

A NOTIFICAÇÃO REGULAR (ART. 145 DO CTN) COMO CONDIÇÃO DE EFICÁCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: reflexões jurídicas para superabilidade da jurisprudência dominante representada pela Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹

RESUMO

O artigo visa analisar criticamente a jurisprudência dominante nos tribunais do País, aqui representada pela Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, que entende ser possível a cobrança imediata de débito tributário declarado e não pago pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer providência administrativa prévia.

A partir do sistema jurídico vigente, conclui-se, com base em diferentes fundamentos, que o lançamento tributário – em todas as suas modalidades – é ato administrativo plenamente vinculado, sendo certo que o seu aperfeiçoamento ocorre com a notificação regular. Não tem amparo legal a sustentação de que o sujeito faz seu “autolancamento”.

Logo, ainda que o sujeito passivo declare valor tributário e não tenha pago, cumpre à Administração Tributária, após verificar a correção do ato praticado pelo contribuinte, proceder à homologação e, por conseguinte, à notificação regular para formalizar a sua pretensão, oportunizando, inclusive, a possibilidade de regularização, independentemente de cobrança extrajudicial ou judicial.

INTRODUÇÃO

A jurisprudência dominante nos tribunais do País, aqui representada pela Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmou posição no sentido de que o débito

¹ Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor de Direito Tributário das Pós-Graduações do Centro de Atualização em Direito (CAD) e do Instituto para o Desenvolvimento Democrático (IDDE). Doutorando e Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da Comissão Especial de Defesa da Cidadania Tributária do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Ex-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG no triênio 2013/2015. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Tributários (CART) de Belo Horizonte. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Advogado tributarista, sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

declarado pelo sujeito passivo e não pago pode ser imediatamente cobrado, independentemente de qualquer ato administrativo formal prévio.

A jurisprudência é firme neste sentido.

Não obstante, o presente artigo tem como finalidade analisar criticamente o entendimento atualmente consolidado, trazendo argumentos jurídicos, a partir do direito positivo, que podem dar sustentáculo para a sua superabilidade. Por evidente, o objetivo deste artigo não é simples.

Para tanto o desenvolvimento do presente trabalho, propõe-se, nos itens 1 e 2, analisar o instituto do lançamento tributário na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e no Código Tributário Nacional (CTN). As *características ou pressupostos gerais* do lançamento tributário e as *características ou pressupostos específicos* de cada modalidade serão devidamente trazidos à tona, sempre tendo como sustentáculo o sistema jurídico vigente.

Em seguida, no item 3, o tema-problema, já antecipado acima, será apresentado. Nesta fase do trabalho será demonstrando que até mesmo o Supremo Tribunal Federal (STF) tem precedente na linha consolidada mais recentemente pelo STJ por meio da Súmula n. 436.

O item 4 tratará especifica e detidamente o disposto no art. 145 do CTN, que impõe a notificação regular como condição para eficácia do lançamento.

O item 5, por fim, abordará os mais diferentes argumentos jurídicos que dão sustentáculo à superabilidade da jurisprudência dominante em foco.

1. O INSTITUTO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A CRFB, nos termos do art. 146, reservou à lei complementar o estabelecimento das normas gerais em matéria tributária. Para o presente artigo, cumpre registrar que o instituto do lançamento tributário está elencado neste rol constitucional.

Encontra-se assentado na doutrina e jurisprudência nacional, de acordo com art. 34 do ADCT, que positiva o denominado princípio da recepção, que o CTN, embora formalmente lei ordinária, foi em grande parte recepcionado materialmente pela CRFB com *status* de lei complementar. Portanto, o CTN é o diploma normativo que trata das normas gerais em matéria tributária.

O instituto do lançamento tributário, que é reservado à lei complementar, como preceitua o art. 146 da CRFB, é devidamente regulado no CTN entre os arts. 142 e 150.

Debruçando-se sobre os referidos dispositivos legais, pode-se verificar que, legalmente, o lançamento tributário tem as seguintes características marcantes:

(i) Compete privativamente à atividade administrativa lançar. Por conseguinte, no lançamento tributário, deve o servidor competente verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o tributo, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade. E mais, o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória. O servidor que assim não agir estará sujeito à responsabilidade funcional (art. 142). É sempre oportuno lembrar que, nos termos do art. 3º do CTN, tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Em sede de conclusão parcial, o lançamento tributário é ato administrativo, que pode ser precedido ou não, conforme o caso, de procedimento administrativo².

