

Constituição do crédito fiscal do ICMS

Antônio Augusto d'Ávila*

Resumo: Decorridos quarenta e cinco anos da publicação do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, ainda persiste a dissensão doutrinária em torno da obrigação, crédito e lançamento. Além disso, outra mostra de incompreensão, parcela significativa da doutrina propugna não ser o crédito fiscal resultante da incidência tributária, pois teria ele índole constitucional e financeira apenas. Nesse trilhar, a regra constitucional da compensação, geralmente, é considerada simples técnica escritural. De outra parte, especialmente, nos impostos multifásicos e não cumulativos sobre o consumo, a atividade do contribuinte dirigida ao reconhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do imposto devido, declaração do débito ao Fisco e, em especial, a transmissão do crédito fiscal é de extraordinária importância. Apesar disso, regra geral, a doutrina resiste bravamente a reconhecê-la na constituição do crédito tributário e recusa dar-lhe denominação específica, essencial, pelo menos, para fins de eficiência da linguagem e redução de ambiguidades. Dessa forma, são levados ao debate alguns argumentos em torno desses temas, tendo como eixo central o inarredável liame jurídico e formal que deve existir entre o crédito tributário constituído e declarado por um contribuinte, por um lado, e o crédito fiscal apropriado por outro. Por fim, observa-se que o lançamento tributário é importante conquista do Estado Democrático de Direito e que, em qualquer de suas modalidades, não pode ser apequenado.

Palavras-chave: ICMS; Lançamento. Autolanzamento. Crédito tributário. Crédito fiscal.

Introdução

A exclusão da cumulatividade do ICMS é garantida pela regra constitucional da compensação que, ao final, determina a efetiva quantificação do ônus tributário. Contudo, a ela não tem sido dada a devida atenção e, em geral, a sistemática de escrituração de débitos e créditos é tomada como a própria regra.

O lançamento, ato administrativo fundamental no âmbito da administração tributária, sofreu grandes transformações ao longo das últimas décadas: praticamente todos os procedimentos tendentes à constituição regulamentar do crédito tributário foram transferidos ao contribuinte. Na opinião de muitos tributaristas, a disseminação desses tributos, chamados declaratórios, teria derogado a indispensa-

* Agente Fiscal do Tesouro do Estado do RS aposentado.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 9-37	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	---------	----------------

bilidade do lançamento. As atividades do contribuinte, no sentido de ultimar o pagamento do imposto, seriam mera observância de comandos legais.

No entanto, admitida a desnecessidade de lançamento, qual a origem e o caráter do título que daria liquidez e certeza ao montante do imposto cobrado nas operações anteriores, exigência elementar para a compensação?

Dito de outra forma, no exato momento em que surge o vínculo obrigacional, com a ocorrência do fato gerador, a pretensão do Estado está destituída de liquidez, certeza e exigibilidade. Em muitos casos, o Estado sequer presume sua existência. Em momento posterior, outro contribuinte, ao cumprir sua obrigação de pagar o imposto, sem qualquer norma individual e concreta emitida diretamente pelo Estado, faz a compensação do seu débito tributário com aquele montante cobrado a título de imposto do primeiro contribuinte.

Daí, uma segunda questão: qual o liame jurídico, qual o nexó formal entre aquela ocorrência no mundo dos fatos e a cobrança, via compensação, feita pelo segundo contribuinte contra o Estado?

Algumas respostas são dadas com base nas disposições regulamentares do imposto: os valores destacados a título de ICMS nas notas fiscais de saída e de entrada são escriturados pelo contribuinte a débito e a crédito, e o saldo devedor é o valor do imposto a ser pago. Em outros termos, o crédito fiscal seria decorrente do cumprimento de uma “obrigação acessória” regulamentar.

Outras, ao contrário, afirmam que o crédito fiscal seria haurido diretamente da Constituição; à legislação infraconstitucional caberia, tão-somente, disciplinar a forma de registro desses créditos que estariam, inclusive, fora do campo tributário e teriam índole financeira ou caráter meramente escritural.

Mas as respostas acima não satisfazem as questões postas, principalmente, pelo fato de que, nas relações entre o Estado coator e os particulares, a exação e as formalidades, estritamente legais, são construções para a proteção do contribuinte e importantes conquistas do Estado Democrático de Direito, são balizas que não podem ser afastadas.

1 A exclusão da cumulatividade no ICMS

Nos impostos multifásicos sobre o consumo, diante da presunção jurídica da repercussão integral do ônus tributário em direção ao consumidor e da adoção do método da compensação, a cumulatividade é caracterizada pela efetiva tributação de valores resultantes de incidência tributária anterior. Portanto, considera-se não haver cumulatividade quando esses valores, apesar de tributados, possam ser compensados.

No Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a exclusão da cumulatividade está consubstanciada em regra consti-

tucional: o imposto devido em cada operação¹ é compensado com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores (Art. 155, § 2º, XI).

Alguns autores defendem que o vocábulo “cobrado”, constante dessa disposição, significaria “incidido” ou “incidente” ou, ainda, “efetivamente cobrado” (MELO, 2000, p. 199, e 2009, p. 171-172; MATTOS, 2006, p. 273 e 283). Carrazza (2005, p. 292) afirma que “o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança” e explica o significado: “ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo”.

Ora, o “cobrado” não é tão amplo de forma a significar “incidido”, ou seja, demarcado, temporal e espacialmente, pelo fato gerador, visto que o surgimento da obrigação tributária não dá ensejo, de forma automática, à cobrança do imposto, a exemplo das operações realizadas ao desabrigo de documentação ou não oferecidas à tributação; nem é tão restrito de forma a significar apenas o imposto recolhido aos cofres públicos. A tese do pagamento do valor do imposto “involucrado na transação” (COELHO, 2005, p. 393) pelo adquirente, também, é frágil, pois o Estado não é parte nas relações puramente comerciais entre comprador e vendedor.

Por outro lado, para que o Estado exerça efetivamente sua pretensão, é necessário que, nos estritos termos da lei, seja declarado quem deve pagar e o quanto deve pagar, observando-se o princípio do contraditório e da ampla defesa.

2 A regra da compensação

Como referido, a regra constitucional da compensação com vistas à exclusão da cumulatividade está fixada no artigo 155, § 2º, XI: (O ICMS) será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ... com o montante cobrado nas anteriores ..., sendo remetida ao legislador ordinário a competência para a definição do regime ou sistemática da compensação (Art. 155, § 2º, XII, “c”).

O regime, mas apenas o regime, para efeitos de escrituração fiscal, é efetivado, regra geral, pela confrontação periódica do conjunto dos créditos tributários (débitos do contribuinte) com o conjunto dos créditos fiscais ao que se denomina “conta-corrente fiscal”.

Na doutrina, em geral, a compensação constitucional do ICMS, e também do IPI, é reduzida ao seu aspecto operacional, ao regime previsto na legislação complementar. Nesse trilhar, Carrazza (1993, p. 407), entre outros autores (SILVA, 1997, p. 654; CINTRA, 2009, p. 123; COELHO, 2009, p. 463, e 2000, p. 393; MATTOS, 2006, p. 272-275; MENDONÇA, 2005, p. 109 e segs.), analisa o tema com bastante vagar; no entanto, toma como base, também, os aspectos escriturais do crédito tributário e do crédito fiscal, este denominado “débito do fisco escritural”. A extensa doutrina relativa à compensação prevista no Art. 170 do CTN, todavia, à quase unanimidade, não é associada ao citado comando constitucional, porém, autor nenhum desconsidera a exigência mínima de duas normas individuais e concretas, uma constituindo o crédito tributário e outra formalizando o débito da Fazenda Pública.

¹ Unicamente com o objetivo de simplificação do texto, omite-se as prestações de serviço.

De qualquer modo, a compensação, para ser efetivada, exige liquidez e certeza de créditos e débitos, certeza e liquidez fundamentadas em títulos jurídicos. O princípio da indisponibilidade do interesse público repele qualquer interpretação tendente a considerar de livre apropriação o patrimônio público, representado, no caso, por créditos tributários. A escrituração, fiscal ou contábil, é procedida exclusivamente à vista de documentos hábeis. Ora, um simples documento, integrante das chamadas obrigações acessórias, é e pode ser documento para registro do imposto pago ou a pagar, porém, o conteúdo jurídico do título jurídico apto impor um ônus patrimonial ao Estado deve ser significativamente maior, mormente quando o contribuinte age unilateralmente, sem autorização administrativa do Estado.

