 A Decadência - artigos 150 e 173 do CTN..... | 34 |
| 5.2.6 A Prescrição - artigo 174 do CTN..... | 34 |
| 5.2.7 A Conversão de Depósito em Renda..... | 35 |
| 5.2.8 O Pagamento Antecipado e sua Homologação - Artigo 150 CTN..... | 35 |
| 5.2.9 A Consignação em Pagamento..... | 35 |
| 5.2.10 A Decisão Administrativa Irreformável..... | 36 |
| 5.2.11 A Decisão Judicial Passada em julgado..... | 36 |

| | |
|---|----|
| 6 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA | 36 |
| 6.1 Poderes do Fisco | 36 |
| 6.1.1 Acesso aos Livros e Documentos Fiscais..... | 37 |
| 6.1.2 Prioridade Sobre outras Atividades..... | 37 |
| 6.1.3 Procedimentos do Fisco..... | 38 |
| 6.1.3.1 Notificação de Início da Fiscalização..... | 38 |
| 6.1.3.2 Termos Fiscais - Quebra da Espontaneidade..... | 38 |
| 6.1.3.3 Prestação de Informações pelo Contribuinte..... | 39 |
| 6.1.3.4 Quebra do Sigilo Bancário..... | 39 |
| 6.1.3.5 Lançamento de Ofício..... | 42 |
| 6.1.3.6 Os Efeitos da Notificação do Lançamento de Ofício..... | 43 |
| 6.1.3.6.1 Notificação Pessoal..... | 43 |
| 6.1.3.6.2 Notificação Via Postal..... | 43 |
| 6.1.4 Denúncia Espontânea..... | 44 |
| 6.1.5 Dever de Sigilo Fiscal - Artigo 198 do CTN..... | 46 |
| | |
| 7 SANÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA | 46 |
| 7.1 Multa Moratória por Atraso no pagamento do Tributo | 46 |
| 7.2 Multa Infracional pela Prática de Infração Fiscal | 47 |
| | |
| 8 ATIVIDADE JURISDICIONAL | 48 |
| 8.1 Decisões Interlocutórias | 48 |
| 8.1.1 Liminares em Mandado de Segurança..... | 48 |
| 8.1.2 Antecipação de Tutela..... | 49 |
| 8.2 Efeitos das Decisões Interlocutórias | 51 |
| 8.3 Sentenças Judiciais | 52 |
| 8.4 Efeitos das Sentenças Judiciais | 53 |
| 8.5 Aplicação do Artigo 63 da Lei 9.430/96 | 54 |

| | |
|--|-----------|
| 9 CONCLUSÃO..... | 55 |
| 9.1 Procedimento do Fisco diante de Liminar em Mandado de Segurança..... | 55 |
| 9.2 Procedimento do Fisco diante de Sentença concessiva de Segurança..... | 56 |
| 9.3 Responsabilidade Funcional em face da Inércia do Agente Público causadora da Decadência do Direito de Lançar..... | 57 |
| 9.4 A Decadência diante de Liminar em Mandado de Segurança..... | 58 |
| 9.5 Conclusão Final..... | 59 |
| | |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 60 |

INTRODUÇÃO

Nesta monografia, o autor procurou abordar os principais aspectos do crédito tributário, especialmente no que tange ao lançamento e suspensão da exigibilidade da obrigação tributária por medidas judiciais.

Evitou-se fazer críticas aos posicionamentos adotados pelos doutrinadores, não tendo nenhuma pretensão de esgotar o assunto.

A feitura dos trabalhos baseou-se nos ensinamentos de renomados autores nacionais, em livros, revista e jurisprudência.

O trabalho desenvolvido em partes. Primeiramente, foram delineados os aspectos do sistema tributário brasileiro, da obrigação tributária e do crédito tributário e a sua exigibilidade. Num segundo momento, buscou-se analisar a administração tributária e as sanções aplicáveis em matéria tributária. Por fim, procurou-se focar alguns aspectos da atividade jurisdicional que repercutem na atividade administrativa tributária.

Ao final, diante dos textos doutrinários e jurisprudenciais colacionados, foi efetuada a análise dos dados, pelo método dedutivo, chegando-se à conclusão final do presente trabalho.

1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA EXIGIBILIDADE

Para o estudo do crédito tributário e sua exigibilidade é necessário reportarmos a todo o ordenamento jurídico brasileiro, enfocando os princípios que regem a imposição tributária, a competência e capacidade tributária, as limitações ao poder de tributar, as espécies tributárias e classificação dos tributos. Além disso, impõe-se o estudo da obrigação tributária e do crédito tributário decorrente, da suspensão de sua exigibilidade e a sua extinção, da atividade administrativa e aplicação de sanções, da atividade jurisdicional que tem repercussão na exigibilidade do tributo e os procedimentos a serem executados pela autoridade administrativa diante de um provimento jurisdicional que afeta a obrigação tributária.

Assim, o crédito tributário está inserido em um contexto amplo, amparado e sujeito a normas constitucionais e legais, e sua exigibilidade depende de atos de autoridade administrativa e judicial.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários norteiam a atividade de interpretação dos dispositivos da Constituição em se tratando de matéria tributária. A seguir estão delineados os principais princípios constitucionais tributários.

2.1.1 Princípio da Estrita Legalidade

Consoante o art. 150, I, da Constituição Federal, é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. É a previsão constitucional da estrita legalidade em matéria tributária, em que o obrigado somente será compelido a pagar o tributo quando previsto em lei. Tal lei deve definir o fato que fará nascer a obrigação de pagar o tributo, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos da relação tributária.

A Constituição Federal se refere à lei em sentido estrito, sendo que a regra é a lei ordinária, e em algumas exceções, à lei complementar, como no caso do exercício

da competência residual pela União prevista no art. 154, I. Quanto às medidas provisórias, a Emenda Constitucional nº 32/2001 alterou o art. 62 da CF, dando-lhe nova redação, permitindo a instituição ou majoração de tributos, com ressalvas, conforme o § 2º desse artigo.

As obrigações acessórias podem ser criadas por lei em sentido amplo (legislação).

2.1.2 Princípio da Isonomia

Por este princípio, deve-se tratar igualmente os contribuintes que estão em uma mesma situação. Existem valores que a Constituição Federal preserva para dar tratamento diferenciado como, por exemplo, uma microempresa ou empresa de pequeno porte em relação a uma grande empresa, com vistas a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, com tratamento jurídico diferenciado (art. 179, CF). Mas com relação às microempresas e empresas de pequeno porte, o tratamento deve ser isonômico entre elas.

2.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, assim expressa:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Busca-se, por este princípio, preservar a fonte produtiva, para que os impostos não inviabilizem a atividade profissional ou empresarial, ou aniquile os meios de subsistência.

Nos impostos reais (que não tem caráter pessoal), deve-se observar este princípio, como por exemplo, o IPI, em que vigora o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, ou seja, quanto mais essencial for o bem, menor será a tributação.

2.1.4 Princípio da Anterioridade

É o previsto no art. 150, III, b, da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Segundo Amaro (2003, p. 123):

O que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades. À vista do princípio da anterioridade, sabe-se, ao início de cada exercício, quais as regras que irão vigorar ao longo do período.

Como regra, todos os tributos estão sujeitos ao princípio, sendo que as exceções estão descritas na própria Constituição, como o imposto de importação, exportação, operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários e os impostos extraordinários de guerra. Também são exceções as contribuições para a seguridade social, que tem como prazo de cobrança 90 dias após a publicação da lei que as instituiu ou aumentou (art. 195, § 6º, da CF).

2.1.5 Princípio da Proibição ao Confisco

Por este princípio, destinado ao legislador, é vedada a imposição de carga tributária tendente a absorver os bens do particular em proveito do Estado. Está disposto no art. 150, IV, da CF, que é vedado aos entes federados utilizar tributo com efeito de confisco. Sendo a imposição tributária um meio lícito de transferência de recursos para o Estado, não pode este utilizá-lo para expropriar os bens do particular. A própria Constituição, quando menciona a possibilidade de desapropriação, prevê indenização, como no caso de imóvel urbano (art. 182, § 4º, III) e rural (art. 184, *caput*).

É difícil saber até que ponto um tributo não seria confiscatório, pois dependerá de uma análise subjetiva, sendo que uns podem entendê-lo como confiscatório, outros não.

2.1.6 Princípio da Liberdade de Tráfego

A Constituição Federal, em seu art. 150, V, diz que é vedado aos entes federados “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Preserva-se, por meio deste princípio, a liberdade de locomoção das pessoas ou bens no território nacional (art. 5º, XV, da CF).

