

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
COGEAE**

MARIA ALICE TEIXEIRA VISINTAINER

AUTOEXECUTORIEDADE TRIBUTÁRIA

**SÃO PAULO
2010**

MARIA ALICE TEIXEIRA VISINTAINER

Matrícula - 91127650

AUTOEXECUTORIEDADE TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada à coordenação do curso de especialização em direito tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC, como exigência parcial para obtenção do grau de especialista em direito tributário, sob orientação da Professora Ms. e Doutoranda Íris Vânia dos Santos Rosa e do Prof. Mestrando Antônio de Moraes Rêgo Gaspar.

São Paulo

2010

Visintainer, Maria Alice Teixeira.

Autoexecutoriedade tributária

São Paulo / SP, 2010, 56 folhas.

Monografia de Final de Curso de Pós-graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, 2010.

Área: Direito Tributário.

Orientadores: Íris Vânia dos Santos Rosa e Antônio de Moraes Rêgo Gaspar.

AGRADECIMENTO

Incontáveis foram as contribuições e o apoio recebidos durante a elaboração do presente trabalho. Para evitar a imperdoável falha de não nomear todas as pessoas que, de alguma forma, cooperaram nessa empreitada, presto aqui o meu mais profundo agradecimento a todas elas. Gostaria, no entanto, de agradecer em especial:

a Deus, por ter-me guiado na escolha do melhor caminho, quando os obstáculos se apresentavam intransponíveis, principalmente na difícil tarefa de conciliar família, estudo e trabalho;

à mestre e doutoranda Íris Vânia dos Santos Rosa, pelos preciosos ensinamentos, orientação crítica e, principalmente, por sua confiança e constante estímulo;

aos professores do curso, em especial, Camila Campos Vergueiro Catunda, Fabiana Del Padre Tomé, Fernando Favacho e Antônio de Moraes Rêgo Gaspar pelos ensinamentos recebidos e pela oportunidade de expandir meus horizontes.

aos professores e juízes do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo Luiz Fernando Mussolini Júnior e Argos Campos Ribeiro Simões que me atenderam prontamente, enriquecendo meus conhecimentos;

aos funcionários das bibliotecas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (instituição que me orgulho de integrar), da Universidade de São Paulo – Faculdade de Direito e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo que atenciosamente forneceram material imprescindível à elaboração deste trabalho;

ao meu esposo e filho (responsável pela tradução em inglês e espanhol), que se desdobraram para compensar minha ausência durante o curso, pelas carinhosas palavras de encorajamento.

RESUMO

O presente estudo relata a questão da autoexecutoriedade tributária.

Autoexecutoriedade representa o atributo pelo qual a Administração pode executar uma pretensão jurídica, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário. Ao contrário do que se pensa a autoexecutoriedade não é do ato administrativo, mas da pretensão jurídica.

Ocorrendo o ato de vontade unilateral do sujeito passivo, acerca da confissão de dívida, torna-se prescindível a homologação formal, certo que esse fato permite a executoriedade do título.

À declaração do sujeito passivo é atribuído o significado de confissão, que equivale à constituição do crédito tributário, base para a formação do título executivo extrajudicial.

Com a declaração feita pelo sujeito passivo a obrigação tributária passa a possuir os requisitos de certeza e liquidez e, a ausência de pagamento, no devido prazo, nada mais é necessário para compor um título jurídico hábil à cobrança, portanto, autoriza a inscrição na dívida ativa.

As atividades de lançamento realizadas pelo sujeito passivo compreendem procedimentos de escrituração fiscal e contábil que levam à determinação do montante a ser recolhido aos cofres públicos, sendo de ordinário materializado em declarações apresentadas à Fazenda Pública. Nessa ordem de convicções, temos que a atividade do lançamento por homologação é tão concreta quanto à realizada pela autoridade administrativa, e, não meramente intelectualidade.

Afora isso, não teria razão transferir as atividades originalmente administrativas ao sujeito passivo, como meio de desafogar a estrutura fazendária, e, logo em seguida, impor-se à fiscalização a formalização dos mesmos atos já praticados por aquele.

Palavras chave: autoexecutoriedade, ato administrativo tributário, execução fiscal, lançamento por homologação, confissão.

SUMMARY

This study discusses the question of self-executable taxes.

Self-executability presents the means by which the government can execute the decision of the court, without the need of the intervention of the courts. Contrary to what one would think, self-executability isn't an act of the government, but instead it is a court decision.

When a there is act of unilateral intent on the part of the taxpayer or liable party, regarding the declaration of debt, formal legal ratification is not required, while it is true that this act allows for self-declaration of assets.

The significance of the acknowledgement is attributed to the liable party or taxpayer's declaration, which is equivalent to creating a tax credit, which is a basis for the formation of the extrajudicial title.

With the declaration made by the liable party or taxpayer, the amount of tax payment due will have to be verified and liquid. Any default on payment by the due date will result in creating a legitimate court title for collection, and therefore documents the liable party or taxpayer's active debt.

The initial activities undertaken by the taxpayer or liable party include the trust deed and accounting procedures, which lead to determining the amount to be deposited into the Treasury and ordinarily appearing in the declarations that are submitted to the State. In that order of assurances, it is our view that the initial legal ratification activity is as concrete as the one that was established by the government, and not merely on an intellectual level.

Aside from that, there wouldn't be any reason to transfer the activities that originally were in the domain of the government over to the taxpayer just to ease the burden of the structure of the treasury and shortly thereafter impose on it the review of the formalization of the same acts it already performs.

Key words: self-executability, government tax credit, fiscal execution, legal ratification, acknowledgement.

RESUMEN

Este estudio informa sobre la cuestión de la autoejecutoriedad del débito tributario.

La autoejecutoriedad representa el atributo para el que el gobierno pueda ejecutar una acción judicial sin necesidad de la intervención del poder judicial. Al contrario de lo que se piensa la autoejecutoriedad no es un trámite administrativo, sino una pretensión jurídica.

Ocurriendo el acto de voluntad unilateral del individuo responsable, acerca de la declaración de la deuda, se hace prescindible la homologación formal, cierto que este hecho permite la autoejecutoriedad del título.

A la declaración de la persona responsable se le atribuye el significado de admisión, lo cual equivale a la creación del crédito fiscal, la base para la formación del título ejecutivo extrajudicial.

Con la declaración del individuo responsable, la obligación tributaria llega a poseer los requisitos de certeza y liquidez y la falta de pago, a su debido tiempo, nada más se necesita para componer un título jurídico hábil para la recolección, por lo tanto se compromete a entrar en la deuda activa.

Las actividades de lanzamiento realizadas por el individuo responsable son los procedimientos de escritura fiscal y contabilidad de impuestos que conducen a la determinación de la cantidad que se deposita en el Tesoro Público, siendo ordinarios se materializan en las declaraciones presentadas al Estado. En este orden de convicciones, se nos hace que la actividad para la aprobación de lanzamiento es tan concreta como la realizada por la autoridad administrativa, y no sólo de una manera intelectual.

Aparte de eso, no habría ninguna razón para transferir las actividades administrativas de los individuos responsables como medio de desahogar la estructura de la tesorería, y luego en seguida, imponerse a la fiscalización la formalización de los mismos actos ya realizados por aquél.

Palabras claves: la autoejecutoriedad, trámite administrativo, el otorgamiento fiscal, lanzamiento por homologación, la admisión.

SUMÁRIO

Introdução.....	08
Capítulo 1. Princípios constitucionais tributários, os do direito administrativo e os que informam o processo administrativo fiscal.....	11
1.1. Princípios do contraditório e da ampla defesa.....	11
1.2. Princípio da legalidade.....	12
1.3. Princípio da eficiência.....	13
1.4. Princípio da oficialidade.....	14
1.5. Princípio do formalismo moderado.....	14
1.6. Princípio da celeridade.....	15
1.7. Princípio da verdade material.....	16
1.8. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado.....	17
Capítulo 2. Atributos comuns dos atos administrativos.....	19
2.1 - Presunção de legitimidade.....	19
2.2 – Imperatividade.....	19
2.3 – Exigibilidade.....	20
2.4 – Executoriedade.....	20
Capítulo 3. Do lançamento por homologação.....	23
Capítulo 4. Confissão do débito.....	31
Capítulo 5. Da execução fiscal.....	35
5.1 – A certidão da dívida ativa.....	37
Capítulo 6. Autoexecutoriedade do crédito tributário impago lançado por meio do lançamento por homologação.....	40
Síntese conclusiva.....	46
Referências Bibliográficas.....	50

Introdução

O direito visa a disciplinar a conduta humana e, além disso, regular os mecanismos para efetivar as suas ordens, para tanto atribuindo ao Estado a possibilidade do emprego da força.

Somente o Estado, nos limites da legalidade, pode exigir recursos dos contribuintes para financiar sua existência e a consecução de seus objetivos. Denomina-se tributação a atividade estatal de transferir parte do patrimônio particular para o domínio público. Essa atividade estatal deve estar pautada na legalidade, com o objetivo de evitar excessos e desvios pelo sujeito ativo.

Dessa maneira, a cobrança de qualquer tributo deve percorrer o caminho demarcado na Constituição, no Código Tributário Nacional – CTN e na lei instituidora de cada exação.

O art. 195 da CR/88 optou por apresentar os fatos indicativos de riqueza que ela afirma serem passíveis de tributação, atribuindo competências aos entes federativos para tributarem esses fatos. Toda vez que o ente federado edita a respectiva lei e que aqueles fatos ocorrerem se dará a incidência da norma, que traz em seu preceito, como consequente, a criação de um vínculo jurídico que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo por objeto a prestação pecuniária tributária.

Com isso, considera-se a obrigação tributária uma relação de direito público, prevista na lei descritiva do fato, na qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo uma prestação. De um lado, verifica-se a prerrogativa de a Administração satisfazer suas pretensões; de outro, observa-se as garantias do particular sobre o qual se verte a força estatal.

