# CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA

**Fabrício Emmanuel Lima Santos***

**RESUMO:** O presente trabalho tem por finalidade abordar o tema constituição do crédito tributário e sua constituição definitiva. A proposta é analisar o crédito tributário, juntamente com a obrigação tributária, o fato gerador e o lançamento, a fim de tecer um raciocínio jurídico coeso, sistemático e linear sobre a constituição do crédito tributário e sua constituição definitiva, a fim de tentar suplantar várias divergências sobre a matéria, numa abordagem teórica com respaldo em doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores.

**PALAVRAS-CHAVE**: Crédito Tributário. Lançamento. Constituição. Definitividade.

**ÁREA DO DIREITO**: Tributário.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade abordar a temática acerca da constituição do crédito tributário e sua constituição definitiva, através da contraposição de critérios interpretativos.

O objeto deste estudo se perfaz por um exame aprofundado dos aspectos do crédito tributário, especificamente no tocante ao lançamento e sua constituição.

A proposta do trabalho se desenvolve em torno do exame da legislação aplicável ao tema, junto à captação de estudos de diversos doutrinadores consagrados, bem como do entendimento formado no âmbito da jurisprudência, em especial do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, analisando e confrontando os raciocínios divergentes.

* Pós-graduando em Direito Constitucional pela Escola Judicial do Estado de Sergipe. Pós-graduando em Direito Penal Econômico pela Universidade de Coimbra. Pós-graduando em Direito Processual Civil. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Advogado.

A importância do tema abordado se revela em face de não haver corrente firmemente dominante acerca deste, além de não haver estudos estritamente direcionados à temática abordada.

A relevância do Direito Tributário tem crescido no cenário jurídico nacional, tendo em vista o aumento na quantidade de estudiosos e profissionais nesta área do saber jurídico.

Assim, como tema deste trabalho, temos a análise da constituição do crédito tributário e sua constituição definitiva, plenamente justificável ante as controvérsias e necessidade de estudos que venham a contribuir na consolidação de entendimentos acerca da matéria.

## 2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, FATO GERADOR E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes de se analisar acerca da constituição do crédito tributário, faz necessário discorrer sobre obrigação tributária, fato gerador e o próprio crédito tributário.

Obrigação é um termo de natureza civil, que remonta à ideia de uma relação de deveres entre dois ou mais sujeitos. A doutrina civilista, por meio de seus vários mestres, conceitua a obrigação como sendo "o vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor"[1].

A relação obrigacional pode envolver duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, que se dispõem em dois polos: ativo e passivo.

O sujeito ativo é aquele que detém o crédito referente a uma obrigação (em suma, dar, fazer ou não fazer), que deverá ser satisfeita pelo sujeito passivo, que é o devedor da referida prestação obrigacional.

A Obrigação Tributária, por sua vez, remonta a uma relação de direito público, com características próprias, definida no Código Tributário Nacional em seu art. 113, *in verbis:*

> Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1.º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se

> juntamente com o crédito dela decorrente.
> § 2.º - A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3. º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Diversamente da relação civil, a obrigação tributária não pode ser estipulada ou alterada por contrato ou convenção particular, sendo decorrente apenas da lei, e subdivide-se em principal e acessória.

A doutrina classifica obrigação tributária da seguinte forma:

> Obrigação Tributária é o vínculo que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra, sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.[2]

A obrigação acessória não se confunde com a ideia de acessório ou pertença do direito civil. Tal preceito refere-se a um encargo ao contribuinte de fazer ou deixar de fazer, como escriturar livro contábil ou preencher declaração, *verbi gratia*.

Sobre este aspecto, o Professor Hugo de Brito Machado leciona que, *in verbis*:

> O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto.
> Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das

> principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.[3]

A obrigação principal, por sua vez, tem natureza pecuniária, ou seja, refere-se diretamente a pagar determinada quantia, e advém da ocorrência do fato gerador.

Deve-se assentar que, a inobservância à obrigação acessória faz nascer uma penalidade pecuniária, logo, uma obrigação principal.

Não se pode olvidar, todavia, que as normas de direito privado podem ser utilizadas pelo Direito Tributário, haja vista que muitos dos conceitos são advindos do Direito Civil, conforme preconiza o próprio Diploma Tributarista[4].

Nesta perspectiva, Hable faz alusão à possibilidade excepcional de utilização de normas de direito privado para dirimir eventual dúvida acerca da Obrigação Tributária. Neste sentido, *in verbis*:

> Obrigação Tributária, por sua vez, é uma espécie do gênero obrigação, ou seja, uma relação entre sujeitos de deveres jurídicos, que apresenta características próprias, diferenciando-se das demais obrigações. Não se pode, porém, negar o valor das normas de direito privado obrigacional para a solução de eventuais percalços.[5]

Em suma, a obrigação tributária é o vínculo jurídico, com arrimo exclusivo na legislação tributária, entre o contribuinte e o Estado, pelo qual este pode exigir do particular uma prestação positiva ou negativa.

Por outro lado, a Obrigação Principal é fruto da ocorrência do fato gerador, que, em resumo, é a concretização da previsão contida na norma tributária.

Essa previsão legal é denominada de hipótese de incidência, que a doutrina, desde muito antes, bem define nos seguintes temos:

> a situação geral e abstrata que aparece com a promulgação da lei tributária, que contém um pressuposto de fato tido juridicamente como

> necessário e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação tributária, ao lado de uma determinação de certa consequência jurídica, no caso de se concretizar essa hipótese legal de incidência[6]

A hipótese de incidência define a situação e todos os elementos necessários à existência da obrigação tributária.

Restando-se, pois, configurada a situação descrita na lei tributária, tem-se a ocorrência do fato gerador, incidindo, logo, a norma abstrata.

O citado mestre Hugo de Brito Machado bem resume o conceito nos seguintes dizeres:

> A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples previsão, simples descrição, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.[7]

*Ad argumentandum,* é certo que a hipótese de incidência tem que, necessariamente, estar prevista em lei, conforme consubstanciado na Constituição Federal, pelo princípio da legalidade tributária8.

Assim, a ocorrência do fato gerador, com prévia9 existência de lei definidora da hipótese de incidência, faz nascer a obrigação tributária.

