

## **A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIOS PELA INOBSERVÂNCIA DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Sandro Murilo Martins Simão<sup>1</sup>

**RESUMO:** O Lançamento Tributário é um ato administrativo que deve preencher certos requisitos decorrentes da lei, para que presumam estar dotados de veracidade e legitimidade, para que o ato de pagar, proporcione sensação de segurança ao contribuinte. Desta forma, a Constituição Federal, não somente nos Incisos I, II e III do Artigo 150, estabelece limitações ao poder de tributar pelo Estado, promovendo desta forma uma interferência nos elementos constitutivos do lançamento tributário, que devem ser atendidos no ato de constituir o crédito tributário. Assim, o estudo através do método dedutivo dos princípios previstos nesses incisos, através da referência doutrinária, possibilitou compreender que a inobservância desses preceitos, estará consequentemente em desconformidade com os Princípios da Legalidade, Isonomia, Retroatividade e Anterioridade. Possibilitando. Facultando ao contribuinte, que possua suas garantias fundamentais ameaçadas ou violentadas, antes ou após o lançamento, buscar a tutela administrativa ou judicial, para que venha extinguir o crédito tributário.

**Palavras-chave:** Princípios Constitucionais Tributários, Nulidade do Lançamento Tributário, Pressupostos e Elementos dos Atos Administrativos. Extinção do Crédito Tributário.

### **THE NULLITY OF THE TAX ADMINISTRATIVE ACTS FOR THE INOBSERVANCE OF CONSTITUTIONAL TAX PRINCIPLES**

**Abstract:** The Tax Release is an administrative act that must fulfill certain requirements resulting from the law, so that presumed to be endowed with veracity and legitimacy, so that the act of paying, provide a sense of security to the taxpayer. In this way, the Federal Constitution, not only in Sections I, II and III of Article 150, establishes limitations on the power to tax by the State, thereby promoting interference in the constituent elements of the tax roll-out, which must be met in the act of constituting

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito na Sociedade Educativa e Cultural Amélia (SECAL) – 10º Período – dez/2018, Pós Graduado em Georreferenciamento de Imóveis Rurais pela Universidade Tuiuti do Paraná e Graduado em Engenharia Florestal pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO); E-mail: [smmsimao@hotmail.com](mailto:smmsimao@hotmail.com)

the tax credit. Thus, the study by means of the deductive method of the principles foreseen in these subsections, through the doctrinal reference, made it possible to understand that the nonobservance of these precepts will consequently be in disagreement with the Principles of Legality, Isonomy, Retroactivity and Priority. Making possible. By empowering the taxpayer, who has his or her fundamental guarantees threatened or violated, before or after launch, seek administrative or judicial protection, so that it may extinguish the tax credit.

**Key-Words:** Constitutional Tax Principles, Nullity of Tax Launch, Assumptions and Elements of Administrative Acts. Extinction of the Tax Credit.

Administrative Acts. Extinction of the Tax Credit.

## 1 INTRODUÇÃO

Diante da multifuncionalidade do Estado para suprir as necessidades coletivas, precisa de recursos materiais, que são obtidos e aplicados para subsidiar os serviços públicos prestados pelo Estado.

Mas esta necessidade de arrecadação de recursos materiais, derivada da retirada de uma parcela do patrimônio particular dos cidadãos e proveniente da supremacia do interesse público invés da sua vontade do Estado, que a Constituição Federal estabelece limitação ao poder de tributar.

Instituindo que todas as ações de exigir ou aumentar tributos decorram da lei, assim presumindo estarem repleta de veracidade e legitimidade, proporcionando ao contribuinte segurança jurídica nas relações tributárias.

Estabelecendo que alterações na legislação tributária só possam produzir efeitos num prazo mínimo, que varia entre duas maneiras devido à espécie tributária, que poderá ser no primeiro dia do próximo exercício fiscal ou após 90 dias da data de sua publicação. Entretanto, algumas que possuem aplicabilidade de regulação do mercado e da economia do país, produzirão efeitos imediatamente.

Tal rigidez se estende na formalidade para alteração ou criação de norma tributária, que dependendo da espécie, somente poderá ser realizada através de lei complementar, no entanto, existindo há possibilidade da atualização monetária do valor da base de cálculo do IPVA e IPTU, ou na alíquota de alguns impostos extrafiscais, através de ato do chefe do Poder Executivo.

Entretanto, situações criadas pelos contribuintes antes que a lei tributária produza efeitos, não são afetados (Artigo 150 – Inciso III “a” – CF). Somente em penalidade pecuniária que possa ser mais benéfica (Artigo 106 – Inciso II “c” – Código Tributário Nacional – CTN), bem como, não há diferença no tratamento de contribuintes que estejam na mesma situação econômica, ou diferenciação com relação à ocupação profissional ou função exercida, bem como rendimentos, títulos ou direitos (Inciso II – Artigo 150 – CF).

Ademais, a retroatividade da lei tributária, somente produzirá efeitos quando em benefício ao contribuinte, por isso, que somente pode ser considerada uma obrigação tributária quando o fato gerador estiver devidamente caracterizado como uma ação ou omissão de uma hipótese de incidência, caso contrário, somente será um fato social. Inclusive, a constituição do crédito tributário ocorre somente na materialização do fato gerador.

Sendo que a retroatividade poderá ocorrer em situações que configure que o fato gerador proporcionou uma extinção ou diminuição da penalidade pecuniária como poderá prever a nova norma tributária. No entanto, desde que não seja fraudulenta e tenha ocorrido o devido pagamento (Artigo 106 – Inciso II “b” – CTN).

Por outro lado, não adianta apenas o tributo estar em conformidade legal para produzir efeitos, ele necessariamente precisa identificar claramente o sujeito que materializou o fato gerador, além de saber que este fato não é apenas social e sim uma hipótese de incidência concretizada. Inclusive, mensurar o valor devido ao Estado, através da base de cálculo e de sua alíquota, para posteriormente notificar o sujeito passivo deste crédito tributário e o prazo para que venha adimplir com sua obrigação tributária.

Onde o ato administrativo que constitui o crédito tributário é o lançamento tributário, que por sua vez os elementos constitutivos da relação tributária, devem estar dotados de veracidade e legalidade, para proporcionar a sensação de segurança jurídica ao contribuinte desta relação. E por que não dizer para atender ao Princípio da Boa Fé e ao da Supremacia do Interesse Público.