Até por que a obrigação tributária, por prescindir de consentimento direto do sujeito passivo, reclama a implementação de grande conjunto de garantias para que se aperfeiçoe e gere efeitos patrimoniais.

Luciano Amaro assevera que o nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e

até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto.¹

As autoridades públicas, ao contrário das pessoas privadas, podem prescindir da intervenção do Poder Judiciário para o cumprimento das obrigações administrativas.²

Modernamente, em função do crescimento do número de contribuintes no País, passou-se a adotar o que chamam de “privatização da atividade administrativa”, a qual transfere ao particular as funções típicas estatais, como é o caso do lançamento por homologação.

O lançamento por homologação (hoje, a generalidade dos lançamentos) que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Não é necessária longa reflexão para se verificar que o entendimento no sentido de que o lançamento é indispensável para a constituição de todo e qualquer crédito tributário, sendo, além do mais, privativo de autoridade administrativa, não é compatível com a dinâmica atual da liquidação e recolhimento dos tributos em geral. Assim sendo, no estágio atual da tributação no Brasil, as atividades de liquidação tributária foram transferidas aos sujeitos passivos.³ⁱ

Dispõe o art. 212 do CC que o fato jurídico pode ser provado mediante confissão, documento, testemunha, presunção e perícia.

O crédito tributário não sendo extinto, pela ausência de pagamento, impõe-se à administração fazendária a formação de um título extrajudicial para aparelhar a execução

¹ **AMARO, Luciano.** Direito tributário brasileiro, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 246.

² **CARDOZO, José Eduardo Martins.** A autoexecutoriedade dos atos da administração pública e o mandado de segurança. in Revista do Advogado.vol. 21. nº 64, outubro-2001, pp. 72-78.

³ **ROCHA, Sergio André. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador).** Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008. p. 492.

judicial da dívida não paga. Para isso, faz-se a inscrição do crédito em dívida ativa, conferindo ao mesmo liquidez e certeza. A exigibilidade do crédito tributário se dará com a certidão de dívida ativa que representa o título extrajudicial hábil para perseguir a satisfação do crédito.

Especificamente, o estudo centralizar-se-á na questão da autoexecutoriedade dos tributos impagos, no caso do lançamento por homologação.

Apesar da raridade de labor doutrinário sobre o assunto, o problema principal deste trabalho será de questionar, com simplicidade, se:

- aquilo que o sujeito passivo declarou e se propôs a pagar, por intermédio do lançamento por homologação, quando não efetuado o pagamento, pode ser autoexecutável ou depende do processo administrativo ou judicial?
- com a declaração-confissão feita pelo sujeito passivo, a obrigação tributária passa a possuir os requisitos de certeza, liquidez, nada mais sendo necessário para compor um título jurídico hábil para a cobrança?
- depende ou não de notificação do sujeito passivo, concedendo novo prazo para pagamento?

Desse modo, o trabalho será dividido em seis capítulos, excluindo a síntese conclusiva.

Como questão de iniciação, será colocada uma breve explicação sobre os princípios constitucionais tributários, os do direito administrativo e os que informam o processo administrativo fiscal. Após tal análise, será examinado o segundo bloco de investigação que consistirá nos atributos comuns dos atos administrativos. Em seguida, no capítulo três, far-se-á incursão sobre o lançamento por homologação. O capítulo quatro abordará a confissão do débito tributário. Após a explicação de que a confissão é afirmação de que determinado fato jurídico ocorreu, razão pela qual, não podem produzir outras provas sobre o fato confessado, a investigação científica examinará a execução fiscal (capítulo cinco). Por derradeiro, o capítulo seis, versará sobre a autoexecutoriedade do crédito tributário impago lançado por meio do lançamento por homologação.

Capítulo 1. Princípios constitucionais tributários, os do direito administrativo e os que informam o processo administrativo fiscal

1.1. Princípios do contraditório e da ampla defesa

Direito de defesa e contraditório são, por sua vez, manifestações do princípio mais amplo que é o devido processo legal.

A CR/88 determina em seu art. 5º, LV que a todos seja concedida a ampla defesa e o contraditório, judicial ou administrativamente. O contraditório e a ampla defesa caminham juntos, pois o contraditório efetivo redundará na ampla defesa. A ampla defesa se traduz na possibilidade de pedir, alegar e provar.

Defesa ampla significa a possibilidade dos litigantes – inclusive o Fisco – servirem de todos os instrumentos lícitos para demonstrar sua compreensão da realidade fiscal.

A ampla defesa assegura ao sujeito passivo o conhecimento de todos os elementos que integram o processo tributário, iniciando-se pela ciência do lançamento (art. 145 do CTN) e dos documentos que embasam a cobrança tributária.

O contraditório está ligado à idéia de democracia participativa: a jurisdição só se legitima com a participação dos cidadãos.

Sergio André Rocha leciona que a presença do princípio do contraditório implica, necessariamente, o dever de motivação dos atos praticados pela autoridade administrativa sem o que se inviabiliza a possibilidade de o administrado lhes apresentar contrariedade.⁴

Todos têm direito a defender suas posições jurídicas de vantagem, em diálogo direto com o juiz (autodefesa) ou por meio de representante habilitado (defesa técnica), deduzindo alegações, produzindo as provas pertinentes e necessárias e formulando pedidos.ⁱⁱ⁵

⁴ **ROCHA, Sergio André.** Processo administrativo fiscal. Controle administrativo do lançamento tributário. 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. p. 97.

⁵ **MARTINS, Samir José Caetano.** Um panorama das garantias fundamentais do **processo**. in Revista dialética de direito processual. nº 61, abril - 2008, p. 88.

O processo administrativo tornou-se importante instrumento em razão de sua dignidade constitucional (art. 5º, LV) ao estabelecer que aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios de recursos a ela inerentes.

Com isso, esses princípios devem impor-se às pretensões fiscais, contudo, na situação do tributo lançado por homologação e impago, na qual a norma individual e concreta foi expedida pelo sujeito passivo, teria a necessidade de realização de um ato administrativo específico de lançamento, teria que notificar o devedor, oportunizando o contraditório, abrindo novo prazo para pagamento ou pode o sujeito ativo inscrever na dívida ativa diretamente? Não seria excesso de formalismo? Não seria mecanismo de adiar o pagamento, contando com a ineficiência do Poder Judiciário? Não seria um incentivo ao mal pagador? Não seria tratamento discriminatório, por ofensa ao princípio da igualdade, entre o sujeito passivo que declarou e pagou?

1.2. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é um princípio explícito, podendo ser verificado no art. 150, I da Constituição de 1988.

A Lei nº 9.784/99 elenca, em seu art. 2º, o princípio da legalidade como reitor da Administração Pública.

Conforme Marcos Vinicius Neder, outro ponto que merece destaque é o dispositivo contido no inciso I, do art. 2º, que prevê a atuação da Administração, que deve ser conforme a lei e o direito. Tal critério enfatiza que a condução do processo deve ser regulada de forma imparcial.⁶

O tributo só pode ser exigido ou aumentado mediante lei previamente estabelecida. Não havendo lei que assim o estabeleça, a cobrança ou o aumento não pode prosperar.

⁶ **NEDER, Marcos Vinicius; TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA; Raymundo Juliano** (Coordenadores). Direito Tributário e processo administrativo, São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 48.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência tributária, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.⁷

O princípio da legalidade quando de sua aplicação ao procedimento e ao processo administrativo (momento dinâmico da relação jurídica tributária) é denominado de legalidade objetiva com a finalidade de realçar o caráter objetivo e, portanto, impessoal do atuar do agente administrativo (como decorrência do princípio da impessoalidade) e em contraste com o caráter subjetivo – pessoal – da esfera jurídica do particular e amparando e fundamentando, em última análise, a aplicação na esfera administrativa do princípio da imparcialidade.⁸

Nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja de julgamento, poder ser discricionário, pois as atividades administrativas-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas (art. 3º do CTN) que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo com a finalidade de aplicar a lei e o Direito (art. 2º, I, da LGPAF) na exata medida da inteireza constitucional e infraconstitucional do sistema jurídico que rege a relação jurídica, e desse modo preserva a distribuição da justiça sob o ponto de vista do Direito.⁹

1.3. Princípio da eficiência

A eficiência deve ser entendida como ação para produzir resultado de modo rápido e preciso, ou seja, atingir o máximo de resultado com o mínimo esforço.

O processo administrativo por se pautar na busca pela verdade material e a legalidade do ato administrativo, é possível que a eficiência seja obtida com maior celeridade, economia e simplicidade do que o processo judicial, tendo em vista que este para dirimir conflitos o

⁷ **CARVALHO, Paulo de Barros.** Curso de direito tributário. 16 ed., São Paulo: Saraiva, 2007. p. 157.

⁸ **MARINS, James.** Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4 ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 175.

⁹ **MARINS, James.** in ob. cit. p. 176.

torna, comparativamente, mais complexo e moroso. Isso não quer dizer que a celeridade, a economia e a simplicidade não se apliquem ao processo judicial.

Conforme assevera José Eduardo Soares de Melo, a presteza e os resultados satisfatórios das atividades públicas representam a almejada finalidade da Administração, como gestora dos bens da população. Este *plus* constitucional (Emenda Constitucional nº 19/98) reforça, reafirma e determina a rapidez dos atos administrativos para permitir a plena eficácia, porque de nada adianta a prestação de serviços morosos que desacreditam a coletividade. A morosidade incomoda e prejudica tanto os objetivos fazendários, como os interesses particulares. A fiscalização que demora em concluir seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de lançamento), e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio).¹⁰

1.4. Princípio da oficialidade

Diferentemente do regime processual civil, o prosseguimento do procedimento ou do processo administrativo independe da promoção ou do requerimento pelo contribuinte das providências atinentes ao processo, pois o âmbito administrativo não vigora o princípio dispositivo que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito.¹¹

Assim, pelo princípio da oficialidade, inerente que é ao processo administrativo, este independe da iniciativa das partes.