3 Obrigação e crédito tributário

O dissenso parece ser a tônica quando o assunto é obrigação tributária frente ao crédito tributário, especialmente, no que se refere às disposições do CTN. Divergências que, em princípio, são devidas a imprecisões terminológicas e deficiências em matéria de técnica legislativa e supostos encontros e desencontros entre obrigação e crédito são lidos em diversos dispositivos desse diploma, entre os quais, os artigos 113, § 1º, 129, 135, 139, 140, 141, 142, 150, §§ 1º ao 4º.

Misabel Derzi (2005, p. 342), ao comentar as disposições do art. 139 do CTN, afirma: “A aparente contradição desencadeada pelos arts. 139 e 140 tem sido um desafio para a doutrina”. Weiss (2006, p. 68) declara: “O maior problema conceitual criado pelo CTN refere-se ao crédito tributário. Decorre da estrutura lógica do Direito que os direitos já nasçam contrapostos a deveres”. Sacha Coelho (2000, p. 671), também: “O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação”. Amaro (2007, p. 339 e 340), ao cuidar do tema e dos dispositivos insertos no CTN, afirma: “O diploma, porém, perdeu-se num mar de contradições, a par de inconsistências terminológicas”. E adiante:

A disciplina do “crédito tributário” começa pela insólita afirmação do citado art. 139, no sentido de tal crédito “decorre” da obrigação tributária. O código, tendo dito que a obrigação nasce com o fato gerador (art. 113, § 1º), para depois dizer que o crédito tributário somente surge com o lançamento (art. 142), entendeu necessário atestar que o crédito seria uma “decorrência” da obrigação, sem se dar conta de que, decorrendo da obrigação, ele não precisaria ser objeto de lançamento para “constituir-se”.

No que concerne a esse verdadeiro nó envolvendo obrigação e crédito, Paulo de Barros Carvalho (1995, p. 200) faz os seguintes questionamentos ao comentar as disposições do § 1º do art. 113 do CTN:

Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com as estranha separação entre obrigação e crédito. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem

ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica ínsita a toda obrigação. [...] Seria o momento de se indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto?

Sacha Coelho (2000, p. 649), talvez, tenha feito uma das mais severas condenações à “criação” do crédito tributário:

A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental. Aham alguns juristas – e não são leguleio – que o lançamento é que cria ou institui o crédito tributário.

A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei (ato legislativo). O lançamento aplica a lei, não é lei, não podemos, pois, criar o crédito a ser pago pelo sujeito passivo da obrigação.

Deve ser lembrado que a obrigação de pagar tributos sempre foi instrumento para o financiamento do Soberano. Ao contrário, várias construções do direito tributário e, no caso, a constituição do crédito pelo lançamento são instrumentos de proteção do contribuinte. De fato, nos Estados totalitários vale a voluntariedade do soberano, é ele quem determina, muitas vezes por impulso, quanto precisa arrecadar. Neles, a discricionariedade e a arbitrariedade são marcas da ação fiscal. Aliás, a “derrama”, associada à eclosão da Inconfidência Mineira, consistiu na cobrança de valores necessários para atingir as metas de arrecadação estipuladas arbitrariamente pela Coroa portuguesa.

Mas doutrinadores que não aceitam a “separação” entre obrigação tributária e crédito tributário se valem dos exatos conceitos do Direito Civil e, por consequência, implícita ou explicitamente, afastam ou tentam afastar os conceitos próprios do Direito Tributário, inclusive, os estatuídos no CTN sem, contudo, construir alternativas consistentes.

Quanto ao aspecto da aplicação da lei, Xavier (1982, p. 139) faz as seguintes observações:

Isto nada mais acrescenta a dizer que o lançamento é um ato da aplicação do direito. O que é importante saber, isto sim, é quais são os efeitos dessa aplicação e quais são os atributos desse ato de aplicação para, aí, apreendermos realmente o significado profundo do lançamento.

Afora outras tantas considerações, um crédito, no âmbito das relações privadas, não pode ser equiparado ao crédito tributário. No Estado Democrático de Direito, para que o particular seja coagido a pagar tributos não basta a declaração de que houve a incidência e, por isso, a prestação é devida. Não, o Estado, por seus próprios agentes ou por quem a lei designar, deve formalizar sua exata pretensão em declaração de verdade. Sem os atos previstos em lei, não há possibilidade da relação obrigacional tributária principal já nascer qualificada e quantificada.

A propósito, o texto constitucional também faz a separação entre obrigação e crédito quando delega à lei complementar a instituição de normas gerais sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (Art. 146, III, b).

De qualquer sorte, equivocada ou acertadamente, o CTN estabeleceu diferenças entre obrigação e crédito tributário. Se inseparáveis, além de tornar diversas disposições do CTN sem sentido, ruiaria a construção do lançamento tributário em termos legais, jurisprudenciais e doutrinários. Nessa hipótese, sim, ele seria meramente declaratório, no sentido de juridicamente irrelevante.

De outra parte, salvo para a autoridade encarregada de investigá-lo, o direito subjetivo que o Estado tem como sujeito ativo de uma obrigação não desperta maior interesse enquanto não comprovado e conformado. A simples conjectura da possível realização de uma operação sujeita ao imposto pouco significa enquanto tal. Sobre a irrelevância do fato não comprovado, Kelsen (1986, p. 311 e 484), ao teorizar sobre a norma jurídica, afirma:

A condição estatuída na norma jurídica geral não é um delito efetivamente sucedido, mas a constatação do órgão legal competente de que um delito se realizou. [...] não sendo imediatamente percebidos, os fatos são formulados em enunciados respectivos apenas como probabilidade [...] Mas isto, juridicamente, é irrelevante, pois o tipo legal condicionante da consequência do ilícito não é o fato em questão, e sim a constatação pelo juiz.

Em que pese o seu entendimento relativamente à obrigação e crédito, Barros Carvalho (1995, p. 289-290) reconhece a necessidade de formalização da dívida:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à formalização da dívida, com a lavratura do lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ele, sujeito ativo, ignora, ao menos em tese, quanto cobrar e de quem cobrar, o que lhe tolhe qualquer iniciativa de predicar o objeto. Já dispunha do crédito, por sem dúvida, mas seu direito achava-se em estado de iliquidez e incerteza.

Mas aquela construção doutrinária, que propugna a indissolubilidade do crédito em relação à obrigação, deveria dar, para fins de eficiência da linguagem e redução das ambiguidades, pelo menos, designação específica para o crédito formalizado e dotado de liquidez e certeza. Do contrário, na menção ao crédito, qual a referência? Ao não qualificado e não quantificado? Ao qualificado e quantificado?

No sentido do crédito tributário representar a obrigação tributária formalizada, BORGES (1999, p. 434), entre tantos outros (CRETELLA JÚNIOR, 1999, p. 65; MACHADO, 2002, p. 145-146; MACHADO, 2009, p. 272; DERZI, 2005, p. 777; PAULSEN, 2009, p. 996; SAKAKHARA, 2007, p. 660; TAVARES, 2009, p. 140; LACOMBE, 1996, p. 84), defende a estrutura dualista, obrigação-crédito, porém, advoga a inversão desses termos com base nas lições do Direito Romano.

De fato, não há como menosprezar o rigor técnico de Rubens Gomes de Souza, mentor do anteprojeto do código tributário, apesar de diversas alterações sofridas no processo legislativo. Já nos primeiros anos 70 do século passado, Baleeiro (1973, p. 443), ao comentar as disposições do CTN, assim ensinava: “Como salienta R. G. Sousa, a obrigação abstrata da lei fiscal concretiza-se no fato gerador e individualiza-se qualitativa e quantitativamente no lançamento (Compêndio, cit., número 25)”.

Xavier (1982, p. 141), ao cuidar especificamente do lançamento, assim conclui: “Obrigação de imposto é a situação tributária subjacente, aquela que nasce diretamente por força da lei. Crédito tributário é essa mesma obrigação tal como resulta do título abstrato que é o lançamento”.

4 Crédito e lançamento tributário

A definição constante do artigo 142 do CTN é uma definição normativa: o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que qualifica e quantifica a obrigação tributária. Não é, pois, definição teórica construída apenas pela doutrina. Mas apesar dela e de sua aparente simplicidade, as discussões doutrinárias são intermináveis, a começar pela sua eficácia, se constitutiva ou declaratória. A respeito, Becker (1972, p. 319-320), no distante ano de 1963, já afirmava:

Por sua vez, os que assistem esta querela fradesca, inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem contudo trazerem mais luz à confusão reinante e revelando mais perplexidade que aceitação desta ou daquela doutrina.

