

**EFEITOS DA AMBIGUIDADE SEMÂNTICA DO TERMO LANÇAMENTO SOBRE
A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
EFFECTS OF THE SEMANTIC AMBIGUITY OF THE TERM ASSESSMENT OVER
THE CONSTITUTION OF THE TAX CREDIT**

Rafael Rodigheri Alves da Silva*

RESUMO

O presente artigo discute as diferentes acepções do termo “lançamento” previstas na legislação e aceitas como válidas pelo Direito Tributário Brasileiro, sob enfoque do Construtivismo Lógico-Semântico, e seus desdobramentos sobre a constituição do crédito tributário. Aborda, ainda, a constitutividade e a declaratividade do lançamento tributário relacionando-as com seu caráter de ato ou procedimento, respectivamente. Por fim, debate a participação do sujeito passivo na gestão tributária através do lançamento por homologação relacionando-a com a posição adotada.

Palavras-chave: Direito tributário; lançamento; autolancamento; crédito tributário.

ABSTRACT

This paper discusses the different meanings of the term “assessment” established by legislation and accepted as valid by the Brazilian Tax Law, focused on the Logical-Semantic Constructivism, and its consequences on the formation of the tax credit. Addresses also the constitutivity and declarativity of tax assessment relating them to its act or procedure character’s, respectively. Finally, debates the participation of the taxpayer in the tax management through the self-assessment relating it with the adopted position.

Key-words: Tax law; tax assessment; self-assessment; tax credit.

1 INTRODUÇÃO

As discussões no âmbito do Direito Tributário são cercadas, naturalmente, de interesses apaixonados¹, ainda que se atenham à pretensão científica necessária para o desenvolvimento da pesquisa no campo do direito.

Conforme preconizam Orides Mezzaroba e Cláudia Servilha Monteiro (2009), apesar de a neutralidade científica revelar-se como um ideal a ser atingido, sua busca é o máximo que o pesquisador consegue alcançar.

A situação torna-se mais sensível quando o pesquisador é, inevitavelmente, também

* Graduado em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS. Advogado.

¹ Utilizamos os termos “interesse” e “paixão”, aqui, de forma menos técnica que Elster (2009, p. 19), mas nos fiamos de sua lição: “Quando agimos sob a influência das paixões, elas podem fazer que nos desviemos dos planos traçados em um momento mais tranquilo”.

agente do objeto da pesquisa. No Direito Tributário, confrontam-se as perspectivas dos contribuintes e dos gestores públicos, em uma dialética que inevitavelmente influi no processo de construção do conhecimento.

Nesse sentido, e por uma perspectiva histórica, são apontados a *Magna Charta Libertatum* de 1215, a Petição de Direitos de 1627, o *Bill of Rights* de 1668 e o Ato de Estabelecimento de 1701 como mecanismos de proteção da aristocracia contra a onipotência do Estado, ora representado pela Coroa ora pelo Parlamento (MALUF, 2013).

O inconformismo dos barões ingleses com a Coroa e suas discricionariedades levou ao surgimento do princípio do consentimento ao tributo. Mais tarde, por ocasião da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, este princípio foi consagrado juntamente com outro: o da capacidade contributiva (FALCÃO, 2012).

Esses princípios, posteriormente, seriam incorporados nas Constituições de todos os Estados liberais e seus primeiros reflexos foram notados na Declaração da Virgínia, em 1776, na Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787, e nas Constituições estaduais de cada uma das antigas colônias inglesas que formaram a federação norte-americana (MALUF, 2013).

No Brasil, Alcides Jorge Costa (1988), citando Rubens Gomes de Sousa, demonstra que o conhecimento do direito fiscal brasileiro, na maior parte da primeira metade do século XX, era privilégio dos advogados fazendários, por dever de ofício a necessidade de estudá-lo, e voltado à solução de casos concretos de forma a embasar o interesse da parte.

E sobre a paixão do contribuinte já ensinava Niccolò Machiavelli (2006, p. 101) ao Príncipe que este deve “abster-se de tirar as propriedades alheias, uma vez que os homens esquecem mais rápido da morte do pai, do que da perda do patrimônio”.

Tanto é assim que “a crescente influência do fator tributário na vida econômica foi, sem dúvida, o elemento que fez com que se iniciasse o estudo mais acurado e sistemático do direito tributário” (COSTA, 1988, p. 27), posto que até a década de 30 do século passado o interesse pela matéria tributária era exclusivamente de caráter econômico-financeiro, tratando o fenômeno tributário apenas como uma fonte de arrecadação estatal, sem uma abordagem jurídico-científica (FANTOZZI, 1988).

E mesmo com a sistematização em torno de um estudo mais científico do tema, não foram poucos os debates que cindiram a doutrina, como aquela afeita à interpretação do disposto no artigo 18, § 1º, da Constituição de 1969 o fez entre as correntes tricotômica e

dicotômica (ATALIBA, 1982).²

No centro dessas divergências está justamente a atividade legislativa que, ao invés de aclarar os pontos controversos, deixa lacunas, cria antinomias e utiliza termos ambíguos, abrindo margem a interpretações diversas. “Verifica-se, ao percorrer textos do direito posto, que são numerosos os casos de discrepância entre a proposição prescritiva e a situação do mundo recolhida como conteúdo da linguagem ordinária, utilizada no cotidiano” (CARVALHO, 2015, p. 169).