A incidência da norma tributária no mundo dos fatos faz nascer a obrigação tributária e, a partir desta, a administração pública poderá exercer seu direito de constituir o crédito tributário, que representa a própria obrigação tributária de forma líquida, certa e exigível.

Neste sentido, parte da doutrina entende o crédito tributário da seguinte forma:

> Crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já

> apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.[10]

Em outras palavras, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária possui o direito de formalizar a obrigação tributária, constituindo um direito para si, qual seja, o crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 139, estabelece que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta", ou seja, trata-se de um direito reflexo da obrigação tributária principal, que, em suma, é o dever legal de pagar o *quantum* devido em virtude da ocorrência do fato gerador.

Conclui-se que a obrigação acessória não produz direito a crédito tributário, mas apenas a obrigação principal, visto que somente esta possui natureza pecuniária. Outrossim, como já explanado, o descumprimento da obrigação tributária acessória faz nascer uma obrigação principal e, consequentemente, o direito ao respectivo crédito.

O crédito tributário é, portanto, o "vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo), pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo) o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)"[11].

## 3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O mestre Paulo de Barros Carvalho, aduzindo sob aspectos da técnica jurídico-linguística, tece os seguintes comentários sobre o que viria a ser, no sistema jurídico, o lançamento tributário:

> (...) creio que seja a hora de dizer, novamente, e com todas as letras, que a previsão abstrata que a lei faz, na amplitude de sua generalidade, não basta para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária. Sem uma norma individual e concreta, consistindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que

> deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo. Seria até um desafio mental interessante tentar imaginar caso de incidência específica da regra-padrão, numa hipótese individualizada, sem a expedição de ato de aplicação. Eis uma tarefa impossível! E esse ato aplicativo será, inexoravelmente, um segmento de linguagem que tanto pode ser produzido pela entidade tributante como pelo próprio sujeito passivo, nos casos em que a lei determinar.[12]

Lançamento é, assim, o termo utilizado pelo Código Tributário Nacional para denominar o ato administrativo através do qual a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador, define o montante, identifica o sujeito e constitui o crédito tributário.

Assim dispõe o art. 142, do CTN, *ipsis litteris*:

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

Dessa forma, pelo lançamento, a autoridade fiscal constitui o crédito tributário, ou seja, torna líquido, certo e exigível a obrigação tributária.

Muito embora o texto da lei expresse o termo procedimento, a doutrina possui muita divergência quanto à questão de se o lançamento é ato ou procedimento administrativo.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, exímios tributaristas, defendiam as duas vertentes, de forma que "o lançamento, como atividade privativa da autoridade administrativa, pode ser um procedimento e pode ser um ato. Depende das circunstâncias de cada

caso"[13].

Em obra mais recente, o professor Hugo de Brito Machado trilhou no sentido de que se trata o lançamento de verdadeiro procedimento administrativo, *in verbis*:

> Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.[14]

Outra parte da doutrina classifica o lançamento como ato ou série de atos, mas não um procedimento. Neste sentido:

> Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou série de atos, de competência vinculada, praticado por Agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo e, em consequência, o liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado.[15]

Por seu turno, o autor Ricardo Alexandre expõe o lançamento como um ato administrativo precedido de várias providências preparatórias, *in verbis*:

> Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é um ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento administrativo. Quando se entra na essência do lançamento, percebe-se que a autoridade administrativa realiza várias atividades conducentes à produção do ato final. Faz-se a identificação do sujeito passivo, a determinação

> da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido. Nenhum desses esforços, contudo, pode ser considerado como ato integrante de um procedimento, mas sim um conjunto de providências preparatórias para a produção de um único ato, o lançamento final.[16]

Entrementes os entendimentos expostos, deve-se entender o lançamento como ato administrativo em seu sentido amplo, não apenas como um ato singular.

Ato administrativo desdobra-se em duas acepções: o processo administrativo e o produto deste.

Neste sentido, Hely Lopes Meireles leciona que "ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nesta qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos"[17].

De Santi, nesta perspectiva, ensina que a referida "manifestação serve tanto para denotar o ato de se manifestar (processo) como o resultado deste ato (produto)"[18].

De mesmo alvitre, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

> (...) "lançamento" é uma palavra que padece do problema semântico da ambiguidade, do tipo "processo/produto", como tantas outras nos discursos prescritivo e descritivo do direito. É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do "ato de lançamento".[19]

Desta forma, o ato administrativo deve ser entendido como manifestação da Administração Pública, de sorte que o lançamento tributário compreende tanto o processo administrativo como um todo - atos preparatórios, atos ordenados em determinado procedimento (forma) e atos sucessivos não ordenados – e o produto deste, qual seja o lançamento final.

Assim o lançamento não deve ser compreendido apenas como

um procedimento (forma) ou um ato singular, mas sim como uma manifestação da autoridade administrativa, que identifica o sujeito passivo, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido.

Logo, certo é que o termo lançamento possui dúplice sentido, que abrange o processo de lançamento, e o lançamento como resultado deste processo.

Outra grande controvérsia doutrinária é quanto à classificação da natureza jurídica do lançamento em declaratória ou constitutiva.

Muito embora a literalidade legal utilize o termo constitui, a polêmica se faz importante na medida em que a natureza constitutiva congloba todos os atos que modifiquem o direito, e a natureza declaratória apenas declara uma situação jurídica preexistente, sem alterar as estruturas jurídicas.