Ao fim, a doutrina atual se tornou majoritariamente “declaratória”, no dizer de Carvalho (2004, p. 238), “vitória contundente da tese declarativista”, ou seja, o lançamento não constitui – no sentido de fazer surgir, de irromper – a obrigação tributária. Entretanto, nas conclusões do próprio autor (2004, p. 239), o lançamento – por declarar ter ocorrido uma alteração no plano físico-social – tem, nesse sentido, caráter declaratório, porém, como “o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato”, ele é constitutivo. Essa natureza híbrida ou mista vem ganhando espaço na doutrina e jurisprudência. Tavares (2009, p. 144) sintetiza: “Sobreleva-se, assim, o caráter híbrido do lançamento: exsurge como um ato administrativo constitutivo do crédito tributário e, substancialmente, declaratório da obrigação tributária correspondente”.

Todavia, as divergências doutrinárias são bem mais amplas, inclusive quanto à caracterização do lançamento como procedimento, como ato, como ato complexo ou como uma série de atos procedimentais. Por desbordar ao escopo do trabalho, não se adentra nessas questões. Outras dizem respeito, principalmente, à competência privativa para o lançamento e às atividades de qualificação e quantificação da obrigação tributária transferidas pelo Estado ao contribuinte.

Para o que aqui se analisa, é importante ter em conta que a quantificação da obrigação tributária é operação mental que, por mais simples que seja – e no campo do ICMS não o é – deve ser, obrigatoriamente, documentada, mormente, em razão da regra da não cumulatividade vigente no ICMS. Provavelmente por sua obviedade, esse aspecto não tem sido ressaltado pela doutrina, ou seja, o pagamento realizado pelo contribuinte, espontâneo e supostamente exato, não será pagamento do imposto, não extinguirá a obrigação tributária e, sobretudo, não possibilitará a exclusão da cumulatividade se desprovido de título jurídico, assim entendido o “ato absolutamente necessário e suficiente para que uma dada situação jurídica seja invocada e seja invocada naqueles precisos termos” (XAVIER, 1982, p. 140).

Ressalta-se, o contribuinte e o beneficiário do crédito fiscal oponível ao Estado podem e devem fazer a composição de seus interesses de acordo com as leis comerciais, podem decidir quais as responsabilidades de um e de outro, mas não podem estabelecer encargos financeiros para o Estado sem a expressa previsão legal e no estrito cumprimento das formalidades ali fixadas.

5 Lançamento por homologação e autolancamento

5.1 Lançamento por homologação

Por abranger, pelo menos em teoria, a quase totalidade dos lançamentos do ICMS, o lançamento por homologação é de interesse primordial, porém, é ele que está no centro das divergências doutrinárias antes referidas e é em relação a ele que se fazem as mais duras críticas ao disposto no CTN. Com efeito, quase à unanimidade, a doutrina condena as disposições veiculadas pelo art. 150 do CTN. Entre as manifestações contrárias, é deveras interessante a de Sakikahara (2007, p. 687) que considera a construção do CTN artificial e complexa e que “nenhuma utilidade tem, a não ser justificar a teoria de que o lançamento não pode ser dispensado em hipótese alguma”.

Horvath (1997, p. 78-79), em estudo específico sobre lançamento tributário e autolancamento, reconhece que “poucos institutos jurídicos padecem de tanta falta de unanimidade doutrinária à hora de os conceituar, talvez devido ao caráter polisêmico de que o vocábulo autolancamento se reveste”.

Contribui, também, para a controvérsia, mas em menor grau, a leitura defeituosa das expressões “antecipar o pagamento” (art. 150, caput, do CTN) e “pagamento antecipado” (Art. 150, § 1º, do CTN). Nestes casos, vários autores associam a antecipação referida nessas disposições com o gênero “pagamento antecipado”

previsto na legislação tributária, a exemplo de Amaro (2007, p. 364), Horvath (1997, p. 114), Machado (2002, p. 152), Machado (1982, p. 636), Praxedes (2000, p. 59). Esse entendimento também é difundido através das obras “didáticas” a exemplo de Ribeiro (2000, p. 35). No entanto, em ambas as disposições, a antecipação do pagamento vincula-se, expressamente, ao “prévio exame da autoridade administrativa” e não ao prazo de cumprimento da obrigação.

Logicamente, é de todo dispensável que a lei afirme que o pagamento não é qualquer pagamento ou que deve corresponder ao exato valor do crédito tributário. Dispensável, também, que lei declare que o contribuinte deve determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo antes de realizar o preciso pagamento.

Apesar de firmado no art. 142 que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, o CTN prevê, expressamente, o lançamento com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiro (art. 147), em que há efetiva participação do sujeito passivo, e o lançamento por homologação (art. 150) em que todas as atividades, de verificação do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e sua própria identificação, exceto a de homologar, ficam a cargo do sujeito passivo. O lançamento é construído nessas várias atividades e culmina com o ato da emissão da norma individual e concreta.

Pois bem, no lançamento por declaração (art. 147 do CTN), a prestada pelo sujeito passivo não é mera informação, como a colhida pelo agente na fase de investigação; ela é integrante do lançamento. A participação do sujeito passivo na constituição do crédito tributário é efetiva e alguém, aferrado ao postulado que estaria veiculado no art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento e, por consequência, o procedimento que lhe é inerente, é exclusivo da autoridade administrativa, deveria opor restrições, também, ao lançamento por declaração. Aliás, Borges (1999, p. 329-330) afirma que, sob o aspecto da participação do contribuinte, “o lançamento por declaração assemelha-se ao lançamento por homologação”.

Barros Carvalho (1995, p. 255 e 283), talvez em voz isolada, contesta o caráter de lançamento à “homologação”:

Repito que o ato homologatório exercitado pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente consiste num controle de legalidade, que o fisco também pratica, interativamente, com relação a seus próprios atos.

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 expresse, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato de homologação

difere do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico.

Com a devida vênia, a extinção da obrigação pela homologação do lançamento não é regra absoluta. A extinção do crédito tributário, na previsão do artigo 156, VII, somente se efetivará se houver “o pagamento antecipado e a homologação nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1º e 4º”, ou seja, ela não se concretizará com o preenchimento de um dos requisitos apenas. De fato, no atual estágio tecnológico e, em especial, com o cumprimento das chamadas obrigações acessórias em meio eletrônico, a autoridade administrativa tende a homologar a constituição do crédito tributário pelo contribuinte antes do correspondente pagamento. Desse modo, levada a efeito a homologação, subsiste o crédito tributário até a realização do pagamento.

Contudo, a maioria dos tributaristas reafirma o caráter único e exclusivo do ato emanado da autoridade administrativa, a exemplo de Amaro (2007, p. 346-347), Bonilha (1982, p. 99), Campos (1982, p. 144), Fanucchi (1984, p. 291-293), Machado (2002, p. 153), Machado (1982, p. 638), Marins (2005, p. 208, 216), Wagner (1982, p. 267), Xavier (1982, p. 132) e do próprio Borges (1999, p. 367-375, 379, 412).

De qualquer forma e sob qualquer ângulo, resta, pelo menos, uma importante questão: como definir, como denominar a atividade do contribuinte consistente no reconhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e sua própria identificação como o sujeito passivo?

5.2 O caráter da atividade do contribuinte

Dizer que a atividade do contribuinte tendente à qualificação e quantificação da obrigação é simples subsunção à norma tributária pouco ou quase nada acrescenta à solução, principalmente, pelos efeitos jurídicos dela decorrente. Logicamente que a imensa maioria dos atos de nosso dia-a-dia se enquadram na simples conformação às regras vigentes, todavia, esses incontáveis casos não produzem consequências jurídicas patrimoniais em relação ao principal interessado, o Estado coator.