Essa vedação da limitação ao tráfego, não afeta a imposição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que tem previsão constitucional (art. 155, II) e controle do Senado Federal quanto às operações e prestações interestaduais. Mas o princípio inibe a instituição de taxas que poderiam limitar o tráfego, além dos impostos de competência residual da União.

2.2 Competência Tributária

Na lição de Bastos (1997, p. 121), competência “é a faculdade de criar uma lei instituidora de tributo”.

A Constituição Federal, no que se refere a competência tributária, atribuiu-a aos diversos entes federados da seguinte forma:

- a) os impostos foram atribuídos com exclusividade, ordinariamente, à União (art. 153), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156). Extraordinariamente, foi conferida à União a instituição de imposto no caso de guerra externa ou sua iminência, compreendido ou não em sua competência tributária (art. 154, II);
- b) as taxas e contribuições de melhoria foram atribuídas a todos os entes políticos (competência comum), desde que obedecidos os ditames previstos

no art. 145, II e III, da CF, e demais dispositivos legais para a instituição desses tributos;

c) há ainda, a competência residual da União, para instituir outros impostos mediante lei complementar, nos termos do art. 154, I, da CF;

d) em relação ao empréstimo compulsório, a competência foi atribuída à União, mediante lei complementar, conforme art. 148;

e) as contribuições sociais, econômicas e corporativas foram, em regra, atribuído à União (art. 149), com exceção a prevista no § 1º desse artigo, que diz respeito à contribuição cobrada dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para o custeio do sistema de previdência e assistência social, em benefício destes.

2.3 Capacidade Tributária

A capacidade tributária se divide em ativa e passiva.

Segundo Bastos (1997, p. 121), capacidade tributária ativa “é a habilitação conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor”.

Normalmente, a pessoa que tem competência tributária para legislar se coloca como o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. Verifica-se que é distinta a competência tributária da capacidade tributária ativa, já que aquela não pode ser delegada e esta pode ser atribuída a alguma entidade para figurar como sujeito ativo da relação.

Conforme Carvalho (1997, p. 202), “capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal”.

Essa capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, de achar-se a pessoa sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração

direta de seus bens ou negócios, e de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional, conforme art. 126, I, II, e III, do Código Tributário Nacional.

Não havendo possibilidade de o contribuinte cumprir a obrigação principal, responderão com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico e comissário, tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício e sócios na liquidação da sociedade de pessoas, consoante o art. 134 e incisos do Código Tributário Nacional.

Pode ocorrer de o Poder Público não exigir o tributo diretamente do contribuinte que realizou o fato gerador, caso em que a lei definirá quem responderá em seu lugar (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

2.4 As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

As limitações do poder de tributar são o conjunto de princípios e normas que disciplinam os balizamentos da competência tributária, conforme Amaro (2003, p. 106).

A Constituição Federal preserva certos valores, garantindo-os por princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias. Essas limitações do poder de tributar, contidas no art. 150 a 152 da Constituição Federal com título próprio, não são as únicas previstas, existindo outras no Capítulo do Sistema Tributário Nacional ou fora dele.

Os princípios constitucionais tributários já foram vistos anteriormente. Agora, serão vistas as imunidades tributárias.

Segundo Amaro (2003, p. 148-149), “a imunidade tributária é a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional”. Em função da imunidade não existe a competência para tributar.

As imunidades previstas na seção das limitações do poder de tributar são:

a) a imunidade recíproca (art. 150, VI, a), em que os entes federados não podem instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; e

b) a imunidade sobre os templos de qualquer culto (art. 150, VI, b) e sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, c), desde que se relacionem às atividades essenciais (art. 150, § 4º).

Outras imunidades dentro do sistema tributário constitucional existem, como, a título de exemplo, podem ser citados, em relação ao IPI, a imunidade sobre os produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III). Em relação ao ICMS, existe a imunidade sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, b, com a ressalva do inciso XII, h, do mesmo artigo e parágrafo). Em relação ao ISS, há a previsão no art. 156, § 3º, II, sobre a não incidência sobre exportação de serviços (que na verdade é uma imunidade).

Há outras imunidades, fora do sistema constitucional tributário, como exemplo do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que se refere à imunidade de contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. Além dessa imunidade, a Constituição Federal, em seu art. 5º, prevê outras imunidades, como a que proíbe a cobrança de taxas, relativamente ao direito de petição e obtenção de certidões (inciso XXXIV, alíneas “a” e “b”), quando diz que é gratuita a prestação de assistência jurídica aos que comprovarem insuficiência de recursos (inciso LXXIV) e quando estabelece a gratuidade das ações de *habeas corpus* e *habeas data* (LXXVII).

2.5 Espécies Tributárias

A Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, prevê as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145),

os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A). Estas espécies decorrem da definição de tributo estatuído no art. 3º do CTN.

O imposto tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte (art. 16 do CTN).

A taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77 do CTN).

A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel em decorrência de obras públicas (art. 1º do Dec-Lei nº 195/67) e é instituída para fazer face ao custo das obras, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor ao imóvel (art. 81 do CTN).

O empréstimo compulsório tem a finalidade de atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF) e para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade (art. 148, II, da CF).

As contribuições especiais são instituídas pela União (art. 149, da CF, com a ressalva do § 1º e do art. 149-A), abrangendo as contribuições sociais, de interesse do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, acrescentou o art. 149-A na Constituição Federal, autorizando os Municípios e Distrito Federal a instituir contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, que pode ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.

2.6 Classificação dos Tributos

Doutrinariamente, classificam-se os tributos, entre outras, em:

a) tributo vinculado e não vinculado, pela existência ou não de atividade estatal em relação ao contribuinte. Existindo a atividade estatal será tributo

vinculado, como as taxas e contribuições de melhoria. Não havendo a atividade estatal, será tributo não vinculado, como por exemplo, os impostos;

b) tributo direto e indireto. Será direto se atingir diretamente o contribuinte de fato, como o Imposto de Renda da Pessoa Física. Será indireto quando a carga tributária for repassada pelo contribuinte de direito para o contribuinte de fato, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

c) tributo pessoal e real. Pessoal é aquele em que se considera uma qualidade do sujeito passivo, como o patrimônio ou rendimento, no caso do imposto de renda. Real é aquele que atinge um fato sem levar em conta o aspecto pessoal, como por exemplo o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);

d) tributo fiscal, extrafiscal e parafiscal. Será fiscal se o objetivo é arrecadar para suprir as necessidades públicas, como o Imposto de Renda. Será extrafiscal se for utilizado como instrumento regulador do sistema econômico ou social, como por exemplo o imposto de importação. E será parafiscal se é instituída para que outra entidade diferente do Estado possa arrecadar para atender as suas finalidades (ex.: contribuições sociais);

e) tributos progressivos e regressivos. Será progressivo quando aumenta a imposição tributária em face do aumento da renda do contribuinte (ex.: imposto de renda com alíquotas progressivas). Será regressivo quando diminuir o ônus quando aumenta a renda (ex.: ICMS);

f) tributos fixos e variáveis. Fixos são os que têm valor determinado, independentemente, por exemplo, do volume da operação, como o ISS por estimativa. Variáveis são os que têm o valor determinado em razão do maior ou menor volume da tributação, como exemplo o ISS pela efetiva prestação do serviço.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Obrigação Principal

A obrigação tributária nasce independentemente da vontade do devedor. Não é necessário que o contribuinte queira se obrigar e nem é preciso que tenha conhecimento de que surgiu a obrigação tributária. É a natureza *ex-lege* da obrigação tributária (AMARO, 2003, p. 240).

A obrigação principal, segundo o art. 113, § 1º, do CTN, “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”.

Foi incluída como obrigação principal o pagamento da penalidade pecuniária, que não é tributo (segundo o art. 3º do CTN), pelo fato dela pode ser aplicada isoladamente e para fins de cobrança e execução fiscal.

Segundo Amaro (2003, p. 242), o Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou penalidade pecuniária).

Não havendo a observância da obrigação acessória, aplica-se diretamente a penalidade pecuniária, não necessitando de conversão como o CTN diz em seu art. 113, § 3º.

3.2 Obrigação Acessória

Segundo o art. 113, § 2º, do CTN, 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”. Assim, não é necessário, para a instituição de obrigação tributária acessória, lei em sentido estrito.

3.3 Fato Gerador

Fato gerador da obrigação principal, conforme o CTN “é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência” (art. 114). E o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de fato que não configure obrigação principal” (art. 115).

O CTN utiliza a expressão fato gerador a duas situações: a previsão abstrata da lei e a situação concreta, que gera a obrigação tributária.