O renomado autor Baleeiro defende o lançamento como sendo ato administrativo de natureza meramente declaratória, visto que:

> não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina faz, certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espaçando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (ex tunc). Pode comparar-se com o processo de liquidação e execução depois da fase cognoscitiva. Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório.[20]

Entretanto, deve-se entender o lançamento em sua natureza dúplice, ou seja, declaratória e constitutiva, ao passo que declara a obrigação tributária e o fato gerador, sem nada alterar, e ao mesmo tempo constitui o crédito tributário, posicionamento compartilhado por grande parte da doutrina, *in verbis*:

> A natureza jurídica do lançamento é declaratória e constitutiva, aspectos que se extraem de uma leitura atenta do art. 142 do CTN. Declaratória: porque nada cria, uma vez que se limita a declarar (verificar, certificar) uma situação jurídica (f.g.) que

> ocorreu. Constitutiva: porque individualiza essa situação, apurando o montante do tributo devido, constituindo o crédito tributário.[21]

Comentando acerca deste tema o doutrinador Ricardo Alexandre bem salientou que:

> Aliás, a análise de qualquer lançamento realizado por autoridade fiscal demonstra na prática o que aqui se tenta explanar teoricamente. O documento que instrumentaliza o lançamento – um auto de infração, por exemplo – é redigido, em sua maior parte, em tempo pretérito, declarando que num momento passado ocorreu o fato gerador de determinado tributo ou penalidade. A autoridade, por exemplo, declara que, em certa data, certo sujeito teve a disponibilidade econômica de rendimentos (fato gerador de imposto de renda) ou promoveu a saída de mercadoria de estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS) e, com base nisso, constitui – neste ponto passa-se a utilizar o tempo presente na redação do documento – o crédito tributário respectivo.[22]

O Superior Tribunal de Justiça também consolidou posicionamento no sentido de que "o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído pelo lançamento"[23].

O mestre Paulo de Barros Carvalho, acerca da incidência tributária, faz grande reflexão quanto à natureza jurídica do lançamento:

> Na verdade, os efeitos declaratórios e constitutivos coexistem, manifestando-se ambos com grande estabilidade no ato jurídico coadministrativo de lançamento. De um lado, terá ele, invariavelmente, a eficácia declaratória: como o enunciado de fato de se refere a uma situação que já se consumou no tempo, expressa em verbo sempre no pretérito, não pode deixar de ser declaratória deste evento. Por outro lado, o aspecto constitutivo também o acompanha a cada passo, visto que é pelo ingresso

> do ato no ordenamento positivo que nascem os direitos subjetivos e os deveres subjetivos contrapostos.[24]

O citado doutrinador, na referida obra acima, aduz, com propriedade, em seu raciocínio, a ressalva de que o efeito declaratório é em relação a evento que se amolda à hipótese de incidência descrita na lei, mas, no entanto, não possui força por si só de fazer subsistir a obrigação tributária pecuniária, que apenas nasce com a constituição do crédito pelo ato da entidade tributante ou do particular.

Segundo esta perspectiva, de fina percepção teórica, o lançamento seria declaratório do evento e constitutivo da obrigação (esta traduzida no crédito tributário).[25]

Assim, observando a ressalva acima, lançamento é o ato administrativo privativo da autoridade fiscal, através do qual se declara a obrigação tributária (ou o evento do qual ela decorre), identifica-se o sujeito passivo e calcula-se o montante devido, tornando aquela líquida, certa e exigível, constituindo, então, o crédito tributário.

Merece destaque que, em não sendo satisfeito o crédito tributário pelo sujeito passivo, o Fisco procederá à inscrição do crédito na Dívida Ativa, que nada mais é do que um banco de dados dos devedores e, a partir de então, poderá promover uma execução fiscal contra o contribuinte inadimplente ou o responsável tributário.

Não se deve confundir inscrição em dívida ativa com lançamento, visto que, para se proceder à inscrição do crédito, o lançamento tem que estar consumado, ou seja, aquele ocorre em momento posterior a este.

Analisadas as características acerca do lançamento, é necessário delinear que o lançamento pode se dar por três modalidades: de ofício, por declaração e por homologação.

Lançamento de ofício é totalmente realizado pela autoridade administrativa, e ocorrerá nos casos previstos no art. 149 do Código Tributário Nacional, *ipsis litteris*:

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> I - quando a lei assim o determine;

> II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
> III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
> IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
> VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
> VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
> VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
> IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
> Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não existindo o direito da Fazenda Pública.

Da leitura do dispositivo acima, percebe-se que, em regra, o lançamento de ofício possui caráter subsidiário às demais modalidades, e necessário quando apuradas irregularidades, por meio do conhecido auto de infração.

O lançamento por declaração ou misto, previsto no art. 147[26] do CTN, é realizado de ofício pela autoridade fiscal, mas apenas após o contribuinte entregar declaração contendo as informações de fatos

indispensáveis.

Quase em desuso, esta referida modalidade é utilizada, por exemplo, em relação ao imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a estes relativos – ITBI, bem como no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCD[27].

O lançamento por homologação, que ocorre na grande maioria dos casos, é por completo realizado pelo contribuinte, cabendo apenas à autoridade fiscal, dentro do prazo legal, homologar tal atividade do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional regula a matéria por meio de seu art. 150, *in verbis*:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
> § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
> § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar 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.

A sistemática apresentada pelo dispositivo susomencionado consiste basicamente em o próprio contribuinte apurar o *quantum* devido e antecipar o recolhimento a qualquer ato da Fazenda Pública, que apenas posteriormente deverá fiscalizar o ato particular e homologá-lo, se devido.

O mestre Paulo de Barros Carvalho leciona, sobre esta modalidade de lançamento, que, *in verbis*:

> A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico.[28]

Não obstante de fato seja o contribuinte que realize o lançamento, isto não se revela verdadeiro de direito, por conta do requisito formal previsto no art. 142, do CTN, pelo qual o lançamento é ato privativo da administração pública, de sorte que o termo autolançamento não se revela adequado, embora seja amplamente utilizado para se referir a lançamento por homologação, segundo o ensinamento da doutrina, *in verbis*:

> O Código Tributário Nacional, partindo do pressuposto corrente de que lançamento é ato privativo da Administração Pública (art.142), não adotou a expressão comumente utilizada pela legislação e doutrina de outros países (*autoaccertamento* para os italianos ou *autoliquidación* para os espanhóis) – autolançamento – para designar a espécie de

> lançamento prevista no art. 150. Somente é lançamento, no sentindo técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação.[29]

De mesma forma, o termo lançamento por homologação de todo não se revela correto, pois não há lançamento propriamente dito, mas homologação do ato particular, que possui natureza apenas confirmatória, ou seja, diversa do lançamento tributário.