(ii) O lançamento tributário deve se reportar à lei vigente à época do fato gerador. (art. 144).

(iii) O sujeito passivo deverá ser regularmente notificado do lançamento, podendo ocorrer a sua alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício e iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN (art. 145 CTN).

(iv) O CTN elenca três diferentes modalidades de lançamento: ofício, declaração e homologação. Há, ainda, a técnica de arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, cuja aplicação é cabível quando os pressupostos legais estiverem presentes, notadamente “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado (...)”.

² “Embora revestido de finalidade estritamente tributária, o lançamento é ato administrativo. Este ato, como visto, será muitas vezes precedido de procedimento preparatório, que é denominado de procedimento de lançamento.” Mais adiante, “Nem sempre o ato de lançamento será precedido de procedimento, pois há casos em que a autoridade administrativa serve-se de elementos prefixados que dispensam procedimento próprio para individualização da obrigação tributária. Isso ocorre, por exemplo, nos lançamentos ex officio do IPTU (...). MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014, p.199/200.

Interpretando os dispositivos legais em destaque, o Professor Sacha Calmon³ alerta que, para o lançamento, servidor público deve praticar ato de individualização concreta da norma geral e abstrata, mediante ato administrativo.

É certo que, para o aperfeiçoamento do lançamento, todos os requisitos e características elencadas nos dispositivos legais em enfoque devem estar presentes.

2. AS CARACTERÍSTICAS E REQUISITOS ESPECÍFICOS DAS TRÊS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O instituto do lançamento tributário tem, no CTN, três diferentes espécies, conforme antecipado no tópico anterior: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

Conforme proposta do eixo temático deste artigo, o objeto central reside na análise crítica da (in)dispensabilidade da notificação regular do sujeito passivo nos atos administrativos de lançamento, notadamente na modalidade homologação.

Contudo, antes de voltar ao foco central do estudo, ainda que em linhas gerais, é importante destacar as características das diferentes modalidades de lançamento.

No lançamento de ofício o sujeito passivo não colabora ou auxilia com o fisco na formalização do crédito tributário. A figura central é a Administração. O lançamento é efetuado e pode ser revisto, nas hipóteses previstas na lei, pela autoridade administrativa. Nesta modalidade, em regra, a Administração já possui previamente os elementos centrais para formalização da relação tributária – fato gerador, matéria tributável, montante do tributo, sujeito passivo e eventual penalidade –, nos termos do art. 142 do CTN, ou se valerá de procedimento para apuração dos referidos elementos.

Para finalizar o ato de lançamento, que pode ser precedido de procedimento prévio, a notificação regular do sujeito passivo é medida imperativa que dá eficácia ao lançamento⁴.

Como exemplos de lançamento de ofício, cita-se o IPTU⁵ e o IPVA.

O lançamento por declaração é tido como misto. Isso porque, para a sua realização, há efetiva participação do sujeito passivo ou de terceiros, nos termos da lei, na

³ CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.665/666.

⁴ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014, p.203.

⁵ De acordo com a Súmula 397 do STJ: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.”

formalização do crédito tributário. Praticado o fato gerador, nasce o dever de declarar informação fática essencial da matéria tributária para concretização do lançamento tributário. Com base nessa declaração, o fisco realiza o lançamento, que, para sua eficácia, depende da notificação regular do sujeito passivo, tudo isso em conformidade com o disposto no art. 147 do CTN.

O ITCD é exemplo de lançamento por declaração.

O lançamento por homologação, por sua vez, positivado no art. 150 do CTN, merece maior atenção. As suas características, nos termos da lei, são as seguintes:

- (i) O sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, o sujeito passivo deve identificar a matéria tributária, calcular e antecipar o pagamento do tributo. Até este momento, a Administração não pratica nenhum ato;
- (ii) A homologação ocorre quando a autoridade, tomando conhecimento do pagamento, expressamente referenda a postura praticada pelo sujeito passivo;
- (iii) Enquanto não homologado expressamente pela autoridade, o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário⁶;
- (iv) Os atos anteriores à homologação não influem sobre a obrigação tributária. E mais, dentro do prazo decadencial, os atos praticados serão considerados na apuração do saldo porventura devido e na aplicação de eventual penalidade.