3.4 Elementos da Obrigação Tributária

3.4.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo, consoante o art. 119 do CTN “é a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Pode ser a União, Estado-membro, Distrito Federal ou o Município, já que todos têm competência estabelecida pela Constituição Federal para instituir e cobrar tributos.

Quem tem a competência tributária tem a capacidade tributária ativa, mas esta pode ser delegada a outros entes com personalidade jurídica de Direito Público, como é o caso das contribuições sociais, instituídas pela União e delegadas a entes públicos descentralizados, conforme Denari (1998, p. 178).

3.4.2 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, podendo figurar como contribuinte ou responsável.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, diz que o sujeito passivo é denominado contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o seu respectivo fato gerador (inciso I), e denominado responsável quando,

sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

3.4.3 Causa

A relação tributária não tem como causa um acordo de vontades, mas em decorrência da lei. A lei define o fato gerador da obrigação tributária, podendo, em face dela, o contribuinte ou responsável ser compelido ao pagamento de tributo ou penalidade.

3.4.4 Objeto

O objeto da obrigação tributária é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN). O objeto da obrigação acessória são as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (§ 2º). Segundo Denari (1998, p. 179-180), a obrigação de fazer (positiva) não é finalística, pois não se reclama o cumprimento da obrigação em caso de inadimplemento. Em relação às negativas, segundo Berliri (1965) apud Denari (1998), elas não existem, pois a limitação da atuação pelo legislador não pode ser qualificada como obrigação de não-fazer.

4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

4.1 A Constituição do Crédito Tributário

O crédito tributário é constituído através do lançamento. Com o fato gerador nasce a obrigação tributária, mas para que surja o crédito tributário é necessária uma atuação por parte do sujeito ativo, que é o ato de lançamento. Efetuado o lançamento, devidamente notificado ao sujeito passivo, torna-se exigível o crédito tributário.

4.2 Lançamento Tributário

4.2.1 Conceito

Carvalho (1997, p. 248-249) conceitua lançamento tributário como

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 a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.

O CTN, em seu art. 142, define o lançamento como:

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.

Várias são as críticas ao conceito de lançamento dado pelo legislador como a expressão de que “constitui” o crédito, dando a indicar a natureza constitutiva do crédito tributário, que é refutado por outros artigos do CTN; que é um procedimento administrativo (e não um ato administrativo); que seria tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (e não que é um resultado dessa verificação); e que seria proposta a aplicação da penalidade cabível (e não a aplicação imediata da penalidade).

4.2.2 Natureza jurídica do Lançamento - Ato ou Procedimento?

O lançamento tem a finalidade de constituir o crédito tributário, reportando-se ao momento em que ocorre o fato gerador, para conferir exigibilidade à obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária.

Carvalho (1997, p. 245) considera o lançamento como ato administrativo, refutando a natureza procedimental, nos seguintes termos:

caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do art. 142 do Código Tributário Nacional, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhemos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou

haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo [...]

Sendo o lançamento considerado como ato administrativo devem ser verificados os elementos dos atos administrativos: sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.

Segundo Martuscelli (2001, p. 335-343) o sujeito deve ser competente, ou seja, o ato administrativo de lançamento é ato de autoridade específica; o objeto seria o anúncio da constituição do relacionamento obrigacional tributário; a forma é a prevista na norma de regência hipotética; o motivo é a previsão abstrata pela lei da situação de fato; a finalidade é o atendimento ao interesse público.

4.2.3 Lançamento de Ofício e Revisão de Ofício

Segundo o CTN (art. 149), “o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, nos casos previstos em seus incisos I a IX”.

No inciso I, prevê o lançamento de ofício quando assim determina a lei. Normalmente se aplica aos casos em que o tributo incide sobre uma situação permanente.

Nos incisos II a IV, refere-se o código a situações em que o sujeito passivo ou outro obrigado não presta declaração, ou quando esta foi prestada, deixou de atender a pedido de esclarecimentos, recusa a prestar ou presta de forma insatisfatória, ou ainda, quando se comprova falsidade, erro ou omissão na declaração de elementos obrigatórios.

No inciso V, prevê o CTN que, se houver inexatidão ou omissão no que se refere ao pagamento antecipado (lançamento por homologação), é lançado o tributo de ofício.

No inciso VI é previsto o lançamento de ofício de penalidade pecuniária para infrações à legislação tributária.

No inciso VII, é previsto o lançamento de ofício de tributo não recolhido em face de o sujeito passivo ou terceiro em seu benefício, agir com dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, o que ocorre é o lançamento do tributo, com agravamento da penalidade.

No inciso VIII, é prevista a revisão de ofício quando há fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Por fim, o inciso IX prevê a revisão de ofício quando houver fraude ou falta funcional da autoridade administrativa ou omissão de ato ou formalidade essencial.

4.2.4 Lançamento por Declaração

Estatuído no art. 147 do CTN, o lançamento por declaração é aquele efetivado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, que presta informações sobre matéria de fato para a autoridade administrativa.

Atualmente, é difícil vislumbrar essa modalidade de lançamento. Segundo ensinamento de Amaro (2003, p. 349),

o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, que era exemplo típico de lançamento por declaração, tem evoluído para a sistemática do pagamento sem prévio lançamento, ou seja, para o modelo do lançamento por homologação[...], o que confirma a tendência legislativa de dar ao lançamento um papel eminente de controle do comportamento do sujeito passivo.

Com relação à declaração de rendimentos, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, em seu art. 841, estatui o seguinte:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

- I - não apresentar declaração de rendimentos;
- II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
- III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;
- IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;
- V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade

pecuniária;
VI - omitir receitas ou rendimentos.

Atualmente, havendo a entrega da declaração de rendimentos, não se requer notificação de lançamento, com intimação para recolhimento do tributo, a não ser nos de lançamento de ofício. O contribuinte apura o imposto e deve efetuar o pagamento do mesmo, se devido, no seu prazo de vencimento definido pela lei, independentemente de qualquer notificação. O lançamento de ofício ocorrerá nas situações acima especificadas, visando, precipuamente, ao controle do comportamento do sujeito passivo.

4.2.5 Lançamento por Homologação

É aquele que tem a quase totalidade dos atos efetuados pelo contribuinte, que apura o valor devido do tributo e recolhe aos cofres públicos, cabendo à autoridade administrativa a homologação (art. 150 do CTN).

Não ocorrendo a homologação expressa, ocorrerá a homologação tácita se a Fazenda Pública não se pronunciar até o prazo de cinco anos contados do fato gerador, ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

4.2.6 - Efeitos do Lançamento

Cassone V.; Cassone M. E. T. (2000, p. 32), em relação aos efeitos do lançamento, filiam-se à teoria declaratória e constitutiva do lançamento, porque o mesmo

declara uma situação (fato gerador) preexistente (ao lançamento); e constitutiva – porque a declaração é insuficiente, por declarar a existência de uma obrigação ilíquida, momento em que se constitui o crédito tributário a consubstanciar o título jurídico da exigibilidade.

Assim, o lançamento tem o efeito de dar exigibilidade à obrigação tributária. Se o contribuinte não cumprir a obrigação legal, deve se efetuado o lançamento com

notificação ao sujeito passivo para que se possa cobrar o valor lançado (crédito tributário).

O lançamento também tem o efeito de marcar a linha divisória entre a decadência e a prescrição, ou seja, até que ocorra o lançamento corre o prazo decadencial e após esse, corre o prazo prescricional, conforme pode se extrair dos arts. 173 e 174 do CTN.

Também tem o efeito de demarcar as ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária, pelo fato de apenas existir controvérsia sobre a obrigação tributária; e da anulatória de débito fiscal, que será viável quando é efetuado o lançamento, constituindo o crédito tributário (ou débito fiscal).

5 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E EXIGIBILIDADE

5.1 Suspensão da exigibilidade – art. 151 do CTN

No art. 151 do CTN estão arroladas as causas de suspensão da exigibilidade, impedindo o sujeito ativo de efetuar a cobrança do crédito tributário, ou melhor, da obrigação tributária, pois não há necessidade de o crédito estar constituído, como ocorre, por exemplo, na moratória concedida antes do lançamento.

5.1.1 A Moratória

A moratória é uma prorrogação de prazo para pagamento da obrigação. O CTN dispõe sobre a moratória em seus arts. 152 a 155, podendo ser concedida em caráter geral (pelo ente político competente, ou pela União, quando concedida simultaneamente para todos os entes políticos e para obrigações de direito privado), e em caráter individual, que depende de despacho da autoridade administrativa.