Mesmo que se possa reconhecer certa carência técnica do legislador e projetar alterações legislativas, à pesquisa jurídica cabe a tarefa de elucidação, que assume diferentes formas ao longo do tempo, enquanto faz evoluir o pensar jurídico em matéria fiscal.

O instituto jurídico do lançamento se apresenta, assim, como o principal representante desse movimento interpretativo a partir da confusa elaboração legislativa.

“Os estudos de direito tributário, desde a sua florescência inicial nos anos trinta, através da retomada que ocorreu nos anos sessenta até os nossos dias, se caracterizam pela centralidade da posição que eles atribuem ao tema do lançamento” (FANTOZZI, 1988, p. 34).

Não obstante, “a doutrina deixou passar, por período maior que o necessário, a percepção de que os fatos jurídicos, entre eles, o do lançamento tributário, eram formações linguísticas, como tais devendo ser pesquisadas” (CARVALHO, 2015, p. 530).

Assim, a ambiguidade semântica do termo tornou-se objeto de estudo a fim de aclarar a construção normativa acerca do tema.

Todavia, sendo o ordenamento jurídico uma unidade teleológica com inerente complementaridade (REALE, 2002), essa discussão precisa ser feita também no que diz respeito aos reflexos causados por este desenvolvimento científico sobre outros institutos do Direito Tributário, como a constituição do crédito tributário.

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A conceituação do lançamento em Direito Tributário é construída em conjunto por doutrina e legislação, cada qual conferindo importante parcela de significação a um dos principais institutos da tributação.

Nesse sentido, Fonrouge (1973) aponta que, na Argentina, costuma-se utilizar a palavra

² Esta corrente tricotômica, como demonstra Carlos Velloso (2004, p. 122), citando André Luiz Borges Netto, era defendida pela “escola bem comportada do Direito Tributário”, em oposição àquela liderada por Geraldo Ataliba que desafiava indiretamente a centralização promovida pelo regime militar.

liquidação como sinônimo, embora esta tenha sentido estrito e represente apenas o aspecto final do processo de lançamento. O termo lançamento, por sua vez, está incorporado ao léxico da matéria e é empregada pela Lei 11.683 e pelo código fiscal da Província de Buenos Aires.

No Brasil, a doutrina tributarista se desenvolveu em torno da teoria comunicacional do direito, que trata “o direito como algo que necessariamente se manifesta em linguagem prescritiva, inserido numa realidade recortada em textos que cumprem as mais diversas funções” (CARVALHO, 2015, p. 134).³

Estevão Horvath (2010) acrescenta, ainda, que as palavras são meros rótulos e faz-se necessário especificar o sentido utilizado para obter o máximo de exatidão e precisão naquilo que decorrerá daquela definição.

Com base nessa linha de pensamento, os juristas brasileiros identificam na expressão “lançamento” significados diversos aplicáveis na comunicação. Eurico Marcos Diniz de Santi (2001, p. 146), ao analisá-los, assevera que:

Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, *caput*), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e §§). É de se concluir, portanto, que a significação do termo “lançamento” deve ser precisada em função de cada contexto.

A contextualização do conceito frente ao Direito Tributário Brasileiro deve, portanto, passar pela definição assentada pelo Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) que o entende no artigo 142 como “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”.

³ De acordo com Jacques Derrida (2010, p. 26), “o direito é essencialmente desconstrutível, ou porque ele é fundado, isto é, construído sobre camadas textuais interpretáveis e transformáveis (e esta é a história do direito, a possível e necessária transformação, por vezes a melhora do direito), ou porque seu fundamento último, por definição, não é fundado”.

Poder-se-ia, assim, afirmar que o legislador optou por aquela definição (v).

Esta, por sua vez, à sua maneira, resulta na produção de outro conceito definido por (vi) ao qual também seria linguisticamente acurado apor o vocábulo lançamento. Tal fato exige nova contextualização.

Este ato-norma (vi) encontra previsão expressa no artigo 150 ao dispor que o lançamento por homologação opera-se por ato em que a autoridade administrativa homologa a atividade exercida pelo obrigado. (BRASIL, 1966).

O ato homologatório da Administração não se confunde com aquela (x) norma individual e concreta expedida pelo particular, esta justamente a atividade a que se refere o dispositivo legal.

José Souto Maior Borges (1999) ainda aponta que os artigos 144, caput, 145 e 146 também disciplinam, de forma indireta, o ato administrativo do lançamento.⁴

A dupla forma de referência legislativa ao lançamento – ora como ato, ora como procedimento – levou Ives Gandra da Silva Martins (apud MARTINS, 2013, p. 523) desenvolver entendimento que aceita as duas conceituações:

Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o artigo 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra.

O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento.

O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente.

O artigo 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação. O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados.

⁴ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (...)

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extrafuncional.

O ordenamento jurídico brasileiro, então, admitiria duas formas de lançamento: o procedimento e seu resultado.

