

O Problema do Contraditório nos Casos de Lançamento por Homologação (é Necessária, ou não, a Instalação de Prévio Procedimento Administrativo quando o Crédito Tributário decorre de "Autolançamento")

Paulo Cesar Conrado

Considerado sob o ponto de vista puramente teórico, o sistema do direito positivo brasileiro seria daqueles que, em princípio, imporá ao Estado, na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, a execução de todos os atos tendentes à constituição da norma individual e concreta de lançamento, caracterizando-se, como regra, aquilo que se denomina de "lançamento de ofício".

A par dessa perspectiva, é preciso reconhecer, todavia, que a aludida forma de lançamento, que era para ser a regra, transformou-se, hoje, em verdadeira exceção, sobressaindo, do bojo daquele mesmo sistema (do sistema do direito positivo brasileiro), um sem número de situações em que a consecução dos atos tendentes à produção da norma individual e concreta de lançamento é imposta ao contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, caracterizando-se, em termos bem pragmáticos, o reinado do "lançamento por homologação".

Pois bem.

Como consequência de tal circunstância, cabe reconhecer que não serão poucos os casos, em nosso cotidiano, em que, emitida a indigitada norma individual e concreta de lançamento pelo contribuinte e desde que não seja por ele efetivado o respectivo pagamento, o Estado acabará por proceder à imediata inscrição do crédito tributário declarado em dívida ativa, sacando, daí, a correlata certidão, e providenciando, ao final, o ajuizamento da pertinente ação de execução fiscal.

E é justamente por força desse quadro que exsurge, para nós e então, a pergunta: o ato de inscrição do crédito tributário nas condições suso-transcritas atritória, ou não, com o dever de instauração de prévio procedimento administrativo? Ou, por outra: haveria, na hipótese, violação ao primado do contraditório?

À guisa de enfrentar esse problema, poderíamos dizer, forte na tendência pretoriana, que os créditos tributários

constituídos por passíveis, com efeito em dívida ativa, portanto, de prévio procedimento administrativo), todavia, o lançamento teria sido mesmo, contribuinte, aqui, o co-

Conquanto re ponto, acertada), o problema não se dizer, a mais "cc bem por isso e p dela compartilh Senão, confir

A incidência bido, é fenômeno e invariavelmente to previsto na hip tária (geral e abst

Malgrado ess aduzir, entretanto lação do requestac exigindo a constit competente, do e' põe.

Com efeito, ap linguagem própria sível falar, concreto tributário e d lhe são ínsitos, no nascer a obrigação falar, a relação ju

Pois bem.

Tomada a que vemos assentir, p necessária, que a não é fenômeno "encaixe" do tex abstrato com o fa

Não. Ao invés sar, será o homer (tomado esse teri generalíssimo), b



Paulo Cesar Conrado
é Mestrando em
Direito do Estado pela
PUC/SP, Professor de
Direito Processual
Civil e de Direito
Tributário (USF,
PUC-COGAE e
IBDT) e Juiz Federal
em São Paulo.

tório nos Casos de Homologação , a Instalação de Administrativo o Tributário lançamento” onrado

vista puramente teórico, o
iro seria daqueles que, em
ondição de sujeito ativo da
de todos os atos tendentes
al e concreta de lançamen-
aquilo que se denomina de

eciso reconhecer, todavia,
to, que era para ser a regra,
ira exceção, sobressaindo,
(do sistema do direito po-
ro de situações em que a
produção da norma indivi-
é imposta ao contribuinte,
utária, caracterizando-se,
sinado do “lançamento por

rcunstância, cabe reconhe-
os, em nosso cotidiano, em
ndividual e concreta de lan-
le que não seja por ele efe-
o Estado acabará por pro-
dito tributário declarado em
relata certidão, e providen-
a pertinente ação de execu-

se quadro que exsurge, pa-
de inscrição do crédito tri-
critas atritória, ou não, com
o procedimento administra-
pótese, violação ao primado

roblema, poderíamos dizer,
que os créditos tributários

constituídos por ato do contribuinte são passíveis, com efeito, de imediata inscrição em dívida ativa (independentemente, portanto, de prévio procedimento administrativo), tudo porque, nessas hipóteses, o lançamento (dito “por homologação”) teria sido engendrado por ele mesmo, contribuinte, de molde a dispensar-se, aqui, o contraditório.

Conquanto respeitável (e, até certo ponto, acertada), essa forma de encarar o problema não se nos afigura, por assim dizer, a mais “completa”, merecendo, bem por isso e *permissa venia* dos que dela compartilham, alguns reparos.

Senão, confira-se.

A incidência tributária, segundo sabido, é fenômeno que pressupõe, sempre e invariavelmente, a ocorrência do evento previsto na hipótese da norma tributária (geral e abstrata).

Malgrado essa condição, impende aduzir, entretanto, que a efetiva instalação do requestado fenômeno vai além, exigindo a constituição, em linguagem competente, do evento que lhe pressupõe.

