



**IAJUF**  
INSTITUTO DE APERFEIÇOAMENTO  
JURÍDICO E FISCAL

# **Obrigação Tributária e Crédito Tributário: fato gerador, lançamento e fiscalização tributária.**

## **Felipe Duque**

Procurador da Fazenda Nacional e Professor.

Mestre em Direito Político e Econômico (Mackenzie-SP).

Membro do grupo de pesquisa Estado e Economia no Brasil. Pós-graduado em Direito Processual Tributário e em Direito Civil. Ex-Assessor de Desembargador no Tribunal de Justiça de Pernambuco. Integra o Programa de Atuação Voluntária na CAEJ e na CASTJ pela PGFN. Colunista do Jota.

# Obrigação Tributária e Crédito Tributário: fato gerador, lançamento e fiscalização tributária.

## Fonte bibliográfica

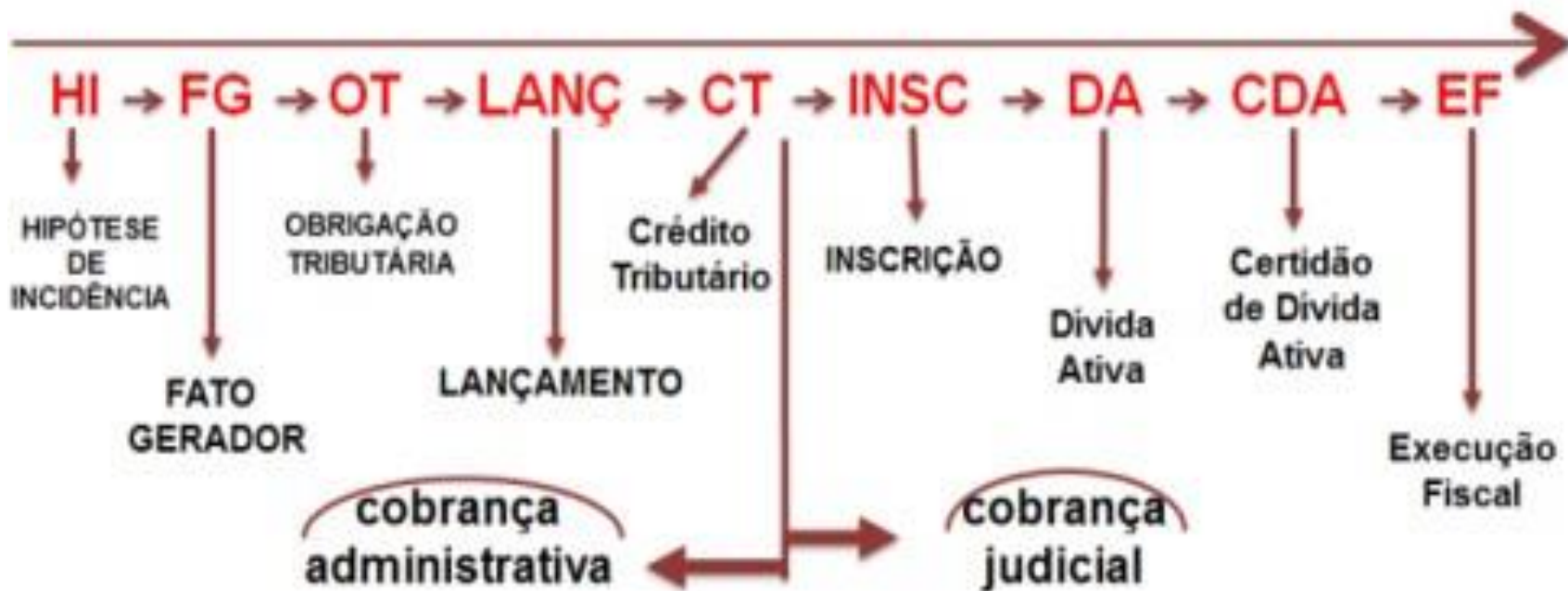
1) RICARDO ALEXANDRE— DIREITO TRIBUTÁRIO

2) GERALDO ATALIBA— HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3) PAULO DE BARROS CARVALHO— CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# “LANÇAMENTO”