Embora o art. 154 do CTN diga que 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 época, é de se entender que, tratando-se de lançamento por homologação, aplicar-se-á a disposição da lei em contrário, ou

seja, a moratória é concedida anteriormente ao lançamento, já que os tributos são pagos antes do lançamento (AMARO, 2003, p. 368).

A moratória em caráter individual pode ser revogada de ofício, se o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para concessão do favor, com acréscimo de juros e com imposição de penalidade se ocorrer dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro em favor do beneficiado (art. 155 e inciso I, do CTN).

A lei complementar 104/2001 incluiu o art. 155-A, estabelecendo que o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras relativas à moratória.

5.1.2 O Depósito do seu Montante Integral

O depósito, administrativo ou o judicial, visa a garantir o credor se o devedor, em face da disputa sobre o crédito tributário, sucumbir, convertendo-se o depósito em renda, extinguindo a obrigação. Caso vença a demanda, o valor é levantado pelo contribuinte. Enquanto houver o depósito integral, suspensa está a exigibilidade do crédito tributário.

5.1.3 Recursos Administrativos

A Constituição Federal assegura o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV) e o direito de petição (art.5º, XXXIV, “a”). Para viabilizar esses direitos, os entes políticos regulam a forma pelo qual o contribuinte pode contestar a exigência fiscal, com o estabelecimento de prazos, órgãos julgadores, etc.

Enquanto não julgada a controvérsia acerca da exigência fiscal, originada pelas reclamações e recursos, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa. Se a decisão final for favorável ao contribuinte, estará extinto o crédito tributário, caso contrário, é cientificado o contribuinte da decisão, notificando-o a recolher o montante devido sob pena de execução judicial.

5.1.4 A Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança

Prevê a Constituição Federal, em seu art. 5º, LXIX, o mandado de segurança para proteção de direito líquido e certo contra ato ilegal ou abusivo de autoridade. Havendo impetração contra exigência tributária, com a presença dos requisitos *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, pode ser deferida a segurança liminarmente, que suspende a exigibilidade da obrigação tributária.

A Lei Complementar nº 104/2001, acresceu o rol do art. 151 do CTN, incluindo o inciso V (concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial).

Cassone (2003, p. 197-198) assim expressa em relação à medida liminar em mandado de segurança:

Quanto à concessão de medida liminar em mandado de segurança, em simpósios tem prevalecido a idéia de que, se a impetração se deu antes do vencimento do prazo para o pagamento do tributo e foi posteriormente cassada (e neste sentido mantida a decisão final), o impetrante teria o prazo de 30 (trinta dias), da ciência da decisão (interlocutória ou final), para efetuar o pagamento sem penalidades.

Contrariamente, se a impetração ocorreu depois de ter se esgotado o prazo para pagamento do tributo, incidem penalidades, justamente por representar pagamento fora do prazo legal.

Em qualquer das hipóteses, é forte a corrente que entende que o período em que vigente a liminar favorece o sujeito passivo impetrante, tendo em vista que, se ela fora concedida, é porque havia intensa fumaça do bom direito, não se podendo alegar que a impetração fora interposta aleatoriamente, nem para ganhar tempo.

Destarte, concedida a medida liminar em mandado de segurança, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário (ou obrigação tributária), e a exigência de multa de mora é discutível quando a impetração ocorrer após o vencimento do tributo.

Realmente, ocorrendo impetração do mandado de segurança, mesmo após o vencimento do prazo, e sendo deferida a liminar, vislumbrou-se o *fumus boni iuris*, capaz de elidir a multa de mora, especialmente pela previsão legal do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

5.2 A Extinção da Obrigação Tributária - Artigo 156 do CTN

O CTN, em seu art. 156, estabelece as causas de extinção do crédito tributário. Embora se fale de crédito tributário, pelo fato do crédito tributário ser constituído através do lançamento, deve-se considerar o rol do art. 156 do CTN como extinção da obrigação tributária, já que esta passa a existir no momento da ocorrência do fato gerador.

5.2.1 O Pagamento

O pagamento é a forma usual de extinguir uma obrigação, seja de tributo lançado ou não lançado.

O CTN dispõe que a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário, mas que melhor seria dizer tributo, pois o crédito tributário abrange a penalidade, conforme arts. 142 e 113, § 1º, do mesmo diploma legal.

O local de pagamento é o domicílio do credor (art. 159 do CTN), e normalmente é efetuado em instituições financeiras autorizadas a receber o pagamento. O prazo de pagamento é estabelecido na legislação de cada tributo, mas havendo omissão, o vencimento ocorrerá 30 dias após a data da notificação do sujeito passivo (art. 160 do CTN).

Não havendo pagamento no prazo, o crédito será acrescido de juros, podendo ser aplicada penalidade e medida de garantia prevista na lei tributária ou no próprio CTN (art. 161).

O art. 162 estabelece que o pagamento será efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal (inciso I), por estampilha, papel selado ou processo mecânico (inciso II).

Finalmente, o art. 163 do CTN trata da imputação de pagamento, quando existirem dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo com a mesma pessoa jurídica de direito público, estabelecendo as regras de liquidação.

5.2.2 A Compensação

O Código Civil, em seu art. 368, diz que “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem”.

O CTN, em seu art. 170, estatui que é possível a lei autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

No que se refere à compensação com aproveitamento de tributo contestado judicialmente, o CTN vedou-a expressamente quando anterior ao trânsito em julgado da decisão judicial (art. 170-A – incluído pela Lei Complementar (LC) nº 104, de 10/01/2001).

O art. 374 do Código Civil, o qual previa a aplicação de seus dispositivos à compensação das dívidas fiscais e parafiscais, foi revogado pela Lei 10.677, de 22 de maio de 2003.

5.2.3 A Transação

A transação somente pode ser autorizada mediante lei. A extinção da obrigação tributária será resultado da celebração da transação, mediante concessões recíprocas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação, pondo fim ao litígio (art. 171, do CTN).

5.2.4 A Remissão

O art. 172 do CTN dispõe que a lei pode autorizar a remissão total ou parcial do crédito tributário, mediante despacho fundamentado, atendendo a situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorância escusável do sujeito passivo relativo à matéria de fato, pequena importância do crédito tributário, considerações

de equidade e condições peculiares à determinada região do território da entidade tributante. Não se trata, pois, de ato discricionário.

5.2.5 A Decadência - artigos 150 e 173 do CTN

O Código Tributário Nacional chama de decadência o direito de lançar, que em regra (art. 173, I), é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso de lançamento por homologação (art. 150, § 4º), se a autoridade administrativa não homologar expressamente a atividade praticada pelo obrigado, ocorrerá a homologação tácita. Eventual lançamento de ofício, quando não efetuada a homologação expressa, deverá ser realizado no prazo de cinco anos, contados do fato gerador.

5.2.6 A Prescrição - artigo 174 do CTN

A prescrição da ação de cobrança do crédito tributário ocorre em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva, segundo o art. 174 do CTN.

Amaro (2003, p. 402) sustenta que a prescrição começa a fluir da conclusão do lançamento e notificação ao sujeito passivo, já que antes disso estaria em curso o prazo decadencial.

Existindo uma das causas de suspensão da exigibilidade (art. 151 e incisos), o prazo prescricional não pode correr, pelo fato de não poder ser exigido.

No caso de lançamento por homologação, ocorrendo a declaração/confissão de tributo, a autoridade tributária terá o prazo de cinco anos para a cobrança, pois constitui-se o crédito tributário a partir do momento que a Fazenda pública considera o valor declarado/confessado como verdadeiro para efetuar sua cobrança.

A prescrição será interrompida pela citação pessoal do devedor, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e por qualquer ato

inequívoco ainda que extrajudicial que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, parágrafo único, incisos I a IV, do CTN).

5.2.7 A Conversão de Depósito em Renda

O contribuinte, visando discutir a existência do débito, pode efetuar o depósito do valor para suspender a exigibilidade (art. 151, II, do CTN) como também para evitar juros de mora e correção monetária.

Sendo a decisão desfavorável ao contribuinte, o valor depositado é convertido em renda, e essa conversão do depósito em renda faz extinguir o crédito tributário.

5.2.8 O Pagamento Antecipado e sua Homologação - Artigo 150 CTN

Prevê o art. 156, VII, do CTN, que o crédito tributário é extinto pelo pagamento antecipado e a homologação nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. Dispõem esses parágrafos que o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação, e que não havendo prazo fixado em lei para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador e se a fazenda pública não tiver se pronunciado e decorrido esse prazo considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, ocorrendo o pagamento antecipado e a homologação expressa ou tácita, estará extinto o crédito tributário (ou melhor, a obrigação tributária).