1.5. Princípio do formalismo moderado

Considerado o mais difundido no processo administrativo é também denominado de princípio do informalismo a favor do administrado, além de concorrer de forma positiva à celeridade e à economia administrativa.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo e judicial. 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 59/60.

¹¹ MARINS, James. in ob. cit. p. 177.

O art. 2º, parágrafo único, IX, da Lei nº 9.784/99 prescreve que nos processos administrativos será observado, entre outros, o critério da adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados. Ainda, o art. 22 estabelece que os atos do processo administrativo, não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

É o que pontifica James Marins, o formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da Constituição Federal de 1988.¹²

Nesse sentido, o princípio do informalismo dispensa o rigor formal e tem como objetivo facilitar o acesso das partes e emprestar maior eficiência ao processo.

Leonardo Henrique M. de Oliveira, citando o eminente professor Hely Lopes Meirelles diz que o princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular. Bastam as formalidades estritamente necessárias a obtenção da certeza jurídica e a segurança procedimental. Garrido lembra com oportunidade que este princípio hã de ser aplicado com espírito de benignidade e sempre em benefício do administrado, para que, por defeito de forma, não se rejeitem atos de defesa e recursos mal qualificados. Realmente, o processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar à cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.¹³

1.6. Princípio da celeridade

¹² MARINS, James. in ob. cit. pp. 185/186.

¹³ OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. de; TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raymundo Juliano (Coordenadores). Direito Tributário e processo administrativo, São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 70.

Do art. 5º, LXXVIII, da CR/88 retira-se que a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Como assevera James Marins, a celeridade procedimental reduz o desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração fiscal e contribuinte. A morosidade é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável: procedimento administrativo bom é aquele que evita o desgaste entre Fisco e contribuinte. Procedimento de baixo atrito é procedimento rápido; procedimento rápido é procedimento barato; e procedimento rápido e barato é procedimento eficaz.¹⁴

1.7. Princípio da verdade material

No processo administrativo o princípio da verdade material tem predominância, à vista de que ele busca a ocorrência do fato imponível, pois o que se discute é a legalidade do tributo.

Nesse sentido, James Marins diz que as faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.¹⁵

Em obediência ao princípio da verdade material, a autoridade fiscal deverá fazer o acerto jurídico e a liquidação do valor do tributo com base na representação a mais fiel possível da conduta tributável praticada pelo contribuinte.¹⁶

¹⁴ **MARINS, James.** in ob. cit. p. 187.

¹⁵ **MARINS, James.** in ob. cit. p. 178.

¹⁶ **FILHO, Aurélio Pitanga Seixas; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador).** Processo administrativo fiscal. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da administração pública. 4 vol., São Paulo: Dialética, 1999. p. 13.

Ordinariamente, a conduta tributável é representada por documentos formados e firmados pelo próprio contribuinte, que, quando empresário, deverá registrá-los em seus livros de contabilidade e fiscais. Perante o Fisco, o contribuinte representa o fato gerador (conduta tributável) através da declaração tributária, documento em que confessa haver praticado o fato impositivo, faz a sua valoração jurídica (auto-acertamento tributário) e liquida o valor da dívida tributária.¹⁷

Configurando esse documento, formado e firmado pelo próprio contribuinte, um título jurídico dotado de certeza jurídica e liquidez, ele habilita a exigibilidade da dívida tributária pela autoridade fazendária em âmbito administrativo e contencioso (judiciário).¹⁸

Leonardo Henrique M. de Oliveira, citando Odete Medauar, diz que o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.¹⁹

1.8. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado

O postulado da supremacia do interesse público sobre o interesse particular significa que a Fazenda administra os interesses da coletividade, de quem não é senhor. Trata-se do gerenciamento de bens de terceiros, o que lhe confere prerrogativas compreendidas no princípio da oficialidade, competindo-lhe impulsionar o processo fazendário até o seu final julgamento. Entretanto, a circunstância de encontrar-se dotada de patente privilégio não pode significar autêntica superioridade que lhe permita atropelar os mais elementares princípios de direito público. Somente estará preservado o interesse público, se e quando o administrador observar rigorosamente os ditames constantes do ordenamento jurídico constitucional e o

¹⁷ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). in ob. cit. p. 13.

¹⁸ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). in ob. cit. p. 13.

¹⁹ OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. de; TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raymundo Juliano (Coordenadores). in ob. cit. p. 69.

devido processo legal, não pautando seu procedimento por caprichos, interesses particulares ou meramente financeiros.²⁰

Odete Medauar citando o princípio da indisponibilidade do interesse público diz que à autoridade administrativa é vedado deixar de tomar providências que são relevantes ao atendimento do interesse público, em virtude de qualquer outro motivo. Por exemplo: desatende ao princípio a autoridade que deixar de cobrar débitos para com a Fazenda Pública.²¹

Pondera José Eduardo Martins Cardozo, esse princípio faz com que aquele que busca com seus atos a satisfação de interesses de toda a sociedade, tenha uma posição de superioridade materializada pela outorga de efetivos privilégios jurídicos em relação àqueles que atuam na busca de interesses apenas afirmados no mundo privado.²²

²⁰ **MELO, José Eduardo Soares de.** in ob. cit. pp. 66/67.

²¹ **MEDAUAR, Odete.** Direito administrativo moderno. 14 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 134.

²² **CARDOSO, José Eduardo Martins.** A autoexecutoriedade dos atos da administração pública e o mandado de segurança. in Revista do Advogado.vol. 21. nº 64, outubro-2001, p. 74.

Capítulo 2. Atributos comuns dos atos administrativos

Ato é ação. É manifestação unilateral de vontade. Ato administrativo é manifestação unilateral da vontade da Administração gerada por uma decisão, uma ordem, um comando, uma regra, para produzir efeito fora da Administração. As qualidades e as características que podem atribuir aos atos administrativos são chamadas de atributos. Podemos dizer que os atos administrativos possuem atributos típicos, inexistentes no direito privado, quais sejam: presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade.

José Eduardo Martins Cardozo observa que é de fato o que ocorre no campo do regime que disciplina os atos administrativos. O administrador público, ao se submeter a este regime, recebe da ordem jurídica prerrogativas que o colocam em uma verdadeira situação de supremacia em frente daqueles que buscam satisfazer apenas meros interesses privados.²³

2.1 - Presunção de legitimidade

É certo que a Administração só faz o que a lei manda ou autoriza fazer, por isso, seus atos se revestem da presunção de legitimidade. Sendo esta a regra para ela, presume-se legal toda a sua atuação, porque supostamente lastreada na lei.

A presunção de legitimidade diz respeito à conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei.²⁴

Odete Medaur leciona que as decisões da Administração são editadas com o pressuposto de que estão conformes às normas legais e de que seu conteúdo é verdadeiro. Este último aspecto incide principalmente sobre os documentos expedidos pela Administração.²⁵

²³ **CARDOZO, José Eduardo Martins.** A autoexecutoriedade dos atos da administração pública e o mandado de segurança. in Revista do Advogado.vol. 21. nº 64, outubro-2001, p. 73.

²⁴ **DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.** Direito administrativo. 15 ed., São Paulo: Atlas, 2003. p. 191.

²⁵ **MEDAUAR, Odete.** Direito administrativo moderno. 14 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 135.

2.2 – Imperatividade

O ato administrativo, em princípio, exerce um império, um comando, uma ordem, por isso revestido da imperatividade.

Imperatividade é atributo pelo qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância. A imperatividade não existe em todos os atos administrativos, mas apenas naqueles que impõem obrigações. Ela é uma das características que distingue o ato administrativo do ato de direito privado; este último não cria qualquer obrigação para terceiros sem a sua concordância.²⁶

2.3 – Exigibilidade

Exigibilidade é a qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs. Não se confunde com a simples imperatividade, pois, através dela, apenas se constitui uma dada situação, se impõe uma obrigação. A exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la.²⁷

2.4 - Executoriedade

Executoriedade é a faculdade privilegiada que tem a Administração de concretizar imediatamente os próprios atos, inclusive com uso de força, se necessário, independentemente da apreciação prévia do judiciário, traduzida, em concreto, num título: o fundamento da executoriedade é múltiplo, decorrendo não só da presunção de legitimidade, que, aliás, matiza os demais atos administrativos, como também da índole pública da potestade administrativa, acrescendo ainda que urgência, diligência e interesses públicos, em jogo, justificam amplamente as ações rápidas da Administração.²⁸

²⁶ **DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.** in ob. cit. p. 193.

²⁷ **MELLO, Celso Antônio Bandeira de.** Curso de direito administrativo. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2007. p. 407.

²⁸ **CRETELLA JÚNIOR, José.** Curso de direito administrativo. 14 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 212.

Os atos e medidas da Administração têm uma força que possibilita colocá-los em prática, sem necessidade da anuência de outro poder, ou seja, os atos administrativos são providos de força executória.

Essa prerrogativa jurídica conferida à autoridade administrativa tem origem no fato de que o agente público integra o Estado e, não teria sentido o Estado (Administração) para poder agir ter de solicitar algum tipo de intervenção para o próprio Estado (Judiciário).

Como bem observa Odete Medauar, segundo o princípio da autoexecutoriedade, os atos e medidas da Administração são colocados em prática, são aplicados pela própria Administração, mediante coação, conforme o caso, sem necessidade de consentimento de qualquer outro poder. Algumas justificativas buscam explicar essa característica dos atos e decisões administrativas: a necessidade de não retardar o atendimento dos interesses da coletividade ante interesses contrários; a presunção de legalidade, que é própria de todos os atos e medidas administrativas.²⁹

Pontifica José Cretella Júnior que as decisões administrativas trazem, em si, força executória, entrando em ação e produzindo imediatos efeitos, unilateralmente. Eis a executoriedade ou autoexecutoriedade do ato administrativo. O princípio consagrador desses privilégios, pesado sem dúvida para os administrados, justifica-se diante da regra do interesse público, que informa todo o direito administrativo.³⁰

Maria Sylvia Zanella Di Pietro leciona que é importante ressaltar o fato de que tanto expressamente prevista em lei, quanto para não ocasionar prejuízo maior ao interesse público, a Administração pode autoexecutar as suas decisões, com meios coercitivos próprios, sem necessitar do Poder Judiciário.³¹

Faz parte do senso comum nas sociedades modernas a compreensão de que as autoridades públicas podem determinar o cumprimento de certas obrigações administrativas

²⁹ **MEDAUAR, Odete.** in ob. cit. pp. 135/136.