Em tese, abstraindo-se as disposições ao artigo 142 do CTN, pode-se afirmar que não é requisito de validade que a norma individual e concreta seja produzida exclusivamente por agentes públicos em sentido estrito, basta que o ordenamento jurídico faça outra previsão (LINS E SILVA, 2001, p. 191). No sentido da tese, pelo menos, são importantes as lições de Rubens Gomes de Souza (1960, p. 89-90), que definia, ainda na década de 50, como “autolancamento” o lançamento feito pelo próprio contribuinte:

É o lançamento feito pelo próprio contribuinte e apenas posteriormente verificado pela autoridade fiscal. [...] Entretanto, como já vimos que o lançamento é atribuição privativa da administração fiscal (§ 25), o lançamento feito pelo próprio contribuinte não obriga o fisco e somente se torna definitivo depois que este

verifica o lançamento feito pelo contribuinte e concorda com ele, ou então depois que prescreve o prazo dentro do qual o fisco pode, nos termos da lei, fazer essa verificação.

O fato de o CTN não ter consignado disposição expressa relativa à denominação da atividade do contribuinte antes referida ou de não ter lhe conferido, expressamente, o “status” de lançamento, não anula sua essência, não esvazia seu conteúdo. Barros Carvalho (2004, p. 213, 253-254), embora não formalmente, reconhece de fato o autolançamento por sua equivalência:

O ato de homologação, por atividade comissiva ou omissiva do ente que tributa, não dá o 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 administrando emitido norma individual e concreta que equivale, enquanto força normativa, ao ato jurídico-administrativo de lançamento.

[...]

Deixando entre parênteses as qualificações jurídicas inerentes à autoria, poderíamos mesmo dizer que, em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular.

[...] creio que nada custaria ao legislador brasileiro chamar a ambos os atos – o praticado pelo fisco (lançamento) e o realizado pelo contribuinte – pelo mesmo nome, apenas acrescentando um prefixo ou sufixo que pudesse diferenciá-los quanto à autoria.

Mas da não aceitação do conceito autolançamento, surge um problema de difícil solução: em face da transferência para o contribuinte do encargo de quantificar e qualificar a obrigação tributária e da inexistência, na prática, da homologação expressa dessa atividade, como explicar o surgimento do crédito tributário, entendido como aquele formalizado, qualificado e quantificado? Lins e Silva (2001, p. 189) aborda essa questão:

Portanto, vale estabelecer denominações distintas para estes atos, chamando de lançamento apenas o ato celebrado por agente administrativo (seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o contribuinte não fez em tempo hábil) e de autolançamento o ato de expedição de norma individual e concreta realizado pelo próprio sujeito passivo da relação instaurada.

5.3 A desnecessidade de lançamento

Em resposta à ausência de definição do autolancamento e, ao ver de vários autores, à equivocada previsão do lançamento por homologação, passou-se a sustentar a prescindibilidade do lançamento em determinados tributos, entre os quais, o ICMS. Os atos do sujeito passivo seriam simples informações e operações aritméticas em obediência aos comandos legais. Barros Carvalho (1995, p. 282), p. ex., assim se manifesta:

Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de outro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários.

A proposição não é verdadeira.

Amaro (2007, p. 356-357 e 363), também:

Essa classificação (em três tipos: direto ou de ofício, autolancamento e misto ou por declaração) não foi endossada pelo Código Tributário Nacional, que, diante da mesma realidade (ou seja, situações em que o tributo ora é apurado pelo sujeito ativo, ora pelo sujeito passivo, ora resulta de tarefas conjunta de ambos), adotou também três modalidades de lançamento, que se ajustam às três situações típicas que referimos.

[...]

Todavia, o Código entendeu o lançamento como um ato (ou procedimento) jurídico privativo da autoridade administrativa, com específicos efeitos jurídicos.

[...]

Para fugir a essa questão, preservando, de um lado, o conceito do lançamento como atividade privativa da autoridade, e, de outro, a ideia (falsa) de que todos os tributos devem ser submetidos a lançamento.

[...]

Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em “autolancamento” (expressão de resto imprópria, como anteriormente sublinhamos), teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o lançamento é desnecessário, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática.

Marins (2005, p. 215-216), ao tratar do aspecto processual e estabelecer diferenças entre exigibilidades e exequibilidade, afirma:

Há hipóteses cada vez mais frequentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário dá-se independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal), seus sujeitos ativo e passivo, sua quantificação (base de cálculo e alíquota) e modo de adimplemento [...]

Quer nos parecer, em verdade, que a exigibilidade condicionada ao lançamento sequer pode ser considerada a regra geral, pois no caso do largamente utilizado lançamento por homologação ou auto lançamento a obrigação tributária já é exigível mesmo antes da formalização da obrigação por obra da autoridade fazendária sob forma de pagamento. Somente nos casos em que a lei prevê unicamente o lançamento de ofício para a formalização da obrigação é que o ato da autoridade afigurar-se-á como essencial à exigibilidade.

Santos Júnior (2008), em monografia sobre a natureza do lançamento, igualmente, adota esse posicionamento:

Linha doutrinária mais promissora para a elucidação dos verdadeiros efeitos do lançamento é aquela que afasta a imprescindibilidade do lançamento na totalidade das relações jurídicas tributárias.

É preciso se desapegar da ideia de que o lançamento é indispensável, pois se está diante de uma ficção do Código Tributário Nacional que, para reforçá-la, criou o lançamento por homologação.

Aliás, pode-se afirmar que boa parte das dificuldades encontradas no texto do Código Tributário Nacional surge a partir do recorrente apego ao lançamento como instrumento indispensável do mecanismo posto a trabalhar após a concretização do fato gerador.

Fixado isso, pode-se avançar no sentido de firmar a seguinte assertiva: o lançamento somente se justifica quando sua presença é requerida pela lei, sendo que o lançamento por homologação é um artifício equivocadamente do Código Tributário Nacional.

Correia (2006), em artigo específico sobre o tema, assim se manifesta:

O Código Tributário Nacional utiliza alguns conceitos de maneira imprecisa e contém algumas disposições inconciliáveis entre si. Os problemas lógicos ficam mais evidentes ao se abordar a figura delineada no art. 150, aquela do lançamento por homologação.

Trata-se, a toda evidência, do disfarce terminológico do tributo exigido sem lançamento. O legislador tentou escamotear o resultado de sua construção, a bem de manter uma suposta coerência que, efetivamente, não há no código. Melhor seria se deixasse claro que o lançamento faz-se quando for necessário, conforme a configuração de cada espécie. [...]

De outra parte, reiteradas decisões do Judiciário têm decidido pela suficiência da declaração do contribuinte para a promoção da cobrança de débitos. Nesse sentido, a decisão da 2ª Turma do STJ, no Processo AgRg no Ag 512.823 /MG, em decisão datada de 11/11/2003 (DJ 15/12/2003 p. 266):

EMENTA

Recurso especial. Agravo regimental administrativo e tributário. Tributo sujeito a homologação. Notificação. Regularidade formal. Súmula 83/stj. Ausência de prequestionamento. Incidência da súmula 126/stj.

1. Pacífica jurisprudência desta Corte no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, verificada a existência de saldo devedor nas contas apresentadas pelo contribuinte, o órgão arrecadador poderá promover sua cobrança independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte.

Ora, o “saldo devedor” apresentado em declaração do contribuinte é tão-somente o resumo dos débitos do contribuinte, isto é, dos créditos tributários, devidamente compensados com os créditos fiscais, relativos a operações realizadas no período regulamentar.

De tudo isso, transparece a confusão entre conceito, definição e denominação, e entre dispositivos legais e norma. De fato, a deficiente técnica legislativa, por exemplo, a ausência de parágrafos, nos termos do artigo 10, III, “c”, da Lei Complementar nº 95, de 26/02/2011, não confere valor absoluto a dispositivos não excepcionados expressamente e, apesar de não haver dispositivo legal que defina, a norma tributária do ICMS exige do contribuinte a constituição do crédito tributário.

Em outras palavras, se não houve a participação da autoridade administrativa e a cobrança judicial é possível, o crédito tributário foi constituído ou, no mínimo, os efeitos das atividades exercidas pelo contribuinte, em obediência aos comandos legais são semelhantes às de constituição administrativa do crédito. Do contrário, o pagamento sem homologação não corresponderia a créditos tributários e, por consequência, não haveria possibilidade de inscrição em dívida ativa tributária e, em seguimento, a respectiva cobrança.

5.4 Confissão de dívida

Para dar suporte à tese da desnecessidade de lançamento, nos termos em que foi idealizada, e, ao mesmo tempo, harmonizá-la com a exigibilidade do crédito decorrente da atividade do contribuinte, vislumbrou-se como “confissão de dívida” o conjunto de declarações por ele prestado à autoridade administrativa.

No plano da legislação, regra geral, os Estados² evitaram caracterizar a declaração do contribuinte como confissão de dívida. No plano federal, porém, esse entendimento foi adotado em parte:

Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984.

Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências.

Art. 5º [...]

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

O problema advém de um requisito básico: a dívida tributária confessada deve ter um suporte fático. A respeito, Machado (2003) faz as seguintes observações que

² Subentendida a inclusão do Distrito Federal.

mostram a ausência de sustentação jurídica relativamente a uma confissão de dívida “autônoma”:

A interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão da dívida tributária natureza contratual que ela não tem. Aliás, ainda que a confissão tivesse natureza contratual, não se poderia admitir que a dívida de tributo dela se originasse. O tributo, ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve. A vontade do sujeito passivo, bem como a vontade da Administração Tributária, não pode ter a virtude de criar a dívida.

Com efeito, não há dívida tributária sem a obrigação, nascida no momento da ocorrência do fato gerador, e o crédito correspondente – para sua liquidez – precisa ser constituído (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo etc.). Então, ou a confissão seria, ela própria, a constituição do crédito ou o crédito tributário já estaria previamente constituído. No primeiro caso, estaria configurada, apenas, uma confusão conceitual ou, no mínimo, a inadequada denominação. No segundo, permaneceria o problema: como, quando e por quem o crédito tributário seria constituído.

Em resumo, a “confissão de dívida”, tal como concebida, não soluciona o problema.

5.5 Autolançamento

A posição doutrinária da maioria dos autores é contrária ao conceito, definição ou denominação de autolançamento, algumas extremamente categóricas, como a de Costa (1982, p. 99), que afirma “autolançamento não existe” e que “não deixa de ser uma heresia” Outros, simplesmente o equiparam conceitualmente ao lançamento por homologação.

Bastos (1995, p. 212-213), apesar de sopesar os prós e contras utiliza o termo autolançamento, afirmando que “o autolançamento vem previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional”. Bonilha (1982, p. 349-350), ao cuidar especificamente do lançamento do ICM, distingue três modalidades, o lançamento direto, o misto e o autolançamento. Nogueira (2003, p. 160), ao analisar os efeitos da incidência, afirma que a norma geral e abstrata “só produzirá efeito com a criação da norma individual e concreta pelo particular (autoacertamento³ – art. 150 CTN)”.

Baleeiro (1973, p. 461), já no início da década de 70 do século passado, ao tecer comentários ao CTN em relação ao artigo 150, fazia esta síntese:

O CTN. não menciona o autolançamento, usando dessa expressão ou outra equivalente. Prefere conceituar o “lançamento por homologação” [...] Ora, se ela homo-

³ Denominação retirada da legislação tributária e doutrina italiana: autoaccertamento, isto é, autolancamento.

loga, isto é, ratifica e convalida o lançamento, este foi ato de autoria do sujeito passivo, autolançamento portanto.

Costa (1993, p. 155), em obra específica sobre obrigação e lançamento, afirma:

Podemos então concluir, sinteticamente, dizendo que o lançamento é indispensável em todos os tributos, no sentido de que é necessário um acerto ou liquidação da situação jurídica subjacente, mas definitivamente não é um ato exclusivo da administração, podendo ser cumprido pelo contribuinte.

Carrazza (2005, p. 297 e 532), pelo menos, utiliza a expressão⁴:

O montante de ICMS a pagar é fixado pela simples aplicação da alíquota sobre a base: o valor da operação ou prestação submetida ao tributo. Isto se dá por ocasião da prática do ato do lançamento, que, no mais das vezes, é realizado pelo próprio contribuinte (autolançamento).

[...]

Os contribuintes que se limitam a aplicar, corretamente, dispositivos constitucionais no momento em que levam a cabo o autolançamento do ICMS absolutamente não cometem nenhum ilícito tributário.

Anteriormente ao CTN, como já referido em relação a Gomes de Souza, o autolançamento, apesar de âmbito significativamente mais restrito, não sofria críticas nos moldes que são feitas atualmente. Exemplo é dado por Becker (1972, p. 325-326) que publicou inicialmente em 1963 sua magistral obra:

O lançamento (“accertamento”) tributário consiste na série de atos psicológicos e materiais e ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos:

a) constatar a realização da hipótese de incidência [...]

[...]

d) calcular a quantidade aritmética do tributo [...]

Porém, em bom número, autores que se ocuparam das disposições do art. 150 do CTN focaram a análise no “caput”, onde a expressão “lançamento por homologação” sempre trouxe divergências e perplexidades, mas descuraram, em especial, o parágrafo primeiro e quarto:

Art. 150. [...]

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

[...]

⁴ O referido autor, reconheça-se, ao cuidar, especificamente, do “lançamento do ICMS, emite opinião diversa: “É (o ICMS), pois, um tributo sem lançamento, já que a Fazenda Pública pode exigí-lo desde o instante de seu nascimento” (2005, p. 492).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação [...] sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, [...].

Machado (2000, p. 38) – que afirma ser o lançamento atividade exclusiva da autoridade administrativa, não admite tributo sem lançamento e declara que o lançamento consiste no ato de homologação – desconsidera a disposição desse parágrafo primeiro ao inculcar “erro de redação” do CTN. Em suas palavras:

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se a “homologação do lançamento”, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação.⁶ [...] Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois este é, repita-se, atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratando de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação.⁷

Nota 6: Não se trata de desobedecer ao CTN. Cuida-se na verdade de corrigir erro de redação que em nada interfere com as normas nele existentes. Erro que se mostra evidente em face de outros dispositivos do próprio Código, e da lógica jurídica.

Nota 7: É certo que o § 1º do art. 150, referindo-se à “homologação do lançamento” parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como “lançamento”. Cuida-se porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de “constituição” do crédito tributário.

Além de não ser o caso, como atestado por vários tributaristas, tentar afastar a norma, inculcando erro de redação na lei, não parece ser o melhor caminho. Martins (1974, p. 263), em monografia específica sobre o autolancamento tributário, afirma: “A razão se revela, mais clara, na letra do § 1º do referido artigo [CTN, art. 150]: o pagamento, diz ele, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Eis aí, pois, o autolancamento”. Costa A. J. (1982, p. 105), também, alerta para esse aspecto referindo-se ao pré-citado parágrafo: “Mas, se o crédito é constituído pelo lançamento, como extinguir, mesmo sob condição resolutória, um crédito que ainda não existe?” Santi (1996, p. 125), em obra específica sobre o lançamento tributário ao analisar sua plurivocidade, nele inclui a atividade do sujeito passivo de “calcular o montante do tributo devido [...] que constitui o crédito tributário no caso dos chamados ‘lançamentos por homologação’ (Art. 150 do CTN e §§)”.

Com razão, o crédito tributário é e deve ser constituído antes da homologação; não há outra possibilidade. Se não houver crédito, não haverá extinção nem condição resolutória.

Quanto à legislação, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), praticamente, reproduz as disposições do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e, no que se refere à compensação, cuida do assunto sob o ângulo da escrituração propriamente dita. Nas legislações estaduais, também, regra geral, a expressão lançamento tem a conotação de escrituração, exemplo é a do Estado de São Paulo:

Lei nº 6.374, de 01-03-1989 (DOE 02-03-1989)

[...]

Do Lançamento

Artigo 35 – O lançamento do imposto é feito nos documentos e nos livros fiscais com a descrição da operação ou prestação, na forma prevista em regulamento.

Parágrafo único – Essa atividade é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeita a posterior homologação pela autoridade administrativa.

[...]

Artigo 57 – O imposto a recolher, declarado em guia de informação, é exigível independentemente da lavratura de auto de infração ou de notificação.

O STF, por seu turno, já consagrou o “autolançamento”. No julgamento do RE 93.039 / SP, pela Segunda Turma, em 19/3/1982 (DJ 12/4/1982), por exemplo:

Ementa

Tributário. ICM. Validade do lançamento por homologação ou autolançamento, independentemente de procedimento administrativo. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário não conhecido.

Ou mais recentemente, no julgamento do AI 539.891 Agr / RS, pela Primeira Turma, em 22/5/2007 (DJ 21/9/2007):

TRIBUTO – AUTOLANÇAMENTO – EXIGIBILIDADE. O instituto do autolançamento do tributo, a revelar, em última análise, a confissão do contribuinte, dispensa a notificação para ter-se a exigibilidade – precedentes: Recursos Extraordinários nº 107.741-7/SP, relator ministro Francisco Rezek, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 4 de abril de 1986; nº 102.059-8/SP, relator ministro Sydney Sanches, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 1º de março de 1985; nº 93.039-6/SP, relator ministro Djaci Falcão, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 12 de abril de 1982; nº 93.036-1/SP, relator ministro Rafael Mayer, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de outubro de 1980; e nº 87.229/SP, relator ministro Cordeiro Guerra, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 31 de março de 1978.