Identificando este problema, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 453) acrescenta a prescrição normativa e conclui, por fim, que:

Podemos aludir ao “lançamento”, concebido como norma, como procedimento ou como ato. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii). Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. Tanto será “lançamento” a norma do art. 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência do destinatário. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto.

Este interesse protocolar leva, no entanto, em alguns casos, a definições excludentes dos outros significados, naquilo que José Souto Maior Borges (1999, p. 384) chamou de “a precariedade de posição doutrinária que, desconsiderado o regime jurídico do Código Tributário Nacional, só vislumbra o lançamento no ato respectivo, com abstração do procedimento administrativo que o antecede”.

Desta forma, a maioria das conceituações doutrinárias elege um dos aspectos possíveis na legislação para construir seu pensamento. Para Horvath (2010), “o lançamento é *ato* jurídico administrativo, como tal devemos apartar a definição a ser construída daquelas que o vislumbram como procedimento ou ato psicológico”. Já para Ruy Barbosa Nogueira (1989) é apenas procedimento por definição normativa do artigo 142.

Esses recortes tornam a interpretação do sistema jurídico tributário brasileiro em determinados pontos imprecisa na medida em que analisam disposições legais acerca do conceito ignorado à luz daquele estudado, criando aparentes conflitos conceituais e antinomias normativas.

Da mesma forma, a ambiguidade do termo exige constante atenção para a correta diferenciação das prescrições de conduta estabelecidas, pois a legislação trata de modo diferenciado o lançamento quando previsto como ato e quando previsto como procedimento, atribuindo-lhes diferentes efeitos.

3 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em primeira análise, o texto legal é ambíguo apenas em relação ao lançamento e inequívoco quanto à constituição do crédito tributário: atividade administrativa vinculada e obrigatória que compete privativamente à autoridade administrativa através do lançamento.

No entanto, a imprecisão do conceito já analisado traz consigo o primeiro reflexo sobre o outro instituto.

Paulo de Barros Carvalho (2010) observa que a dicotomia entre ato ou procedimento, ou ambos, reflete-se nos diferentes efeitos práticos desencadeados por essas naturezas jurídicas. Uma vez que o lançamento é procedimento, prossegue, poder-se-ia concluir pela existência do lançamento, constituição do crédito tributário e começo da contagem do prazo prescricional a partir de sua instauração.

A fim de solucionar este conflito, revisitamos debate que atormentou a doutrina europeia, em especial a italiana, décadas atrás, mas hoje pacificada pelo reconhecimento da validade concomitante de ambas correntes.

A polêmica se centrava no maniqueísmo a respeito da eficácia do lançamento. A doutrina germânica, francesa e mexicana se manifestava favorável aos efeitos declaratórios, enquanto parte dos juristas italianos e espanhóis defendia os efeitos constitutivos (FONROUGE, 1973).

Ensinando a respeito da evolução deste debate na Itália, Augusto Fantozzi (1988, p. 36) assevera que antes da abordagem científica do direito tributário o esquema privatístico de obrigação foi adaptado em termos dogmáticos para comportar as exações legais tributárias: “a ‘teoria declarativista’ atribuía, portanto, ao ato de lançamento a função de declarar, isto é, determinar, através do quantum resultante de uma atividade publicística, uma obrigação de resto já nascida (o *na*) da verificação do pressuposto”.

A especialização do estudo, no entanto, trouxe consigo a ênfase sobre o aspecto publicístico da função tributária que evidenciou a inadequação do modelo até então adotado, levando à formulação da teoria construtivista que reconhecia na verificação do pressuposto o nascimento da função vinculada de imposição que levaria à posterior constituição do crédito tributário (FANTOZZI, 1988).

Essas concepções doutrinárias italianas tiveram grande influência na evolução do pensamento jurídico tributário brasileiro, conforme apontado por Alcides Jorge Costa (1988), sendo uma das mais notáveis a adoção por Rubens Gomes de Sousa de conceitos professados por Vanoni e depois utilizados na elaboração do anteprojeto, na década de 1950, do Código Tributário Nacional, que – não por coincidência – prevê em seu artigo 142 a constituição do crédito tributário

pelo lançamento.

Não obstante a adoção da teoria constitutivista pela legislação brasileira, tal fato por si só não exclui a existência de efeitos declaratórios no direito tributário brasileiro. Aliomar Baleeiro (1999) assinala que o disposto nos artigos 143 e 144 do Código Tributário Nacional⁵ evidencia que são atribuídos efeitos de ato declaratório ao lançamento, o que é corroborado pelos trabalhos da Comissão do Projeto Aranha-R. G. Sousa.

Sobre a diferença entre os dois conceitos, explica Aliomar Baleeiro (1999, p. 782):

A noção de ato constitutivo se avizinha do conceito do art. 81 do CC⁶; é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Realizados esses fins, os de criar, alterar ou abolir uma situação jurídica, constituindo-a, ele se projeta de sua data em diante, para o futuro (*ex nunc*).

Já o ato *declaratório* não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espandendo dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*).