# LINHA DO TEMPO



- Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
- Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- A forma mais comum de constituir o crédito tributário é através do **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**, porém não é a única. Como veremos a seguir, existe outra hipótese de constituição do crédito tributário, que é realizada diretamente pelo sujeito passivo (declaração nos tributos lançados por homologação).
- Entretanto, prevalece (inclusive no STJ) que o lançamento tem natureza jurídica MISTA, isto é, CONSTITUTIVA do **crédito tributário** e declaratória da **obrigação tributária**, conforme se denota do art. 142 do CTN, que expressamente fala em “constituir”



- OBS: Há quem entenda que o **crédito tributário** nasce com o surgimento da **obrigação tributária**, sendo o lançamento apenas o meio de torná-lo LÍQUIDO (quanto ao valor) e CERTO (quanto à existência). Ou seja, para essa corrente, a natureza jurídica do lançamento é meramente DECLARATÓRIA do crédito tributário.

- Há duas possibilidades de constituição do crédito tributário:
- **1Pela administração:** através do lançamento.
- **2Pelo sujeito passivo** (conforme STJ):
  - Declaração;
  - Depósito judicial.

- ***1 “Competência privativa da autoridade administrativa”***
- ***Essa competência privativa afasta a possibilidade de o sujeito passivo constituir o crédito tributário?***

- **NÃO.** O que é privativo é o LANÇAMENTO, o que não afasta a possibilidade de o sujeito passivo constituir o crédito tributário de outras formas, como no caso da declaração nos tributos lançados por homologação.
- O lançamento é mais do que privativo; é **exclusivo**, pois não admite delegação ou avocação.

## • *2Ato ou procedimento administrativo?*

- A literalidade do dispositivo aponta para a natureza procedimental. Em alguns casos (não todos), o lançamento tributário é antecedido de um procedimento administrativo, que tem a finalidade de colher provas a fim de declarar que o fato gerador ocorreu. Como resultado desse procedimento, ocorre o lançamento. Nesse caso, o lançamento, produto da fiscalização, é um ato administrativo.

### • *3Efeitos do lançamento*

- Verifica (declara) a ocorrência do fato gerador;
  - Determina a matéria tributável (base de cálculo);
  - Determina o valor devido (aplica a alíquota sobre a base de cálculo);
  - Diz quem é o sujeito passivo;
  - Se for o caso, aplica penalidade (juros e multa).
- 
- Ao fazer tudo isso, o lançamento **DECLARA** a ocorrência do fato gerador e **CONSTITUI** a relação jurídica tributária (diz QUEM é o SP; diz QUANTO deve; diz O QUE deve). Ou seja, o lançamento tem natureza jurídica mista: **declaratória da obrigação** e **constitutiva do crédito tributário**.

- Com a notificação presume-se definitivamente constituído o crédito tributário. Entretanto, não se trata de presunção absoluta, uma vez que três institutos podem afastá-la (formas de alteração do lançamento regularmente constituído):

- Impugnação do sujeito passivo;
- Recurso de ofício **ou remessa obrigatória** (e também o recurso voluntário): Quando a decisão da lide administrativa em primeira instância desconstituir ou diminuir o crédito tributário em valor superior ao de alçada.
- Revisão de ofício pela Administração, nos casos do art. 149: Princípio da autotutela.

- 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.
- -OBS: O CTN esquece de listar o recurso voluntário como meio de alterar o lançamento. Pela literalidade do art. 145, seguir que há essas três hipóteses. Mas não esquecer que o recurso voluntário também



**•4“Atividade vinculada e obrigatória sob  
pena de responsabilidade funcional”**

- É a previsão do parágrafo único.
- Vinculado: O lançamento é realizado mediante ato administrativo vinculado, nos termos da
- Obrigatório: Ao possibilitar a cobrança, conseqüentemente possibilita a entrada de receita nos cofres públicos, receita esta que é indisponível.