Com efeito, apenas com a versão em linguagem própria é que mostrará possível falar, concretamente, de fato jurídico tributário e de todos os efeitos que lhe são ínsitos, notadamente o de fazer nascer a obrigação tributária, ou, noutro falar, a relação jurídico-tributária.

Pois bem.

Tomada a questão dessa forma, devemos assentir, por via de consequência necessária, que a incidência tributária não é fenômeno que desponta pelo só “encaixe” do texto normativo geral e abstrato com o fato social.

Não. Ao invés do que se possa pensar, será o homem e sempre o homem (tomado esse termo, aqui, em sentido generalíssimo), buscando fundamento

de validade na aludida norma geral e abstrata e construindo a correlata norma individual e concreta, que promoverá a incidência tributária, fazendo-o pelo emprego, repise-se, da linguagem competente.

Indo além, aliás, poderíamos acrescentar que, observado o mencionado processo de construção normativa, a efetiva aplicação do direito ocorrerá justa e precisamente quando o homem produzir a norma individual e concreta, de tal sorte que, resumindo toda essa fenomenologia, ter-se-ia, sucessivamente, as seguintes passagens:

(i) a atividade de enquadramento, pelo homem, das notas do evento que ocorreu no mundo real nas notas do evento previsto hipoteticamente (subsunção);

(ii) a atividade de relato, em linguagem competente, de tal enquadramento, donde surge o fato jurídico tributário, que dá origem, por sua vez, à obrigação tributária;

(iii) em decorrência dessas duas primeiras operações (inclusão de classes e implicação), a incidência da norma; (iv) terminadas essas três operações, a atividade final, sempre desempenhada pelo homem, no sentido, agora, de promover a expedição da norma individual e concreta, aplicando o direito.

Muito bem.

Com isso posto, podemos voltar às nossas considerações iniciais, retomando a idéia, já posta, de que no sistema brasileiro, teoricamente, as atividades assinaladas nos itens imediatamente anteriores (atinentes, em suma, com o enquadramento das notas do evento que ocorreu no mundo real nas notas do evento previsto hipoteticamente; com o relato, em linguagem, de tal enquadra-

mento, com o surgimento da obrigação tributária; com a incidência da norma; e com a expedição da norma individual e concreta) cabem ao sujeito ativo da obrigação tributária, vale dizer, ao Estado, por seus agentes fiscais, caracterizando-se, com isso, o já referido "lançamento de ofício".

Para essas hipóteses, é de se perceber, desde sempre e até mesmo por intuição, que toda a atividade desenvolvida pelo Estado (e que imbrica, reitere-se, com a aplicação do direito, mediante a produção da norma individual e concreta) só se aperfeiçoará, embora não tenhamos mencionado tal passagem, com o manuseio dos atos de comunicação pertinentes, ou seja, mediante a prática de atos que tornem do conhecimento do outro sujeito envolvido na relação tributária (o contribuinte) a norma edificada.

E será justamente aí, por sinal, que se encontrará o fundamento da idéia de contraditório, tão forte no plano das relações processuais, mas que subjaz, sem espaço para questionamentos, também no plano das relações prestacionais da Administração, mormente porque, em sendo desenvolvida pelo Estado toda a atividade tendente à construção da norma individual e concreta que redundará na aplicação do direito, a sua oponibilidade (de tal regra) só se afigurará presente se e quando dela tiver ciência o correlato destinatário (vale dizer, o administrado).

Não obstante tal raciocínio (que se nos entremostra de todo claro, na medida em que construído a partir do mesmo modelo que é empregado, *mutatis mutandis*, para o processo judicial, em que, aponte-se, a sentença, como norma individual e concreta, só opera efeitos se respeitada a regra do contraditório), o fato é que, consoante já advertimos, o

que efetivamente reina em nosso sistema não é o "lançamento de ofício" mas sim o "lançamento por homologação". E justa e precisamente por isso é que retorna, aqui e então, a pergunta: haveria espaço, lógico, para falar-se, na sede do "lançamento por homologação", em contraditório?

Pois bem.

Buscando ferir, agora sim, o problema posto, tomemos em conta as ponderações anteriormente lançadas e reconheçamos, desde já, que:

- (i) sendo a norma individual e concreta, nas hipóteses de "autolancamento", construída pelo próprio administrado;
- (ii) ostentando a regra do contraditório um sentido lógico bem claro (tal seja, o de permitir o aperfeiçoamento do processo de formação da referida norma);

caso seja aceita a tese da necessidade de prévia instalação de procedimento administrativo nos referidos casos de "lançamento por homologação", aquele sentido (o sentido lógico do princípio do contraditório) viraria um "sem-sentido", dando-se azo a uma visível inversão de valores, na medida em que se transformaria o indigitado princípio (do contraditório) em uma técnica de índole puramente formal, quando, em verdade, a sua vocação é muito maior, imbricando, consoante sinalizado, com a própria formação da norma.