Conforme explica Souto Maior Borges (1999), atualmente a separação entre declaratividade e constitutividade não é mais aceita. Entende-se que um ato pode ser declaratório a respeito de determinados efeitos (reconhecimento da existência, fixação qualitativa e quantitativa da prestação) e constitutivos no que toca a outros (exigibilidade da prestação, fluxo do prazo de prescrição, constituição do devedor em mora).

Os estudos sobre o tema, contudo, não costumam observar a necessária distinção entre ato e procedimento ao analisar os efeitos do lançamento e, ainda que não adotem a divisão absoluta, apontam a existência de um, declarativo ou constitutivo, atrelado à natureza eleita em detrimento daquela abandonada.

Seguindo essa linha, Santi (2001) conclui “que relativamente à relação jurídica tributária

⁵ Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”.

⁶ O autor refere-se ao Código Civil de 1916 (Art. 81. Todo o ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico). Com o advento do Código Civil de 2002 e a maior valoração aos negócios jurídicos, o correspondente deste artigo passou a ser o 185 (Art. 185. Aos atos jurídicos lícitos, que não sejam negócios jurídicos, aplicam-se, no que couber, as disposições do Título anterior).

efectual o ato-norma de lançamento tributário apresenta, nesta acepção técnica, efeito declaratório”.

De igual modo, Horvath (2010) adota a tese declarativista por entender que a obrigação é constituída com a ocorrência do fato gerador, sendo apenas positivada mediante a declaração do ato de lançamento.

Esta abordagem, entretanto, ainda que de uma perspectiva míope, é capaz de produzir análises precisas em sua individualidade. Assim, preciosa a lição de Ruy Barbosa Nogueira (1989, p. 225):

Se o lançamento é apenas um procedimento que vem depois da lei e da realização do fato tipificado na lei, ele é somente *declaratório*, pois os elementos *constitutivos* do crédito lhe são anteriores. Esta é exatamente a natureza jurídica do lançamento: um procedimento *administrativo declaratório*.

Ato constitutivo em Direito é aquele que *cria, modifica ou extingue direitos*.

O *ato constitutivo produz efeitos* “ex nunc”, isto é, a partir de sua ocorrência.

Ora, o lançamento não pode criar, modificar ou extinguir direitos, ele é apenas declaratório da obrigação tributária apurada em face da lei e frente à ocorrência do fato típico. Os efeitos do *ato declaratório são* “ex tunc”, isto é, eles retroagem (CTN, art. 144).

O recorte apresentado trata não só do maniqueísmo entre efeitos declaratórios e constitutivos como também os analisa aparte da ambiguidade semântica ato/procedimento carregada pelo termo lançamento.

Ruy Barbosa Nogueira (1989) identificava no lançamento apenas o procedimento e não o ato que o finaliza. Desta forma, ao analisar seus efeitos considerou apenas a declaratividade que retroage para alcançar o fato gerador.

As próprias ações do procedimento elencados na legislação orientam a descrição do fato jurídico através da verificação de sua ocorrência, com a identificação do sujeito passivo e liquidação do montante devido.

Essa solução, porém, afigura-se insuficiente uma vez que apenas analisa o primeiro instituto do lançamento, excluindo seu resultado. É necessário, então, socorrer-nos a teses complementares.

Destarte, cabe analisar que a declaratividade da obrigação tributária apontada por Ruy Barbosa surge de sua constituição anterior, na ocorrência do fato gerador. Isto conforme a prescrição legal expressa do artigo 113, § 1o, do Código Tributário Nacional.

Essa existência, no entanto, é tênue e imperfeita, dependente de elementos que lhe confirmem eficácia.

Alberto Xavier (*apud* SANTI, 2001) explica que a situação jurídica de direito subjetivo

é unitária, passando por diferentes fases desde o nascimento, atendibilidade, exigibilidade, realizabilidade e exequibilidade.

Camila Vergueiro (2009) complementa o pensamento dispondo que em cada um dos níveis temporais percorridos pela obrigação tributária identifica-se um diferente grau de sua exigibilidade.

Desta forma, somente preexiste ao lançamento (...) a obrigação tributária de caráter geral e abstrato nascida com a ocorrência do fato jurídico tributário. Não a obrigação de caráter individual e concreto, que esta se origina do lançamento (BORGES, 1999).

Ao declarar a obrigação pré-existente, o procedimento de lançamento representa um avanço no grau de exigibilidade, tornando-a líquida, certa e estabelecendo a responsabilidade do sujeito passivo. Não é suficiente, todavia, para conferir eficaz exigibilidade.

É necessária a conclusão de mais uma etapa: a postura do ato-norma individual e concreto de lançamento após o procedimento declaratório. Pode-se dizer, então, que o ato-norma administrativo, norma individual e concreta, de lançamento carregaria a constitutividade quanto à exigibilidade do crédito tributário, com efeitos *ex nunc*.

A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins (2004), citando conclusão do plenário do I Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, conclui que a exigibilidade do crédito tributário é fundamental à sua constituição.

E mesmo depois de superada a divergência a respeito destes efeitos, resta outra discussão afeita aos constitutivos. Isto porque o Código Tributário Nacional, em seu artigo 174, menciona a constituição *definitiva* do crédito tributário.