## –Art. 144 do CTN: legislação aplicável ao procedimento de lançamento

Trabalha com a ≠ entre normas materiais e procedimentais (formais).

- **CTN 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.

## 5) Qual lei é aplicável no momento do lançamento?

- REGRA (caput): lei vigente à época do fato gerador, mesmo que venha a ser revogada ou modificada (ultra atividade da lei tributária). O caput trata da **legislação tributária material**.
- OBS: o regramento quanto a multas, quando mais benéfico retroage.
- EXCEÇÃO (§1º): É possível aplicar ao lançamento uma lei cuja vigência é posterior ao fato gerador (retroatividade), nos casos em que a lei estabelece procedimentos de investigação ou outorga maiores garantias ao crédito tributário. O §1º trata da **legislação tributária formal**, que, seguindo a regra da aplicação das leis processuais (sejam penais, civis ou trabalhistas) não se submetem ao princípio da irretroatividade.

•6) *“Novos procedimentos de fiscalização”*

É possível lançar tributo em 2016, de fato gerador de 2014, com base em procedimento surgido em 2015, pois se aplica a lei posterior ao fato gerador quando relacionada a procedimento de fiscalização.

**•7)“Outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário”**

GARANTIAS	PRIVILÉGIOS
Instrumento que visa assegurar a efetividade da execução fiscal.	Execução coletiva de dívidas e a posição do crédito tributário. Ou seja, o privilégio serve para elevar a posição do crédito em execuções coletivas como no processo de falência.
<b>AUMENTO:</b> aplicação imediata e possibilidade de retroação.	

**–8) Art. 144 §2º: Não aplicação a tributos lançados por períodos certos de tempo**

- *Art. 144 § 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.*

## • 9) CONSUMAÇÃO DO LANÇAMENTO

- O lançamento consuma-se de duas formas, previstas expressamente na Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal (Lei do PAF). Na verdade, trata-se do Decreto 70.235/72, que possui status de Lei Ordinária, em face das normas processuais da CF.
- *Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*

- Voltando as formas de consumação do lançamento, temos:
- Auto de Infração
- Notificação de Lançamento
- OBS: Súmula 153, TFR (extinto) - Tributário. Prazo prescricional. Prescrição. Crédito constituído através de auto de infração ou notificação.
- *Súmula 153 - Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.*



- **ATENÇÃO!** O STJ, relação à intimação pela via postal, entende que provado que chegou ao domicílio do devedor tributário, ainda que não assinado o AR, a notificação é tida como regular.
- Para que a notificação seja plenamente válida é preciso a observância dos seguintes requisitos:
- *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
  - a qualificação do autuado;
  - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato;
- - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
- *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
  - - a qualificação do notificado;
  - - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso;

- Um dos pressupostos, é de que na notificação do lançamento deve constar o prazo de impugnação (prazo de defesa do contribuinte).
- Nesse sentido, a o entendimento do STJ, vejamos
- *DIREITO TRIBUTÁRIO. IRREGULARIDADE DE NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO REFERENTE À TCFA DIANTE DA AUSÊNCIA DE PRAZO PARA A APRESENTAÇÃO DE DEFESA ADMINISTRATIVA. É irregular a notificação de lançamento que vise constituir crédito tributário referente à taxa de controle fiscal, quando a notificação de lançamento de crédito tributário não especifica o prazo para a apresentação de defesa administrativa.*

## • 10) MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

- As modalidades de lançamento se diferenciam a partir do grau de participação do sujeito passivo.
- Lançamento por DECLARAÇÃO ou MISTO: participação média do sujeito passivo. Inclusive por isso é conhecido como **lançamento misto**.
- Lançamento por HOMOLOGAÇÃO ou AUTOLANÇAMENTO: participação máxima do sujeito passivo.

–Lançamento por declaração ou misto (art. 147 CTN)

*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.*

- Ocorre uma colaboração entre sujeito passivo e Fazenda.

- F G ----- Declaração      Lançamento

- Por declaração: F G  Declaração  Lançamento   
Pagamento.
- Por homologação: F G  Declaração  Pagamento   
Lançamento/Homologação.