Diante disso, procedeu a uma breve análise dos Princípios Constitucionais compreendidos no Artigo 150, Incisos I, II e III, da Constituição Federal, para entender os efeitos produzidos nas alterações e/ou criações de normas tributárias, que não respeitam aos Princípios da Legalidade, Igualdade, Irretroatividade e Anterioridade, no que abrange os elementos constituintes do lançamento do crédito tributário, juntamente com os pressupostos e elementos dos atos administrativos.

Objetivando compreender, se casualmente constituído o crédito tributário pelo lançamento, esteja com alguma divergência na instituição do procedimento administrativo que ignorou algum dos preceitos estabelecidos nos Incisos I, II e III do Artigo 150 – CF, para através do método de dedução, concluir se o lançamento tributário estará viciado em sua composição.

Pois, se os elementos constituintes do lançamento tributário, não estiverem em harmonia com a essência dos Atos Administrativos, possibilitará ao contribuinte requerer a exclusão do crédito tributário (Artigo 156 – Inciso IX e X – CTN), através do procedimento administrativo ou judicial.

Onde a própria Administração Pública poderá anular este ato, como prevê a Súmula STF nº 346 e 473, além da Lei nº 9.784/99 em seu artigo 53, através dos Recursos Administrativos ou podendo requerer através da via judicial, pelas Ações Anulatória de Débito Fiscal ou Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica ou Mandado de Segurança, casualmente não tenha realizado o pagamento, caso tenha realizado, poderá requerer através da Ação de Consignação ou de Repetição de Indébito o ressarcimento do tributo pago indevidamente.

## **2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Nota-se ao longo da história que os anseios dos cidadãos sempre estavam pautados em ideais, numa realidade vivenciada através dos costumes locais, que em concepções dos intelectuais em discernir o certo do errado, idealizavam uma convivência harmoniosa em sociedade.

Sendo que o jusnaturalismo moderno do século XVI na existência de valores e de pretensões humanas legítimas, foi um dos motivos ideológicos da burguesia e a alavanca das revoluções liberais durante o século XIX foi no Estado liberal que ficou consolidado os ideais constitucionais em textos escritos (SOUZA, 2008, p.8).

Assim, Celso Antônio Bandeira de Mello define princípio como sendo:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Já Ferreira (2012), cita o conceito utilizado por Alexandrino e Paulo, como sendo:

Os princípios são as ideias centrais de um sistema, estabelecendo suas diretrizes e conferindo a ele um sentido lógico, harmonioso e racional, o que possibilita uma adequada compreensão de sua estrutura. Os princípios determinam o alcance e o sentido das regras de um dado subsistema do ordenamento jurídico, balizando a interpretação e a própria produção normativa.

Pode-se extrair dos ensinamentos desses Autores, que a relevância do princípio no ordenamento jurídico é a amplitude explicativa que ele proporciona, pois devido à abrangência de seus efeitos, possibilita concluir a racionalidade da aplicação normativa.

Por exemplo, o Princípio da Supremacia do Interesse Público, que Di Pietro, o também o chamado de princípio da finalidade pública, está presente tanto no momento da elaboração da lei como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.

Verifica-se que a amplitude desta explicação, onde tanto na elaboração quanto na execução de ações da Administração Pública, prevalece à finalidade pública, logo, pode extrair o Inciso II do

Artigo 5º da CF, que diz que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim a Constituição passa a ser um sistema aberto de princípios e regras com a meta de desempenhar a realização dos direitos fundamentais. Entretanto, o pensamento jurídico tem se dedicado ao estudo dos princípios e à dificuldade no campo interpretativo e da aplicação de seu conteúdo bem como de sua eficácia. Em relação ao seu conteúdo identificam valores a preservar ou finalidade a ser alcançada, por isso é valorativo ou finalístico (SOUZA, 2008, p. 10).

Ademais, o Parágrafo 2º do Artigo 5 da Constituição Federal, enaltece que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Onde, Medauar (2010, p. 126), considera que os princípios revestem-se de função positiva ao se considerar a influência que exercem na elaboração de normas e decisões sucessivas, na atividade de interpretação e integração do direito.

Portanto, este estudo almeja através dos Princípios da Legalidade, Isonomia, Irretroatividade e Anterioridade dos Incisos I, II e III do Artigo 150 da Constituição Federal, que compreender as limitações do poder de tributar ao Estado, identificar se casualmente a inobservância de algum desses preceitos, poderá acarretar na nulidade do lançamento, tornando o crédito tributário extinto.

Pois o lançamento é o ato administrativo apto a cobrar o tributo do cidadão e casualmente seus elementos não estejam em conformidade com os preceitos legais, estará envidado de vícios. Por isso, da relevância deste trabalho em compreender tais princípios, para verificar se o lançamento tributário possui segurança jurídica, para que o contribuinte possa adimplir com sua obrigação sem temer que suas garantias fundamentais estejam sendo ameaçadas ou violentadas pelo Estado.

## **2.1 Princípio da Legalidade**

O Princípio da Legalidade proporciona ao contribuinte que todos os atos administrativos tributários estejam em conformidade com as normas jurídicas, presumindo estarem dotados de legitimidade e veracidade. Garantindo a segurança jurídica ao contribuinte na constituição do crédito tributário.

Onde Medaur (2010, p. 128), menciona que a Administração Pública deve sujeitar-se às normais legais. Sendo que o francês Eisenmann, possui quatro significados: a) a Administração pode realizar todos os atos e medidas que não sejam contrários à lei; b) a Administração só pode editar atos ou medidas que uma norma autoriza; c) somente são permitidos atos cujo conteúdo seja conforme a um esquema abstrato fixado por norma legislativa; d) a Administração só pode realizar atos ou medidas que a lei ordena fazer.

Observa-se que a Administração Pública não possui vontade própria em suas ações, pois deriva da lei e a qual proíbe que não possa agir em contrário a ela.

Onde Fujita (2015, p. 5), cita Roque Antonio Carrazza, que enaltece:

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício jurídico do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.

Assim, que as obrigações tributárias, as quais surgem com o fato gerador, possuem o objetivo de pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, bem como, de prestar informações relativas ao interesse da arrecadação ou de fiscalização (Artigo 113 – CTN), estão em sintonia com o Artigo 5º - Inciso II – CF, pois, ninguém é obrigado a fazer ou deixar a fazer senão em virtude de lei.