A utilização do adjetivo, então, criou a dúvida acerca de uma constituição que não fosse definitiva, em contraponto, o que alguns doutrinadores chamaram de constituição provisória.

Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins (apud KFOURI JUNIOR, 2012, p. 306) mostra uma "constituição definitiva provisória" do crédito tributário ante a conclusão do processo administrativo e a possibilidade de impugnação judicial do lançamento.

Já José Souto Maior Borges (1999), identificando o problema, demonstra que a doutrina procura solucioná-lo partindo do desdobramento da fase oficiosa, com a notificação do ato de lançamento sendo a constituição provisória e o procedimento administrativo de impugnação integrando-se ao procedimento de lançamento para, ao final, concluir a constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015) ensina que a constituição definitiva se dá quando o lançamento se torna insusceptível de modificação pelos órgãos competentes, incumbidos

de fazê-lo.

Já Anis Kfourri Junior (2012) entende que o crédito é constituído definitivamente com o lançamento regularmente notificado, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sem depender da impugnação do sujeito passivo, abraçando a tese de Ives Gandra da Silva Martins de intenção legislativa de distinção entre os créditos constituídos e aqueles em fase de constituição.

A análise dos efeitos da constituição, todavia, revela que a definitividade é o elemento necessário para o surgimento da pretensão, quando a Administração Pública é autorizada a promover os atos de cobrança e a inércia em fazê-lo pode ser punida com a prescrição, em conformidade com o exposto pelo artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional (1966).

Neste caso, a impugnação do sujeito passivo à postura da norma individual e concreta coloca em dúvida o procedimento de lançamento, seus efeitos declarativos e, por serem anteriores, consequentemente os próprios efeitos constitutivos.

E, ainda que o lançamento regularmente notificado não seja impugnado pelo contribuinte, não surge imediatamente para Administração a pretensão de cobrança, pois o crédito tributário ainda não se tornou exigível com o vencimento. Não pode, assim, correr a prescrição antes que seja conferido o direito de ação correspondente.

Reforça-se, assim, a tese de constitutividade apenas quanto à exigibilidade do crédito tributário, momento definitivo de sua existência.

Poder-se-ia argumentar, então, que se a intenção do legislador fosse fazer contar a prescrição a partir da exigibilidade do crédito, bastaria utilizar o vocábulo vencimento em vez da locução constituição definitiva.

Ocorre que nem sempre a constituição da exigibilidade do crédito coincide com o vencimento da obrigação principal. Este fato apenas se verifica no lançamento de ofício e por declaração, pois tanto o procedimento, com efeitos declaratórios, como o ato, com efeitos constitutivos, são atribuição do Fisco.

O lançamento por homologação, por delegar ao sujeito passivo a competência para executar o procedimento de lançamento a fim de declarar a obrigação e deixar a cargo do Fisco apenas o ato que constitui o crédito, possui particularidades próprias abordadas a seguir.

4 AUTOLANÇAMENTO

Outra controvérsia afeita à constituição do crédito tributário também tem origem na discussão acerca da natureza do lançamento, especificamente em sua competência privativa da autoridade administrativa e a previsão do que a doutrina convencionou chamar autolançamento.

A questão se origina da redação da primeira parte do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional ao estabelecer que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” (BRASIL, 1966).

Não obstante, ao estipular as modalidades de lançamento, a legislação previu a participação do contribuinte no lançamento por declaração e por homologação, em tendência identificada por Ferrero Lapatza e denominada “privatização da gestão tributária” (HORVATH, 2010).

Augusto Fantozzi (1988, p. 36) leciona que a doutrina italiana – e também a alemã, com Ernst Blumenstein – acolheu, desde os primeiros estudos, a participação do contribuinte no lançamento, sendo este “considerado muitas vezes como o resultado da colaboração entre contribuinte e administração fazendária”.

Estes deveres, não apenas em matéria tributária, estão traduzidos, no Brasil, de forma difusa na Constituição e devem ser baseados na lei, pertinentes (sem provocar desvantagens ou sendo essencial), não excessivos ou onerosos para o obrigado, em conformidade com o direito (sem que seu exercício importe em violação de algum direito) e necessário (BALEIRO, 1999).

À primeira modalidade, o lançamento por declaração previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional⁷, a doutrina não se opôs, entendendo existir certo grau de colaboração sem a descaracterização do ato administrativo praticado pela autoridade competente.

As críticas surgiram para a segunda, que a doutrina internacional convencionou chamar autolanzamento: autoliquidación ou autodeterminación, auto-accertamiento, self-assesment, Selbstveranlagung, Selfaanslag (NOGUEIRA, 1989).

Anis Kfoury Junior (2012), no entanto, observa que Kiyoshi Harada evita adotar o termo autolanzamento por entender que lançamento é procedimento administrativo incompatível de ser ultimado por particular. Daí a preferência pelo termo lançamento por homologação, momento em que a Administração executaria sua atividade privativa.

O artigo 150 do Código Tributário Nacional definiu que o lançamento por homologação ocorreria com a antecipação do pagamento pelo sujeito passivo sem prévio exame da autoridade administrativa e operar-se-ia pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da

⁷ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

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

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

atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologasse.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2001) assenta que nestes, o crédito apresenta-se formalizado independentemente de qualquer ato-fato administrativo e resta à Administração tão somente a atividade administrativa de homologação desse ato-norma.