Nesse aspecto, destarte, seria de se fechar, já nesse estágio, a questão, confirmando-se a impressão deixada pela jurisprudência que domina sobre a matéria.

Ocorre, porém, que, se pararmos por aqui nossa análise, um aspecto, sobretudo importante e que é exatamente o que falta para integrar a análise do pro-

blema: a inscrição crédito tributário de buinte na sede do "lançamento" não se vê, apenas aos (seu objeto da atividade contribuinte) desentendiado de tais valores, não precisaria de procedimento administrativo apurados em sede de concreta produzida buinte), parcelas ativamente inadimplimento.

Eis aí o ponto em que, em nosso sentir,

As parcelas imbricadas como sanção penal (normalmente designada "multa de mora" ou "multa de mora") corporificam, objeto da prestação de uma espécie de uma espécie de relações jurídicas, tais como corolário do conseqüente de out que tratamos, essa e precisamente, a incidência, tomada em dual e concreto).

Expliquemos: (e concreta produzida no exercício do "lançamento", tem com ver de carrear aos certa quantia em dprido esse dever (que, tamente, ao conseqüente

reina em nosso sistema de ofício" mas o por homologação". Ante por isso é que re-
do, a pergunta: haveria
ra falar-se, na sede do
homologação", em

agora sim, o proble-
s em conta as ponde-
nte lançadas e reco-
á, que:

a individual e concre-
s de "autolancamen-
elo próprio adminis-

regra do contraditório
ógico bem claro (tal
tir o aperfeiçoamen-
e formação da referi-

se da necessidade de
le procedimento ad-
eridos casos de "lan-
ogação", aquele sen-
ico do princípio do
a um "sem-sentido",
a visível inversão de
em que se transfor-
princípio (do contra-
nica de índole pura-
ndo, em verdade, a
o maior, imbricando,
o, com a própria for-

destarte, seria de se
gio, a questão, con-
essão deixada pela
lmina sobre a ma-

que, se pararmos por
um aspecto, sobre-
que é exatamente o
ar a análise do pro-

blema: a inscrição em dívida ativa de
crédito tributário declarado pelo contri-
buente na sede do "lançamento por ho-
mologação" não se resume, no mais das
vezes, apenas aos valores que teriam
sido objeto da atividade por ele (pelo
contribuinte) desenvolvida, incluindo,
además de tais valores (os quais, repi-
se-se, não precisariam ser objeto de pro-
cedimento administrativo prévio, já que
apurados em sede de norma individual e
concreta produzida pelo próprio contri-
buente), parcelas atinentes a sanção pelo
inadimplemento.

Eis aí o ponto efetivamente relevan-
te, em nosso sentir.

As parcelas impostas ao contribuinte
como sanção pelo inadimplemento
(normalmente designadas de "multa",
"multa de mora" ou "multa sancionató-
ria") corporificam, consoante cediço, o
objeto da prestação que é devida em vir-
tude de uma específica classe de rela-
ções jurídicas, tais sejam, as que surgem
como corolário do descumprimento do
consequente de outra norma (no caso de
que tratamos, essa outra norma é, justa
e precisamente, a regra matriz de inci-
dência, tomada em seu sentido indivi-
dual e concreto).

Expliquemos: (i) a norma individual
e concreta produzida pelo contribuinte,
no exercício do "lançamento por homo-
logação", tem como consequente o de-
ver de carrear aos cofres públicos uma
certa quantia em dinheiro; (ii) descum-
prido esse dever (que corresponde, jus-
tamente, ao consequente da referida nor-

ma), tem-se, então, espaço para a produ-
ção de outra norma, a sancionatória, cu-
ja estrutura vai, basicamente, no seguin-
te sentido: *dado o fato de o contribuin-
te ter descumprido o consequente da
norma individual e concreta por ele
mesmo produzida por força do "lança-
mento por homologação", deve-ser o
pagamento, por ele, contribuinte, de
quantia atinente à multa.*

O que não pode ser esquecido, toda-
via, é que essa segunda norma individual
e concreta de que falamos não é produ-
zida pelo contribuinte, senão pela pró-
pria Administração, mediante a constata-
ção de que, a despeito do "lançamen-
to por homologação", não teria sido
promovido o recolhimento dos valores
devidos.

E será bem por isso, então e seguin-
do o raciocínio que procuramos desen-
volver, que os valores atinentes a sanção
pelo inadimplemento de crédito tributá-
rio declarado pelo próprio contribuinte
só seriam passíveis de inscrição em dí-
vida ativa desde que previamente insta-
lado, agora sim, o competente procedi-
mento administrativo, mediante o qual
seria dado ao contribuinte conhecimen-
to acerca da norma, individual e concre-
ta, que substancia aqueles valores, úni-
ca forma capaz de fazer valer a idéia,
suprema, de contraditório.

Com isso, e apenas assim, teremos
resolvido, na sua totalidade, o problema
do contraditório nos casos de "lança-
mento por homologação".