Diante disso, a Constituição Federal, impõem limitações ao poder de tributar, onde em seu Artigo 150 – Inciso I, veda aos entes do Poder Executivo exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Nesta interpretação, Paulsen (2012, p. 130), faz referência não apenas a “exigir”, mas, especificamente, a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o *quantum debeat* e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

Nessa premissa, o Artigo 97 do Código Tributário Nacional, vem complementar as limitações do poder de tributar do Poder Executivo, uma vez que, a vontade da Administração Pública

decorre da lei e não da sua própria vontade. Desta forma, a instituição ou extinção, majoração ou redução, fato gerador, alíquota, base de cálculo e penalidades, somente a lei poderá estabelecer.

Portanto, o ato de tributar para garantir as atividades prestacionais do Estado, somente podem ocorrer através da vontade da lei, devido o poder emanar do povo, exercendo por meio de representantes eleitos, que o farão em regra através de Leis Ordinárias.

Uma vez que, a Constituição Federal, estabelece que alterações em certos tributos somente possam ser realizadas através de Leis Complementares, impedindo que seja através de Medida Provisória (Artigo 62 – III), nos seguintes tributos: Imposto sobre Grandes Fortunas (Artigo 153 – III), nos Impostos Residuais (Artigo 154), nos Empréstimos Compulsórios (Artigo 148) e nas Contribuições da Seguridade Social (Artigo 195 – Parágrafo 4º).

Por outro lado, a Constituição Federal, concede ao Poder Executivo, agir na flexibilização na alíquota de certos tributos federais, os quais possuem como resultado a regulação do mercado e da economia do país, que são nos Impostos de Importação, Exportação, Operações Financeiras e Produtos Industrializados (Artigo 153 – Parágrafo 1º). Também, confere essa flexibilização nas alíquotas na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico dos combustíveis, podem ser reduzidas e restabelecidas (Artigo 177 – Parágrafo 4º).

Assim, Rocha (2007, p. 74) discorre que a essência extrafiscal desses impostos motivou a Constituição a deixar nas mãos do Executivo, administrador da política econômica, certa margem de alteração de seus valores, sem necessidade de manifestação legislativa, por certo mais morosa.

Já no Código Tributário Nacional, concede ao Poder Executivo realizar a atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos, vedando alteração nos outros elementos estruturais da lei tributária (Artigo 97 – Parágrafo 2º - CTN).

Enfim, o Princípio da Legalidade no âmbito Tributário, discorre da limitação ao poder de tributar ao Estado, garantindo ao contribuinte que todos os atos administrativos tributários estejam dotados de legitimidade e veracidade, resultando numa segurança jurídica. Por outro lado, em casos que necessitem de regulação do mercado e da economia o Poder Executivo, através de ato infralegal, pode interferir na alíquota de impostos extrafiscais e também, na correção monetária da base de cálculo dos tributos.

Uma vez que, Paulsen (2012, p. 47), descreve segurança como sendo a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção.

Portanto, nada mais congruente ao contribuinte, pagar seu tributo com a sensação que não esta sendo ludibriado pelo Estado, pois, o ato de tributar é derivado da lei e a lei é criada pelos representantes do povo, logo, nenhum de seus direitos estará sendo violentado ou ameaçado.

## **2.2 Princípio da Isonomia**

Em consonância ao Princípio da Igualdade, previsto no Artigo 5º da Constituição Federal, que enaltece o tratamento igualitário a todos perante a lei, que limitou o poder de tributar pelo Estado em tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente (Artigo 150 – Inciso II). Concedendo a vedação do tratamento tributário diferenciado.

Dessa maneira, primordialmente deve analisar o fato gerador da obrigação tributária, excluindo a característica do sujeito passivo. Independente da licitude da ocorrência do fato gerador, pois haverá impreterivelmente a constituição do crédito tributário, pois atinge qualquer pessoa que venha realizar um fato gerador.

Neste entendimento, Rocha (2010, p. 80) considera que falar em isonomia ou igualdade significa impedir que se trate de forma diferente aqueles que se mostrem iguais, e, a *contrario sensu*, permitir que se trate de forma diferente aqueles que são diferentes.

Assim, novamente a Constituição Federal vem garantir ao contribuinte uma segurança jurídica, onde estabelece que o Estado deva tratar igualitariamente sujeitos que estão numa mesma situação econômica e que tenham praticado o mesmo fato gerador. Evitando qualquer favorecimento ou tratamento diferenciado ao sujeito passivo que se encontram numa mesma situação econômica.

## **2.3 Princípio da Irretroatividade**

Novamente a garantia da segurança jurídica ao contribuinte é contemplada nas situações da vigência de uma lei tributária, não concedendo ao Poder Executivo cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei.

Estando em consonância com a Constituição Federal de 1988 que em seu Inciso XXXVI – Artigo 5º, estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Neste entendimento, Paulsen (2012, p. 63) nos ensina que:

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas. Não se pode admitir que, a atos, fatos ou situações já ocorridos, sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência.

Pois, na época que o sujeito passivo praticou o fato social inexistia hipótese de incidência que pudesse tornar uma obrigação tributária, sendo assim, o limite ao poder de tributar concedido pela Constituição federal, estabelece que hipóteses de incidência somente originam obrigação tributária, através de fatos geradores ocorridos após a lei tributária, estiver apta a produzir efeitos e garantindo o seu prazo mínimo, mesmo nas exceções que vedam o Princípio da Anterioridade.

Bem como, a incidência da obrigação tributária é na ocorrência do fato gerador e não na ocorrência da constituição do crédito tributário, por isso, os elementos estruturantes da lei tributária devem ser considerados no momento do fato gerador. Possibilitando assim, que situações que possam prejudicar o contribuinte, por exemplo, a majoração da alíquota ou a instituição de sujeitos passivos numa relação tributária, sejam evitados e conseqüentemente garantindo a segurança jurídica ao contribuinte.

Nesta mesma premissa, a interpretação legislativa pode ocorrer em situações de ocorrência de ato ou fato ocorrido no passado, excluindo aplicação de possíveis penalidades que possa sofrer o contribuinte, em situações de alguma obscuridade da lei tributária (Artigo 106 – I – CTN).

Inclusive em processos administrativos e judiciais pendentes de julgamento, poderá retroagir, quando o fato gerador deixar de ser caracterizado como infração, pois torna-se um benefício ao contribuinte, bem como, em ações ou omissões de qualquer exigência, caso não tenha sido

fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento. Da mesma forma, quando a nova norma jurídica diminuir a penalidade pecuniária de um fato gerador praticado pelo contribuinte, será beneficiado por esta redução (Artigo 106 – Inciso II – CTN).