Em reflexão sobre os fundamentos jurídicos da incidência, o mestre Paulo de Barros Carvalho discorreu com propriedade acerca destas peculiaridades do lançamento por homologação, nos seguintes termos:

> Há espécies tributárias que requerem a expedição de um ato administrativo, veiculando a norma individual e concreta do lançamento. N'outras, contudo a norma de aplicação da regra-matriz de incidência fica a cargo do sujeito passivo, de tal modo que, ocorrido o evento no mundo físico-social, encontrará ele nos textos do direito positivo todas as informações necessárias à apuração do débito, bem como os prazos e demais condições em que a quantia apurada deva ser recolhida aos cofres públicos. Nessas circunstâncias, caberá à entidade tributante fiscalizar os atos praticados, controlando, dessa maneira, o fiel cumprimento das obrigações tributárias. Trata-se aqui de um desempenho de controle, em que o fisco, zelando na defesa de seus interesses, realiza atividades de verificação. Podendo atestar a regularidade da conduta prestacional do devedor, que observou adequadamente os ditames da lei, a Fazenda dá-se por satisfeita, exarando termo em que declara nada ter a exigir: é o que de "homologação expressa de lançamento". Todavia, ao certificar qualquer desacordo na atividade identificadora ou apuradora exercida pelo sujeito passivo, passa a substituí-lo, lavrando ato de lançamento,

> e, caso venha a surpreender um ilícito, aplica, conjuntamente, as medidas as medidas sancionatórias cabíveis, compondo uma peça denominada "auto de infração".
> (...)
> O ato de homologação, por atividade comissiva ou omissiva do ente que tributa, não dá caráter de "lançamento" aos expedientes praticados pelo sujeito passivo. Entendo que antes disso, ao relatar em linguagem competente (na forma da lei) o acontecimento do evento, e ao passar igualmente em linguagem adequada os termos compositivos da relação jurídico-tributária, determinando o objeto da conduta prestacional e todas as condições que tornam possível o recolhimento do correspondente valor, terá o administrado emitido uma norma individual e concreta que equivale, enquanto fonte normativa, ao ato jurídico-administrativo de lançamento. A homologação, assim expressa que tácita, é um ato de fiscalização do Poder Administrativo, e ele o exerce sobre as atividades do contribuinte, como em relação às suas próprias, mediante os procedimentos de controle de legalidade a que submete os atos praticados por seus agentes (...)[30]

Observa-se, então, que, em estando correta a apuração realizada pelo sujeito passivo, não haverá lançamento, mas apenas homologação, ou seja, confirmação.

Tem-se, pois, um caso singular em que o crédito não se constitui pelo lançamento, mas sim pelo ato do contribuinte.

Neste diapasão, Santi leciona que:

> o contribuinte que se encontra obrigado, segundo a forma prevista na legislação a formalizar o crédito tributário, subsume o evento tributário à regra-matriz de incidência e determina o *quantum debeatur.* Definido o montante do tributo, efetua o pagamento, que pressupõe a formalização do crédito.[31]

Como bem salientado no trecho acima, nos termos do §1º, do art. 150, do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, ou seja, pressupõe-se sua constituição, mesmo antes de qualquer ato do Fisco.

Assim, em sendo correta a declaração do contribuinte, mas este recolheu o valor devido a menor, poderá a autoridade fiscal, desde logo, inscrever a diferença em dívida ativa, visto que o crédito já se encontra constituído.

Ao fiscalizar, a autoridade administrativa deverá homologar o ato particular, ou, em verificando alguma irregularidade, proceder ao lançamento de ofício suplementar ou lavratura de auto de infração.

Entretanto, o direito de proceder a esta fiscalização se esgota em cinco anos, sendo certo que, passado este prazo, não mais poderá o Fisco constituir o crédito corretamente.

Grande parte da doutrina denomina o efeito do transcurso deste prazo como sendo uma homologação tácita da autoridade fiscal, contudo este termo se revela inadequado, na medida que "não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da administração efetuar de ofício este 'lançamento' (art. 150, § 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental"[32].

## 4. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA

O mestre Paulo de Barros Carvalho conceitua o que se significa constituir o crédito tributário, *in verbis*:

> Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística *hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.*

> Cumpre assinalar que a formalização e consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (artigo 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN).
> Cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal.[33]

Conforme analisado, o crédito tributário é constituído pelo lançamento realizado pela autoridade administrativa, nos termos do art. 142, do CTN, de ofício, por meio de auto de infração, ou por meio da declaração do contribuinte.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a entrega pelo contribuinte ao Fisco da declaração correta do tributo devido constitui o crédito tributário.

Aliás, o termo lançamento por homologação não está devidamente correto, visto não se tratar de um lançamento propriamente dito, haja vista que realizado por um particular e não pela administração pública.

É, pois, um caso *sui generis* em que o crédito é constituído pelo particular e não pela autoridade administrativa.

Tal entendimento encontra-se sedimentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pela edição da Súmula nº 436, que versa:

> Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal - Crédito Tributário - Providências do Fisco.
> A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.[34]

Assim, o Fisco apenas vai homologar a atividade do particular, caso esteja devidamente correta.

Disso se conclui que, no caso de o contribuinte não adimplir o crédito, será desnecessário a autoridade administrativa efetivar lançamento de ofício, podendo de pronto promover a inscrição do crédito em dívida ativa.

Neste caso, o Fisco homologará a atividade do particular (autolançamento), e executará o *quantum debeatur*.

Parte da jurisprudência entende que tal regra apenas se aplica em se tratando de recolhimento a menor. Neste sentido, caso não haja recolhimento algum por parte do sujeito passivo, a autoridade administrativa deverá promover o lançamento de ofício.

A jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça caminha nesta direção, firmando posicionamento de que "em não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN "[35].

Em outro julgado, o mesmo órgão entendeu que "em se tratando de tributo declarado e não pago, impõe-se o lançamento de ofício, sendo que a prévia declaração, por si só, não constitui óbice para a aplicação de eventuais penalidades previstas na lei tributária"[36].

