UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS

CURSO: DIREITO NOTURNO

DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO I

PROFESSOR: FARLEY SOARES MENEZES

ACADÊMICA: ROBERTA OLIVEIRA SANTOS

FICHAMENTO

XAVIER, Alberto. **Do** **lançamento; teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** 2. ed. Totalmente formulada e atualizada. Rio de Janeiro (RJ): Forense, 1997.

O Código Tributário Nacional trás a definição legal de lançamento em seu artigo 142 dispondo que “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”.

Porém, após contradições e estudos doutrinários, o autor demonstra que o lançamento possui um conceito diferente, definindo-o como: “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.” (p. 66)

A justificativa tem por base quatro argumentos: tendo que o lançamento não seria um procedimento e sim um ato administrativo; a natureza meramente descritiva do conceito que deveria ser preciso e conciso ao explicar as operações do processo; a afirmação de que o lançamento tem por objeto propor a aplicação da penalidade cabível, colocando uma norma material reguladora em mesmo plano de uma norma penal e por fim dizer que o lançamento constrói o credito tributário já que ele é apenas uma norma declarativa e não constitutiva.

O lançamento possui várias classificações doutrinárias, mas o direito positivo brasileiro atenta-se apenas aos critérios de natureza, que separa o lançamento propriamente dito do auto-lançamento ou por homologação; conteúdo que separa os atos positivos dos negativos e objeto que se ocupa dos atos tributários primários e secundários.

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

Quanto à positividade e negatividade do lançamento o autor dispõe que:

Como mais de uma vez já se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material ao caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante de prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação de norma ao caso concreto de uma obrigação de impostos. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de *conteúdo positivo*; nas segundas, um ato de *conteúdo negativo.* (p.100)

Existem outros atos jurídicos autônomos que tem por característica a regulamentação jurídica operada por lançamentos praticados anteriormente. São divididos em atos primários ou deprimeiro grau e atos secundários ou desegundo grau. Os atos secundários têm por objetivo alterar o lançamento em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

A explicação exata do fato tributário, como fato típico, envolve uma gama de atos jurídicos e de operações lógicas e materiais com objetivo de descobrir e provar a sua existência e suas qualidades, principalmente os de natureza quantitativa, e que se integram na atividade na atividade tributária.

A aplicação da norma tributária na generalidade dos casos, não se esgota numa mera operação intelectual. Precisamente porque na sua hipótese se tipificam situações da vida qualificadas pelo recurso a elementos de vária natureza e, mais concretamente, porque os seus aspectos quantitativos oferecem particular dificuldade de determinação, a subsunção do fato tributário na norma a exige uma série gradual de operações intelectivas e de atos jurídicos, que sucessivamente vão sendo elaborados e praticados pelas autoridades a quem compete a referida aplicação. (p.114)

O Direito Tributário possui vários tipos de procedimentos. O procedimento administrativo de lançamento, que tem por finalidade a preparação da prática ato administrativo de lançamento; o procedimento administrativo de penalidades, que tem por objetivo praticar o ato administrativo de aplicação da norma penal tributária; o procedimento de arrecadação e cobrança, que visa à execução dos direitos declarados; e o procedimento de fiscalização, no qual é exercida a atividade de polícia fiscal, não dependendo de casos individuais. Ainda existem outros procedimentos administrativos tributários especiais como o procedimento de consulta, o procedimento de parcelamento de débitos, o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, etc.

O lançamento abrange a interpretação da lei, a explicação do fato previsto na norma e sua ulterior subsunção no tipo legal, assim ele possui, enquanto procedimento, como objetivo principal, “a investigação dos fatos tributários, com vista à prova e caracterização; respeita à *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei.” (p.121)

Em razão da natureza pública dos interesses, do principio da legalidade e da inderrogabilidade das normas tributárias, o Fisco não pode abrir mão do seu direito, ou deixando de aplicar tributo, ou cobrar, ou aceitar a tributação em medida diferente da prevista em lei. O lançamento possui características de processo inquisitório que possui objetivo de ser fato da lei tributária, o fato que a lei faz depender a pretensão tributária, ou seja, a relação jurídica de imposto.

A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova. Daí a lei fiscal conhecer aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhe permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. (p.124)

A legislação fiscal utiliza a palavra arbitramento em três ocasiões:

uma primeira, no sentido de uma avaliação de iniciativa do Fisco, através de provas diretas; uma segunda, no sentido de uma avaliação de iniciativa do Fisco baseada em métodos indiciários, como é o caso do arbitramento dos rendimentos de pessoas físicas mediante utilização dos riqueza (RIR/94, artigo 895) ou determinação da receita bruta omitida (Lei nº 8.846/94, artigo 6º); uma terceira, no sentido de uma definição, por lei, base de calculo, definição baseada em presunções, como sucede com a tributação de pessoas jurídicas com escrituração imprestável, em que a própria lei define uma base de cálculo substitutiva do lucro real calculada em função da receita e como sucede com as pautas de valores em matéria de ICMS. (p.126-127)

O arbitramento tem seu significado, na utilização, no procedimento administrativo de lançamento, na prova consistente em presunção simples ou *ad hominis*, pelas quais o órgão competente de aplicação do direito (administração fiscal) inicia um fato conhecido (um indício) para mostrar um fato desconhecido (o objeto da prova), mediante à um impedimento com base em regras e experiências.