Ora, se as atividades do contribuinte previstas em lei são semelhantes em seu conteúdo às previstas no art. 142 do CTN (verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo), no mínimo, há um conceito genérico que as compreende.

Em outros termos, se as atividades do contribuinte, em estrita obediência aos comandos legais, produzem efeitos semelhantes às atividades da autoridade lançadora, diferenciando-as apenas pela definitividade, ambos são espécies de um conceito mais abrangente.

Sob o aspecto da linguagem, deve-se ter em mente que ela opera por meio de símbolos. Nas palavras de Salomon (2002, p. 75):

O significado de uma palavra não é atributo natural que as pessoas descobrem; o significado é dado a uma palavra por pessoas que concordam em dar-lhe aquele significado. [...]

Uma palavra tem significado se existe uma convenção para estabelecer seu significado. As definições expressam tais convenções na metalinguagem. A convenção pode ter sido formalmente estabelecida por meio de uma definição, ou pode ter resultado informalmente através de um uso costumeiro.

Nas ciências, as palavras recebem (ou deveriam receber) definições precisas, tanto para afastar ambiguidades como para enunciar generalizações. Além disso, a introdução de novas palavras se torna necessária para expressar sucintamente um significado importante, ou seja, as palavras são agentes de eficiência e celeridade na comunicação humana. No caso da importantíssima atividade desenvolvida pelo contribuinte no sentido da constituição do crédito tributário, há que se ter uma denominação própria. Do contrário, a linguagem correspondente seria, no mínimo, prolixa.

Em grande parte, a resistência à adoção do conceito “autolançamento” e, ao seu revés, a aceitação do “imposto sem lançamento” advêm da ausência de adequada análise dos efeitos decorrentes da abstenção do agente público relativamente à homologação do autolançamento e da concomitante constituição do crédito fiscal oponível ao Estado. De fato, a doutrina não tem dado a devida atenção à concretização do crédito fiscal pelo contribuinte, promovida sem qualquer participação da autoridade administrativa e envolvendo a quase totalidade dos créditos do ICMS efetivamente cobrados do Estado de acordo com a técnica de exclusão da cumulatividade. Um exemplo é dado por Souto Maior Borges (1999, p. 392-393):

É certo que no Brasil, como em outros países, a liquidação de alguns tributos (e.g., os impostos sobre a importação e exportação) não se esgota numa simples operação mental porque esse iter lógico e psicológico culmina com a expedição de um documento (fatura; guia, formula de despacho etc.). Mas, como se salientou agudamente, a preparação desses documentos, ou o preenchimento de formulários, na hipótese, é simples dever tributário (obrigação acessória), exigido para fins de controle e fiscalização. Mero cumprimento de um dever jurídico pelo particular, não se está em presença de atos de aplicação do Direito.

Em outra variante, Weiss (2006, p. 187), por exemplo, ao comentar a possibilidade de utilização dos créditos referentes às aquisições de bens destinados ao ativo permanente, assim discorre: “A LC nº 87/96, através do seu art. 20, permitiu

o creditamento (contabilização feita pelo próprio contribuinte em seu favor, para abater de seus débitos de ICMS) do imposto pago [...].”

Ora, a contabilização é apenas o registro de fatos jurídicos avaliados financeiramente e, especialmente, na contabilidade patrimonial ela tem e deve ter por base título expressamente previsto na legislação. De outra parte, a titularidade de um crédito obriga a existência de um débito, se o imposto é “cobrado” de um contribuinte e quem utiliza o crédito fiscal correspondente é outro, obrigatoriamente, deverá haver um nexo, com suporte em um título jurídico, entre o crédito fiscal de um e o débito tributário do outro.

A análise do título jurídico, instrumento pelo qual o Estado outorga ao contribuinte o extraordinário poder de executar, ele próprio, a compensação entre seus débitos e créditos, não pode ser relegada a um plano secundário como um simples documento de informação entre tantos outros integrantes das “obrigações acessórias”.

Importante reafirmar que a norma do autolancamento, isto é, o sentido do ato de vontade intencionalmente dirigido a certa conduta humana (KELSEN, 1986, p. 34), está veiculada no artigo 150 do CTN e seus parágrafos e, logicamente, autolancamento não é lançamento administrativo. Ambos podem ser classificados como espécie do gênero lançamento tributário, do qual fazem parte também, o lançamento puramente administrativo ou direto, o lançamento por declaração e o homologatório. Autolancamento, enfim, é a constituição não definitiva do crédito tributário levada a efeito pelo sujeito passivo.

6 Crédito fiscal

6.1 O montante cobrado em operações anteriores

Expressiva corrente doutrinária propugna a eficácia plena e aplicabilidade imediata do crédito fiscal hauridas diretamente da Constituição. Nesse sentido, a manifestação de Carrazza (2005, p. 323):

As ideias até aqui desenvolvidas convergem no sentido de evidenciar que o direito ao crédito do ICMS nasce no instante mesmo em que se verifica um dos fatos impositivos (fatos geradores “in concreto”) deste imposto.

Tal direito ao crédito (em favor do contribuinte e oponível ao Estado ou ao Distrito Federal) brota, inteiro, da própria Constituição [...] o direito ao crédito é indiscutível.

Mas ao determinar a exclusão da cumulatividade de acordo com o “montante do imposto cobrado nas operações anteriores”, a Constituição determina que o crédito fiscal a ser compensado é o reverso do crédito tributário. Com razão, para efetivação da cobrança, o imposto foi objeto de lançamento, em seu amplo sentido, e, se houve lançamento, o crédito tributário foi constituído.

Nas operações realizadas entre contribuintes, a constituição do crédito tributário (débito do contribuinte) implica a criação do crédito fiscal (débito do fisco). Se não houve a constituição do crédito tributário, não poderá haver crédito fiscal. Simplesmente, se não houve a constituição do crédito tributário, não haverá certeza e liquidez e, sem essa certeza e liquidez, o crédito não poderá ser objeto de compensação. Além disso, a exclusão da cumulatividade não é representada por um limite ou algum valor aproximado, o Estado não poderá ser cobrado por aquilo que ele não cobrou. Sob vários aspectos, o liame entre débitos e créditos é absolutamente imprescindível.

6.2 A Natureza dos créditos fiscais

Em razão da técnica utilizada para efetivar a não cumulatividade do ICMS – imposto contra imposto – além dos debates em torno da vinculação dos créditos, se apenas ao critério financeiro (“créditos financeiros”) ou ao critério das entradas e saídas físicas (“créditos físicos”), destaca-se a questão relativa ao caráter dos créditos fiscais.

Amplamente majoritária a concepção de que as normas a eles relativas seriam autônomas e não integrariam a norma tributária em seu estrito senso ou, na dicção de Paulo de Barros Carvalho, não fariam parte da regra-matriz de incidência (CARRAZZA, 2005, p. 297; MATTOS, 2006, p. 275; MELO, 2000, p. 198).

Coelho (2005, p. 400) representa honrosa e significativa exceção:

Discordamos, com respeito, de todos os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICMS o princípio da não cumulatividade. Integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de se apurar o quantum do dever decorrente da realização do suposto. Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária.

Interessante, também, a opinião de Christine Mendonça (2005, p. 51, 116, 137, 138 e 164) no sentido de que as normas do crédito fiscal são normas tributárias, porém, que a norma do débito do contribuinte é independente da norma do crédito fiscal denominado “débito do Fisco escritural”. Para tanto, a autora constrói regra-matriz própria desse débito em paralelo à regra-matriz do crédito tributário.

Derivação daquela corrente – que propugna natureza não tributária do crédito fiscal – outra procura considerá-lo “meramente escritural”, apenas, com efeito liberatório. O próprio STF, ao decidir sobre o cabimento de atualização monetária dos créditos não imediatamente utilizados pelo contribuinte, utilizou-se dessa denominação. No julgamento do Agravo 230.478-0/SP, em 8/6/1999 (DJ 13/8/1999), entendeu dessa forma:

Ementa: O denominado crédito no ICMS é puramente escritural e guarda essa característica tanto para a apuração do saldo mensal como quanto no caso de

haver saldo a seu favor, passando este, ainda, como crédito escritural para o mês seguinte. [...].