Essa competência do particular para constituir a obrigação tributária foi alvo de discussão na doutrina e nos Tribunais do país, demonstra Camila Campos Vergueiro (2009, p. 61). Entendiam alguns que, “sendo o lançamento ato privativo da Autoridade Administrativa, seria inconcebível que o mero exercício do dever jurídico pelo particular de apresentar sua declaração implique a constituição da obrigação tributária”.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 495), porquanto entende o lançamento apenas como ato, afigura desconexa da realidade a classificação, pois não trata do ato, apenas das diligências que antecederam sua formação:

As modalidades de lançamento, estipuladas no Código Tributário Nacional, revelam, no fundo, singularidades procedimentais e, cimos de ver, o procedimento não é a essência do lançamento. (...) razão pela qual as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimento e não de lançamento.

Irapuã Beltrão (2014, p. 319), por sua vez, ensina que "se o pagamento é antecipado, é porque ele ocorre antes da constituição do crédito, que se dá, por sua vez, com a homologação do pagamento (antes da homologação expressa ou tácita não há crédito)".

Este posicionamento, contudo, permitiria a repetição do indébito tributário antes do ato homologatório⁸ do Estado ante a inexistência do crédito, o que se enquadraria na hipótese do inciso I do artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Muito embora as críticas versem a respeito da possibilidade de o particular executar o lançamento, a doutrina pátria aceitou a constituição do crédito tributário por ele. Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 501) expõe que:

A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos. Ninguém ousaria ignorar que legislações de impostos como o IPI e o ICMS, importantes fontes de receita para a União e para os Estados federados, respectivamente, registram muitos preceitos disciplinadores da atividade do

⁸ Ao contrário, o que acontece é a suspensão da eficácia de qualquer ato praticado até a homologação, por força do parágrafo segundo do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Nas palavras de Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli (2011, p. 136-137), “a autoridade administrativa condicionou, portanto, a restituição à homologação dos pagamentos realizados no decorrer do exercício, já que em seu entender, somente após a extinção do crédito, que se dá com a homologação expressa ou tácita, pode-se falar em saldo a favor do contribuinte” e também “o contribuinte somente teria direito à restituição do tributo pago acima do valor efetivamente devido, após o decurso do prazo dado ao fisco para homologar o pagamento e, conseqüentemente, extinguir o crédito tributário”.

sujeito passivo na construção dessas regras. Cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica (Lourival Vilanova).

É graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração.

Também nesse sentido, explica Eurico Marcos Diniz de Santi (*apud* HORVATH, 2010, p. 134-135):

O contribuinte que se encontra obrigado, segundo a forma prevista na legislação, a formalizar o crédito tributário, subsume o evento tributário à regra-matriz de incidência e determina o *quantum debeatur*. Definido o montante do tributo, efetua o pagamento, que pressupõe a formalização do crédito.

Pode-se concluir, assim, que a constituição do crédito tributário não exige necessariamente ato-norma administrativo de lançamento (...).

Nosso direito positivo, portanto, reconhece expressamente a possibilidade jurídica de o contribuinte constituir a relação jurídica (crédito) instrumental, expedido pelo particular.

Trata-se de relativização da regra contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional que estabelece a competência privativa da autoridade administrativa para a constituição do crédito pelo lançamento.

Tal entendimento, todavia, é seletivo ao não admitir a possibilidade de execução do lançamento pelo particular, o que acontece em razão do recorte inicial na conceituação do instituto.

Quando se entende o lançamento tanto como procedimento como seu resultado, admite-se o efeito declarativo quanto à existência da obrigação sem os efeitos constitutivos relativos à exigibilidade, reservados ao ato de lançamento.

Esta situação encontra paralelo no Direito Civil, conforme explica Wilson Gianulo (2011), no direito substancial que subsiste à prescrição da pretensão instrumental como no caso do cheque que perde sua condição de título executivo extrajudicial e passa a ser prova documental da dívida depois de ultrapassado o prazo prescricional.⁹

Ainda no Direito Civil, é possível a existência de uma obrigação líquida e certa e não exigível.

Conforme ensina Silvio de Salvo Venosa (2011, p. 203), a obrigação é passível de cumprimento pelo devedor desde sua constituição e nada impede que a cumpra antecipadamente,

⁹ O exemplo refere-se apenas à existência de crédito sem sua exigibilidade. Com efeito, no Direito Tributário, a extinção do crédito extingue também o vínculo obrigacional, como positivado no artigo 113, § 1º, *in fine*, do Código Tributário Nacional.

apenas não sendo lícito ao credor exigi-la antes do vencimento. E o devedor que se antecipa não pode repetir a prestação, bem como não lhe traz qualquer vantagem a solução antes do tempo como o desconto de juros correspondentes.