As presunções simples são provas indiretas críticas obtidas indiciariamente, por meio de juízo instrumental que permite descobrir a existência e as características de um fato desconhecido através da existência e características do índice (um fato conhecido).

São *provas indiretas*, pois não demonstram, ao contrario das provas diretas (de que a escrituração mercantil é o exemplo), de modo direto e imediato. O objeto da prova (no nosso exemplo , a receita bruta); são *provas críticas* e não provas históricas, pois enquanto estas últimas têm por função controlar a prova (por exemplo, as declarações de testemunhas), as primeiras têm por função utilizar a prova.) (p. 130-131)

O padrão de determinação para verificar se vícios, erros ou deficiências da escrituração é ou não passíveis de arrastar sua classificação global, é um critério funcional, que analisa se eles causam a impossibilidade, da parte do Fisco, da obrigação de investigação visando uma possível retificação da escrituração mercantil como um todo.

O critério *da impossibilidade absoluta* harmoniza logicamente o princípio fundamental do *dever de investigação* que ao Fisco compete com vista à descoberta da verdade material, corolário do princípio inquisitório, por sua vez desdobramento do princípio da legalidade, com o dever de colaboração que impende sobre o contribuinte. (p. 141)

Esses princípios possuem tal força que o dever de investigação do Fisco só acaba quando o limite que o exercício se torna impossível, devido ao não exercício deficiente do dever de colaboração do particular na escrituração mercantil.

O arbitramento, nos casos em que a lei prevê, não é facultativo ao Fisco, sendo assim obrigatório nesses casos. Da mesma maneira nos casos em que a:

(...) existência de prova direta pré-constituída o Fisco está vinculado a adotar a escrituração com base de prova, embora exercendo subsidiariamente os seus poderes instrutórios, no caso embora exercendo subsidiariamente os seus poderes introdutórios, no caso da inexperiência da prova direta pré-constituída, não pode o Fisco tentar reconstruir analiticamente o lucro real, antes é obrigado a determiná-lo sintaticamente pelo recurso ao arbitramento, numa primeira fase pela aplicação da base de cálculo subsidiária (a receita bruta) e, numa segunda fase, pela livre adoção da prova indiciária. (p.142-143)

A regra de que cabe à autoridade administrativa provar a inveracidade dos registros da contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ô nus da prova dos fatos registrados na sua escrituração. As regras de decisão sobre um fato que não é certo não podem depender de uma repartição entre elas do encargo probatório, fazendo com que a última decisão do processo fosse implacavelmente desfavorável à aquela que não se liberou do aludido encargo. A regra *in dubio contra fiscum* se baseia nos fundamentos a seguir fundamentos. Essa regra respeita à aplicação e não à interpretação, já que é uma decisão sobre fato incerto.

Na ordem jurídica brasileira não pode duvidar-se da solução a dar ao problema em causa: o respeito pela propriedade privada, consagrado constitucionalmente, e que em matéria tributária se reflete no principio de uma rígida legalidade, revela só por si que no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são fortes só por si que no caso de incerteza sobre aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que conduzem ao seu sacrifício (*in dubio pro liberate; melhor est conditio possidentis*). (p.148)

Interferindo o particular em na instrução do procedimento pode haver a constituição conteúdo de um dever jurídico e assim sucederá quando prestar declarações ou esclarecimentos ou quando exibir livros ou documentos de seu poder.

Nem sempre constitui objeto dever jurídico como, por exemplo, nos casos de presunção legal relativa e de exigência de meios de prova necessária, os quais o contribuinte tem dever legal de prestar. Existem casos em que não há dever exigível de colaboração por parte do particular, exemplo: princípios da proporcionalidade ou da proibição do excesso, do respeito pelos direitos fundamentais e do dever do sigilo profissional.

Uma vez constituída a relação jurídica tributária, a Administração Fiscal, por um lado, e o contribuinte, por outro, sejam partes dessa relação, respectivamente como credor e devedor da prestação tributária; mas já oferece maiores dificuldades a sua qualificação como partes, se deslocarmos a nossa atenção para o procedimento administrativo de lançamento. (p. 153)

O Fisco é parte na relação jurídica, que está abaixo do procedimento, e se configura credor de tributos além de titular da pretensão tributária; “certo ainda que no referido procedimento exerce uma vasta gama d poderes, direitos e faculdades que lhe atribuem, indiscutivelmente, a posição de sujeito processual.”(p.154)

Segundo a regra de decisão sobre fato incerto, em caso de permanência de uma dúvida a respeito do objeto procedimento, a Administração fiscal deve deixar de praticar o lançamento, cumprindo o princípio *in dubio contra fiscum.*