Os dois elementos devem estar presentes simultaneamente, ou seja, o pagamento e a homologação do pagamento, conforme Oliveira (2001, p. 337).

5.2.9 A Consignação em Pagamento

Os casos de consignação judicial do crédito tributário estão previstos no art. 164 do CTN. São eles: a recusa de recebimento ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação

accessória (inciso I), subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal (inciso II) e de exigência de tributo idêntico sobre mesmo fato gerador por mais de uma pessoa jurídica de direito público (inciso III).

Sendo procedente a consignação, a importância é convertida em renda e é extinta a obrigação tributária. Caso contrário, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, § 2º).

5.2.10 A Decisão Administrativa Irreformável

Define o art. 156, IX, que essa decisão é entendida como a que não possa ser objeto de ação anulatória, na órbita administrativa.

Claro que essa decisão deve ser favorável ao contribuinte, exonerando o mesmo da imposição tributária, pois caso contrário a cobrança continuaria a ser efetuada.

5.2.11 A Decisão Judicial Passada em julgado

A extinção da obrigação tributária decorre de decisão final, proferida pelos órgãos do Poder Judiciário, que seja favorável ao contribuinte.

Isto representa a segurança jurídica, pois havendo a imutabilidade da decisão judicial, as relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte ficam definidas.

6 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1 Poderes do Fisco

No título da Administração Tributária (Título IV do Livro Segundo), no capítulo da Fiscalização (Capítulo I), diz o CTN que a legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de

fiscalização da sua aplicação (art.194). Essa legislação se aplica às pessoas físicas e jurídicas, sejam contribuintes ou não, ou que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal (art. 194, parágrafo único).

6.1.1 Acesso aos Livros e Documentos Fiscais

Os comerciantes, industriais ou produtores têm o dever de exibir os livros comerciais e fiscais, deixar examinar mercadorias, livros, arquivos, papéis ou documentos, não tendo aplicação as disposições legais excludentes ou limitativos desse direito às autoridades fazendárias, conforme dispõe o art. 195 do CTN.

Os livros comerciais e fiscais e os comprovantes dos lançamentos nesses livros devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários das operações a que se refiram (art. 195, parágrafo único, do CTN).

6.1.2 Prioridade Sobre outras Atividades

Segundo a Constituição Federal, “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei” (art. 37, XVIII).

A título de exemplo, na administração das atividades aduaneiras e da fiscalização das operações de comércio exterior, o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002), em seu art. 17, dispõe o seguinte:

Art. 17. Nas áreas de portos, aeroportos, pontos de fronteira e recintos alfandegados, bem assim em outras áreas nas quais se autorize carga e descarga de mercadorias, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados, a administração aduaneira tem precedência sobre os demais órgãos que ali exerçam suas atribuições (Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 35). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Destarte, no exercício da competência fiscalizadora, os servidores da administração fazendária têm precedência sobre os demais, podendo requisitar força policial para cumprimento de suas atividades (art 200 do CTN).

6.1.3 Procedimentos do Fisco

6.1.3.1 Notificação de Início da Fiscalização

A autoridade administrativa tem o dever de lavrar os termos necessários para documentar o início da fiscalização, com fixação do prazo máximo para conclusão das diligências (art. 196 do CTN).

Na legislação tributária federal, a previsão está no art. 7º do Decreto nº 70.235/72, estatuinto que:

O procedimento fiscal tem início com: I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Os procedimentos fiscais são executados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF, e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (art. 2º da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999).

6.1.3.2 Termos Fiscais - Quebra da Espontaneidade

Os termos fiscais, que documentam o início do procedimento de fiscalização, têm como finalidade a quebra da espontaneidade, ou seja, não poderá o contribuinte, após iniciada a fiscalização, gozar da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, pois o parágrafo único desse artigo diz expressamente que “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”. Ressalte-se que, não concluído os trabalhos até o prazo fixado, o contribuinte readquirirá a espontaneidade.

6.1.3.3 - Prestação de Informações pelo Contribuinte

O contribuinte tem como obrigação acessória, previstos na legislação tributária, o dever de prestar informações, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Outras pessoas também são obrigadas a prestar informações à autoridade administrativa, mediante intimação escrita, relativos a bens, negócios ou atividades de terceiros, como os tabeliães, bancos, inventariantes, entre outras arroladas nos incisos do art. 197 do CTN, ressalvado o dever legal de sigilo em razão do cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

6.1.3.4 Quebra do Sigilo Bancário

A Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, dispôs especificamente sobre o sigilo das operações de instituições financeiras. Em relação à quebra do sigilo bancário pela administração tributária, ressaltamos, abaixo, os principais artigos da referida lei:

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

[...]

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

[...]

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9 desta Lei Complementar.

[...]

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

[...]

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais

exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

[...]

Art. 10. A quebra de sigilo, fora das hipóteses autorizadas nesta Lei Complementar, constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa, aplicando-se, no que couber, o Código Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

Parágrafo único. Incorre nas mesmas penas quem omitir, retardar injustificadamente ou prestar falsamente as informações requeridas nos termos desta Lei Complementar.

Art. 11. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida em decorrência da quebra de sigilo de que trata esta Lei Complementar responde pessoal e diretamente pelos danos decorrentes, sem prejuízo da responsabilidade objetiva da entidade pública, quando comprovado que o servidor agiu de acordo com orientação oficial.

O Poder Executivo Federal baixou o Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, disciplinando a matéria da quebra do sigilo bancário. Reproduz-se, abaixo, os principais artigos referentes à matéria:

Art. 1º Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 1º, §§ 1º e 2º, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

[...]

§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:

I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;

[...]

Art. 3º Os exames referidos no **caput** do artigo anterior somente serão considerados indispensáveis nas seguintes hipóteses:

I - subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;

II - obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;

III - prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

IV - omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;

V - realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;

VI - remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;

VII - previstas no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996;

VIII - pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:

a) cancelada;

b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

IX - pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;

X - negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;

XI - presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato.

§ 1º Não se aplica o disposto nos incisos I a VI, quando as diferenças apuradas não excedam a dez por cento dos valores de mercado ou declarados, conforme o caso.

[...]

Assim, conclui-se que, legalmente, pode haver a quebra do sigilo bancário se houver processo administrativo instaurado contra o sujeito passivo (art. 6º da LC 105/2001); que o exame dos documentos seja considerado indispensável pela autoridade competente (art. 6º da LC 105/2001 e Dec. 3724/2001, art. 2º); e que seja mantido o sigilo pela autoridade administrativa (art. 6º, parágrafo único, da LC

105/2001), sob pena de responsabilidade criminal do servidor e responsabilidade objetiva da entidade pública (arts. 10 e 11 da LC 105/2001).

6.1.3.5 Lançamento de Ofício

Iniciada a fiscalização e constatada alguma irregularidade em relação à obrigação tributária, é efetuado o lançamento do crédito tributário, de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, com imposição de penalidade, se prevista legalmente.

Na legislação tributária federal, a lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 43, estatui que “poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente” e o art. 44 estabelece os percentuais de multa aplicáveis e como é que serão exigidas, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Dessa forma, na legislação tributária federal, permite-se o lançamento de ofício da multa ou de juros de mora, isolada ou conjuntamente, mas é de se destacar que o objeto da obrigação principal (art. 113, § 1º, do CTN) é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, não se incluindo os juros aplicados isoladamente, como obrigação principal.

6.1.3.6 Os Efeitos da Notificação do Lançamento de Ofício

A notificação do lançamento de ofício completa a relação jurídico-processual tributária, sendo que só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 (art. 145 do CTN).

A partir da notificação do lançamento, dá-se oportunidade ao contribuinte de exercer o seu direito de ampla defesa, princípio consagrado pela Constituição Federal.

6.1.3.6.1 Notificação Pessoal

A notificação é considerada pessoal, na legislação tributária federal, quando o sujeito passivo, seu mandatário ou seu preposto assina o ato de lançamento, ou quando houver recusa, com a declaração escrita da autoridade administrativa que efetua-la (*art. 23, I, do Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997*).

6.1.3.6.2 Notificação Via Postal

A notificação do lançamento, quando efetuada por via postal, é encaminhada ao domicílio eleito pelo sujeito passivo, considerando-se feita, na legislação tributária federal, na data do recebimento, ou se omitida, quinze dias após a data de expedição (*art. 23, II, e § 2º, II, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997*).