Portanto, a lei tributária retroagirá em ato ou fato praticado pelo contribuinte, desde que ela seja benéfica em matéria de exclusão de ato infracional ou na redução da penalidade pecuniária, desde que não seja fraudulenta e tenha sido realizado o pagamento.

## **2.4 Princípio da Anterioridade**

Também é um princípio que limita o poder de tributar pelo Poder Executivo, o qual visa arrecadação de receitas através dos tributos para assegurar os serviços públicos a população. No entanto, não lhe assegura que esta arrecadação seja proveniente de sua própria vontade, apenas que institua tributos em decorrência da lei, que são devidamente previstos na Constituição Federal a competência para cada ente federativo.

O Princípio da Anterioridade, previsto na alínea “b” e “c” do inciso III do Artigo 150, da Constituição federal, estabelece que a alteração na lei tributária não possa produzir efeitos imediatos, pois deve respeitar um prazo mínimo. Uma vez que, os possíveis impactos nocivos ocasionados aos contribuintes, não podem produzir efeitos imediatamente, para que os mesmos possam se planejar dessas novas obrigações tributárias.

Assim, Paulsen (2012, p. 64), cita Humberto Ávila que: em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.

Dessa maneira, que as alterações ou criações na legislação tributária que devem respeitar um prazo mínimo para produzir efeitos são as que venham majorar alíquotas ou base de cálculo dos tributos, ou que venham incluir novos sujeitos passíveis numa relação tributária.

Esse prazo mínimo é previsto na Constituição Federal de duas maneiras, uma (Artigo 150 – III, “b”) estabelece que a alteração na legislação tributária que venha produzir efeitos negativos nos

contribuintes, só possa produzir efeitos no primeiro dia do exercício financeiro seguinte. Já a segunda, vem complementar a primeira maneira, que apenas poderá produzir efeitos, respeitando um período de noventa dias da data que tenha sido publicada.

Conduto, diante da premissa da limitação do poder de tributar que torna uma segurança jurídica ao contribuinte, lhe concedendo um prazo mínimo para a produção dos efeitos da alteração ou criação de uma lei tributária, prevalecerá o prazo mínimo que produza maior benefício ao contribuinte.

Por outro lado, existem algumas exceções que na alteração ou na criação das leis tributárias, não necessitam respeitar um prazo mínimo para produzir efeitos, sendo aplicadas imediatamente à sua publicação. Essas exceções estão previstas no Parágrafo 1º do Artigo 150 da Constituição Federal.

Essas exceções não se aplicam ao prazo do próximo exercício fiscal (Artigo 150 – Inciso III – Alínea “b”), para empréstimos compulsórios, criados para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou para os impostos de importação, exportação, operações financeiras e produtos industrializados, ou naqueles de iminência no caso de guerra externa. Também, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico dos combustíveis (Artigo 177 – Parágrafo 4º - Inciso I, Alínea “b”) e nas Contribuições da Seguridade Social (Artigo 195 – Parágrafo 6º).

Já para exceção na aplicação do prazo de noventa dias, estão os seguintes tributos: empréstimos compulsórios, criados para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou para os impostos de importação, exportação, operações financeiras e renda e proventos de qualquer natureza, ou naqueles de iminência no caso de guerra externa. Também, não se aplicam na fixação da base de cálculo dos impostos sobre propriedade de veículos automotores e nem nos impostos predial e territorial urbano.

Enfim, o Princípio da Anterioridade vem proteger o contribuinte para que o mesmo não seja surpreendido pela produção dos efeitos imediatamente com a alteração ou criação de uma lei tributária, devendo dessa forma respeitar um prazo mínimo, que pode ser no próximo exercício fiscal ou 90 dias após sua publicação, sendo sempre utilizado o prazo que seja mais benéfico ao contribuinte.

No entanto, as exceções do Princípio da Anterioridade estão nos tributos que possuem um caráter regulatório do mercado e da economia do país, também, nas questões de correção monetária da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

### **3 ATO ADMINISTRATIVO**

A função do Estado caracteriza-se em promover de forma imediata e concreta às exigências e necessidades dos cidadãos, visando à satisfação do interesse público, sendo que para a promoção deste preceito ocorre através dos atos administrativos.

Abordando-se primeiro o tratamento legal que é dado ao lançamento tributário, encontra-se no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), art. 142, uma definição simplista: “o lançamento constitui o crédito tributário”. Necessita-se, porém, de uma análise melhor, mais detalhada e abrangente, do referido artigo, recorrendo-se, inclusive ao estudo do Direito Administrativo, para que o lançamento tributário seja entendido como ato administrativo (REIS, 2002).

Carvalho Filho (2015, p. 101), menciona três pontos que os Atos Administrativos devem compor: que a vontade deve emanar da Administração Pública ou dotado de prerrogativa; conteúdo deve propiciar a produção de efeitos jurídicos com fim público e devem ser regidos pelo Direito Público.

Assim, a vontade da Administração deve sobrevaler da vontade do agente público, produzindo atos jurídicos disciplinados pelo Direito Público, já que sua vontade decorre da vontade da lei. Di Pietro (2005, p. 205), menciona que Ato Administrativo deve considerar os seguintes dados: declaração do Estado ou de quem lhe faça às vezes; regime jurídico administrativo; produzir efeitos jurídicos imediatos e sempre passíveis de controle judicial.

Nota-se a existência da ligação entre esses dados, que a vontade expressa por um regime jurídico administrativo, o qual produza efeitos e que possam ser controlados em decorrência da lei.

Neste mesmo entendimento, porém explicada diferentemente, Carvalho (2017, p. 251), discorre que o Ato Administrativo, deve ser emanado por agente público, que esteja investido de *mínus* público, podendo atuar em nome da Administração e que manifeste a vontade estatal diante de determinada situação, atingindo uma finalidade pública.

Podemos identificar, através desses doutrinadores, que Ato Administrativo é a expressão da vontade da Administração Pública por meio de quem possui legitimidade para representá-lo em atendimento ao interesse público, sendo regido pelo Direito Público, onde produza efeito imediato e passível de controle administrativo.

A manifestação da vontade é expressa por sujeitos que possuem alguma vinculação com a Administração Pública. Neste caso, Carvalho Filho (2015, p. 102) faz um comentário, sobre agentes públicos que:

“São todos os que integram a estrutura funcional do Estado e os agentes delegatários, que possuem incumbência de exercer por delegação, função administrativa. Que são os casos de concessionárias, permissionárias de serviços públicos e serviços sociais autônomos.”