³⁰ **CRETILLA JÚNIOR, José.** in ob. cit. p. 210.

³¹ **DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.** in ob. cit. p. 194.

sem qualquer intervenção do Poder Judiciário, é o que demarca José Eduardo Martins Cardozo.³²

Pela presunção de legitimidade, o ato administrativo é presumido legítimo; pela imperatividade ele cria para o sujeito passivo, independentemente, de sua aquiescência, uma obrigação; pela exigibilidade o ato sujeita à observância da obrigação e, pela executoriedade, a Administração, por meio de coação direta, exige a obediência, sem necessidade de uma ordem judicial.

Como bem observa Celso Antônio Bandeira de Mello, citando Cammeo, a executoriedade não é do ato, embora comumente se use essa expressão, mas é da pretensão jurídica.³³

³² **CARDOZO, José Eduardo Martins.** in ob. cit. p. 72.

³³ **MELLO, Celso Antônio Bandeira de.** in ob. cit. p. 409.

Capítulo 3. Do lançamento por homologação

O conceito legal de lançamento é dado pelo art. 142 do CTN, o qual afirma 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Conseqüentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.³⁴

De acordo com o art. 150, do CTN o lançamento por homologação (hoje, a generalidade deles) 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.

Percebe-se que o *caput* do artigo trata esse dever o sujeito passivo sem prévio exame da autoridade administrativa como lançamento tributário. A constatação do crédito é imposição de iniciativa do sujeito passivo, que se denunciou e já adiantou o tributo que entendeu devido.

Além disso, o § 1º desse artigo, faz menção a que o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos do artigo extingue o crédito tributário. Pois bem, se o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, então há crédito constituído. Ainda, no § 4º do mesmo artigo, traz que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 750.

da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, portanto, mais uma vez a norma confirma a existência de crédito.

Se o prazo decadencial conta-se do fato imponível e não do pagamento, correto dizer que o crédito nasce com aquele.

Luciano Amaro, apesar de ser contrário a isso, ao abordar o § 1º, do art. 150, do CTN e compará-lo ao art. 142 do CTN, citando que o crédito só se constitui pelo lançamento, afirma que: De qualquer modo, o preceito talvez tenha sua utilidade exatamente para demonstrar que o crédito nasce com o fato gerador e não como lançamento, como quis fazer crer o Código Tributário Nacional em vários dispositivos.³⁵

Reza o art. 139 do CTN que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Com base nisso, o crédito tributário faz parte da obrigação.

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas – e não são leguleiros – que o lançamento é que cria ou institui o crédito tributário. A nós soa estranha tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação. Não é por outra razão que o CTN, já no art. 144, dispõe que “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”.³⁶

O lançamento tributário é eficaz quando estiver apto e for perfeito para produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

³⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 366.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. in ob. cit. p. 749.

Lançamento por homologação é espécie de ato em que o tributo deve ser calculado e recolhido, independentemente, de prévia manifestação do sujeito ativo. Aqui não há lançamento pelo fisco, ou seja, elide a necessidade de constituição formal do crédito pelo fisco. Nesse caso não há necessidade da prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação jurídica tributária se constitui e extingue, independentemente, desse ato jurídico.

Assim, o sujeito ativo deve proceder à fiscalização e à arrecadação e o sujeito passivo deve fazer a declaração, o lançamento e pagar o tributo devido, na forma da lei e nos prazos legais.

Nesse sentido, o ensinamento de Roque Antonio Carrazza, o lançamento por homologação, dito também autolançamento, é o próprio contribuinte que aplica a lei tributária ao caso concreto, recolhendo a quantia que supõe (art. 150, caput, do CTN). A Administração Fazendária limita-se, na hipótese, a averiguar a regularidade dos cálculos e pagamentos efetuados. Se de acordo com eles, homologa-os (aprova-os); se neles percebe equívocos, glosa-os, aplicando, quando for o caso, as penalidades cabíveis.³⁷

Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirma que a maioria dos impostos é calculada – por força de lei – pelos próprios contribuintes e pagos sem prévio exame da autoridade administrativa. Sabemos, igualmente, que a Administração fiscal jamais homologa expressamente esta atividade do contribuinte, deixando em aberto o prazo que possui para rever o pagamento, de modo que possa, durante o período, fiscalizar o contribuinte quantas vezes quiser, concordando ou discordando do seu proceder. Quando discorda, promove lançamento *ex officio* para exigir os créditos recolhidos a menor ou simplesmente não pagos.³⁸

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed., São Paulo: Malheiros. 2007, p. 548.

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. in ob. cit. p. 754.

pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente, na dimensão do pragmático.³⁹

E conclui, tirante a hipótese em que é condição de atendibilidade nos tributos em que precede necessariamente ao pagamento e a hipótese em que é condição para a executividade do crédito, o lançamento é absolutamente dispensável para o recebimento do crédito tributário.⁴⁰

No Brasil, cada vez mais, a arrecadação se faz por meio desse tipo de lançamento. A tributação Norte Americana, também utiliza esse modo de lançamento em larga escala. É dinâmica moderna que reserva ao sujeito passivo a atividade de constituição do crédito tributário.

Vale a pena observar que, o autolancamento não corresponde ao mero cálculo do tributo devido pelo sujeito passivo, nem mesmo ao seu pagamento, mas sim à formalização de tal débito perante a Fazenda Pública, mediante a apresentação de declaração. Assim, segundo entendemos, para falarmos em lançamento tributário não bastam o cálculo por parte do contribuinte e o conseqüente pagamento do valor devido, sendo necessário que tenhamos um ato do contribuinte, consubstanciado na declaração, formalizando a liquidação feita. A tal ato seria então atribuído o mesmo efeito do lançamento feito pelas autoridades administrativas.⁴¹

Conforme anotações de Roque Antonio Carrazza, o ordenamento jurídico dispõe que certos tributos sejam de logo exigíveis, assim que nascem (em razão da ocorrência, é claro, do

³⁹ **COELHO, Sacha Calmon Navarro.** in ob. cit. p. 773.

⁴⁰ **COELHO, Sacha Calmon Navarro.** in ob. cit. p. 778.

⁴¹ **ROCHA, Sergio André. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador).** Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008. p. 496.

fato imponible). São os tributos sem lançamento, aos quais aludem Paulo de Barros Carvalho e Alberto Xavier. O nascimento e a vida destes tributos são bastante simples: ocorrido o fato imponible, o contribuinte deve – de imediato ou com a maior brevidade possível – extinguir a obrigação tributária. Entre a ocorrência do fato imponible e a *solutio* (o pagamento) da obrigação tributária, não se coloca de permeio nenhum lançamento da Administração Pública. Estes tributos prescindem, pois, da celebração de ato administrativo, para se tornarem exigíveis. Neles, o próprio sujeito passivo – pelo menos em circunstâncias normais – realiza as operações necessárias e suficientes à formalização do crédito tributário.⁴²

Os tributos lançados por meio de homologação são cada vez mais numerosos.

O chamado lançamento por homologação, ou vulgarmente conhecido como “autolancamento”, ocupa grande volume no sistema tributário brasileiro, sendo por esta forma arrecadada a maior parte dos tributos nacionais. Assim, podemos dizer que a regra geral (que acompanha a maioria) seria aquela em que a obrigação tributária já é exigível mesmo antes da formalização da obrigação por obra da autoridade fazendária sob forma de antecipação de pagamento. Concluindo este ponto, somente nos casos em que a lei expressamente prevê o lançamento de ofício, exclusivamente, para a formalização da obrigação é que o ato da autoridade se afigurará como essencial à exigibilidade.⁴³

Atualmente, na imensa maioria dos tributos, essa sistemática representa uma constante, a exemplo disso, o ICMS.

Em circunstâncias normais, portanto, o ICMS prescinde do lançamento, para ser exigível. Isso obviamente não impede que a lei atribua (como de fato atribui) à Fazenda Pública um instrumento idôneo para reafirmar a exigibilidade do tributo, quando vem a saber que, apesar da ocorrência de seu fato imponible (e do conseqüente nascimento de seus direitos e pretensões), ele não foi recolhido pelo devedor, no momento oportuno.⁴⁴

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. in ob. cit. p. 550.

⁴³ MARINS, James; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. p. 322.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. in ob. cit. pp. 550/551.