6.1.4 Denúncia Espontânea

A figura da denúncia espontânea está prevista no art. 138 do CTN, nos termos seguintes:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Afasta a denúncia espontânea, conforme o dispositivo, a responsabilidade por infrações na órbita tributária. A expressão “se for o caso” se justifica pelo fato de que algumas infrações não ensejam a obrigação de pagar tributo, como a falta de cumprimento de obrigações acessórias.

A aferição da espontaneidade obedece ao critério estabelecido no parágrafo único do artigo 138 do CTN.

No que diz respeito à exigibilidade da multa de mora na denúncia espontânea, quando houver falta de pagamento de tributo, a primeira seção do STJ (BRASIL. STJ, 2003b) tem decidido que descabe a aplicação da multa de mora, quando não houver procedimento administrativo em curso pelo não recolhimento do tributo, como se pode observar na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PARCELAMENTO – MULTA MORATÓRIA – AFASTAMENTO – JUROS MORATÓRIOS - INCIDÊNCIA – CTN, ART. 138 - PRECEDENTE (ERESP. 193.530/RS).

A eg. Primeira Seção deste STJ já assentou o entendimento no sentido de que, não havendo procedimento administrativo em curso pelo não recolhimento do tributo e tendo sido deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte tornando inexigível o pagamento da multa moratória.

Incidem os juros moratórios sobre o tributo devido, como previsto no art. 138 CTN.

Ressalva do ponto de vista do relator.

Recurso conhecido e provido parcialmente.

Em face das decisões dessa natureza, indaga Amaro (2003, p. 440) se “a multa de mora teria sido proscrita pelo Código Tributário Nacional, sendo inexigível em qualquer situação?”. Ele próprio responde que não, “pois o próprio Código se reporta às multas de mora no parágrafo único do art. 134, para dizer que, nas hipóteses ali referidas, somente são devidas penalidades de caráter moratório”.

Na legislação tributária federal, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 61, prevê a aplicação da multa moratória decorrente do atraso no pagamento, nos seguintes termos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Assim, a multa moratória decorre de lei, não havendo necessidade de qualquer ato fiscalizatório da autoridade administrativa para fins de aplicação dessa multa. Existindo a previsão legal da multa moratória pela entidade tributante, é a mesma passível de ser cobrada, salvo disposição em contrário no CTN.

O próprio CTN prevê a possibilidade da imposição de penalidades cabíveis, que podem estar previstas em lei tributária, além dos juros de mora (art. 161).

É de se anotar que, mesmo sendo o sujeito passivo submetido à ação fiscal, na esfera federal, pode o mesmo efetuar os recolhimentos de tributos declarados, até o vigésimo dia subsequente ao recebimento do termo de início de fiscalização, com os acréscimos legais que seriam aplicados nos casos de procedimento espontâneo (art. 47 da Lei nº 9.430/96, com alteração da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997).

6.1.5 Dever de Sigilo Fiscal - Artigo 198 do CTN

À Fazenda pública ou seus servidores são vedados a divulgação de informações obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (art. 198 do CTN, com a redação determinada pela Lei Complementar 104/2001).

As exceções estão previstas no arts. 198, § 1º, do CTN: requisição da autoridade judiciária (inciso I) e solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, comprovada a instauração de processo administrativo para investigação de prática de infração administrativa (inciso II). Outra exceção é a prestação de mútua assistência para fiscalização de tributos entre as fazendas públicas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 199 do CTN).

Por fim, o art. 198, § 3º, do CTN assegura que não é vedada a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais, inscrição na Dívida Ativa da Fazenda Pública e parcelamento ou moratória.

7 SANÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

7.1 Multa Moratória por Atraso no pagamento do Tributo

Com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária de pagar o tributo (art. 113, § 1º, do CTN). Não havendo legislação tributária fixando o tempo do pagamento, o vencimento ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (art. 160 do CTN).

Atualmente, como a maioria dos tributos se sujeita ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o vencimento do tributo estipulado pela lei é anterior ao lançamento.

Não sendo efetuado o recolhimento no prazo estipulado pela lei, esta estabelece a multa moratória pelo seu descumprimento.

Na legislação de tributos federais, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Tal taxa é calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, conforme art. 61, § 1º, da referida lei, sendo limitado a vinte por cento (§ 2º).

Assim, vencido o prazo de recolhimento, o tributo deve ser recolhido com o acréscimo de multa moratória, independentemente de qualquer notificação.

7.2 Multa Infracional pela Prática de Infração Fiscal

Prevê o art. 136 do CTN que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Segundo Amaro (2003, p. 426), a matéria que trata da responsabilidade por infrações no CTN não é restrita ao sujeito passivo indireto (responsável), indicado no caput do art. 136, abrangendo a figura do contribuinte (sujeito passivo direto).

A infração à legislação tributária pode ocorrer por diversos motivos, podendo ser pelo fato do desconhecimento ou por uma atitude consciente em desconformidade com a lei, que causa prejuízo à Fazenda Pública.

Havendo a descrição do ato como infração à legislação tributária, impor-se-á a penalidade correspondente quando ocorrer a prática do ato pelo contribuinte ou responsável.

O art. 136 do CTN ressalva a possibilidade da lei dispor em sentido contrário, podendo a responsabilidade depender da intenção do agente ou responsável.

O art. 44 da lei nº 9.430/96, dispondo sobre a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício, prevê multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento (inciso I) e multa agravada de cento e cinquenta por cento nos casos de evidente intuito de fraude (inciso II). Neste segundo caso, vê-se que a aplicação da multa agravada depende da intenção do agente.

8 ATIVIDADE JURISDICIONAL

8.1 Decisões Interlocutórias

8.1.1 Liminares em Mandado de Segurança

O mandado de segurança é uma garantia assegurada pela Constituição Federal, para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder Público (art. 5º, LXIX).

O contribuinte poderá impetrar o mandado de segurança no prazo de cento e vinte dias, contados da sua ciência, do ato impugnado (art. 18 da Lei nº 1533, de 31 de dezembro de 1951). Mas não é necessário esperar que se concretize o ato coator, podendo ser impetrado preventivamente.

Segundo Machado (1996, p.128),

o mandado de segurança é preventivo quando, já existente a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o justo receio de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque tende a evitar lesão ao direito, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.

Continua o mesmo autor dizendo o seguinte:

Em matéria tributária merece o mandado de segurança preventivo especial atenção. O parágrafo único do art. 142, do Código Tributário Nacional,

estabelece que 'a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional'. Isto significa que, tendo conhecimento da ocorrência de um fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editada uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo é viável a impetração de mandado de segurança preventivo. Não terá o contribuinte de esperar que se concretize a ameaça dessa cobrança. O justo receio, a ensejar a impetração, decorre do dever legal da autoridade de fazer a cobrança. Não é razoável presumir-se que a autoridade administrativa vai descumprir o seu dever.

Para a concessão da liminar em mandado de segurança, necessário se faz a presença de dois requisitos, ou seja, a relevância do fundamento e o risco de ineficácia do provimento final. Tais requisitos são chamados de *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, respectivamente.

Analisa-se na cognição liminar, conforme Souza (2001, p. 67), a plausibilidade da afirmação feita pelo impetrante de existência de direito líquido e certo desrespeitado ou sob ameaça, por autoridade ou agente do Poder Público e a necessidade de proteção imediata desse direito afirmado.

A medida liminar é provisória, e conforme lição de Machado (1996, p. 129), presta-se apenas para manter a situação, afastando o ato impugnado até final julgamento, para evitar danos irreparáveis ou de difícil reparação, e apesar de a Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, ter limitado a eficácia da medida liminar ao prazo de 90 dias, prorrogável por mais 30, a Fazenda Pública não se tem valido desse prazo, respeitando a determinação liminar, independentemente dele.

8.1.2 Antecipação de Tutela

A antecipação da tutela está prevista no art. 273 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), nos seguintes termos:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: *(Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou *(Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu. *(Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

§ 1º Na decisão que antecipar a tutela, o juiz indicará, de modo claro e preciso, as razões do seu convencimento. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

§ 2º Não se concederá a antecipação da tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

§ 3º A efetivação da tutela antecipada observará, no que couber e conforme sua natureza, as normas previstas nos arts. 588, 461, §§ 4º e 5º, e 461-A. *(Redação dada pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)*

§ 4º A tutela antecipada poderá ser revogada ou modificada a qualquer tempo, em decisão fundamentada. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

§ 5º Concedida ou não a antecipação da tutela, prosseguirá o processo até final julgamento. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)*

§ 6º A tutela antecipada também poderá ser concedida quando um ou mais dos pedidos cumulados, ou parcela deles, mostrar-se incontroverso. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)*

§ 7º Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado. *(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.444, de 7.5.2002)*

Segundo Theodoro Júnior (2003, p. 566), os pressupostos genéricos são a prova inequívoca e a verossimilhança da alegação.