A. J. Costa (apud MATTOS, 2006, p. 284) contesta a concepção nos seguintes termos:

Este entendimento equivocado leva a outra afirmação também destituída de qualquer fundamento: a de que o crédito do contribuinte é meramente escritural ou é moeda escritural. Como diz Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico (Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1963, vol. II, vb. Escrituração): 'Escrituração, derivado de escrever, quer significar o processo pelo qual se promove o registro sistemático e metódico de todos os fatos ocorridos em uma organização, a fim de que se fixem permanentemente, e possam, a qualquer momento, fornecer os dados que se tornem necessários para qualquer verificação a respeito deles.' Não há nada meramente escritural, uma vez que a escrituração registra fatos econômicos, portanto não se pode falar em créditos meramente escriturais.

Mas a tese do "crédito fiscal" como norma autônoma funda-se, por um lado, no entendimento distorcido da doutrina da regra-matriz de incidência. Com efeito, a contribuição de Barros Carvalho no sentido da apreensão e compreensão da norma tributária é incomensurável. A delimitação entre a hipótese e a consequência, entre o descritor e o prescriptor; a análise segundo os diversos critérios ou aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo); enfim, a montagem e construção do arquétipo da norma de incidência tributária permitiram verdadeiro avanço doutrinário. No entanto, o conceito "regra-matriz de incidência tributária", construído pelo referido autor (1995, p. 155), como sinônimo de "norma de incidência tributária em sentido estrito", foi tomado pela maioria dos autores como forma extremamente rígida. Os critérios estabelecidos (material, espacial etc.) deveriam estar contidos nas regras-matrizes de todo e qualquer tributo e, especialmente, no que se refere ao critério quantitativo, a fórmula da regra-matriz do tributo deveria conter a base de cálculo e a alíquota, nem mais nem menos. No entanto, o próprio Barros Carvalho (1995, p. 246) alerta para o aspecto de simplificação: "Convocamos a atenção dos leitores para a advertência de que a regra-matriz é uma fórmula simplificadora".

Por outro lado, é praticamente unânime o exame do fenômeno "crédito fiscal" feito a partir da ótica do contribuinte, considerado centro de diversas operações e prestações ao longo de um período. É a visão jurídico-contábil: o estabelecimento do sujeito passivo como um centro de escrituração de débitos e créditos. Apesar de importante, a análise do crédito fiscal não pode ficar restrita a esse enfoque. Ao contrário, a norma de incidência do tributo deve ser vista como um todo, numa perspectiva externa a seus sujeitos.

De fato, sob o ângulo do contribuinte, p. ex., na realização de uma saída de mercadorias, surge o débito decorrente da realização de uma operação que, por sua vez, pode sofrer abatimentos pela utilização de créditos fiscais oriundos de outras

operações. Sob essa ótica, realmente, há uma disjunção entre os créditos fiscais e a norma de incidência tributária. Para o contribuinte isoladamente considerado, os créditos fiscais são instrumentos de abatimento do somatório do imposto devido em diversas operações e calculado pela aplicação da alíquota à base de cálculo.

Porém, na realização de um negócio de compra e venda no mercado interno de mercadoria a ser revendida e na hipótese de observância da legislação, a análise norma de incidência tributária em sua integridade, sem as peias de uma rígida regra-matriz, evidencia duas consequências principais em relação aos executores da operação: o surgimento de um débito tributário a ser satisfeito por um dos polos do negócio realizado, o vendedor; e o nascimento de um direito subjetivo – reflexo do débito – a ser exercido em operações subsequentes pelo outro polo, o comprador.

Visto pelo lado da exclusão, não há norma, financeira, civil ou comercial, aplicável ao caso e não há hipótese juridicamente possível de que um direito subjetivo oponível ao Estado surja sem a incidência de alguma norma. É a incidência da norma tributária que desencadeia aqueles dois efeitos.

No mínimo, relegar a um segundo plano o fato de as operações serem negócios bilaterais influencia aquele pensar. No entanto, não se pode olvidar que remetente e destinatário realizam as operações conjuntamente; contribuinte é apenas aquele que a lei, em cada caso, designa como tal. Logicamente, essa designação, na maior parte dos casos, recai sobre o primeiro, mas em várias outras, a qualidade de contribuinte é atribuída ao destinatário. De fato, as referências feitas em lei (p. ex., art. 4º; 8º; 9º, I, da LC 87/96) e em praticamente toda a doutrina no sentido da realização de operações pelo contribuinte – apesar de indiscutivelmente verdadeiras – conduzem ao equivocado entendimento de que elas sejam realizadas unilateralmente. Vista desse modo e apenas desse modo, a designação de um como sujeito passivo teria o condão de anular o outro polo da operação.

Diferentemente de outros tributos, p. ex., de impostos sobre vendas a consumidor, na concretização da hipótese de incidência do ICMS, a norma tributária principal não diz respeito, apenas, ao valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, ela tem por objeto o pagamento do tributo, que não é resultante, somente, daquela aplicação. Portanto, ela envolve, também, o adquirente da mercadoria destinada ao comércio e o respectivo crédito fiscal. E mais, os efeitos da norma se concretizam, obrigatoriamente, pela emissão de uma norma individual e concreta: lançamento administrativo, sentença judicial ou autolancamento. Não há outra possibilidade desses créditos e débitos serem constituídos, mormente, quando uns e outros, faces da mesma moeda, devem coincidir em seus exatos termos e valores. Não há possibilidade de uns e outros nascerem sem um título jurídico, sem uma declaração de verdade com efeito de preclusão. Um título jurídico único e específico deve representar o nexa formal entre o crédito tributário e o crédito fiscal.

7 A formalização do autolancamento

A doutrina tem relegado a plano secundário as chamadas “obrigações acessórias”, ou, em melhor técnica, os “deveres instrumentais”, neles incluída especialmente a nota fiscal. Em compêndios de Direito Tributário raramente esse assunto é aprofundado; geralmente, é discutida a imprecisão terminológica do CTN frente ao conteúdo patrimonial das obrigações.

Na visão tradicional da doutrina, a imposição de obrigações acessórias ou deveres instrumentais visariam ao controle da arrecadação em amplo sentido. Já o contribuinte utilizaria a documentação fiscal para comprovar o cumprimento da legislação, bem como, assegurar a apropriação de créditos fiscais e a fruição de benefícios fiscais. Resumidamente, em termos de comissão, os deveres consistiriam na emissão e guarda de documentos fiscais, na respectiva escrituração e no fornecimento de informações comprobatórias do cumprimento das obrigações referentes às operações realizadas. Zockun (2005, p. 121), em obra específica sobre o tema, sintetiza:

Essas ponderações demonstram que as relações jurídicas decorrentes da obrigação tributária “acessória” – consistentes num fazer ou num suportar (não fazer) do sujeito passivo dessa relação – objetivam, apenas e tão-somente, verificar o possível nascimento e cumprimento do objeto de uma obrigação tributária material (ou obrigação tributária principal).

Normal mente, as obrigações acessórias relativas ao ICMS estão especificadas e detalhadas em decretos executivos estaduais com a denominação de Regulamento do ICMS. Raros dispositivos de lei aludem a esses deveres e, quando o fazem, em sua maioria, remetem o assunto àqueles diplomas.

Nessa esteira, Carrazza (2005, p. 496-497), em obra específica sobre o ICMS, assim explana:

Quanto à nota fiscal, convém dizermos que é o documento onde se estampa o valor do ICMS a pagar. Assim, deve refletir o verdadeiro valor da operação ou prestação, justamente para que a cobrança do imposto se perfaça com exatidão. [...]

Quando os fornecedores as emitem, também eles cumprem deveres instrumentais tributários, que visam a possibilitar não só o correto recolhimento do ICMS como, também, a plena fruição do direito constitucional à não cumulatividade deste tributo.

Coelho (1982, p. 141), ao cuidar da não cumulatividade do ICM, não menciona a emissão da nota fiscal e assim expõe a técnica utilizada:

A não cumulatividade do ICM não é feita ao nível de produto ou de operação mas sim através de um conta corrente mensal. O contribuinte se debita pelo ICM das suas operações de circulação e se credita pelo ICM pago nas operações de aquisição de mercadorias, para revenda ou industrialização. Ao final do mês, soma o valor de suas operações e do imposto a pagar, do seu montante, deduz o crédito

das aquisições tributadas. Havendo saldo positivo (mais débito do que crédito), recolhe a diferença que fica sendo o quantum deleatur da obrigação ou, se se preferir, o quantum da prestação.