Acresce também que o regime jurídico dos Atos Administrativos, deve ser regido pelo Direito Público, que se concentra na premissa da essência do Estado, que visa atender os anseios da coletividade, agindo sob a vontade decorrente da lei.

Neste mesmo entendimento, De Mello (2009, p.381) enaltece ainda que os Atos Administrativos são:

“Uma declaração jurídica que provém do Estado, para prerrogativas públicas que são de providências jurídicas provenientes de preceitos constitucionais e outras normativas.”

Desta forma, que seus atos são regidos por regras e princípios jurídicos específicos. Verificando que estes estão explícitos no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, sendo eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Por outro lado, os Atos Administrativos, seguem cinco elementos adotados pelo artigo 2º da Lei Federal nº 4.717, de 29 de junho de 1.965 (Lei da Ação Popular) que são: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

Resguardando que toda exteriorização da vontade do Estado, para satisfazer o interesse público, deve contemplar esses pressupostos, almejando que seus atos sejam válidos, pois devem decorrer da lei e casualmente alguns deles estejam em desconformidade, causará sua ilegalidade e assim acarretando sua nulidade.

Neste entendimento, Carvalho Filho (2015, p.106) ensina que:

Praticado o ato, sem a observância de qualquer desses pressupostos (e basta à inobservância de somente um deles), estará ele contaminado de vício de legalidade, fato que o deixará, como regra, sujeito à anulação.

Por isso, torna-se relevante o conhecimento desses pressupostos e atributos, pois refletem a essência deste trabalho, que a inobservância dos princípios previstos nos Incisos I, II e III do Artigo 150 – CF, ocasionaria a nulidade deste ato administrativo e possibilitando a extinção do crédito tributário, como previsto nos Incisos IX e X do Artigo 156 – CTN.

Uma vez que, Reis (2002), enaltece que o lançamento tributário com o enfoque do Direito Administrativo, é um ato jurídico administrativo que formaliza o crédito tributário, manifestando a pretensão do sujeito ativo da obrigação tributária em haver a prestação do tributo, através da declaração do acontecimento do fato jurídico tributário, da identificação do sujeito passivo da referida obrigação, da determinação de sua base de cálculo e da alíquota a ser aplicada, bem como dos termos de sua exigibilidade.

Logo, não há possibilidade de estudar lançamento tributário, sem se reportar ao Direito Administrativo, uma vez que, o Código Tributário o define como um procedimento administrativo e estabelece seus elementos.

### 3.1 OS ATRIBUTOS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Para que haja perfeição nas ações desenvolvidas pela Administração Pública, seus atos devem cumprir certos atributos e assim produzir seus efeitos em perfeita sintonia a um regime jurídico administrativo.

Assim, serão utilizados os ensinamentos de Di Pietro (2005, p. 207), que menciona da existência de uma desconformidade doutrinária sobre a indicação desses atributos, considerando apenas a presunção de legitimidade ou de veracidade, a imperatividade, a auto-executoriedade e a tipicidade.

Pois, os Atos Administrativos presumem-se ser legítimos, uma vez que, que decorrem da lei, bem como possuem veracidade, os fatos alegados pela Administração Pública. Além, que sua exteriorização atinge todos os administrados, inclusive aos que não venham concordar, possibilitando sua execução na própria esfera administrativa, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário.

Devendo corresponder ao objeto previamente definido pela lei, a fim de produzir determinados resultados, previamente pretendidos pela Administração Pública. Portanto, para que os Atos Administrativos possam produzir seus efeitos perfeitamente, necessitam estar em conformidade com a lei e assim garantir eficiência na satisfação dos seus serviços junto ao interesse público.

### **3.1.1 Presunção de legitimidade ou veracidade**

Entende-se que todos os atos da administração decorrem da lei, que por sua vez atende ao Princípio da Legalidade e diante disso, até que prove-se ao contrário seus efeitos são verdadeiros.

Assim, Di Pietro (2005, p. 208) define presunção de legitimidade e veracidade como sendo:

À conformidade do ato com a lei; em decorrência desse atributo, presume-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei e assim presume-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração Pública.

Os procedimentos e as formalidades que criaram o Ato Administrativo foram respeitados e assim devidamente decorrentes da observância da lei, pois pela própria soberania do Estado, faz com o consentimento de todos. Desta forma possui como característica decorrente da soberania do Estado,

assim se manifesta nas certidões, nas declarações, nas informações ou nos atestados dotados de fé pública (OLIVIO. 2010, p. 73).

Além de serem solenes, pois almeja atender ao interesse público e também, possibilitar que a própria administração venha rever seus atos. Diante deste atributo que Di Pietro (2005, p. 208), cita Cassagne, o qual define a presunção de legitimidade como sendo:

Constitui um princípio do ato administrativo que encontra seu fundamento na presunção de validade que acompanha todos os atos estatais, princípio em que se baseia, por sua vez, o dever do administrado de cumprir o ato administrativo. Acrescenta que, se não existisse esse princípio, toda a atividade administrativa seria diretamente questionável, obstaculizando o cumprimento dos fins públicos, ao antepor um interesse individual de natureza privada ao interesse coletivo ou social, em definitivo, o interesse público.

Assim, a presunção de legitimidade e veracidade dos Atos Administrativos, constitui a primazia da satisfação do interesse público, diante disso, considerada a supremacia do Estado diante de seu povo, garantido a eles que todas suas ações estão em perfeita harmonia e sintonia com todo o ordenamento jurídico.

### **3.1.2 Imperatividade**

Considerando através da presunção de legitimidade e veracidade, que os Atos Administrativos, garantem que seus efeitos estão em conformidade com a lei, devido a supremacia do Estado, que deve atender a satisfação do interesse público e assim deve se impor a terceiros.

Por isso, que a imperatividade considera que seus atos não precisam da concordância dos administrados, uma vez que, que eles estão em perfeita harmonia com a lei. Existindo apenas nos Atos Normativos e Enunciativos (DI PIETRO, 2005, p. 210).

Neste mesmo entendimento, porém de colocação diferenciada, Olivio (2010, p. 73), menciona que a imperatividade se fundamenta pela supremacia do interesse público e diante disso possui uma vigência obrigatória em relação aos administrados, assim, não necessitando da respectiva concordância.