Embora o CTN estipule a vinculabilidade do lançamento, no direito brasileiro (legislação ordinária) existe tributo sem lançamento, como ocorre na sistemática adotada para diversos impostos, a saber: a) ICMS, IPI, ISS – o contribuinte registra suas operações ou prestações em notas fiscais, consignando o valor do tributo, escritura seus livros fiscais, apura o quantum tributário; e, ao final de um determinado período de tempo, procede ao seu recolhimento; b) IR – as pessoas arcam com os valores tributários (retenção na fonte ou recolhimentos pertinentes a ganhos de capital etc.), promovendo futura declaração anual de ajustes (inclusive complementando saldo devedor); c) ITCMD e ITBI – os recolhimentos nas transmissões patrimoniais são efetuadas com desconhecimento fazendário. As contribuições sociais, em sua maioria, também são liquidadas sem lançamento, como é o caso da COFINS, PIS, CSLL, Salário-Educação, contribuições previdenciárias.⁴⁵

Sergio André Rocha, citando juristas como Dino Jarach, José Souto Maior Borges, Sainz de Bujanda e Alberto Xavier, afirma que o entendimento dos citados juristas, ao negar a natureza de lançamento às atividades de apuração desenvolvidas pelos sujeitos passivos de deveres tributários parte da premissa equivocada de que tais atividades consistem em meras operações intelectuais de aplicação das normas jurídico-tributárias. Olvida-se que as atividades de lançamento realizadas pelos particulares compreendem procedimentos de escrituração fiscal e contábil que levam à determinação do montante a ser recolhido aos cofres públicos, sendo de ordinário materializado em declarações apresentadas à Fazenda Pública. Nessa ordem de convicções, temos que a atividade de lançamento desenvolvida pelos sujeitos passivos é tão concreta quanto à realizada pelas autoridades administrativas, e não meramente intelectual como pretendido pelos citados autores.⁴⁶

Para Natanael Martins e Daniele Souto Rodrigues a despeito de não ser a confissão suficiente para a constituição do crédito tributário, subjacente a ela normalmente há norma capaz de fazê-lo, produzida pelo próprio sujeito passivo, já que recebe autorização do sistema nesse sentido. Isso ocorre, é válido ressaltar, nas hipóteses em que a própria lei prevê meios para instrumentalizar a ação do contribuinte, elegendo determinados documentos como aptos

⁴⁵ **MELO, José Eduardo Soares de; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador)**. O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002. pp. 351/352.

⁴⁶ **ROCHA, Sergio André. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador)**. Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008. p. 496.

a constituir a obrigação, por exemplo, a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Guia de Informação e Apuração do ICMS (GUIA-ICMS). Aliás, tanto isso é possível, que se concorda que uma vez constituído crédito mediante referidos atos declaratórios, caso o tributo apurado não seja devidamente quitado, a autoridade administrativa pode proceder à sua cobrança independentemente do lançamento tributário e da instauração do contencioso fiscal, como assentado pelo Superior Tribunal de Justiça. Afinal, não teria razão transferir as atividades originalmente administrativas aos particulares, como meio de desafogar a máquina estatal, e, logo em seguida, impor-se à fiscalização a formalização dos mesmos atos já praticados pelo contribuinte.⁴⁷

Essa declaração tributária, por ser um documento que preenche os requisitos de certeza jurídica e liquidez, é um título jurídico que pode habilitar a inscrição do seu valor como dívida ativa tributária, depois de vencido o prazo de seu pagamento.

O sistema habilita o sujeito passivo a constituir o crédito tributário, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Caso não seja pago tal crédito, o sujeito ativo inscreve na dívida ativa.

Como bem observa Aurélio Pitanga Seixas Filho, nenhum efeito jurídico novo pode ser impregnado na confissão do sujeito passivo, por qualquer ato da administração fiscal para dar prosseguimento à cobrança do débito confessado, pois é o próprio declarante que confere os requisitos de certeza, liquidez e vencimento ao documento, o qual não comporta, portanto, mais qualquer discussão (procedimento contraditório ou *due process of law*) ou interpelação em mora, por absoluta falta de propósito.⁴⁸

A combinação da sistemática do lançamento por homologação com os atos de declaração e confissão de dívida, torna desnecessária a instauração de processo judicial ou

⁴⁷ **MARTINS, Natanael; RODRIGUES, Daniele Souto; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador).** Grandes questões atuais do direito tributário. A confissão de dívida irretratável e a desconstituição do crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008. pp. 406/407.

⁴⁸ **SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga.** Dívida ativa tributária e os títulos hábeis para a inscrição. in Consulex – Informativo Jurídico, v. 19, nº 26, julho - 2005, p. 4.

administrativo. Não há necessidade de autuar o sujeito passivo, para obter o *quantum debeatur*, se é ele que oferece ao sujeito ativo.

Diante disso, e, considerando que a exectoriedade é da pretensão jurídica, ocorrendo a declaração do sujeito passivo combinada com a falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo sujeito ativo, podendo este ser imediatamente inscrito na dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

Capítulo 4. Confissão do débito

Confissão é a declaração, judicial ou extrajudicial, provocada ou espontânea, em que um dos litigantes, faz da verdade, integral ou parcial, dos fatos alegados pela parte contrária, como fundamentais da ação ou da defesa.

A confissão extrajudicial é aquela que ocorre fora do processo, por escrito, diretamente à parte adversa ou seu representante, e não no curso do processo ou dentro deste. Possui o mesmo valor probante que a confissão judicial.

De acordo com Luiz Guilherme Marinoni, a lei admite que a confissão se opere judicial ou extrajudicialmente. Esta, para gerar efeitos como confissão, deve ser realizada por escrito, em documento endereçado à parte contrária (ou a quem a represente), conforme prescreve o art. 353 do CPC.⁴⁹

Confessa a parte que admite como verdadeiro um fato ou, mesmo, um conjunto de fatos desfavoráveis a sua posição processual, mas favoráveis à pretensão do seu adversário (art. 348 do CPC).

Não se trata de ato de disposição, pois não implica necessariamente procedência do pedido. É meio de prova, alcançando apenas o fato alegado, e não as possíveis consequências que do fato possam resultar.

Dispõe o art. 212 do CC que o fato jurídico pode ser provado mediante confissão, documento, testemunha, presunção e perícia.

A Lei nº 13.457/2009, do Estado de São Paulo, em seu art. 20 prevê que não dependem de prova os fatos: afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária e os fatos admitidos, no processo, como incontroversos.

Os fundamentos da ação fiscal e as impugnações dos sujeitos passivos assentam em elementos documentais, tais como notas fiscais, livros, certidões, declarações dos compradores, prestadores de serviços, entidades oficiais etc. Entretanto, as alegações firmadas

⁴⁹ **MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz.** Manual do processo de conhecimento. 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 366.

pelos contribuintes e os responsáveis tributários, e as informações do Fisco, são consideradas como confissão, na medida em que sejam utilizadas como elementos probantes⁵⁰.

Usualmente, como o contribuinte procede ao registro de suas atividades e os assentos patrimoniais, o conseqüente efeito tributário representa uma autêntica confissão, que naturalmente poderia ser aceita pelo Fisco. É o que ocorre com as declarações constantes de DCTF e de GUIAS, que implicam inscrição da dívida ativa sem que o Fisco promova qualquer exame da escrita do contribuinte⁵¹.

A confissão é apenas afirmação de que determinado fato ocorreu de certa forma. Diante da confissão, para as partes há a verdade, razão por que não podem produzir outras provas sobre o fato confessado.⁵²

O art. 30 da Lei nº 9.784/99 (regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal) estabelece que são inadmissíveis as provas obtidas por meios ilícitos, postura essa, que abre espaço para grande polêmica do real significado da ilicitude.

Não se pode entender a confissão além de sua limitação probatória porque, caso contrário, se abriria perigosa brecha para a colusão, permitindo que processos fraudulentos fossem iniciados com o único intuito de, através da confissão, obstar ao julgado a possibilidade de amplamente perquirir os elementos da causa.

A confissão é declaração de vontade, e, se essa vontade é viciada, a confissão não tem objeto. Declaração sem objeto representa uma declaração inexistente. Assim sendo, presume-se que os atos do sujeito passivo de declaração e confissão de dívida, no caso do lançamento por homologação, são verdadeiros e lícitos.

Ela é meio de prova, alcançando apenas o fato alegado, e, não as possíveis conseqüências que do fato possam resultar.

⁵⁰ **MELO, José Eduardo Soares de.** Processo tributário administrativo e judicial. 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 124.

⁵¹ **MELO, José Eduardo Soares de.** in ob. cit. p. 124.

⁵² **MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz.** in ob. cit. p. 357.

A confissão se insere no capítulo relativo às provas porque não significa expressar a vontade de favorecer a parte oposta, mas tão somente admitir como veraz um fato ocorrido, deixando de a ele contrapor outro meio de prova.

Não há como regra geral, hierarquia entre os meios de prova. Um fato confessado pode vir a ser demonstrado inveraz, ou mesmo pode o juiz desconsiderar a confissão, se entender inverossímil o fato confessado. Ademais, pelo princípio do livre convencimento motivado, nada obsta que o julgador afaste, na sentença, a confissão, porque, por exemplo, teria havido o intuito de acobertar terceiro, e dê a solução fundada em outros elementos probatórios existentes.

Vale a propósito, a seguinte observação de Luiz Guilherme Marinoni, segundo prescreve o art. 354 do CPC, a confissão é, em regra, indivisível. A finalidade da idéia da indivisibilidade da confissão está precisamente no exame do seu contexto. A parte que afirma certa visão sobre os fatos os expõe em seu conjunto, na forma como os sentiu ocorrer. A ilustração que pretende transmitir, portanto, encontra-se apenas no conjunto por ela afirmado, e somente dali se pode deduzir todo o aporte de dados que pretendia a parte transmitir em seu ato confessório.⁵³

Importa considerar que, em nosso sistema tributário, inúmeros tributos são apurados por iniciativa do contribuinte no estrito cumprimento de deveres administrativos, legalmente previstos. Todos conservam uma característica comum: são canalizados aos cofres públicos, mediante prévio e espontâneo reconhecimento ao *debitum* pelos contribuintes. Na hipótese de inadimplemento, a obrigação tributária considera-se pré-constituída, em razão da confissão prévia, o que torna dispensável qualquer iniciativa constitutiva da administração⁵⁴.

A declaração feita pelo sujeito passivo vincula a parte ao declarado por ela e, por isso, fica presa à verdade desse fato, não tendo legítimo interesse em produzir provas contrárias à sua afirmação.

⁵³ **MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz.** in ob. cit. p. 368.

⁵⁴ **DENARI, Zelmo.** *Curso de direito tributário. 9 ed.* São Paulo: Atlas, 2008. p. 215.

Ocorrendo o ato de vontade unilateral do sujeito passivo, acerca da confissão de dívida, torna-se prescindível a homologação formal, certo que esse fato permite a executoriedade do título.

No caso do lançamento por homologação, não teria razão transferir as atividades originalmente administrativas aos particulares, como meio de desafogar a máquina estatal, e, logo em seguida, impor a ela o dever de verificar se o fato ocorrido se subsume à norma jurídica que foi aplicada pelo sujeito passivo.