O lançamento por homologação vem sendo utilizado em demasia nos dias de hoje. São exemplos: ICMS, IPI, IR etc.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que tem como característica marcante a antecipação do pagamento do sujeito passivo antes do lançamento, algumas variações fáticas poderão exsurgir: (i) o contribuinte nada declara e muito menos paga. Dentro do prazo decadencial, o fisco tem amparo legal para realizar o ato de lançamento, nos termos do art. 149 do CTN, sendo certo que, para tanto, poderá se valer de procedimento administrativo prévio; (ii) o contribuinte poderá declarar e pagar. Neste caso, o fisco poderá homologar expressamente a conduta do contribuinte, ou não. Caso não homologue e desde que observe o prazo decadencial, o fisco poderá, tendo foco determinada matéria tributária,

⁶ “O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua realização.” CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.691.

discordar das ações antecipadas pelo contribuinte – cálculo e valor pago antecipadamente – e motivar o lançamento tributário, formalizando crédito tributário, sendo certo que, por óbvio, sob pena de violação ao sistema jurídico vigente, deverá considerar o pagamento antecipado pelo sujeito passivo; (iii) o sujeito passivo poderá cumprir obrigações acessórias e declarar determinado valor como devido ao fisco, mas não antecipar o pagamento.

Exatamente a partir da terceira hipótese acima elencada, vem à tona o tema-problema objeto do presente trabalho: o valor declarado e não pago já pode ser inscrito em dívida ativa e cobrado imediatamente ou, antes disto, o sujeito passivo deve ser notificado previamente do lançamento?

É o que se passa a analisar nos tópicos subsequentes.

3. O ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SOBRE O TEMA-PROBLEMA: O DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO PRESCINDE DE NOTIFICAÇÃO E JÁ PODE SER IMEDIATAMENTE COBRADO.

Não é de hoje que os tribunais, dentre eles, STF e STJ, decidem que o débito declarado e não pago pelo sujeito passivo já pode ser imediatamente cobrado, sendo desnecessária qualquer notificação de lançamento.

A título de informação, cumpre registrar que o STF, no AI – AgR 144.609/SP, sob a relatoria do Min. Maurício Corrêa, julgado 11/04/1995, já havia decidido desta forma. Na mesma linha, registre-se julgamento do STJ no REsp 389.089/RS, relatado pelo Min. Luiz Fux, datado de 26/11/2002.

Os precedentes acima citados foram repisados em todos os tribunais, formando-se jurisprudência, hoje, tida como uníssona. Em consequência, como prova, o mesmo STJ editou a Súmula nº 436:

Súmula 436/STJ - 26/10/2015. Recurso especial repetitivo. Recurso especial representativo da controvérsia. Tributário. Crédito tributário. Entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal. Desnecessidade de qualquer outra providência por parte do fisco. Recurso especial repetitivo. CPC, art. 543-C. CTN, art. 150. Lei 9.779/99, art. 16.

«A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.»

4. A NOTIFICAÇÃO REGULAR COMO CONDIÇÃO PARA EFICÁCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO (ART. 145 DO CTN).

No item 01 apontou-se, com amparo no CTN, quais são as *características ou requisitos gerais* do lançamento tributário. Dentre elas, destaque-se que o disposto no art. 145⁷ determina que a formalização do crédito tributário, por meio do lançamento, somente terá validade quando o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário⁸.

Ruy Barbosa Nogueira define a notificação como “o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte”⁹.

Registre-se que a própria estruturação do CTN remete à ideia de que a notificação regular do sujeito passivo é condição para o lançamento. Melhor explicando, o CTN, no Livro II, em Título III – denominado crédito tributário –, reserva o segundo capítulo para abordar a constituição do crédito tributário. O segundo capítulo é subdividido em duas seções, respectivamente, “lançamento” – arts. 142 a 146 – e “modalidades de lançamentos” – arts. 147 a 150.

A primeira seção, que trata do “lançamento”, arrola as *características gerais* que devem estar presentes no lançamento, conforme devidamente tratado no item 01. A segunda seção, por sua vez, regulamenta as diferentes modalidades dos lançamentos, pormenorizando *características próprias* dos lançamentos de ofício, por declaração e por homologação.

A melhor exegese impõe que as *características ou requisitos gerais* do instituto do lançamento tributário venham a permear nas suas diferentes modalidades, não obstante cada uma delas possuir características próprias.