### **3.1.3 Auto-executoriedade**

Trata que a própria administração pode executar seus atos, sem a necessidade da intervenção do Poder Judiciário. Carvalho Filho (2015, p. 124) salienta que:

A autoexecutoriedade tem como fundamento jurídico a necessidade de salvaguardar com rapidez e eficiência o interesse público, o que não ocorreria se a cada momento tivesse que submeter suas decisões ao crivo do Judiciário.

Com isso, a primazia da satisfação do interesse público, torna-se ágil, sem a necessidade que o Poder Judiciário seja provocado para que a Administração Pública venha desenvolver suas ações, uma vez que, presume que são legítimas e dotadas de veracidade.

### **3.1.4 Tipicidade**

Para que a Administração Pública venha satisfazer ao interesse público, seus Atos Administrativos devem prever seu resultado já na sua criação. Diante disso, Di Pietro (2005, p. 211) define tipicidade como:

O atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder a figuras definidas previamente pela lei como aptas a produzir determinados resultados. Para cada finalidade que a Administração pretende alcançar existe um ato definido.

Assim, considera que os Atos Administrativos não sejam alterados, desta forma, garantindo a todos os administrados, que o resultado das ações do estado está em conformidade com a sua origem.

## **3.2 ELEMENTOS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS**

Conforme artigo 2º da Lei Federal nº 4.717, de 29 de junho de 1.965 (Lei da Ação Popular), estabelece que os Atos Administrativos são dotados de 5 (cinco) elementos, que são: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

Pois, toda exteriorização da vontade do Estado para satisfazer o interesse público devem contemplar esses pressupostos, almejando que seus atos sejam válidos, pois devem decorrer da lei e casualmente alguns deles estejam em desconformidade, causará sua ilegalidade e assim acarretando sua nulidade.

Por isso, que além dos atributos, os elementos devem estar em conformidade com a lei, para que possam produzir seus efeitos e assim serem validos. Todavia, como já foi mencionado anteriormente por Carvalho Filho (2015, p.106) entende-se que:

Praticado o ato, sem a observância de qualquer desses pressupostos (e basta à inobservância de somente um deles), estará ele contaminado de vício de legalidade, fato que o deixará, como regra, sujeito à anulação. Por isso, torna-se relevante o conhecimento desses pressupostos e atributos, pois reflete a essência deste trabalho.

Desta forma, que os estudos dos elementos que constituem os Atos Administrativos tornam-se importante, sendo que, será através de alguma desconformidade em algum desses elementos, que fundamentará o pedido para que o crédito tributário seja extinto.

Visto que, os elementos constitutivos dos Atos Administrativos atendem aos princípios constitucionais, pois esses pressupostos atendem ao Princípio da Legalidade (elemento competência), ao Princípio da Impessoalidade (elemento finalidade), ao Princípio da Moralidade (elemento motivo), ao Princípio da Publicidade (elemento forma) e ao Princípio da Eficiência (elemento objeto).

Casualmente algum elemento não esteja em perfeita sintonia com seus preceitos, estará em desconformidade com a essência dos Atos Administrativos, que é a atuação do Estado para satisfazer o interesse público e não sua vontade.

Além disso, como as atividades estatais decorrentes da vontade da lei são exteriorizadas pelos Atos Administrativos, casualmente ocorrer que apenas um de seus pressupostos estiver em desconformidade com a lei, proporcionará a sua nulidade. Havendo à possibilidade da própria Administração Pública anular ou regoar este ato, sem a necessidade de provocar a tutela jurisdicional.

### **3.2.1 Competência**

A competência que trata da capacidade para a prática de Atos Administrativos são pessoas públicas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Onde, Di Pietro (2005, p.213), define como sendo o conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo.

Estabelece que a competência não pode ser transferida entre órgãos por acordo entre as partes (inderrogabilidade), bem como se um órgão não tem competência para certa função, não poderá vir a tê-la supervenientemente (improrrogabilidade). Salvo se exista norma expressa.

### **3.2.2. Forma**

O elemento forma é o meio pelo qual se exterioriza a vontade do Estado, respeitando os critérios previamente definidos por lei. Decorrendo do Princípio da Solenidade, que visa que todos os Atos Administrativos devem ser escritos, registrados e publicados.

Portanto, o desrespeito a estas formalidades específicas definidas em lei não geram a inexistência do ato, mas sim a sua ilegalidade, devendo ser anulado por desatendidas as regras que compõem sua apresentação (MATHEUS FILHO, 2015, p 263).

### **3.2.3 Objeto**

Em se tratando do objeto como pressuposto dos Atos Administrativos considera o resultado que este produzirá de maneira lícita ao ordenamento jurídico; possível referente à motivação e moral, conforme a princípios éticos, ou seja, é a concretização da exteriorização da vontade do Estado.

Sendo que Medauar (2010, p.142), define objeto como o efeito prático pretendido com a edição do ato administrativo ou a modificação por ele trazida ao ordenamento jurídico.

### **3.2.4. Motivo**

Além de ser emitido pelo Estado e da sua formalidade estar expressa em lei, que se estende a vontade de produzir efeitos jurídicos, necessita contemplar o motivo e a finalidade de sua existência para que se torne perfeito.

Assim, entende-se que o motivo, deve atender sob duas óticas, uma que trata do direito já normatizado para determinado fato que corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimento, de situações que levam a Administração há praticar o ato.

Sobre a Teoria dos Motivos Determinantes Carvalho Filho (2015, p. 118) afirma que:

A teoria dos motivos determinantes baseia-se no princípio de que o motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação da vontade.

Comumente com a finalidade que a Administração almeja alcançar com a prática do ato, que eternamente visa um resultado de interesse público, bem como, produzindo efeitos definidos em lei. Desta forma, a finalidade atende perfeita aos Princípios da Impessoalidade e Moralidade, pois os Atos Administrativos não podem produzir efeitos que resultem num produto divergente da sua criação.

#### **4 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

O Lançamento Tributário é um ato administrativo, que deve preencher certos requisitos para que se transforme em um crédito tributário passível de cobrança junto ao sujeito passivo da relação tributária pelo sujeito ativo. Logo, nada que oportuno realizar uma subsunção com os pressupostos e elementos dos atos administrativos, com o lançamento tributário.

Onde, Reis (2002) menciona Aliomar Baleeiro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, traz a definição doutrinária do lançamento como sendo:

O ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado”. Ressalta, ainda, o autor, que existem tributos que não comportam o lançamento ou são lançados pelo próprio contribuinte, destacando também que no caso do imposto de transmissão causa mortis compete à autoridade judicial dirigir as fases do lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinação da matéria tributável; cálculo do montante do tributo devido; identificação do sujeito passivo).