Com a confissão feita pelo sujeito passivo a obrigação tributária passa a possuir os requisitos de certeza, liquidez e o não-pagamento, nada mais sendo necessário para compor um título jurídico hábil para a cobrança.

É absolutamente impossível que o valor do tributo confessado pelo sujeito passivo, para ser inscrito no livro da Dívida Ativa, tenha que ser objeto de um lançamento tributário, pois somente existem duas modalidades de lançamento tributário, previstas nos artigos 147 e 149 do CTN, não se conformando qualquer das duas a uma terceira, que seria a homologação do auto-acertamento, hipótese que nunca configuraria um lançamento tributário por inexistir acertamento de responsabilidade do órgão fiscal.⁵⁵

⁵⁵ **SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga.** Dívida ativa tributária e os títulos hábeis para a inscrição. in Consulex – Informativo Jurídico, v. 19, nº 26, julho - 2005, p. 4.

Capítulo 5. Da execução fiscal

Como se sabe, ao contrário do que ocorre no cumprimento de sentença, a execução de título extrajudicial não é precedida de prévio acertamento jurisdicional acerca da existência do crédito. Ao contrário, o que se passa é que o legislador confere eficácia executiva a certos documentos formais, na presunção de que eles espelham com razoável probabilidade a existência de um crédito em favor de alguém (o credor)⁵⁶.

Em outras palavras, nos títulos executivos extrajudiciais há a existência de fatos constitutivos do direito do credor buscar a execução.

Ronaldo Cunha Campos revela que a execução pressupõe já acertados os elementos da obrigação como de seu inadimplemento. Nela descabe o exame do direito de crédito e outros aspectos concernentes aos vínculos obrigacionais. No processo de execução cuida-se tão somente de atuar a sanção que não se confunde com o adimplemento da obrigação.⁵⁷

Humberto Theodoro Júnior, citando a Lei nº 6.830/80, diz que esta, nem sequer se exige que haja previsão contratual a respeito da possibilidade de executar-se o crédito fazendário. Basta apurar-se a sua liquidez e realizar-se a devida inscrição em dívida ativa, para que a Fazenda Pública esteja autorizada a promover a execução fiscal.⁵⁸

Diz mais, o título é o documento que, nos termos da lei, constitui o direito para o credor de usar o processo executivo para realizar a prestação que o devedor está obrigado a realizar em seu favor. A liquidez e certeza são atributos do título, que, por sua natureza documental, podem-se revelar antes do acesso ao juízo da execução forçada. Nessa ordem de idéias, considera-se como certa uma obrigação, quando se dispõe de elementos probatórios

⁵⁶ **JÚNIOR, Humberto Theodoro.** O devedor perante a execução de título extrajudicial renovada pela lei nº 11.382/2006. in Revista IOB de direito civil e processo civil. nº 52, março – abril, 2008, p. 88.

⁵⁷ **CAMPOS, Ronaldo Cunha.** Execução fiscal e embargos do devedor, Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 58.

⁵⁸ **JÚNIOR, Humberto Theodoro.** Lei de execução fiscal. 10 ed., São Paulo: Saraiva. 2007. p. 15.

que revelam, com segurança, sua existência jurídica; e como líquida aquela cujo objeto se acha adequadamente identificado.⁵⁹

Possuindo a autoridade fiscal um título jurídico dotado de certeza e liquidez produzido pelo próprio contribuinte, (auto-acertamento), como uma declaração ou confissão de dívida, nenhum impedimento existe para a propositura da ação de execução fiscal, cujo prazo de prescrição é de cinco anos, conforme art. 174 do CTN, aplicável por analogia, por inexistir crédito tributário constituído por um lançamento.⁶⁰

Na modalidade de lançamento por homologação pontifica José Eduardo Soares de Melo que inexistente lançamento tributário diante da inércia fazendária, evidenciando-se a desnecessidade de sua participação para a constituição e exigibilidade dos respectivos valores. A posterior ciência fazendária dos atos realizados pelo sujeito passivo, inclusive o pagamento do tributo, pode vir a acarretar ato expresso da Fazenda, singularmente rotulado de “homologação de lançamento”, mas que não realiza nenhum lançamento, em consequência do que não se estaria homologando lançamento, mas simplesmente confirmando a legitimidade do procedimento do particular.⁶¹

No lançamento por homologação, a liquidação tributária opera-se antes da atuação da Fazenda Pública, a qual apenas torna válido o procedimento do sujeito passivo.

Vitorio Cassone observa que a declaração contém elementos que representam a atividade desenvolvida pelo contribuinte para a apuração do montante do tributo devido. A Fazenda Pública, constatando falta de pagamento, inscreve o crédito no Livro da Dívida Ativa. Pelo ato de inscrição (procedimento administrativo interno), a Fazenda Pública “toma como seu” o lançamento efetuado pelo contribuinte – que possuía caráter oficioso ou precário, mas por este ato tornado oficial (crédito tributário regularmente constituído – CTN, art. 142), dispensada notificação prévia ao sujeito passivo e ensejando propositura da ação de execução

⁵⁹ **JÚNIOR, Humberto Theodoro.** in ob. cit. p. 17.

⁶⁰ **FILHO, Aurélio Pitanga Seixas; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador).** in ob. cit. p. 33.

⁶¹ **MELO, José Eduardo Soares de; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador).** O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. p. 353.

fiscal. Dispensa-se a notificação, porque o sujeito passivo já se “autonotificou”, sabendo do montante do débito tributário, diferentemente, portanto, do lançamento de ofício ou por declaração, em que o lançamento precisa ser levado ao seu conhecimento. O ato de inscrever a dívida equivale à homologação solene (do autolancamento), consubstanciando procedimento administrativo interno, que culmina no aforamento da ação de execução fiscal, e é nesse sentido que, acertadamente, o STF decidiu no RE 113.798-3/SP.⁶²

O art. 397 do CC dispõe que o inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor. Portanto, o sujeito passivo que não recolher o tributo, previamente lançado por imposição legal, estará em mora, sendo desnecessária qualquer notificação para torná-lo exigível.

Nesse sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho afirma que confessando o contribuinte ser devedor de uma obrigação tributária certa, líquida e vincenda, num determinado dia, o Fisco, independentemente, de qualquer inspeção para verificar a sua correção e enquadramento legal, poderá exigi-la incontinenti deixando para ocasião mais oportuna e conveniente (critério de discricionariedade) a ação fiscal.⁶³

Por isso, o documento firmado pelo sujeito passivo confessando o valor da obrigação tributária é declaração hábil para validar a inscrição como dívida ativa.

6.1 – A certidão da dívida ativa

Título executivo por excelência na execução fiscal é a certidão da dívida ativa (artigo 2º, § 6º, da Lei nº 6.830/80, artigo 585, inciso VII do Código de Processo Civil), expressão esta que designa a dívida proveniente de crédito tributário regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (art. 201, do Código Tributário Nacional).⁶⁴

⁶² CASSONE, Vittorio; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. p. 454.

⁶³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Dívida ativa tributária e os títulos hábeis para a inscrição. in Consulex – Informativo Jurídico, v. 19, nº 26, julho - 2005, p. 4.

⁶⁴ XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro, 2005. p. 261.

Se a pretensão da Fazenda Pública ao processo se manifesta pela confecção da certidão, este ato de confeccioná-la traduz o ato-título executivo.⁶⁵

A dívida tributária constituída será inscrita na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, e, consubstanciada em específico termo, que indicará obrigatoriamente (arts. 201 e 202, do CTN e art. 2º, da Lei nº 6.830/80) o nome do devedor e, sendo o caso, o do co-responsável, bem como sempre que possível o domicílio ou a residência de um e de outros; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; a data que foi inscrita e sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza, conforme arts. 204 do CTN e 3º, da Lei nº 6.830/80, e tem efeito de prova pré-constituída.

Conforme dispõe o art. 586 do CPC, só o título líquido, certo e exigível pode autorizar a execução por quantia certa, pois no bojo do processo executivo não há lugar para discussões e definições de situações controvertidas ou incertas no plano jurídico.⁶⁶

Pelo art. 587 do CPC a execução é definitiva quando fundada em título extrajudicial.

Portanto, o ato da Fazenda Pública, além de considerar certo, líquido e exigível o crédito considera-o também requisito necessário para inaugurar a execução.

O título estará perfeito, para fins executivos, quando tiver condições de revelar quem deve, o que deve e quando se terá de realizar o quantum devido.⁶⁷

O art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80 traz que a inscrição prévia que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, sendo promovida pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

⁶⁵ CAMPOS, Ronaldo Cunha. in ob. cit. p. 49.

⁶⁶ JÚNIOR, Humberto Theodoro. in ob. cit. p. 8.

⁶⁷ JÚNIOR, Humberto Theodoro. in. ob. cit. p. 18.

Afinal, a certidão consiste em uma verdadeira fotografia dos cadastros fiscais, e, se nela constar débito declarado e não pago, certamente, haverá dívida do sujeito passivo.

Vale, a propósito, a seguinte observação de Alberto Xavier, o controle da legalidade operado pela inscrição da dívida ativa não é um controle de mérito, mas sim um controle dos requisitos de liquidez e certeza do crédito, necessários para a formação do título executivo, que pressupõem que o crédito exequendo seja qualitativa e quantitativamente determinado.⁶⁸

O débito inscrito na dívida ativa tem presunção de legitimidade e certeza, a ser desconstituída apenas a partir da demonstração efetiva de ilegalidade do ato. Os valores devidos apurados a partir de declaração realizada pelo próprio devedor dispensam a notificação formal do **lançamento**.

Nas palavras de Ronaldo Cunha Campos a certidão de dívida ativa não se identifica, apesar de sua designação, com outros documentos igualmente denominados certidões, destinados tão somente a servir como meio de prova.⁶⁹

Nesse caso é jurídica a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. in ob. cit. p. 262.