Parte da doutrina, principalmente por meio do autor Bergamini, defende esta vertente, aduzindo que, *in verbis*:

> A recusa, ao contribuinte, de Certidão Positiva com Efeito de Negativa pressupõe, evidentemente, a existência de crédito tributário devidamente constituído. Entretanto, penso que a mera declaração do tributo sem o respectivo pagamento não tem o efeito de constituir o crédito tributário. E se assim o é, como de fato parece ser ante o firme raciocínio construído alhures, então é de se reconhecer que o verbete da Súmula nº 446 do STJ carece de validade, porquanto se baseia em premissa que não conforma ao sistema jurídico posto. Se tomado como verdadeiro o entendimento aqui firmado, então o STJ acabou por consagrar a possibilidade de a administração tributária recusar a certidão sem um crédito tributário devidamente constituído.[37]

Entretanto, não assiste razão a tal posicionamento. Certo é que a correta declaração do contribuinte constitui o crédito tributário, sendo plenamente executável, caso não haja pagamento antecipado. Tal raciocínio se extrai da citada Súmula 436 do próprio STJ, não importando se a inadimplência é total ou parcial.

Ademais, se a declaração do contribuinte encontra-se de todo correta, não há que falar em omissão ou inexatidão a justificar o lançamento de ofício substitutivo.

O professor Hugo de Brito Machado, ensina que, *in verbis*:

> 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. (...) Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipado, sob pena de imediata inscrição em Dívida Ativa. Ter-se-á, então um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente.[38]

Assim, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, corretamente declarado e não pago, parcial ou totalmente, a declaração constitui o crédito tributário e a Fazenda Pública deverá promover os atos executórios e não o lançamento *ex oficio*. Neste sentido caminham também o doutrinador Eduardo Sabbag[39] e a jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça[40], como se observa das decisões abaixo transcritas:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (REsp 962.379/RS). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS Nº 282, DO STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA.1. O ato administrativo do lançamento, efetuado pelo ente tributante, é desnecessário quando o próprio contribuinte, previamente, mediante GIA ou DCTF, procede à declaração do débito tributário a ser recolhido.2. *In casu*, o contribuinte efetuou a declaração do débito inscrito em dívida ativa, por isso que prestando o sujeito passivo informação acerca da efetiva existência da dívida, porém não adimplindo-a, inicia-se para o Fisco Estadual a contagem do prazo prescricional para ajuizar o executivo fiscal, posto constituído o crédito porá autolançamento. 3. A Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA assemelha-se à DCTF, razão pela qual, uma vez preenchida, constitui confissão do próprio contribuinte, tornando prescindível a homologação formal, passando o crédito a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. 4. É que a Primeira Seção, quando do julgamento de recurso representativo de controvérsia, consolidou o entendimento de que a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais -DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado.(Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp

962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008)[41]

Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais. (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da DCTF, não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à constituição do crédito tributário, *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º do CTN), incidindo a prescrição, nos termos em que delineados no art. 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.[42]

Ressalve-se que se está a falar em declaração devidamente comunicada ao Fisco. Se não houve qualquer comunicação à administração fazendária sobre a obrigação tributária, então, de fato, não há que se falar em crédito constituído.

Por outro lado, pode acontecer o caso de contribuinte recolher todo o valor apurado, mas a obrigação tributária não ser corretamente declarada por ele, ou seja, declarada a menor. Neste caso, a autoridade fiscal deverá homologar parcialmente e promover um lançamento de ofício suplementar para constituir o crédito refrente à quantia não declarada.

Isto posto, o crédito estará constituído com a finalização do processo de lançamento, seja qual for a modalidade.

É justamente neste ponto que reside muita controvérsia: definir em qual momento se encerra o lançamento e, consequentemente, se

constitui o crédito tributário.

A jurisprudência não é pacífica neste assunto, possuindo vários entendimentos em sentidos diversos.

Parte da jurisprudência entende que o lançamento se consuma quando com a formalização do documento, por exemplo, a lavratura do auto de infração.

Neste diapasão, o Tribunal de Justiça de São Paulo já decidiu que "com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN)"[43].

De mesmo alvitre a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça já proferiu que "com a lavratura do auto, concretizou-se o lançamento do crédito tributário, conforme art. 142, do Código Tributário Nacional"[44].

Muito embora o tal posicionamento, certo é que o lançamento é atividade administrativa, e, portanto, deve ser resguardado o contraditório[45].

Nesta lógica, não basta apenas o ato administrativo. É necessário a cientificação deste pelo sujeito passivo para que possa ter validade.

O próprio Código Tributário Nacional observa tal sistemática processual, quando ao dispor sobre a possibilidade de alteração do lançamento, em seu art. 145, reporta-se ao "lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo"[46].

Assim, somente após a notificação ao sujeito passivo é que o lançamento poderá produzir seus efeitos, quais sejam declarar a obrigação e constituir o crédito tributário.

Grande parte da doutrina trilha no caminho deste entendimento. O doutrinador Ricardo Alexandre versa que "é a notificação que confere efeitos ao lançamento realizado, pois antes daquele não se conta prazo para pagamento ou impugnação"[47].

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, "a verdade é que, se a oportunidade para o exercício do direito de defesa é essencial no procedimento administrativo de lançamento, este não se completa com o auto de infração"[48].

Neste mesmo sentido, Kiyoshi Harada afirma que "a atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo"[49].

Deste antes da edição da Constituição Federal de 1988, a doutrina já seguia este trilho, como se observa em Alberto Xavier, ao afirmar que "a

notificação configura-se como requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considerar-se como um ato receptício"[50].

Acertadamente, neste ponto, a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de ser necessária a notificação do sujeito passivo para a constituição do crédito tributário[51].

Portanto, conclui-se que a constituição do crédito tributário somente se dá com a notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Contudo, em se tratando de autolançamento, por simples lógica, a notificação é desnecessária, visto que é o próprio contribuinte que, de fato, faz todo o procedimento do lançamento, restando à administração apenas homologá-lo. Caso a declaração esteja a menor, o Fisco promoverá o lançamento de ofício referente à diferença, e em relação a este deverá realizar a notificação do sujeito passivo.

Estabelecido, pois, o momento da constituição do crédito tributário, faz-se necessário distingui-lo da constituição definitiva do crédito.