Nesse espeque, o lançamentos (i) de ofício, (ii) por declaração e (iii) por homologação possuem *características ou requisitos próprios*, respectivamente, no art. 149, no

⁷ Art. 145. “O lançamento **regularmente notificado** ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: (...)” (sem destaque no original).

⁸ É de se destacar que o art. 145 do CTN impõe a necessidade de o lançamento depender da notificação regular. Compreende-se como notificação regular aquela em que o sujeito passivo é formal e seguramente comunicado da pretensão do fisco, através de carta com aviso de recebimento, intimação pessoal e, até mesmo, por via eletrônica. O indispensável para tanto é que a comunicação seja real, efetiva e segura. Logo, por conseguinte, a notificação por meio de edital, que é fictícia, somente tem espaço excepcionalmente.

A propósito, sobre este tema, em outro trabalho, teve-se a oportunidade de tratar criticamente, em “A Formalização do crédito tributário: arts. 85 a 94 do RPTA/MG”. MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. A Formalização do crédito tributário: arts. 85 a 94 do RPTA/MG. In: O Contencioso Administrativo Fiscal no Estado de Minas Gerais. Coord. TEIXEIRA, Alessandra Brandão; RIOS, Marcelo Jabour. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 15-31.

⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, p.1070.

art. 147 e no art. 150; as *características ou requisitos gerais* presentes nos arts. 142 a 146 devem ser observadas por qualquer modalidade de lançamento.

Portanto, interpretando-se exclusivamente o CTN neste momento, não se pode perder de vista ou desconsiderar o disposto no art. 145 do CTN, que tem aplicação em todas as modalidades de lançamento e impõe a indispensabilidade da notificação regular do sujeito passivo, que terá o condão de formalizar o lançamento tributário. E mais, com amparo no art. 142 do CTN, a notificação deve ser praticada pelo servidor público com competência legal para tanto, tratando-se de ato privativo¹⁰.

¹⁰ A título de menção e merecedor de trabalho crítico específico, entende-se como sem sustentação jurídica os recentes precedentes do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que, desconsiderando o que se encontra positivado no CTN, decidiu que, no caso do IPTU, a notificação do lançamento é dispensada, tendo em vista se tratar de imposto anual e que os seus parâmetros são de prévio conhecimento do sujeito passivo.

Veja-se alguns precedentes:

"[...] no caso de tributo previsto em lei, como é o caso do IPVA, do IPTU e do ICMS declarado em GIA, com vencimento nela delineado, cujo lançamento ocorre de ofício, todos os anos, dispensam-se o procedimento administrativo de lançamento e a notificação do contribuinte, que tem conhecimento das disposições legais e não pode furtar-se ao pagamento do imposto anual"(Apelação Cível nº 2013.047779-9, rel. Des. Jaime Ramos, j. 24/10/2013).

"[...] O fato de o carnê de pagamento do IPTU ter sido, ou não, enviado à contribuinte não macula o crédito tributário exequendo. Eventual nulidade do lançamento somente teria relevância se dela originasse algum prejuízo à defesa do particular, o que sequer foi alegado e tampouco é plausível na hipótese. É que, em se tratando de um imposto cujo lançamento é feito de ofício pelo órgão exator e o montante calculado é apenas corrigido de um ano ao outro (salvo quando há mudança na planta de valores, o que não se verifica nos autos), a ausência de envio do carnê não viola o direito de defesa do sujeito tributado, porque ele está plenamente ciente dos parâmetros utilizados pelo Fisco e de seu dever de pagar o tributo. [...]" (TJSC, Agravo de Instrumento nº 2014.040749-6, de Curitiba, rel. Des. Vanderlei Romer, j. 28/07/2015).

"é pouco crível que o devedor ignorasse a existência de débitos anuais relativo ao IPTU, deixando de honrar a obrigação, mesmo sendo proprietário do imóvel, em razão da falta de notificação, principalmente a considerar a enorme divulgação existente sobre o pagamento do aludido tributo" (TJSC, Apelação Cível nº 2015.087512-8, de São José, rel. Des. Subst. Francisco Oliveira Neto, j. 22/03/2016).

Os precedentes violam expressamente o disposto no CTN e, por conseguinte, ainda que por via reflexa, o princípio da legalidade, que é corolário da segurança jurídica. E mais, viola a própria Súmula 397 do STJ.