Melo (2000, p. 200), também em obra específica sobre o ICMS, não aborda o tema e, ao tratar da não cumulatividade, assim se manifesta:

Discordo, todavia, da condição de referência exclusiva à nota fiscal para permitir o direito ao crédito, visto que o documento representa mero dever acessório que não pode jamais sobrepor-se a princípio constitucional da mais alta envergadura. Conquanto os documentos tenham o condão de retratar (e materializar) os atos jurídicos realizados, não se lhes pode emprestar valor preeminente de modo a direcionar todo o direito (constitucional) de abatimento.

O autor acima e Lippo (2004, p. 131 e 133-134), ao tratarem da não cumulatividade tributária, dão ênfase à escrituração fiscal e, praticamente, não se ocupam da nota fiscal:

Pela regra da não cumulatividade, ao fim de cada período (usualmente mensal), o contribuinte é obrigado a proceder à apuração do montante do imposto correspondente aos débitos pelas suas operações de saída [...] e do montante dos créditos correspondentes às operações anteriores [...] Do confronto entre ambos (débitos e créditos), resultará um saldo, que poderá ter destinação diferente, dependendo da hipótese.

[...]

Não há dúvida quanto ao montante do imposto incidente sobre as operações realizadas com produtos industrializados; na realização de operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços realizados pelo agente que está procedendo à apuração. Basta que ele some os valores do imposto destacado nos documentos fiscais que emitiu durante o período. Essa etapa do processo de apuração do imposto devido, obviamente, é muito simples.

Christine Mendonça (2005 p. 148-149), também, compartilha dessas opiniões, ao tratar da não cumulatividade no ICMS:

A nota fiscal serve como meio de prova para o direito, serve para formalizar os eventos da operação de circulação de mercadorias e da prestação de serviço em fatos jurídicos, mas não é capaz de irromper com as relações jurídicas do crédito tributário e do débito do Fisco escritural (crédito fiscal), pois se emito a nota fiscal, mas não escrituro o valor da operação [...].

Costa (2003, p. 113-115) aponta as contradições da “teoria carvalhiana”, exatamente, em relação à possibilidade de o contribuinte editar ou não uma “norma individual e concreta” com emissão da nota fiscal, porém, não se posiciona pessoalmente pela possibilidade ou impossibilidade.

Em outras palavras, o que deflui da maioria dos compêndios voltados ao assunto é que o imposto a pagar seria mera soma de débitos e créditos, nascidos

da simples observância de ditames legais a partir das operações realizadas, sem a constituição formal de uns e outros. Mas reafirme-se, a mera observância dos comandos legais relativos aos deveres instrumentais, denominados “obrigações acessórias”, não tem o condão de impor quaisquer ônus patrimoniais ao Estado.

Ao proceder ao autolancamento, ou outro nome que se der – mediante o reconhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e sua própria identificação como sujeito passivo – o contribuinte o formaliza por meio de “nota fiscal”, ou seja, ele emite a norma individual e concreta correspondente a seu débito tributário e ao possível crédito fiscal do destinatário da mercadoria. Em conjugação, entrega ao fisco declaração periódica relativa ao saldo devedor resultante da compensação prevista em lei.

E mais, se o contribuinte informar ao fisco, periódica e resumidamente, os valores correspondentes aos débitos e créditos, e, ele próprio, proceder à compensação destes com aqueles, sem prévia anuência da autoridade fiscal, essa economia de procedimentos por parte do Poder Público não invalida a constituição do crédito tributário no momento da emissão da nota fiscal, ao contrário, ela a corrobora.

Considerações finais

Para garantia da não cumulatividade, a Constituição Federal estabeleceu a regra da compensação do ICMS e, também, remeteu à legislação complementar a disciplina do regime de compensação do imposto que, para efeitos de escrituração fiscal, é efetivada, regra geral, pela confrontação periódica do conjunto dos créditos tributários (débitos do contribuinte) com o conjunto dos créditos fiscais.

Na realização de operações sujeitas ao ICMS, a obrigação tributária nasce destituída de liquidez e certeza; para que o Estado possa exigir, possa cobrar a prestação correspondente, o crédito tributário dela decorrente deve ser formalmente constituído.

Por sua extraordinária importância e pelo fato do conceito estar contido nas disposições do artigo 150, §§ 1º e 4º, do CTN, a constituição do crédito tributário pelo contribuinte deve ter denominação própria, e a mais adequada, lógica e historicamente utilizada é a de Autolancamento.

O autolancamento – constituição do crédito tributário pelo contribuinte, sujeito à revisão e homologação pela autoridade administrativa, hoje formalizado na emissão da Nota Fiscal – é o título jurídico que possibilita a apropriação do crédito fiscal oponível ao Estado, sob condição de operação posterior, mediante compensação levada a efeito unilateralmente pelo contribuinte destinatário da mercadoria ou tomador do serviço.

O crédito fiscal integra a norma jurídico-tributária do ICMS. Na concretização da hipótese de incidência do ICMS, em negócios realizados entre contribuintes, a norma irradia seus efeitos em três direções, na do contribuinte, para gerar o débito

tributário; na do adquirente ou tomador, para gerar o direito subjetivo ao crédito fiscal, sob condição suspensiva de operação ou prestação subsequente; e na do Estado, para gerar o direito subjetivo do crédito tributário e o débito reflexo do crédito fiscal.

Por fim, cabe repisar, desde os primórdios do Estado, a obrigação de pagar tributos sempre foi instrumento de financiamento do Soberano. Ao contrário, a constituição do crédito pelo lançamento, além de outras construções do direito tributário, é instrumento de proteção do contribuinte e importante conquista do Estado Democrático de Direito.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Lançamento do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 349-356.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BROCKSTEDT, Fernando A. *O ICM – legislação federal unificada, comentários interpretativos e críticos*. RS, 1972.
- CAMPOS, Dejalma de. Prescrição e decadência. In: (coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 143-155.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CINTRA, Carlos César Souza. A não cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 103-151.
- COELHO, Sacha Navarro Calmon. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. Não cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 449-482.
- CORREIA, Andrei Lapa de Barros. O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN, 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>>. Acesso em: 06 dez. 2009.
- COSTA, Adriano. *Teoria da incidência da norma jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

- COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 95-105.
- COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: RT, 1993.
- CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas atualizadoras. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolancamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- LACOMBE, Américo. *Obrigação tributária*. 2. ed. Florianópolis/SC: Obra Jurídica, 1996.
- LINS e SILVA, Joana. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. A não cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 190-216.
- _____. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, n. 59, p. 36-51, ago. 2000.
- _____. Confissão de dívida tributária. 2003. Artigo disponível na BDJur – Biblioteca Digital Jurídica do STJ – doutrina. <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 23 dez. 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito Machado Segundo. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Rubens Approbato. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 615-639.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MARTINS, José Antonio de Andrade Martins. O autolancamento tributário. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 223-268.
- MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MENDONÇA, Christine. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima Nogueira. *Fundamentos do dever tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- PAULSEN, Leandro. *Código Tributário Nacional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PLÁCIDO e SILVA. *Vocabulário jurídico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.



PRAXEDES, Francisco de Assis. Tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado e não pago: cabimento de lançamento de ofício. *RDDT*, n. 63, p. 52-67, dez. 2000.

RIBEIRO, Luiz Antonio. *Direito Tributário*. Tomo I – Obrigação, lançamento, crédito, decadência e prescrição. Bauru/SP: Edipro, 2000.

SAKAKIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário nacional comentado*. 4. ed. São Paulo: RT, 2007.

SALOMON, Wesley C. *Lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS JUNIOR, Brivaldo Pereira dos. Natureza substancial ou procedimental do lançamento tributário. 2008. 16 f. Monografia. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br/revista/2008/Ano_VIII_outubro_2008/Natureza%20Substancial%20-%20Brivaldo.pdf>. Acesso em: 6 dez. 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária – parte geral*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

WAGNER, José Carlos Graça. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – Sistemática. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 249-273.

WEISS, Fernando Lemme. Princípios tributários e financeiros. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

XAVIER, Alberto. Lançamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 127-141.

ZOCKUN, Maurício. Regime jurídico da obrigação acessória. São Paulo: Malheiros, 2005.