Que por sua vez, Carvalho (2012, p.152) define procedimento administrativo como uma sequência de atividades da Administração, interligadas entre si, que visa a alcançar determinado efeito

final previsto em lei. Trata-se, pois, de atividade contínua, não instantânea, em que os atos e operações se colocam em ordenada sucessão com a proposta de chegar-se a um fim predeterminado. No curso do procedimento, várias atividades são levadas a efeito, inclusive a prática de alguns atos administrativos intermediários.

Este conceito está perfeitamente compreendido no Artigo 142 – CTN que estabelece:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sendo o lançamento tributário uma atividade administrativa vinculada e obrigatória (Artigo 142 – Parágrafo Único – CTN) que através de uma sequência de atividades que contemplam na identificação do sujeito passivo que praticou o fato gerador, incluindo o montante do tributo devido, almejando atingir o fim predeterminado, que é a constituição do crédito tributário, para que haja uma notificação ao sujeito passivo que possa adimplir com a obrigação tributária.

Desta forma, que se faz necessário considerar os pressupostos e elementos dos atos administrativos do lançamento tributário, uma vez que, são diversos elementos que possibilitam a constituição do crédito tributário pelo lançamento, que por sua vez, informa a data de pagamento e se materializa com a notificação do sujeito passivo.

Onde, Paulsen (2012, p. 121) enaltece o lançamento como ato privativo da autoridade fiscal. Isso porque é o modo de formalização do crédito tributário que é feito independentemente do reconhecimento do débito pelo contribuinte e mesmo contrariamente ao entendimento deste.

Diante disso, que a notificação deve transportar a verdade e a legalidade para o contribuinte, logo, não pode haver nebulosidade na constituição do crédito tributário pela Administração Pública, assim, possibilitando seu pagamento sem nenhuma dúvida. Casualmente haja, não estará sendo observado o Princípio da Legalidade (Artigo 150 – Inciso I – Constituição Federal), pois todos os rituais devem estar preceituados nas normas tributárias.

Pois, casualmente o sujeito passivo tenha tratamento diferenciado numa mesma situação econômica ou possua uma distinção quanto a sua ocupação profissional, rendimentos, títulos ou direitos, não estará atendendo ao Princípio da Isonomia (Artigo 150 – Inciso II – Constituição Federal).

Ou que o lançamento considerou que o fato gerador foi num momento que não era considerado uma concretização de alguma hipótese de incidência, onde somente era apenas a ocorrência de um fato social, logo, não possui legitimidade na constituição do crédito tributário, ocasionando a desconformidade com o Princípio da Irretroatividade (Artigo 150 – Inciso II – Alínea “a” – Constituição Federal).

Até mesmo num lançamento que considerou o fato gerador ter ocorrido num prazo onde os efeitos da alteração ou da criação da norma jurídica, não permitiria que produzisse efeitos. Ou, considerar a ocorrência do fato gerador ocorrido num período que a alteração ou a criação da norma jurídica, não pudesse produzir efeitos, logo, não estando em conformidade com o Princípio da Anterioridade (Artigo 150 – Inciso II – Alíneas “b” e “c” – Constituição Federal).

Portanto, a análise dos elementos constituintes do lançamento tributário é indispensável para verificar se a constituição do crédito tributário atendeu a segurança jurídica que o Estado deve proporcionar ao contribuinte, em decorrência constitucional a limitação de tributar, prevista neste caso em particular, nos Incisos I, II e III do Artigo 150 - CF.

#### **4.1 Pressupostos do Lançamento Tributário**

A presunção de legitimidade e veracidade que o lançamento tributário está quando contempla os seus requisitos em atendimento aos preceitos legais, na identificação do sujeito passivo que praticou o fato gerador e na quantificação do tributo.

Após a constituição do crédito tributário, a Administração Pública não está submetida à concordância do sujeito passivo para exigir o seu pagamento, bem como, não precisa de autorização judicial para realizar o ato do lançamento, onde o resultado esperado é que o sujeito passivo venha extinguir o crédito tributário através do pagamento.

Sendo, que após o sujeito passivo ter sido notificado, somente o lançamento poderá ser modificado por impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no Artigo 149 – CTN.

Nota-se que os atributos dos atos administrativos são perfeitamente contemplados pelo lançamento tributário, não havendo necessidade que o sujeito passivo que materializou o fato gerador autorize sua constituição. Até mesmo, existe há possibilidade que o próprio sujeito passivo possa realizar o lançamento tributário, que é o caso do lançamento por declaração (Artigo 147 – CTN) e por homologação (Artigo 149 – CTN).

Ademais, não necessita da autorização judicial para notificar o sujeito passivo para garantir a sua finalidade através do pagamento.

Portanto, através desta análise do Artigo 142 – CTN, o lançamento tributário, esta totalmente em sintonia com os pressupostos considerados por Di Pietro (2005, p.207), logo, se casualmente, haja alguma desconformidade com os princípios previstos nos Incisos I, II e II do Artigo 150 – CF, o lançamento estará ilegal.

## **4.2 Elementos do Lançamento Tributário**

Verificou que o Lançamento Tributário na ótica do Direito Administrativo é um ato administrativo, onde é o meio pelo qual a Administração Pública exterioriza a vontade derivada da lei em poder arrecadar, uma parcela do patrimônio do cidadão para subsidiar o interesse público, na prestação de serviços aos cidadãos.

Diante disso iremos correlacionar os elementos constituintes do Lançamento Tributário com os elementos considerados no Artigo 2º da Lei Federal nº 4.717, de 29 de junho de 1.965 (Lei da Ação Popular), que estabelece que os Atos Administrativos são dotados de 5 (cinco) elementos, que são: competência, forma, objeto, motivo e finalidade.

### **4.2.1 Competência**

Na Constituição Federal em seu Artigo 145, estabelece a distribuição da instituição dos tributos entre os Entes da Federação, sendo que no Artigo 24, trás a competência concorrente entre eles para legislar sobre o Direito Tributário, sendo que em normas gerais é exclusivo da União, no

entanto, não exclui a competência suplementar do Estado. Entre essas normas gerais, encontra o lançamento, que através de lei complementar poderá ser regulamente (Artigo 146 – Inciso “a” – CF).