A prova inequívoca, segundo o doutrinador, é a prova capaz, no momento processual, de autorizar uma sentença de mérito favorável à parte que invoca a tutela antecipada, caso pudesse ser a causa julgada desde logo. O julgamento definitivo do mérito não pode ser proferido senão a final, depois de exaurido todo o debate e toda a atividade instrutória. No momento, pode haver prova suficiente para a acolhida antecipada da pretensão do autor, mas da resposta e contraprova do réu, o quadro de convencimento pode resultar alterado e o juiz terá de julgar a lide contra o autor.

O que se procura alcançar com a tutela antecipada, conforme o doutrinador, é muito mais do que a simples e provisória condenação do réu. São atos concretos de efetiva satisfação do direito da parte. Antes da própria sentença, o que se lhe assegura é, dentro do processo de conhecimento, uma tutela de natureza executiva

por antecipação, e desta forma, mesmo que se mostre cabível o julgamento de mérito previsto no art. 330 do CPC, poderá haver interesse da parte na obtenção de liminar dentro dos moldes do art. 273 do mesmo Código.

A “verossimilhança da alegação”, segundo o mesmo autor, refere-se ao juízo de convencimento a ser feito em torno de todo o quadro fático invocado pela parte que pretende a antecipação de tutela, não apenas quanto à existência de seu direito subjetivo material, mas também e, principalmente, no relativo ao perigo de dano e sua irreparabilidade, bem como ao abuso dos atos de defesa e de procrastinação praticados pelo réu.

Outros pressupostos que são considerados por Theodoro Júnior (2003, p. 567), são o “fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação” (inciso I) ou “abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu” (inciso II), sendo que receio fundado é o que nasce de dados concretos, seguros, objeto de prova suficiente para autorizar o juízo de verossimilhança, ou de grande probabilidade em torno do risco de prejuízo grave. O abuso de direito de defesa é a resistência à pretensão do autor, totalmente infundada ou contra direito expresso à pretensão do autor, ou ainda, com emprego de meios ilícitos ou escusos para forjar sua defesa.

Contra a Fazenda Pública, é possível a obtenção da antecipação da tutela, visto que o art. 273, do CPC, não a exclui.

8.2 Efeitos das Decisões Interlocutórias

Os efeitos da liminar em mandado de segurança e da antecipação da tutela são a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consoante o art. 151, IV e V, do CTN (inciso V incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001).

Questão controvertida é se a liminar tem o efeito de suspender o curso do prazo decadencial do direito de lançar, pela autoridade tributária. Machado ([1997?]) expressa da seguinte forma:

[...]

3. Liminares e decadência do direito de lançar.

Pretende-se justificar a tese pela qual o Juiz não pode impedir a lavratura do auto de infração, com o argumento de que não sendo possível suspender o curso do prazo de decadência, quando a decisão judicial definitiva fosse contrária à pretensão do contribuinte, se já decorrido mais de cinco anos do fato gerador do tributo estaria extinto, pela decadência, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário respectivo.

Tal entendimento tem tido tanta repercussão que chegou a constar de anteprojeto de lei, elaborado por um grupo de trabalho no âmbito da Secretaria da Receita Federal, dispositivo admitindo a suspensão do prazo decadencial.

E na verdade, embora em princípio os prazos de decadência não se interrompam, nem suspendam, nada impede que o legislador disponha em sentido contrário. Aliás, o Código Tributário Nacional já assim dispõe, quando em seu art. 173, inciso I, diz que o prazo extintivo do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário começa **"da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado."**

É certo, porém, que inexistente lei atribuindo à medida liminar o efeito de suspender o curso do prazo decadencial, vale dizer, do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, o decurso do prazo de cinco anos, previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

[...]

Assim, não havendo previsão no Código Tributário Nacional de que o prazo decadencial se suspende ou interrompe, deve-se efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

8.3 Sentenças Judiciais

Sentença é o ato pelo qual o juiz põe termo ao processo, decidindo ou não o mérito da causa (art. 162, § 1º, do Código de Processo Civil).

Em mandado de segurança, pode a sentença ser terminativa, em que não há julgamento de mérito, por exemplo, quando não foi impetrado dentro de cento e vinte dias da ciência do ato impugnado (art. 18 da Lei nº 1533/51), ou pode ser definitiva, em que há o julgamento de mérito.

As sentenças proferidas em sede de mandado de segurança, quando procedentes contra a Fazenda Pública, podem ser executadas provisoriamente (art.

12, parágrafo único da Lei nº 1.533/51, com a redação dada pela Lei nº 6.071, de 3 de julho de 1974). A natureza da sentença pode ser declaratória (declara nulidade de ato da autoridade administrativa ou inexistência de relação jurídica) ou mandamental (ordena à autoridade a prática de ato ou a sua abstenção).

Em se tratando de ação pelo procedimento comum ordinário, pode a sentença ser terminativa ou definitiva, e sendo procedente a pretensão do contribuinte em face da Fazenda Pública, a sentença não poderá ser executada de imediato, pois não produz efeitos senão depois de confirmada pelo tribunal (art. 475, I, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 10.352, de 26 de dezembro de 2001).

É muito comum, em relação à Fazenda Pública, o ajuizamento de ação com a finalidade de declarar a inexistência de relação jurídica tributária, com vistas ao não recolhimento de determinado tributo ou se já recolhido, com pedido de compensação ou restituição. Discute-se, também, com muita frequência, a inconstitucionalidade de leis que criam ou majoram tributos, evitando-se com isso, o pagamento.

8.4 Efeitos das Sentenças Judiciais

A sentença proferida em mandado de segurança tem efeitos imediatos. A apelação interposta no prazo só será recebida no seu efeito devolutivo, exceto quanto à decisão concessiva de mandado de segurança que importe outorga de adição ou vencimento ou a reclassificação funcional (art. 7º, da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964).

Na ação pelo rito comum ordinário, a sentença não tem efeitos imediatos, dependendo do julgamento em superior instância. Segundo Theodoro Júnior (2003, p. 568), pode ser “aberto na sentença um capítulo especial para a medida do art. 273 do CPC”, significando que, embora a sentença não possa ser executada de imediato, a antecipação da tutela não sofre os efeitos do duplo grau de jurisdição para produzir efeitos.

8.5 Aplicação do Artigo 63 da Lei 9.430/96

O art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tratou da constituição do crédito tributário, com a finalidade de evitar a decadência dos tributos e contribuições de competência da União, quando a exigibilidade dos mesmos estiver suspensa, nos seguintes termos:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Em face das alterações efetuadas no art. 151 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, alterou a redação do art. 63 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 70. O **caput** do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício." (NR)

Posteriormente, houve a edição da Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, que em seu art. 8º, alterou a redação do § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, incluindo a necessidade de depósito integral do tributo objeto da ação judicial, inclusive juros e multa moratórios, se a obrigação estivesse vencida. Tal Medida Provisória, porém, foi rejeitada por ato do presidente da Câmara dos deputados de 18/12/2002.

Assim, concedida medida liminar em mandado de segurança (ou em outras espécies de ação judicial) ou a tutela antecipada, discutindo a obrigação tributária,

com o conseqüente não recolhimento de tributos, cujos fatos geradores já ocorreram segundo a norma legal, deve a autoridade administrativa, no seu dever funcional, efetuar a constituição do crédito tributário através do lançamento, sem imposição de multa punitiva de ofício.

O § 1º do art. 63 da lei nº 9.430/96 limita a aplicação aos casos em que não tenha sido iniciado o procedimento fiscal relativo ao débito do contribuinte. E o § 2º trata da não incidência da multa de mora em face da revogação da medida liminar que suspendeu a exigibilidade da obrigação tributária.

Harada (2000, p. 84), em relação ao § 2º do art. 63 da lei nº 9.430/96, diz que a lei não conferiu, na hipótese, mero efeito *ex tunc* à revogação da medida liminar, mas, diante do resultado desfavorável ao contribuinte, colocou-o na mesma situação em que se encontrava no momento em que ajuizou a ação, facultando o recolhimento do tributo devido no prazo de trinta dias.

Realmente, tendo o contribuinte ajuizado uma ação para discutir a obrigação tributária antes do vencimento da obrigação, obtendo decisão liminar para o não recolhimento, não poderia o mesmo, pelo fato do não adimplemento dessa obrigação, ser penalizado pela imposição da multa punitiva. Havendo decisão em sentido contrário à liminarmente concedida, retorna-se a exigibilidade do crédito, excluindo-se apenas a incidência da multa se o pagamento for efetuado até os trinta dias seguintes da publicação da decisão que considerar o tributo devido.