Desta forma, no lançamento por homologação, a declaração efetuada pelo contribuinte é procedimento pelo qual se declara o crédito e o torna passível de cumprimento de imediato. O pagamento, por sua vez, extingue o crédito antes que lhe seja atribuída a exigibilidade. Por fim, surge a homologação, o lançamento como ato, que põe termo ao procedimento e aplica os efeitos constitutivos quanto à exigibilidade do crédito tributário.

Esta homologação é, na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi (2001, p. 220), ato-norma administrativo que compara o crédito instrumental em relação ao crédito lançado. A autoridade administrativa "homologa a 'relação jurídica intranormativa', produto do cumprimento dos deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular".

José Souto Maior Borges (1999, p. 384) indica que é ato de controle de legalidade de outro ato – posto pelo particular –, e poderá ter eficácia preventiva, se antes da homologação o ato homologável não produz efeitos, ou repressiva, se o ato alvo de controle produz efeitos antes da homologação.

O ato homologatório, todavia, não se restringe à regra geral e pode apresentar outros efeitos a depender das circunstâncias desenvolvidas.

O primeiro deles está presente no parágrafo primeiro do artigo 150 do Código Tributário Nacional: a resolução da extinção do crédito pelo pagamento antecipado. Cabe ao Fisco a conferência do valor apurado pelo contribuinte e, caso o recolhido seja menor do que o efetivamente devido, o ato de homologação negativo resolve a extinção, restabelecendo o crédito na medida do remanescente.

Ruy Barbosa Nogueira (1989) aponta esta disposição como uma cautela de proteção ao crédito tributário, a fim se de poder rever ou sanear o lançamento, ficando o obrigado sempre sujeito aos controles da fiscalização.

No mesmo sentido, Camila Campos Vergueiro (2009) ensina que o sistema tributário impõe condição resolutória à postura da norma individual e concreta constituidora da obrigação tributária, sendo o lançamento de ofício, supletivo, o evento futuro a que a esta condição está subordinada.¹⁰

¹⁰ No Direito Civil, a condição é cláusula que decorre da vontade das partes e subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto (artigo 121 do Código Civil de 2002). Sendo espécie, subdivide-se entre

Trata-se da eficácia repressiva demarcada por José Souto Maior Borges (1999, p. 387), pois “embora não condicione todos os efeitos da atividade homologada, é um requisito de eficácia jurídica, porque condiciona alguns desses efeitos”.

Outro efeito é a autorização para a prática de atos que visem à extinção total ou parcial do crédito constituído¹¹, uma vez que o parágrafo segundo do artigo 150 do Código Tributário Nacional assenta que atos anteriores à homologação praticados pelo sujeito passivo ou por terceiros não influem sobre a obrigação.

Por outro lado, estes atos são considerados para a apuração do saldo devido e imposição e graduação de penalidade, se for o caso, de acordo com o previsto no parágrafo terceiro do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Esta também é medida de cautela imposta pela legislação, conforme Ruy Barbosa Nogueira (1989, p. 324), significando que a extinção da obrigação é matéria *ex lege*, em decorrência de fatos previstos na lei ou por força de dispositivos legais. O professor exemplifica:

Suponha-se que antes da homologação o sujeito passivo tenha, por exemplo, se creditado no sistema do imposto de valor acrescido (IPI, ICM), de quantias a maior, extinguindo por pretendido crédito, quantias. Essa sua atividade, antes de homologada, não produz a extinção e pode ser revisada, sem oponibilidade à Fazenda. Foi ato praticado unilateralmente, por conta e risco do sujeito passivo. Porém, se confirmada pela homologação, os efeitos serão os de ato de responsabilidade da administração.

As obrigações acessórias correspondentes ao lançamento por homologação, ou deveres de colaboração do administrado com a Administração Pública, são apenas a declaração e o pagamento antecipado, antes da constituição da exigibilidade.

Nas palavras de Estevão Horvath (2010, p. 146):

A prestação do autolancamento ocorre em cumprimento de um dever legal enquadrado entre aqueles denominados deveres tributários formais ou administrativos. A exigência deste dever por parte da Administração tem por supedâneo o exercício, por esta última, de uma função pública – neste caso, a função tributária –, o que leva à potestade que lhe é atribuída para velar pelo exato cumprimento de tal dever.

resolutiva e suspensiva, que adia a eficácia do negócio celebrado até a verificação do evento. No Direito Tributário, estas condições estão previstas no artigo 117, incisos I e II, do Código Tributário Nacional e não decorrem da vontade das partes, mas de expressa previsão legal.

¹¹ Ricardo Lobo Torres (2013) aponta como classificação das modalidades de extinção tributária: as disciplinadas pelo Código Tributário Nacional (o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a decadência e a prescrição); as apenas referidas pelo Código Tributário Nacional (a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e §§ 1º e 4º, a decisão administrativa irreformável que não possa ser objeto de ação anulatória e a decisão judicial transitada em julgado); e as não mencionadas pelo Código Tributário Nacional (a novação, a confusão, a impossibilidade do cumprimento da prestação e antecipação do pagamento sem a ocorrência do fato gerador).

Ou, ainda, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins (2013, p. 522), a obrigação acessória é uma “*longa manus* não remunerada da Administração Pública, em que o contribuinte pratica atos próprios da administração (escrituração de livros, emissão de notas fiscais etc.) sem receber nada em troca, a não ser a ameaça de punição, se não cumprir a exigência fiscal”.