## –*Lançamento de ofício (art. 149 DO CTN).*

- No lançamento de ofício a participação do sujeito passivo é nula ou quase nula. Ocorre nos casos onde a Administração, com base nos dados que possui do sujeito passivo, constitui o crédito tributário através do lançamento.
- O SP não participa do procedimento de lançamento. Todo o procedimento é feito pela autoridade administrativa.

- Lançamento por homologação ("autolançamento")
- No lançamento por homologação, a lei determina que é o próprio contribuinte quem, sem prévio exame da autoridade administrativa, deverá calcular e declarar o quanto deve, antecipando o pagamento do imposto. Depois que ele fizer isso, o Fisco irá conferir se o valor pago foi correto e, caso tenha sido, fará a homologação deste pagamento. Esta espécie de homologação encontra-se prevista no art. 150 do CTN:

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

A doutrina afirma que o lançamento por homologação ocorre sob a sistemática do "débito declarado" em contraposição à expressão "débito apurado" (que é utilizada para o lançamento de ofício). Exemplos de



## –FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

- Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, 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.
- Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, **inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.**
- Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.
- Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra **a prescrição** dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

- **OBSERVAÇÕES:**
- O sujeito passivo não é obrigado a manter livros opcionais, mas se os mantiver não pode se negar a apresentá-los, sob pena de imposição de multa;
- **SÚMULA 439 DO STF:** Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação
- Os livros devem ser mantidos pelo prazo prescricional, e não pelo período de 5 anos, uma vez que, em função de hipóteses suspensivas e interruptivas da prescrição, a prescrição pode efetivamente se consumir em um período de tempo superior ao quinquênio.

- Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.
- Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que

- Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
  - I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
  - II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
  - III - as empresas de administração de bens;
  - IV - os corretores, leiloeiros e despachantes

- OBSERVAÇÕES:
- 
- o Supremo Tribunal Federal, em 24.02.2016, no julgamento do RE 601.314/SP, submetido à sistemática da repercussão geral, e **das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859**, reconheceu que os arts. 5º e 6º da LC 105/2001, que autorizam a transferência direta ao Fisco das informações relativas às operações financeiras dos contribuintes, são constitucionais e

- A LC 105/2001 FOI REGULAMENTADA EM ÂMBITO FEDERAL PELO DECRETO 3724/2001

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.

- O STF ENTENDEU QUE A UTILIZAÇÃO DO PODER DE REQUISIÇÃO DE DADOS PROTEGIDOS POR SIGILO PELOS ESTADOS E MUNICÍPIOS REQUER A EDIÇÃO DE LEGISLAÇÃO SIMILAR À REGULAMENTAÇÃO FEDERAL POR ESTES ENTES; ESSAS LEGISLAÇÕES DEVEM CONTER AS SEGUINTE GARANTIAS:
- 
- - PERTINÊNCIA TEMÁTICA ENTRE AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS OBTIDAS E O TRIBUTO OBJETO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL;

As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios podem requisitar diretamente das instituições financeiras informações sobre as movimentações bancárias dos contribuintes. Esta possibilidade encontra-se prevista no art. 6º da LC 105/2001 que foi considerada constitucional pelo STF. Isso porque esta previsão não se caracteriza como "quebra" de sigilo bancário, ocorrendo apenas a "transferência de sigilo" dos bancos ao Fisco.



Vale ressaltar que os Estados-Membros e os Municípios somente podem obter as informações previstas no art. 6º da LC 105/2001, uma vez regulamentada a matéria de forma análoga ao Decreto Federal nº 3.724/2001, observados os seguintes parâmetros:

- a) pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado;
- b) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo e a todos os demais atos, garantido o mais amplo acesso do contribuinte aos autos, permitindo-lhe tirar cópias não apenas de documentos, mas também de decisões;

- Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida 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. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
- § 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de

- § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
- § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
  - I – representações fiscais para fins

- Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.
- Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de



# IAJUF

---

INSTITUTO DE APERFEIÇOAMENTO  
JURÍDICO E FISCAL