⁶⁹ CAMPOS, Ronaldo Cunha. in ob. cit. p. 46.

Capítulo 6. Autoexecutoriedade do crédito tributário impago lançado por meio do lançamento por homologação.

A Administração, em princípio, tem o privilégio de fazer executar, por seus agentes credenciados, as decisões tomadas, sem apoio em título executório, expedido pelo juiz.⁷⁰

A autoexecutoriedade representa uma das competências mais incisivas da administração tributária. O prefixo auto ao termo autoexecutoriedade demonstra que a competência executória é exercida pela própria administração⁷¹ sem a necessidade de recorrer à autoridade judiciária.

Odete Medauar afirma que não se pode confundir autoexecutoriedade com eficácia, pois esta significa aptidão do ato administrativo para produzir efeitos. Nem com execução, que é a realização do ato por meios materiais ou jurídicos. Autoexecutoriedade é faculdade de executar por si.⁷²

Zelmo Denari admite expressamente o uso da declaração ou confissão de dívida tributária, no caso de lançamento por homologação “A lei, por medida de economia administrativa, atribui ao contribuinte a tarefa de calcular o *quantum debeatur* e recolher aos cofres públicos o imposto devido, cabendo à administração homologá-lo. Dentre os mais característicos, podemos citar o ICMS e o IPI, ambos lançados pelos próprios contribuintes que declaram, mensal ou quinzenalmente, ao fisco, as operações de entrada e saída de mercadorias, preenchendo guias de informação e de recolhimento do tributo (GIA DO ICMS)”⁷³

Os débitos declarados pelo sujeito passivo equivalem a confissão de dívida, pois o declarante comunica ao sujeito ativo a ocorrência de fato imponível e, ao mesmo tempo,

⁷⁰ **CRETELLA JÚNIOR, José.** Curso de direito administrativo. 14 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 211.

⁷¹ **RODRIGUES, Rodrigo Bordalo.** Autoexecutoriedade do ato administrativo. Tese de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 222.

⁷² **MEDAUAR, Odete.** Autoexecutoriedade do ato administrativo. in Boletim de Direito Administrativo, São Paulo: NDJ, julho, 1986, p. 517.

⁷³ **DENARI, Zelmo.** Curso de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 214.

determina o *quantum debeatur*. A declaração do débito corresponde do lado ativo, um direito pré-constituído que não depende de qualquer provimento administrativo ou judicial para se afirmar o direito.

O sujeito passivo recolhendo o valor integral fica extinto o crédito tributário, contudo se ele não efetua o pagamento do valor declarado, a administração fazendária dará o adequado tratamento, cobrando, por meio da inscrição em dívida ativa, o *quantum* declarado.

O Decreto-lei nº 2.124/84, em seu art. 5º, §§ 1º e 2º, dispõe que o Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instruir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal e que o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito e, não sendo pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º, do art. 7º, do Decreto-lei nº 2.065/83.

Na mesma linha, a Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, em seu art. 57 prevê que o imposto a recolher, declarado em guia de informação, é exigível independentemente da lavratura de auto de infração ou de notificação.

O mesmo regramento, no art. 62, estabelece que o imposto devido, declarado e não pago, deve ser inscrito na dívida ativa, após trinta dias contados do vencimento.

O Supremo Tribunal Federal e os Tribunais Superiores vêm julgando no sentido da desnecessidade de instauração de processo administrativo para a inscrição e posterior cobrança do débito fiscal, declarado e impago.

(...)

“Em se tratando de débito declarado, inexistente auto de infração, não há notificação nem procedimento administrativo, já que a declaração espontânea do débito pelo contribuinte tem natureza de confissão de dívida. Ora, esta premissa é inafastável. O

autolançamento equivale à confissão referida, dispensando, portanto, o processo administrativo.”

(...)

(STF, AI 217280, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 19/6/98, DJ 14/8/98, p. 29)

(...)

“Em se tratando de débito declarado, inexistente auto de infração, não há notificação (por inócua e desnecessária) e, muito menos, procedimento administrativo, já que a declaração espontânea do débito, por parte do contribuinte, tem a mesma natureza da confissão da dívida. Vale dizer, é o próprio devedor que à luz de sua escrita e de seu movimento, diz quanto deve. Melhor do que ninguém, portanto, sabia como e quando deveria saldar o seu débito.”

(...)

(STJ, REsp 14769/SP, segunda turma, Relator Ministro Peçanha Martins, j. 21/11/94, DJ. 06/3/95, p. 4341).

(...)

“Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, se o contribuinte declarar o débito e não efetuar o pagamento no vencimento, a confissão desse débito equivale à constituição do crédito tributário, que pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa e cobrado, independentemente de qualquer procedimento por parte do fisco, não havendo que se falar em violação do art. 142 do CT.”

(...)

(STJ, AgRg no REsp 628693/SP, segunda turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. 17/12/2009, DJ. 04/02/2010).

(...)

“Trata-se de execução de tributo sujeito a lançamento por homologação ou autolançamento, efetuado com base em declaração do próprio contribuinte. Nesta hipótese, encontrando-se a declaração em conformidade com a legislação tributária, é dispensável o lançamento de ofício anterior à inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa da União.

O Código Tributário Nacional, no art. 150, disciplina a hipótese de lançamento por homologação. Nesta modalidade, o sujeito passivo tem o dever jurídico de verificar a

subsunção do fato imponível à norma tributária, apurar o montante do tributo devido e efetuar o recolhimento na data estipulada pela legislação fiscal, independentemente de qualquer atuação por parte do sujeito ativo.

Por outro lado, o contribuinte deve declarar periodicamente o valor do tributo devido, relativo a cada período de apuração, identificando o fato gerador, determinando a matéria tributável e o "quantum" devido, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para sua exigência, vencido o prazo para o pagamento."

(...)

(TRF3, AMS 283817, sexta turma, Relator Juiz Federal Convocado Miguel Di Pierro, j. 14/8/2008, DJ. 20/10/2008).

Portanto, a remansosa jurisprudência adota o entendimento de que à declaração do sujeito passivo é atribuído o significado de confissão, que equivale à constituição do crédito tributário, base para a formação do título executivo extrajudicial.

Se há declaração e confissão do devedor, há crédito tributário, e este não sendo pago, pode haver inscrição na dívida ativa.

Não se pode deixar de aceitar a inscrição na dívida ativa com base direta nas declarações do sujeito passivo, pois ao prestar declaração, o devedor está confessando o crédito. Além disso, não é cabível aceitar o posicionamento da necessidade de lançamento de ofício, como ato necessário para dotar de exigibilidade o direito de crédito, imprescindível a execução judicial quando o procedimento originariamente previsto para o lançamento foi o homologatório, pois se assim fosse, a lei complementar teria estabelecido tal exigência.

Afora isso, o § 3º, do art. 1º, da Lei nº 6.830/80 disciplina que a inscrição na dívida ativa se constitui em ato de controle administrativo da legalidade e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito. No § 5º, do mesmo artigo, o qual descreve os requisitos que deve conter o termo de inscrição de dívida ativa, não contém a exigência de lançamento de ofício prévio. Ademais, a dívida ativa regularmente inscrita é dotada de presunção *juris tantum* de certeza e liquidez, só podendo ser afastada por prova inequívoca.

Ademais, a Lei nº 9.784/99, no capítulo dos deveres do administrado, no art. 4º reza que sem prejuízo de outros deveres, o administrado deve expor os fatos conforme a verdade.

A despeito de posição de Alberto Xavier de que o direito de defesa, consagrado no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal é um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo, sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses,⁷⁴ não há de se falar em ausência de notificação ou contraditório, vez que os créditos declarados, lançados por homologação foram constituídos.

Embora a tese de Misabel Derzi e outros, inclusive Alberto Xavier, em sentido contrário ao entendimento de que a declaração do sujeito passivo equivale à confissão, a qual constitui o crédito tributário, base para a formação do título executivo extrajudicial, este último doutrinador afirma que a tese em que se baseia a jurisprudência dominante é, finalmente, conduzida a imprimir um tratamento irracionalmente discriminatório – e, portanto, inconstitucional, por ofensivo do princípio da igualdade – entre o contribuinte que declarou e não pagou, em relação ao contribuinte que não pagou nem sequer declarou, pois quanto a este último deverá haver lançamento de ofício anterior à inscrição da dívida, plenamente ensejador do direito de defesa, por via de recurso administrativo.⁷⁵ Diríamos que é irracionalmente discriminatório e, com isso, inconstitucional, por ofensa ao princípio da igualdade, entre o sujeito passivo que declarou e pagou.

Sergio André Rocha assevera que nos chamados tributos lançados por homologação, sempre que o crédito tributário for constituído em declaração apresentada pelo contribuinte, sem que se tenha verificado o pagamento do tributo devido, a cobrança do valor em aberto pela Fazenda Pública não é controlável por intermédio de processo administrativo fiscal.⁷⁶

⁷⁴ **XAVIER, Alberto.** Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro, 2005. p. 272.

⁷⁵ **XAVIER, Alberto.** in ob. cit. pp. 274/275.

⁷⁶ **ROCHA, Sergio André. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador).** Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008. pp. 498/499.

Luiz Guilherme Marinoni leciona que quando o autor pede uma soma em dinheiro ou uma coisa móvel ou um imóvel, quanto mais o processo dura mais o autor tem de esperar para obter o bem que lhe pertence e, em contrapartida, mais tempo o réu tem para usufruir o bem que vem mantendo na sua esfera patrimonial. Nessa linha é fácil concluir que o autor com razão é prejudicado pelo tempo da justiça na mesma medida em que o réu sem razão é por ela beneficiado. Vistas as coisas através desse ângulo, fica muito claro o valor que o tempo possui diante desses conflitos.⁷⁷

E mais, e exatamente por isso não é raro que aqueles que o agridem, ou não têm interesse na sua realização, utilizem-se de manobras processuais para tentar alargar o tempo de demora do processo, ou mesmo sirvam-se da sua demora natural para evitar as conquistas sociais.⁷⁸

Afora isso, o processo judicial continua lento, caro, pouco eficiente e favorece condições para o executado furtar-se à constrição judicial.