De igual forma merece crítica a legislação tributária de Minas Gerais que, numa extensão ilegal do entendimento externado pela jurisprudência, não só segue a linha do STJ, como amplia ilegalmente, ao trazer o seguinte rol de tributos tidos como não contenciosos: 1) O ICMS incidente sobre operação ou prestação escriturada em livro oficial ou declarada ao Fisco em documento instituído em regulamento para esta finalidade; 2) O tributo apurado em decorrência de escrituração em livro fiscal adotado pelo contribuinte ou por responsável ou formalmente declarado ao Fisco. 3) O ICMS proveniente do aproveitamento indevido do crédito decorrente de operação ou prestação interestadual, calculado mediante aplicação de alíquota interna. 4) O descumprimento de obrigação acessória, pela falta de entrega de documento destinado a informar ao Fisco a apuração do ICMS. 5) O não-pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA. 6) O não-pagamento de taxa em que o fato gerador se tenha materializado a partir de requerimento formal do contribuinte ao órgão prestador do serviço ou titular do exercício do poder de polícia, ou cujo valor tenha sido apurado com base em informações fornecidas pelo próprio contribuinte. 7) A falta de autorização do documento fiscal eletrônico gerado em contingência. 8) O não pagamento das taxas pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio e Renovação do licenciamento anual do veículo, com expedição do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo – CRLV. 9) O não pagamento da Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio

5. ARGUMENTOS QUE CONDUZEM À SUPERABILIDADE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DOMINANTE.

Nos tópicos que antecederam o presente, teve-se a oportunidade de expor o tema-problema. A propósito, no item 04, entende-se que os argumentos ali lançados já são suficientes para alcançar a superabilidade do entendimento jurisprudencial atual, representado pela súmula 436 do STJ, considerando-se que, nos termos do art. 145 do CTN, a notificação regular é condição para a existência do lançamento, dando-lhe eficácia. A notificação, por óbvio, deve ser realizada por servidor público detentor de competência legal, nos termos do art. 142 do CTN.

A determinação legal prevista no art. 145 do CTN – notificação regular do lançamento – é uma *característica ou pressuposto geral* do instituto lançamento tributário, devendo estar presente em qualquer modalidade de lançamento, inclusive no lançamento por homologação.

Entretanto, até mesmo com amparo em renomados professores e pesquisadores, outros argumentos jurídicos podem dar maior sustentáculo à argumentação jurídica até aqui desenvolvida.

Pois bem.

A ideia jurisprudencial que prevalece sobre o tema tem sustentáculo no raciocínio de que o sujeito passivo, ao declarar e não pagar, fez seu “autolancamento”. Logo, o crédito tributário seria incontroverso e não contencioso, sendo prescindível qualquer notificação do sujeito passivo antes da cobrança.

Com precisão, a Professora Misabel Derzi se afasta do termo “autolancamento” e conclui pelo acerto da terminologia legal: lançamento por homologação. A propósito:

O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto correto de que o lançamento é privativo da Administração Pública (art. 142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (autoaccertamento para os italianos ou autoliquidacións para os espanhóis) – autolancamento – para designar a espécie de lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato emanado da Administração. Particular não pratica ato

das Rodovias – TFDR. 10) Considera-se também declarado ao Fisco o valor do ICMS destacado: a) em nota fiscal de produtor ou em outro documento fiscal, nos casos em que o contribuinte esteja dispensado de escrituração. b) em documento fiscal não registrado em livro próprio por contribuinte do imposto obrigado à escrituração fiscal. 11) O pedido de parcelamento, bem como o pagamento de crédito tributário por meio de cheque sem a suficiente provisão de fundos em poder do sacado ou cujo pagamento seja frustrado por circunstância diversa que impeça o recebimento de seu valor, implicam o reconhecimento do crédito tributário, excluem a possibilidade de apresentação de impugnação ou recurso e importam na desistência dos já interpostos.

administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.¹¹

Hugo de Brito Machado Segundo sustenta grande semelhança entre os lançamentos por declaração e homologação. Para o autor, o lançamento por declaração depende de informações do sujeito passivo e, com elas em mãos, o fisco analisa e conclui, para, após, notificar o contribuinte para pagamento. No lançamento por homologação, o sujeito passivo declara e antecipa o pagamento, competindo ao fisco homologar ou não a operação. Para o autor, “a principal distinção entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação reside na obrigação de antecipar o pagamento presente nesta última modalidade.”¹²

James Marins, por sua vez, parte do conceito de que o lançamento tributário é ato administrativo, sendo, portanto, ato privativo do servidor competente, que deve ter função vinculada e obrigatória. E mais, para ele:

Nos termos do CTN, art. 150, somente se dá o lançamento por homologação quando o contribuinte procede ao pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa; isto é, onde não há ‘pagamento antecipado’ (em relação ao ato de lançamento). A própria legislação tributária de regência de ‘guias’ deixa entrever que existem duas modalidades distintas:

- a) Preenchimento de guia com pagamento do tributo (autolancamento);
 - b) Preenchimento de guia sem pagamento do tributo (mera declaração);
- (...)