Entretanto, o tema não é pacífico na jurisprudência. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça caminha no sentido de que a notificação do lançamento constitui definitivamente o crédito, de modo que não há diferença entre constituição e constituição definitiva, como se extrai dos julgados abaixo:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IPVA. EXECUÇÃO FISCAL. LAN*ÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO A QUO. NOTIFICAÇÃO. PR*ECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.
>
> 1. Nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, como no caso do IPVA e IPTU, a constituição do crédito tributário perfectibiliza-se com a notificação ao sujeito passivo, iniciando, a partir desta, o termo a quo para a contagem do prazo prescricional quinquenal para a execução fiscal, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional.
>
> 2. Na hipótese dos autos, a cobrança diz respeito ao lançamento do IPVA relativo ao exercício de 1999, cuja Execução Fiscal somente foi ajuizada pela Fazenda Pública Estadual em 7.1.2009, quando já ultrapassado o quinquênio legal.
>
> 3. O Tribunal a quo decidiu de acordo com

> jurisprudência desta Corte, de modo que se aplica à espécie a Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido.[52]

> PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL - EXECU*ÇÃO FISCAL - IPTU - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 302 DO CPC - AUSÊNCIA DE PR*EQUESTIONAMENTO - SÚMULA 211/STJ – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 131, 458 E 535 DO CPC – ANÁLISE DOS REQUISITOS DA CDA - SÚMULA 7/STJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DESNECESSIDADE DA SUA JUNTADA AOS AUTOS DA EXECUÇÃO - PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL - ENVIO DO CARNÊ DE PAGAMENTO - SÚMULA 397/STJ.
> (...)
> 5. A constituição definitiva do crédito tributário, no caso do IPTU, se perfaz pelo simples envio do carnê ao endereço do contribuinte, nos termos da Súmula 397/STJ. Entretanto, o termo inicial da prescrição para a sua cobrança é a data do vencimento previsto no carnê de pagamento, pois é esse o momento em que surge a pretensão executória para a Fazenda Pública.
> (...)
> 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.[53]

Harada igualmente defende que a notificação do lançamento constitui o crédito tributário já em definitivo, nos seguintes termos:

> Não têm razão, *data vênia*, os que sustentam que o lançamento só se torna definitivo quando não impugnado pelo sujeito passivo, ou, se impugnado, quando confirmado em primeira instância ou em segunda instância. Não se reconhecer a definitividade do lançamento na hipótese de notificação do sujeito passivo seria o mesmo reconhecer a figura do crédito tributário provisório, que nenhuma guarida tem no CTN.[54]

Tal posicionamento, entrementes, não se perfaz o mais correto, apesar de ampla aceitação da jurisprudência, visto que o próprio Código Tributário Nacional faz sim diferença entre constituição e constituição definitiva55.

Razão assiste, pois, ao posicionamento que diferencia os termos constitutivos, *in verbis*:

> Pode-se afirmar, portanto, que com a notificação, o crédito está constituído, mas que ele não está definitivamente constituído. Por conseguinte, tem-se uma situação em que são se consta decadência – porque a Administração já exerceu seu direito – nem prescrição por conta da ausência de definitividade do lançamento efetuado.[56]

O Supremo Tribunal Federal, em histórico *decisum* de relatoria do Ministro Moreira Alves, muito embora a infeliz redação da Ementa, que omitiu a necessidade de notificação, muito embora constante no voto do relator – o que gerou controvérsias posteriormente acerca desta matéria -, deveras bem delineou a diferença entre constituição do crédito e sua constituição definitiva, *in verbis*:

> PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DE DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É

> esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos.[57]

Definitividade significa o momento em que o crédito se torna indiscutível administrativamente.

Nos dizeres do doutrinador Eduardo Sabbag "a definitividade não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do momento em que não for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito"[58].

*Ab initio*, deve-se esclarecer o crédito constituído, ou seja, após a notificação ao sujeito passivo, possui certeza relativa, visto que ainda pode ser alterado e impugnado, dentro de um determinado prazo, em regra, 30 dias[59].

Neste diapasão, estabelece o art. 145, do CTN, *ipsis litteris*:

> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
> I - impugnação do sujeito passivo;
> II - recurso de ofício;
> III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Desta forma, o lançamento efetuado pode ser alterado por ato administrativo (hipóteses dos incisos II e III) ou por impugnação do sujeito passivo.

Quando notificado do lançamento, o contribuinte terá um prazo, conhecido por vencimento, para adimplir o crédito ou impugná-lo.

Inicia-se a etapa denominada pela doutrina de fase litigiosa ou contenciosa do lançamento, ou seja, correspondente ao exercício do contraditório.

O termo pode não parecer adequado, haja vista que o processo do lançamento, enquanto procedimento administrativo, encerra-se com a notificação e estará apto a produzir seus efeitos.

Entretanto, apesar de consumado, o lançamento pode ser revisto se provocado nos termos legais, por isso não se considera definitivo.

Assim, a fase litigiosa refere-se à revisão e discussão do lançamento já efetuado, ou apenas ao reconhecimento deste.

A concordância com o lançamento ocorre quando não há alteração por iniciativa administrativa e o contribuinte satisfaz o crédito ou, em caso de inadimplência não oferece impugnação no prazo estabelecido, ou seja, ocorre revelia.

A revisão do lançamento pode ser provocada por ato administrativo ou impugnação do sujeito passivo, perdurando a fase litigiosa até ser exarada decisão administrativa definitiva, ou seja, aquela da qual não mais cabe recurso administrativo.

Desta forma, o crédito constituído pelo lançamento pode ser revisado e alterado nas hipóteses previstas na lei, de forma que só após tal procedimento, é que se o tem por definitivo.

Os que defendem tese de que o lançamento se constitui em definitivo com a notificação ao sujeito passivo, têm o raciocínio de que a revisão do lançamento consiste em novo lançamento, que origina novo crédito tributário, como se observa nos dizeres de Santi, *in verbis*:

> Assim a denominada *revisão* constitui novo ato-norma administrativo que instala, com a devida notificação, nova constituição de crédito, atendendo à hipótese prevista no art. 174 do CTN, funcionando como *dies a quo* do prazo prescricional.[60]

Não merece prosperar, todavia, tal entendimento, haja vista que o termo revisar não significa realizar um novo lançamento, começando do zero, mas sim modificar um lançamento preexistente.