A autoexecutoriedade representa uma fantástica, formidável e moderna sistemática de cobrança, pois facilita o acesso do credor às medidas de execução.

⁷⁷ **MARINONI, Luiz Guilherme.** Teoria geral do processo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 187.

⁷⁸ **MARINONI, Luiz Guilherme.** in ob. cit. p. 188.

Síntese conclusiva

A título de conclusão pode-se dizer que:

Todos têm direito a defender suas posições jurídicas de vantagem, deduzindo alegações, produzindo as provas pertinentes e necessárias e formulando pedidos, entretanto no caso de já se ter uma confissão ou declaração do tributo lançado pelo sujeito passivo e impago, não haveria necessidade de oportunizar o contraditório, pois não teria o devedor (confitente) o que alegar, provar ou formular, qualidades da ampla defesa.

A declaração feita pelo próprio sujeito passivo, por meio de lançamento por homologação, não resta dúvida do débito tributário. Por isso, não há de se falar em violação do art. 142 do CTN.

Em se tratando de lançamento por homologação de débito fiscal o crédito torna-se definitivo, independentemente do processo administrativo, por isso, a desnecessidade de notificação do sujeito passivo, pois este já sabia do montante do débito e do momento do pagamento.

Desse modo, desnecessária a instauração de processo administrativo ou processo judicial à inscrição da dívida e posterior cobrança.

Não há necessidade de notificar o sujeito passivo, para dar conhecimento do *quantum debeatur*, se o sujeito passivo já dele tem conhecimento. Não há que se falar em instaurar processo administrativo fiscal, para permitir defesa, se aquilo que o sujeito ativo inscreveu é exatamente o que o sujeito passivo se propôs a pagar.

A declaração prestada pelo sujeito passivo, por representar um fato ocorrido, tem um valor probatório externo ao fato, sendo um indício da existência da realidade que pretende representar. Esse indício declarado pelo sujeito passivo faz prova contra ele, razão pela qual é fonte de presunção em seu favor.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o sujeito passivo declarar o débito e não efetuar o pagamento no vencimento, a confissão desse débito equivale à constituição do crédito tributário, que pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa e cobrado, independentemente, de qualquer procedimento por parte do sujeito ativo.

Nesse caso é jurídica a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita.

Uníssona a jurisprudência quanto a desnecessidade de notificação do sujeito passivo e nem procedimento administrativo, quando aquele conhecia o montante do débito e do momento do pagamento. Aqui o crédito se tornou definitivo, independentemente do procedimento administrativo. Nesse caso, dispensa-se o ato formal de lançamento da autoridade ou de solene homologação, pois esta equivale à inscrição de dívida.

No lançamento por homologação a constituição do crédito tributário não exige necessariamente ato administrativo de lançamento, de acordo com a determinação do § 1º do art. 150 do CTN, pois o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, reconhecendo a possibilidade jurídica de o sujeito passivo constituir a relação jurídica tributária.

Torna-se despicienda a **homologação** formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação, da instauração de processo administrativo fiscal ou judicial, não se cogitando ofensa ao devido processo legal, ao contraditório ou a ampla defesa.

Pelo atributo da autoexecutoriedade a Administração Fazendária pode executar uma pretensão jurídica administrativa, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário. Ao contrário do que se pensa, a autoexecutoriedade, não é do ato administrativo, mas sim da pretensão jurídica.

Entender o contrário importa em vilipêndio ao imprescindível resguardo do interesse público, bem como sua indisponibilidade.

Apesar de os princípios serem entendidos sob a ótica tradicional como verdades fundamentais de um sistema de conhecimento, não podem ser utilizadas a ponto de causar

excesso de formalismo, nem como mecanismo de adiar o pagamento, contando com a ineficiência do Poder Judiciário, e, muito menos como incentivo ao mal pagador.

A morosidade incomoda e prejudica tanto os objetivos fazendários, como os interesses particulares. Ela, também, é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável.

Pelo princípio do formalismo moderado, a Administração, além de não depender de forma determinada, deve concorrer de forma positiva à celeridade e à economia administrativa.

Uma vez constituído o crédito mediante atos declaratórios do sujeito passivo e, não seja devidamente quitado, a autoridade administrativa pode proceder à sua cobrança independentemente do lançamento tributário e da instauração do contencioso fiscal, como assentado pelo Superior Tribunal de Justiça. Afinal, não teria razão transferir as atividades originalmente administrativas aos particulares, como meio de desafogar a máquina estatal, e, logo em seguida, impor-se à fiscalização a formalização dos mesmos atos já praticados pelo contribuinte.

O sistema habilita o sujeito passivo a constituir o crédito tributário, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Caso não seja pago tal crédito, o sujeito ativo inscreve na dívida ativa.

Diante disso, se a pretensão jurídica encontra-se amparada em lei, a autoexecutoriedade é admissível, não podendo ser contestada acerca de sua admissibilidade, posto que uma ação judicial, não poderia, a tempo, evitar a lesão aos interesses públicos.

É forçoso concluir que há possibilidade de o Estado (Administração) agir de modo autoexecutório, dando cumprimento direto ao que juridicamente por lei lhe é atribuído.

Se a autoexecutoriedade é a faculdade que a Administração Fazendária tem de executar por si, e, se a declaração do débito corresponde um direito pré-constituído, então, não tem razão exigir um provimento judicial para se afirmar esse direito.

Finalmente, a autoexecutoriedade deve ser utilizada para evitar o dano ao interesse público que decorreria da inobservância da ordem.

Referência bibliográfica

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 6 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. Execução fiscal e embargos do devedor, Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CARDOZO, José Eduardo Martins. A autoexecutoriedade dos atos da administração pública e o mandado de segurança. in Revista do Advogado.vol. 21. nº 64, outubro-2001, pp. 72-78.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed., São Paulo: Malheiros. 2007, pp. 543-551.

_____. Curso de direito constitucional tributário. 22 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. Direito tributário. linguagem e método. 2 ed., São Paulo: Noeses; 2008.

CASSONE, Vittorio; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. pp. 446-463.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário. 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CRETELLA JÚNIOR, José. Curso de direito administrativo. 14 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DA SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 27 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 9 ed., São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado; NASCIMENTO, Carlos Valder do; e PORTELLA, André (Coordenadores). Comentários ao código tributário nacional. 7 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008. pp. 351-426.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 15 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. 3 ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

DINIZ, Pedro. ICMS de São Paulo comentado. 2 ed., Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coordenador). Código tributário nacional comentado. 3ª Ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. Lei de execução fiscal. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. O devedor perante a execução de título extrajudicial renovada pela lei nº 11.382/2006. in Revista IOB de direito civil e processo civil. nº 52, março – abril, 2008, pp. 77-107.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e transação no direito tributário, in Revista dialética de direito tributário, nº 159, dezembro – 2008, pp. 31-40.

_____. Curso de direito tributário. 27 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme. Teoria geral do processo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Manual do processo de conhecimento. 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4 ed., São Paulo: Dialética, 2005, pp. 166-197.

MARINS, James; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. pp. 308-329.

MARTINS, Natanael; RODRIGUES, Daniele Souto; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Grandes questões atuais do direito tributário. A confissão de dívida irretratável e a desconstituição do crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Samir José Caetano. Um panorama das garantias fundamentais do processo. in Revista dialética de direito processual. nº 61, abril - 2008, pp. 84-104.

MEDAUAR, Odete. Direito administrativo moderno. 14 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. Autoexecutoriedade do ato administrativo. in Boletim de Direito Administrativo, São Paulo: NDJ, julho, 1986, pp. 515-519.

MEDEIROS, Pedro Jorge. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. in Revista tributária e de finanças públicas. ano 13. nº 63. julho – agosto, 2005, pp. 55-65.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 24 ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo e judicial. 2 ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. pp. 348-365.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés; NETO, Osly da Silva Ferreira. Parcelamento e depósito judicial das parcelas: o depósito judicial da parcelas suspende ou não a exigibilidade do crédito tributário?. in Revista de Processo nº 168, ano 34, fevereiro-2009. pp. 200-216.

NEDER, Marcos Vinicius. Direito tributário e processo administrativo aplicados. Lançamento a atos de fiscalização nos processos administrativos e judiciais tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NEDER, Marcos Vinicius; TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA; Raymundo Juliano (Coordenadores). Direito Tributário e processo administrativo, São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 39-62.

NEGRÃO, Theotônio. Código de processo civil comentado e legislação processual em vigor. 41 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. de; TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe e FEITOSA, Raymundo Juliano (Coordenadores). Direito Tributário e processo administrativo, São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 63-87.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário. Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A súmula vinculante nº 8 e o parcelamento. in Revista dialética de direito tributário, nº 171, dezembro – 2009, pp. 79-82.

ROCHA, Sergio André. Processo administrativo fiscal. Controle administrativo do lançamento tributário. 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

ROCHA, Sergio André; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Grandes questões atuais do direito tributário. Confissão cria tributo? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008.

RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. Autoexecutoriedade do ato administrativo. Tese de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento tributário inacabado e imperfeito – sua inexistência jurídica. in Revista dialética de direito tributário, nº 61, outubro – 2000, pp. 112-115.

_____. Dívida ativa tributária e os títulos hábeis para a inscrição. in Consulex – Informativo Jurídico, v. 19, nº 26, julho - 2005, pp. 4-5.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Grandes questões atuais do direito tributário. Efeitos da confissão no direito tributário. 12 vol., São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Processo administrativo fiscal. O processo administrativo fiscal e os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência da administração pública. 4 vol., São Paulo: Dialética, 1999.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga; MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). O lançamento tributário e a decadência, São Paulo: Dialética: Fortaleza: ICET, 2002. pp. 22-39.

XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro, 2005.

_____. Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense; 2002.