Portanto, quaisquer outros atos diversos não integram o procedimento de lançamento e não influem antes de sua concretização, situação que evidencia certos efeitos autorizativos ao contribuinte para a prática desses atos que visem à extinção da obrigação tributária.

Aliomar Baleeiro (1999) identifica, ainda, neste dispositivo da legislação uma proteção à obrigação, uma vez que esta subsiste até mesmo ao pagamento que é parte integrante do procedimento de lançamento praticado pelo particular.

Neste diapasão, pode-se concluir que o lançamento por homologação é modalidade híbrida, apresentando características de procedimento – praticado pelo particular, através do dever de colaboração, representado pela apuração, declaração e pagamento antecipado do valor devido, com efeitos declarativos em relação ao crédito tributário – e ato administrativo – praticado pela Administração, através da homologação, apresentando efeitos convalidativos ao pagamento ou constitutivos quanto à exigibilidade¹², resolutivos quanto à extinção e autorizativos quanto aos atos extintivos da obrigação tributária.

5 CONCLUSÃO

A responsabilidade do Estado frente ao patrimônio particular e os limites ao poder de tributar sempre foram fruto de conflitos na história humana. Fosse motivada pela atuação dos detentores do poder ou pela obscuridade da legislação vigente, a controvérsia estava presente.

Atualmente, ela é bastante presente na pesquisa científica em Direito Tributário. O ordenamento jurídico brasileiro utiliza o mesmo termo, lançamento, para identificar dois institutos relativos à constituição do crédito tributário, sendo um o procedimento e outro seu resultado.

O lançamento como procedimento apresenta os efeitos declaratórios com eficácia retroativa ao fato gerador, enquanto em sua forma de ato tem efeitos constitutivos da exigibilidade do crédito com efeitos *ex nunc*.

A ambiguidade semântica, no entanto, levou ao surgimento de posições doutrinárias

¹² Motivo pelo qual não interpretamos a expressão constituição definitiva apenas como vencimento, na redação do *caput* do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a respeito do surgimento da pretensão de cobrança e fluxo do prazo prescricional.

contrárias e, por vezes, não harmoniosas. Esses recortes, por sua vez, causaram reflexos em outros institutos, cuja correta interpretação estava atrelada àquela separação.

A constituição do crédito tributário teve seu próprio desdobramento na forma da polêmica declaratividade/constitutividade. Da observação do quadro geral, percebe-se que o procedimento de lançamento possui efeitos declaratórios, enquanto o ato efeitos constitutivos.

Outro efeito colateral recaiu sobre o autolancamento que enfrentou resistência a sua validade por que a doutrina não entendia possível a constituição do crédito ser feita pelo contribuinte. Acontece que, no lançamento por homologação, enquanto procedimento de lançamento, são produzidos apenas os efeitos declarativos.

Percebe-se, assim, que o Direito, de modo geral, e especialmente o Tributário, enquanto um conjunto teleológico de normas complementares, organiza-se em interdependência de conceitos e interpretações.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e alcance das competências para editar normas gerais de direito tributário: (art. 18, §1º, do texto constitucional). *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 19, n. 75, p.83-106, set. 1982.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi.

BELTRÃO, Irapuã. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6. ed., São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. A Doutrina Tributária Italiana e sua Influência no Direito Tributário Brasileiro. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 24-33.

DERRIDA, Jacques. *Força de lei: o fundamento místico da autoridade*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. Tradução de Leyla Perrone Moisés.

ELSTER, Jon. *Ulisses liberto: estudos sobre racionalidade, pré-compromisso e restrições*. São Paulo: Editora UNESP, 2009. Tradução Cláudia Sant'Ana Martins.

FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 49, n. 196, p.39-51, dez. 2012.

FANTOZZI, Augusto. Lançamento Tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado: Estudos Jurídicos em Homenagem a Gilberto Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 34-61. Tradução de Brandão Machado.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. São Paulo: Edições Lael, 1973. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco.

GIANULO, Wilson. *Código Civil Explicado e Aplicado ao Processo*. 5. ed., São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 2011. 1 v.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*. 2. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KFOURI JUNIOR, Anis. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. Repetição de indébito nos casos de autolancamento: Da viabilidade de ajuizamento antes da respectiva homologação. In: CONRADO, Paulo Cesar (Org.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 123-143.

MACHIAVELLI, Nicollò. *O Príncipe: com as notas de Napoleão Bonaparte*. 4. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella.

MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 31. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Arts. 173 e 174. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional: Volume 2, arts. 96 a 218*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 519-538.

_____. Prescrição e Decadência. *R. Dir. Adm.*, Rio de Janeiro, n. 238, p.385-395, dez. 2004.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de Metodologia da Pesquisa do Direito*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 1989.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Arts. 156 a 164. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional: Volume 2, arts. 96 a 218*. 7. ed. São Paulo:

Saraiva, 2013. p. 385-431.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 235, p.117-138, mar. 2004.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária: O Processo de Positivção e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Encaminhado em 20/11/2017

Aprovado em 20/11/2017