Ora, se o procedimento administrativo de lançamento fosse construído como instrumento de realização do interesse financeiro do Estado, não só o ônus da prova recairia sobre o contribuinte – e a afloração excepcional deste interesse é o regime das presunções legais relativas – como em caso de incerteza irremediável deveria a decisão ser favorável ao Estado. (p.156)

Assim, em um procedimento administrativo, a Administração financeira é uma parte imparcial. Isso é fato devido as interesse formal do Estado, no qual o Fisco não mostra interesse em conflito ou contraposto do particular, o contribuinte. O procedimento tributário tem o fim de aplicação da lei e de realizar justiça, não necessariamente é um litígio e sim uma atividade disciplinada de cooperação para a descoberta da verdade material.

A Administração deve ouvir, antes de proferir decisão final de qualquer processo que seja de sua competência, os interessados se estes recorrerem em tempo ao órgão competente e não havendo interesse relevante q o impeça.

O princípio do contraditório encontra a sua expressão acabada nos processos jurisdicionais, em que as partes se encontram frente a um terceiro imparcial e, sobretudo, nos processos dispositivos, em que assume pleno relevo a regra *index alligatta et probata partium decidire debet.*

Pressupondo este princípio uma igualdade tendencial das partes, não poderia revelar-se em toda a sua plenitude num processo não jurisdicional, como é o procedimento administrativo de lançamento, em que a Administração fiscal é simultaneamente parte e órgão imparcial de aplicação do direito, a quem incumbe o dever primário de descoberta da verdade material. (p. 167)

A autoridade administrativa é obrigada a declarar juntamente com a decisão, no mesmo documento formal, os fundamentos de direito e de fato em que se baseia. Ou seja, é obrigado a fundamentar suas decisões. Estas, por sua vez, devem ser contemporâneas (não pode ser sucessiva) e a unas (não podem constar em documentos separados). Assim, uma decisão sem fundamentação passa a ser inválida.

Utiliza-se frequentemente em sinomínia os conceitos *fundamentação* e de *motivação.*  Entendemos, porém, que o conceito de fundamentação se refere a atos vinculados (ou aos momentos vinculados dos atos descricionários), enquanto a motivação ocorre nos atos descricionários, em que o órgão administrativo, para além da constatação dos pressupostos de fato que autorizam a sua atuação, formula ponderações de oportunidade e convivência, em face da liberdade de opção que a lei lhe faculta. (p.170)

A respeito do procedimento, conclui-se que este é disciplinado por lei, sendo um processo que tem como objetivo a averiguação, com garantias de ampla defesa da verdade material (a respeito de fatos importantes para a tributação) e no qual, a Administração fiscal deve ser imparcial. O procedimento pode desempenhar três funções: a de atos pressupostos, a de atos preparatórios e a de atos complementares.

Os atos pressupostos são atos de qualificação jurídica de situações, cuja verificação a lei reputa indispensável para que o lançamento se possa praticar, ou se possa praticar de certo modo. De tal sorte, que enquanto o ato preparatório está logicamente relacionado com o problema da vontade, cuja expressão conforme a lei visa “preparar”, o ato pressuposto já não respeita diretamente à vontade, mas a qualificação das situações da vida sobre as quais a vontade irá manifestar-se. Assim, a declaração de rendimentos prestada pelo contribuinte, a realização de um exame à escrita, ou a informação dos serviços, são indiscutivelmente atos preparatórios; (p.179)

Atos preparatórios exprimem realização das situações jurídicas subjetivas coordenadas no procedimento e, portanto, tal como estas, podem derivar do Fisco, do particular contribuinte ou de terceiros. Por este aspecto também se distinguem doa atos pressupostos, que apenas podem ser praticados por entes públicos, quer integrados, quer não, na Administração tributária. (p. 179)

Os atos preparatórios dividem-se em atos de iniciativa ou de propulsão procedimental (os que preparam o lançamento); atos introdutórios ou de aquisição (preparam o referido ato, buscando meios necessários para serem conhecidas e provadas as situações que consistem em objeto do procedimento) e os “atos do governo procedimental preparam o ato conclusivo do procedimento a que respeitam, ordenando ou regulando a própria sequência ou sucessão de atos em que o procedimento se traduz” (p. 179)

Existem ainda os atos complementares no procedimento administrativo de lançamento que tem objetivo de dar condição e eficácia ou condição a perfeição do ato conclusivo.

(...) a tipicidade dos direitos reais exprime a proibição de a vontade negocial criar direitos reais para além dos que a lei enumera; no antigo direito dos contratos, estes eram típicos por as partes se deverem necessariamente conformar aos modelos preexistentes na lei;(...). Bem natural, pois que no Direito Tributário o princípio da tipicidade vise igualmente restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos tributários, notadamente na instituição dos impostos. (p.201)

Montes Claros, 28 de Fevereiro de 2011.