Neste diapasão, o *caput* do art. 149[61], do CTN, dispõe que o lançamento poderá ser efetuado ou revisado de ofício nas hipóteses descritas em seus incisos, ou seja, esclarece que efetuar e revisar um lançamento são atividades distintas.

Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a revelia do sujeito passivo ou após a revisão do lançamento, com decisão administrativa em definitivo.

Deve-se ater que para a revisão do lançamento produzir seus efeitos é indispensável a notificação ao sujeito passivo da decisão administrativa final, de sorte que, somente após cumprido este requisito, é que haverá, de fato e de direito, a constituição definitiva do crédito tributário.

Merece destacar que, no caso de lançamento por homologação,

o crédito se constitui com a entrega pelo contribuinte da correta declaração ao Fisco, e a constituição definitiva se dará no dia do vencimento da obrigação.

Contudo, se o contribuinte entregar o referido documento fiscal após a data do vencimento, a constituição definitiva se operará de pronto com o ato da entrega da declaração, caso em que a constituição do crédito e sua constituição definitiva se operam concomitantemente.

Em resumo, na prática, o Fisco, com base nos dados que possui ou informados pelo contribuinte na declaração, apura todo o *quantum* devido e identifica o sujeito passivo, formulando um documento, como por exemplo, auto de lançamento ou uma guia de IPTU.

O sujeito passivo é cientificado deste ato, e recebe um formulário com uma guia de recolhimento, no qual constam os dados do lançamento e a data do vencimento, em regra de 30 dias. Neste momento, tem-se, pois, por constituído o crédito tributário.

Entre a data da notificação e do vencimento o contribuinte poderá impugnar o lançamento, pagar ou não pagar (revelia).

Havendo o pagamento, o crédito estará definitivamente constituído e extinto; no caso de revelia, haverá apenas a definitividade; e, em havendo revisão de lançamento, se dará a constituição definitiva com a notificação da decisão administrativa final.

Em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte apura corretamente valor devido, entrega a declaração ao Fisco (constituição do crédito), e deverá promover o recolhimento até o dia do vencimento constante na declaração (constituição definitiva).

## 5. CONCLUSÃO

Foi abordada a temática em torno da constituição do crédito tributário, desde a obrigação tributária, realização do lançamento, até a sua constituição definitiva.

Neste contexto, a obrigação tributária é o vínculo jurídico entre o Estado e o sujeito passivo, sendo o fato gerador a concretude da hipótese de incidência previamente descrita na lei tributária.

A obrigação tributária divide-se em principal e acessória, sendo esta um encargo ao contribuinte de fazer ou deixar de fazer e, aquela, uma prestação pecuniária.

O nascimento da obrigação tributária principal reflete à Fazenda Pública o direito de constituir o crédito tributário, que possui a mesma natureza da obrigação tributária, sendo dotada de liquidez, certeza e exigibilidade, logo, exequível.

Portanto, crédito tributário é o vínculo pelo qual o Estado pode cobrar do sujeito passivo o pagamento do valor devido pelo tributo ou pela penalidade pecuniária.

A autoridade fiscal constitui o crédito tributário mediante o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Foram apresentadas teses que apontam o lançamento como procedimento administrativo e, de forma divergente, como ato administrativo.

Conclui-se que o lançamento, sob o ponto de vista administrativo, deve ser estudado no sentido de manifestação da Administração Pública, que abrange tanto o processo como o produto deste, não se tratando apenas de um mero procedimento ou ato administrativo singular.

Quanto à natureza do lançamento, foram apresentadas as teses da natureza declaratória, constitutiva e mista, concluindo-se que assiste razão à acepção do lançamento em sua natureza dúplice, ou seja, declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

As modalidades de lançamento foram detalhadas e divididas em lançamento de ofício, por declaração e por homologação, estes dois últimos realizados com auxílio parcial e total do contribuinte.

Quanto ao lançamento por homologação, este não se trata propriamente de lançamento tributário, mas sim de ato confirmatório pela Administração Pública da atividade realizada pelo particular.

A constituição do crédito tributário, que ocorre com a notificação do lançamento ao sujeito passivo, difere da constituição definitiva, que se configura pela impossibilidade de discussão administrativa, isto é, pelo transcurso do prazo de vencimento com revelia do contribuinte ou notificação ao sujeito passivo da decisão administrativa final.

Em se tratando de lançamento por homologação, de forma singular, o crédito será constituído pela atividade do contribuinte e não pela autoridade tributária, que apenas homologará ou não o ato particular.

Ainda sobre esta modalidade de lançamento, foi abordada a tese de que o não recolhimento antecipado do valor total do tributo não

constitui o crédito.

Conclui-se que merece razão à tese divergente da acima mencionada, de forma que a entrega da declaração ao Fisco constitui o crédito tributário, independentemente de haver recolhimento antecipado ou não.

Foi exposto o conflito doutrinário e jurisprudencial acerca dos momentos da constituição do crédito e da constituição definitiva.

Conclui-se que a efetividade do lançamento apenas se dá com a notificação do sujeito passivo, sendo, logo, elemento necessário à constituição do crédito.

Constituição definitiva, por sua vez, se opera com o esgotamento da possibilidade de discutir o crédito por via administrativa.

Foram expostas vertentes doutrinárias e jurisprudenciais contrárias a esse entendimento, as quais não consideram que a constituição do crédito e a sua constituição definitiva ocorrem em momentos distintos.

A esse posicionamento não assiste razão, com base na própria sistemática do Código Tributário Nacional, consolidada, ainda, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste diapasão, foi abordado que, quando notificado do lançamento, o sujeito passivo terá um prazo (vencimento) para adimplir a obrigação ou oferecer impugnação, de forma que a constituição definitiva se dá com o transcurso do prazo sem haver pagamento ou impugnação (revelia), ou com a notificação da decisão final administrativa.

___

## CONSTITUTION OF TAX CREDIT AND ITS DEFINITELY CONSTITUTION

**ABSTRACT:** The present study aims to address the issue recording tax credit and its definitive constitution. The proposal is to analyze the tax credit, along with the tax obligation, the triggering event and the launch in order to weave a cohesive, systematic and legal reasoning on linear recording tax credit and its definitive constitution, in order to try to overcome several disagreements on the matter, a theoretical approach with support in doctrine and jurisprudence of the Superior Courts.