Haverá a incidência de juros moratórios, visto que se o contribuinte não tivesse ajuizado ação, o vencimento teria ocorrido naquela data estabelecida pela lei.

9 CONCLUSÃO

9.1 Procedimento do Fisco diante de Liminar em Mandado de Segurança

O fisco federal, em decorrência da liminar em mandado de segurança concedida para o não recolhimento de tributo, efetua o lançamento (art. 142 do CTN) para se evitar a decadência, notificando o sujeito passivo (artigo 145 do CTN c/c o artigo 7º, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72) e informando-o da permanência da

suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, do CTN). Havendo perda da eficácia da medida liminar ou decisão favorável à Fazenda Nacional, terá seguimento o processo fiscal.

A medida liminar que suspende a exigibilidade da obrigação tributária não pode impedir o fisco de efetuar a constituição do crédito tributário, como se pode ver em decisões do Superior Tribunal de Justiça, dos relatores Laurita Vaz (BRASIL. STJ, 2002) e Peçanha Martins (BRASIL. STJ, 2003a), cujas ementas estão abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO. CRÉDITO.

POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.

1. A ordem judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir a Fazenda Pública de efetuar seu lançamento.
2. Com a liminar fica a Administração tolhida de praticar qualquer ato contra o devedor visando ao recebimento do seu crédito, mas não de efetuar os procedimentos necessários à regular constituição dele. Precedentes.
3. Recurso não conhecido.

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – MEDIDA LIMINAR – RECURSO ADMINISTRATIVO – LANÇAMENTO – EFETIVAÇÃO DE NOVOS LANÇAMENTOS – POSSIBILIDADE – CTN, ARTS, 151, I E III, E 173 – PRECEDENTES.

- A concessão da segurança requerida suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido.

- Recurso especial conhecido e provido

Assim, concedida a medida liminar para o não recolhimento de tributo, o fisco deverá constituir o crédito tributário pelo lançamento, obedecendo ao disposto no art. 63 e parágrafos da Lei nº 9.430/96.

9.2 Procedimento do Fisco diante de Sentença concessiva de Segurança

Em se tratando de mandado de segurança, a sentença concessiva de segurança para a exoneração do recolhimento do tributo tem eficácia imediata, suspendendo, do mesmo modo que a liminar, a exigibilidade da obrigação tributária.

O fisco, do mesmo modo que se procede com relação ao mandado de segurança, deve efetuar o lançamento de ofício, constituindo o crédito tributário.

No caso de sentença proferida em ação de procedimento ordinário, o fisco, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador e o não recolhimento do tributo, deve efetuar o lançamento, por dever de ofício, e prosseguir na cobrança do crédito tributário, salvo se concedida a tutela antecipada ou depósito judicial.

9.3 - Responsabilidade Funcional em face da Inércia do Agente Público causadora da Decadência do Direito de Lançar

Conforme o art. 142, parágrafo único, do CTN, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Assim, administrativamente, o agente público que, por culpa ou dolo, não efetuar o lançamento, responderá perante a própria Administração Pública, sendo que esta instaurará procedimento para apuração da falta, garantindo-se ao servidor o contraditório e a ampla defesa, conforme estatuído no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No âmbito federal, a Lei nº 8.112/90 comina as penas de advertência, suspensão, demissão, cassação de aposentadoria ou disponibilidade, destituição de cargo em comissão e destituição de função comissionada (art. 127), sendo que na aplicação das penalidades deverão ser consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para o serviço público, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes funcionais (art. 128).

Segundo Di Pietro (2002, p. 496),

não há, com relação ao ilícito administrativo, a mesma tipicidade que caracteriza o ilícito penal, [porque] a maior parte das infrações não é definida com precisão, limitando-se a lei, em regra, a falar em falta de cumprimento de deveres, falta de exatidão no cumprimento do dever, insubordinação grave, [...].

Conclui a autora que há uma certa discricionariedade no enquadramento da falta dentre os ilícitos previsto na lei, mas que deve haver motivação da penalidade

imposta, para mostrar a adequação da pena com a infração cometida e impedir o arbítrio da Administração.

9.4 A Decadência diante de Liminar em Mandado de Segurança

Concedida a liminar em Mandado de Segurança para evitar o pagamento de tributo, sem que ocorra a constituição do crédito tributário, fatalmente ocorrerá a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Para se evitar a decadência diante do Mandado de Segurança, é necessária a constituição do crédito tributário, deixando-se, porém, suspensa a exigibilidade do mesmo.

Em acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL. STJ, 2001), foi declarada, em sua ementa, o seguinte:

TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (art. 113 e 142, ambos do CTN).
2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito.
3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial.
4. A liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento.
5. Recurso especial não conhecido.

Assim, mesmo que a autoridade judicial conceda a liminar em mandado de segurança, impedindo a constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa deve constituí-lo, visto que o prazo de constituição do crédito tributário não se interrompe, salvo previsão no CTN. Todavia, não pode ser efetuada a cobrança do crédito tributário, em face de causa suspensiva da exigibilidade.

9.5 Conclusão Final

Diante do que foi tratado a respeito da obrigação tributária, lançamento e medidas judiciais, conclui-se que é aplicável o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tendo em vista que o referido dispositivo refere-se à constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa por medida liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada em ação judicial.

A decadência, conforme art. 146, III, b, da Constituição Federal, somente pode ser regulada por Lei Complementar, no caso o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado com esse *status*. Não prevê o CTN a interrupção do prazo de decadência quando existir medida judicial exonerativa do pagamento de tributo, motivo pelo qual deve ser efetuado o lançamento, antes de se consumir a decadência do direito, sob pena, ainda, da responsabilidade funcional prevista no art. 142 do mesmo diploma legal.

Quanto à aplicação ou não de multa de ofício pela autoridade tributária, a lei nº 9.430/96 dispôs que não caberia a multa no lançamento de ofício, expressamente em seu art. 63. A imposição de penalidades por atraso no pagamento pode ser estabelecida por lei ordinária que trata de matéria tributária, conforme disposição expressa no art. 161 do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 29 mar. 1999, republicado em 17 jun. 1999. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 dez. 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

BRASIL. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 jan. 1973. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 9 set. 2003.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. 75075/RJ. Relator Peçanha Martins: Brasília, DF, 25 fev. 2003, **Diário da Justiça**, DF, 14 abr. 2003, p. 00206. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/webstj/>>. Acesso em: 18 ago. 2003.

_____. Recurso Especial. 119156/SP. Relatora Laurita Vaz: Brasília, DF, 5 set. 2002, **Diário da Justiça**, DF, 30 set. 2002, p. 00210. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/webstj/>>. Acesso em: 18 ago. 2003.

_____. Recurso Especial. 119986/SP. Relatora Eliana Calmon: Brasília, DF, 15 fev. 2001, **Diário da Justiça**, DF, 09 abr. 2001, p. 00337. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/webstj/>>. Acesso em: 18 ago. 2003.

_____. Recurso Especial. 243307/RS. Relator Francisco Peçanha Martins: Brasília, DF, 21 nov. 2002, **Diário da Justiça**, DF, 24 mar. 2003, p. 00175. Disponível em <<http://www.stj.gov.br/webstj/>>. Acesso em: 18 ago. 2003.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CASSONE, V. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 38, de 12-6-2002. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____.; CASSONE, M. E. T. **Processo tributário**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Forense, 1998.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

EMERENCIANO, A. da S. **Procedimentos fiscalizatórios e a defesa do contribuinte**. Campinas: Copolla, 2000.

HARADA, K. Coord. **Temas de direito tributário**: mandado de segurança e medidas cautelares inominadas em matéria tributária: efeitos da cassação da liminar. São Paulo: J. de Oliveira, 2000.

MACHADO, H. de B. **As liminares e o direito de lançar tributo**. [1997?]. Disponível em: <<http://www.geocities.com/soho/2458/liminares.html>>. Acesso em 02/09/2003.

_____. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MARTUSCELLI, F. J. D. **Elementos de direito tributário**. Campinas: Bookseller, 2001.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, V. K. de M. **Direito tributário**: sistema tributário nacional: teoria e prática. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOUZA, J. J. M. Aspectos do mandado de segurança em matéria tributária. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano 21, n. 64, p. 67, out. 2001.

THEODORO JÚNIOR, H. **Curso de direito processual civil**: processo de execução e processo cautelar. 34. ed. Rio de Janeiro, 2003. 2 v.