Afigura-se evidente que a DCTF preenchida e paga opera efeitos previstos no art. 150, pois preenche integralmente a existência do autolancamento. No entanto, quando o contribuinte apresenta a sua DCTF mas não realiza o pagamento o regime aplicável será necessariamente o do art. 147, isto é, lançamento por declaração. Nesse caso, auditoria interna prevista no regime infralegal da DCTF é procedimento de fiscalização que visa verificar as informações prestadas colimando a realização do lançamento por declaração na forma do art. 147 do CTN, que, naturalmente para adquirir eficácia depende da notificação ao contribuinte, nos termos do art. 145 do mesmo Código.¹³

Hugo de Brito Machado também é crítico à jurisprudência predominante. O Professor ressalta que:

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento.

(...)

Se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à atividade autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA,

¹¹ DERZI, Misabel. In: Comentários ao Código Tributário Nacional. Coord. NASCIMENTO, Carlos Valder do. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 401.

¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 59.

¹³ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 7ª Ed. São Paulo: Dialética, 2014, p.208/209.

etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.¹⁴

Na mesma linha de raciocínio, Luciano Amaro assinala a necessidade do lançamento, apontando, inclusive, a redundância do CTN, no art. 142, ao prever a atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória. E mais, assevera que a declaração não dispensa o lançamento, “do qual ela é pressuposto e não alternativa”¹⁵. O Professor ainda chama atenção ao disposto no art. 149, V do CTN, que “manda lançar de ofício na hipótese de inexistir o pagamento antecipado que pudesse ensejar a homologação pela autoridade”¹⁶.

Como se nota, boa parte de balizada doutrina é contrária à jurisprudência dominante nos tribunais, representada pela Súmula 436 do STJ, que entende ser prescindível notificação por parte do fisco no caso de tributo declarado e não pago.

Em adição aos argumentos acima trazidos, alguns outros podem vir à tona.

Os débitos declarados e não pagos são inscritos em dívida ativa e, em seguida, cobrados. Contudo, além do valor declarado e não pago, acrescentam-se, ainda, multa, juros e correção. Portanto, indiscutível que pelo menos parte do valor cobrado é alcançado de forma controvertida, sendo certo que a sua exequibilidade não tem amparo legal.

A propósito, nesta linha, dissociando-se do entendimento jurisprudencial dominante, precedente do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, na Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0056.06.118907-4/003, Rel. Des. Almeida Melo, julgamento em 19/04/2007, identificou que os acréscimos legais impostos – critério de correção e multa – são controvertidos, devendo-se preservar, assim, o devido processo administrativo:

Ementa: Administrativo e Tributário. Lançamento de ICMS. Débito declarado pelo próprio contribuinte. Auto de infração. Vedação de impugnação administrativa. Interpretação da norma estadual. Para efeito de interpretação da regra do §3º do art. 64 do Decreto Estadual nº 23.780/84, que não admite impugnação administrativa, o lançamento de ICMS baseado em informação do próprio contribuinte é não contencioso nos limites do débito declarado, mas não se estende, para o mesmo fim, aos acréscimos e penalidades determinados pela Fazenda Pública. A lavratura de auto de infração constitui procedimento administrativo apto a ensejar manifestação defensiva do autuado, quando a impugnação apresentada pelo contribuinte não se refere diretamente ao débito de ICMS que declarou, mas ao critério de correção

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.183.