**KEYWORDS :** Tax Credit. Release. Constitution. Definitiveness.

**AREA OF LAW:** Tax.

## Notas

[1] GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000, pág. 33.
[2] CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 147.
[3] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed.São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 124.
[4] CTN, Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.
[5] HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 35.
[6] MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 160.
[7] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed.São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 128.
[8] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[9] CTN, art. 150, inciso III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
[10] HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 38.
[11] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 172.
[12] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 296.
[13] MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lançamento tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 5.
[14] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed.São Paulo: Editora Malheiros, p. 173.
[15] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782.
[16] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 375.
[17] MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 116/117.
[18] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 75.
[19] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 307.
[20] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 782.
[21] CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 194.
[22] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 375.
[23] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. REsp nº 250.306-DF, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 06/06/2000, DJU 01/08/2000.
[24] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 197.

[25] Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 314/318.
[26] Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.
§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.
[27] Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A decadência e a Prescrição em Matéria Tributária. *In:* MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; ALVES, Geral Magela (Coord.). *Revista ibero-americana de direito público, RIADP*: doutrina, pareceres, jurisprudência. v. II, Ano I, n.º 2 (Out./Dez. 2000) – Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000, p. 226.
[28] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 282/283.
[29] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 832.
[30] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 284/285.
[31] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 87.
[32] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 223/224.
[33] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário* – Linguagem e método, 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008, págs. 431/432.
[34] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 436*. DJe 13/05/2010.
[35] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 653.118/MG*, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29/9/2006.
[36] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no RESP 1.288.608 /MG*, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Dje 28/9/2012.
[37] BERGAMINI, Adolpho. Certidão Negativa de Débitos – Implicações da Súmula n°. 446 do STJ – Questionamentos sobre sua validade. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, v.76, p. 13, Nov - dez 2010.
[38] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 177.
[39] Cf. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 747.
[40] Precedentes: Resp. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ. 07.02.2008; *AgRg no Resp nº 981.130*, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 20/08/2009; AGERESP 638069/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 13/06/2005; e AgRg nos EResp 332.322/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 21/11/2005.
[41] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Ag 1184651*, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 09/03/2010.
[42] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 389.089/RS*, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26/11/2002.
[43] SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. *AI 990102511332 SP*, Rel. Des. Eduardo Braga, j. 14/10/2010, DJ 22/10/2010.
[44] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1107339 SP 2008/0277558-8*. 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 01/06/2010, DJe 23/06/2010.
[45] CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os

meios e recursos a ela inerentes;
[46] Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
[47] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 383.
[48] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 175.
[49] HARADA. Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 514.
[50] XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, nº 57. São Paulo, 1977, p. 150.
[51] Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. A*gRg no Agravo Em Recurso Especial nº 246.256* – SP, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 04/12/2012.
[52] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Ag 1399575/RJ*, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 25/10/2011, DJe 4/11/2011.
[53] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1.180.299/MG*, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 23/03/2010, DJe 08/4/2010.
[54] HARADA. Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 515.
[55] Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados; e Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
[56] ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizad*o. 5ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 481.
[57] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos no Recurso Extraordinário nº 94.462/SP*. Relator Min. Moreira Alves, j. 06/10/1982, DJ 17/12/1982.
[58] SABBAG, Eduardo de Moraes. *Princípio da legalidade tributária*. Fonte: Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 785.
[59] Código Tributário Nacional, art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.
[60] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 201, p. 89.
[61] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5. Ed. São Paulo: Editora Método, 2011.

ÁLVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado*. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

_____. *Código Tributário Nacional Comentado*. Coord. Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva,

2002.
AMORIM FILHO, Agnelo. Critério Científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis – *Revista de Processo Civil*, vol. 3. São Paulo: Saraiva.
BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização Misabel Abreu Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Serviço de Documentação do Ministério da Justiça, 1972.
BERGAMINI, Adolpho. Certidão Negativa de Débitos – Implicações da Súmula nº. 446 do STJ – Questionamentos sobre sua validade. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, v. 76, p. 13, Nov - dez 2010.
BRANDÃO, Junito de Souza. *Mitologia Grega.* Vol I. Petrópolis: Editora Vozes, 2004.
CAMARA LEAL, Antonio Luiz da. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
_____. *Da Prescrição e da Decadência*. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939, p. 133.
CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. Ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2003.
_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
_____. *Direito Tributário* – Fundamentos Jurídicos da Incidência, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
_____. *Direito Tributário* – Linguagem e método, 2. edição. São Paulo: Noeses, 2008.
CASSONE, Vitório. *Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A decadência e a Prescrição em Matéria Tributária. *In:* MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; ALVES, Geral Magela (Coord.). *Revista ibero-americana de direito público*, RIADP: doutrina, pareceres, jurisprudência. v. II, Ano I, nº 2 (Out./Dez. 2000) – Rio de Janeiro: América Jurídica, 2000.
_____. *Comentários à Constituição de 1988* – Sistema tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CONRADO, Paulo César. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*, São Paulo: Editora MP, 2010.
DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, v.1, 13. edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.
FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. *Dicionário Jurídico Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, 2005
GOMES,Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.
HABLE, José. *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo*. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.
HARADA. Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
_____. Prescrição intercorrente na execução fiscal. Disponível em: www.memesjuridico.com.br. Acesso em 30/01/2007.
LEITE VIEIRA. Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo, 1997.
MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.
_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lançamento tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, 2002.
MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1998.
MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado.* vol. VI. Rio de Janeiro:Editora Borsoi, 1954.
MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
NOGUEIRA. Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.
SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
_____. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

_____. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
_____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. São Paulo: Editora Vozes, 1997.
THEODORO JÚNIOR, Humberto**.** *Curso de Direito Processual Civil*: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
_____. *Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2004.
VILANOVA, Lourival. As escrituras lógicas e o sistema de direito posito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.
_____. *Norma jurídica* – proposição jurídica. Revista de Direito Público, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.
XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, nº 57. São Paulo, 1977.
_____. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.