¹⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.400.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.400.

monetária do respectivo valor e à incidência de multa moratória. Confirma-se a sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Não se pode olvidar que suposto débito na conta corrente do contribuinte pode ser oriundo de equívoco. Até numa relação de confiança entre Estado e contribuinte, entende-se que cabe ao fisco, ao identificar o débito na conta corrente do contribuinte, notificá-lo para pagar, parcelar ou, eventualmente, regularizar. É precipitada a inscrição do débito em dívida ativa e cobrança. Até mesmo porque, caso o valor seja de fato devido, deve-se dar oportunidade ao sujeito passivo de quitar, cientificando-o de que, caso não pague, responderá, ainda, pelos honorários advocatícios dos procuradores da fazenda.

A cobrança extrajudicial otimiza os princípios norteadores do Novo Código de Processo Civil da não judicialização de demandas desnecessariamente, mediação, autocomposição e conciliação.

CONCLUSÕES

(i) O instituto do lançamento tributário é matéria reservada constitucionalmente à lei complementar. Sendo o CTN lei complementar que regulamenta normas gerais em matéria tributária e, portanto, competente para regulamentar o instituto do lançamento tributário, os comandos normativos ali presentes devem ser observados;

(ii) Os artigos 142 a 146 do CTN trazem *requisitos ou características gerais* aplicáveis às diferentes modalidades de lançamentos. Noutros termos, ainda que os lançamentos de ofício, por declaração e por homologação, possuam, cada qual à sua maneira, *características e requisitos próprios e específicos*, nos termos, respectivamente, dos arts. 149, 147 e 150 do CTN, não se pode olvidar que as características gerais dos arts. 142 e 146 devem estar presentes em todas as modalidades de lançamentos.

(iii) O artigo 142 do CTN prevê expressamente que o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado do servidor competente, sob pena de responsabilidade funcional. O ato administrativo deve observar todos os seus requisitos, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Logo, pelo sistema jurídico vigente, é impossível sustentar o “autolancamento” do sujeito passivo, tendo em vista que o lançamento é ato privativo da administração pública.

(iv) O artigo 145 do CTN determina que o lançamento depende de notificação regular. Por conseguinte, a notificação regular é que dará eficácia ao lançamento.

(v) Para todas as modalidades de lançamento, as regras dos arts. 142 e 145 do CTN devem ser observadas. Não é diferente no lançamento por homologação.

(vi) Deixar de notificar regularmente para formalizar e dar eficácia ao lançamento é violar expressamente o disposto no art. 145 do CTN, o que macula o ato administrativo, posto que a legalidade, que é corolário da segurança jurídica, restará inobservada.

(vii) Pela regra do art. 150 do CTN, o sujeito passivo deve “antecipar o pagamento”. Logo, o que se homologa não é o pagamento, mas a declaração. Caso o fisco não concorde e, por conseguinte, não homologue a declaração prestada pelo contribuinte, deverá o fisco observar o disposto no art. 149, V do CTN e realizar o lançamento de ofício, até mesmo porque se trata de ato vinculado e privativo (art. 142 do CTN).

(viii) Atualmente, nos casos de débitos declarados e não pagos, o fisco, em regra, realiza a execução imediata, até mesmo com sustentáculo na Súmula 436 do STJ. Entretanto, sabe-se, ainda, que, sobre o valor declarado, o fisco acrescenta juros, multa e correção. Estes acréscimos legais não foram declarados pelos contribuintes e certamente podem ser vistos como valores controvertidos e contenciosos. Assim, aplicando-se o texto constitucional vigente, não se pode olvidar que o fisco deveria garantir o devido processo administrativo, com o exercício do contraditório, notadamente na parte acrescida à declaração prestada pelos contribuintes.

(ix) O fisco, notificando o contribuinte previamente para regularizar ou pagar a pendência por ele declarada, otimizará princípios do direito, tais como: (i) confiança, tendo em vista que o contribuinte poderá tomar conhecimento de eventual erro na declaração e regularizar a situação, sem ter que sofrer qualquer tipo de restrição – falta de CND, cadastro no CADIN, protesto, execução fiscal etc.; (ii) publicidade – o contribuinte exercerá o seu direito à cientificação e, por conseguinte, poderá regularizar antes mesmo da execução, o que diminuirá encargos, como, por exemplo, honorários advocatícios; (iii) processuais da autocomposição, conciliação e mediação, evitando-se proposituras de ações judiciais desnecessariamente.

(x) Enfim, entende-se equivocado o entendimento jurisprudencial dominante, representado pela Súmula 436 do STJ, sendo necessária a sua superabilidade com base nos argumentos jurídicos anteriormente aduzidos e amparados por boa e qualificada parte da doutrina contemporânea.