Sendo que para o Direito Administrativo, que na competência que encontram os limites e a dimensão das atribuições cometidas a pessoas administrativas, órgãos e agentes (CARVALHO, 2012, p.107).

Por isso, que a atividade do Lançamento Tributário é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Artigo 142 – Parágrafo Único – CTN), onde a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (Artigo 7º - CTN).

Pois, verifica na Constituição Federal a distribuição aos Entes da Federação o poder de tributar, que inclui o poder de legislar, a fiscalizar e de arrecadar, estabelecendo as espécies tributárias que cada ente federativo é legitimado a cobrar do contribuinte.

Sendo este poder indelegável, no entanto, podendo ser concedido apenas nas funções de arrecadação e fiscalização. Todavia, mesmo sendo facultativo o poder de tributar, não concede a outro ente instituir espécie tributária que não lhe é conferida (Artigo 8º - CTN).

Portanto, como já verificamos que o Lançamento Tributário é um ato administrativo que de competência privativa de pessoa jurídica de direito público titular com o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária (Artigo 119 – CTN).

Logo, a Constituição Federal distribuiu as espécies tributárias aos entes da federação e assim conferindo a cada um, o poder de arrecadação. Diante disso, a competência é exclusiva ao tributo conferido constitucionalmente ao ente federativo e casualmente venha constituir um crédito tributário que não esteja legitimado, estará em desconformidade ao elemento de competência do ato administrativo.

Assim, o elemento competência inserido no Lançamento Tributário, condiz ao poder de arrecadar que a Constituição Federal concede ao sujeito ativo da relação tributária, assim possibilitando que ele possa constituir o crédito tributário que lhe foi conferido. Caso contrário, estará contrário aos preceitos fundamentais instituídos pela Constituição Federal.

#### 4.2.2 Forma

Considerando que a forma é o meio pelo qual o Estado exterioriza sua vontade de arrecadação de tributos, onde o lançamento é o ato que constitui o crédito tributário, que decorre da obrigação tributária principal, que surge da ocorrência do fato gerador.

Onde a forma do ato deve compatibilizar-se com o que expressamente dispõe a lei ou ato equivalente com força jurídica. Desse modo, não basta simplesmente a exteriorização da vontade pelo agente administrativo; urge que o faça nos termos em que a lei a estabeleceu, pena de ficar o ato inquinado de vício de legalidade suficiente para provocar-lhe a invalidação (CARVALHO, 2014, p. 112).

Diante disso, o Artigo 142 – CTN esclarece que o lançamento é o ato administrativo criado pela autoridade administrativa competente com o objetivo de constituir o crédito tributário. Ademais, deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, juntamente identificar o sujeito passivo dessa relação e quantificar o tributo devido.

Verifica-se que a forma com o qual o poder de tributar do Estado, deve principalmente preencher três requisitos para poder exigir o pagamento do crédito tributário.

Consideramos que, se não estiver caracterizado o fato gerador que originou a obrigação, impossibilita majorar o tributo devido, inclusive, se não identificar o sujeito passivo, inexistente maneira de cobrar o crédito tributário.

Portanto, esses requisitos são imprescindíveis para trazer a segurança jurídica ao contribuinte, pois o lançamento tributário trará a identificação da pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (Artigo 121 – CTN). Bem como a base de cálculo e a alíquota para determinar o valor devido e o fato gerador que originou a obrigação tributária.

Logo, a inobservância de alguns dos princípios existentes nos incisos I, II e III do Artigo 150 – CF, afeta a forma do lançamento tributário, que é o meio formal que o Estado exige o pagamento do

crédito tributário. Tornando-o em um vício insanável, porque afeta o ato em seu próprio conteúdo (CARVALHO, 2014, P.113).

#### **4.2.3 Objeto**

Trata da vontade exteriorizada pelo ato, considerando o efeito pretendido por ele. Onde Carvalho (2014, p. 110), define o objeto do ato administrativo consiste na aquisição, no resguardo, na transferência, na modificação, na extinção ou na declaração de direitos, conforme o fim a que a vontade se preordenar.

Nessa premissa e na premissa, que o ato de tributar é arrecadar uma parcela do patrimônio do cidadão, interpretamos que o objeto do lançamento tributário é o pagamento da obrigação para extinguir o crédito tributário (Artigo 156 – Inciso I – CTN).

Pois, uma vez constituído o crédito tributário, a vontade do Estado é que o contribuinte venha adimplir com sua obrigação, através do pagamento. Logo, da sua não ocorrência, consistirá dívida ativa tributária, quando esgotado o prazo fixado para o pagamento (Artigo 201 – CTN).

#### **4.2.4 Motivo**

Novamente, DI PIETRO<sup>2</sup>, nos ensina que o motivo precede à prática do ato, ele é alguma coisa que acontece antes da prática do ato e que vai levar à administração a praticar o ato. Por exemplo, o funcionário pratica uma infração, a infração é o fato. O ato é a punição e o motivo é a infração; ele tem um fundamento legal, embora nem sempre a lei defina o motivo com muita precisão; normalmente quando nós falamos com base no artigo tal, nós estamos mencionando o motivo, o pressuposto de direito, porque aquele fato vem descrito ou vem previsto na norma; na hora em que aquele fato descrito na norma acontece no mundo real, surge um motivo para a administração praticar o ato.

---

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Silvy. Disponível em [https://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03\\_10\\_03/4Maria\\_Silvia3.htm](https://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03_10_03/4Maria_Silvia3.htm) - acessado em 03 de junho de 2019

Nesta compreensão, podemos compreender que o motivo são as hipóteses de incidências e o ato é o fato gerador.

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário (SABBAG, 2017, p.949).

Este nobre Autor, cita Geraldo Ataliba, que define fato gerador como a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede (SABBAG, 2017, p.949).

Dessa maneira, analisando o elemento motivo com os elementos do lançamento tributário, identificamos a necessidade da verificação do fato gerador, onde é a materialização do ato previsto na legislação tributária, que vem originar a relação jurídica tributária. Assim, o elemento motivo é indispensável para a constituição do crédito tributário, pois sem hipótese de incidência não existirá fato gerador, em consequência não existirá relação jurídica tributária.

Logo, o elemento motivo, dúvida não subsiste de que é realmente obrigatório. Sem ele, o ato é írrito e nulo. Inconcebível é aceitar-se o ato administrativo sem que se tenha delineado determinada situação de fato (CARVALHO, 2014, p.115).

## **5 CONCLUSÃO**

Conseguiu através deste trabalho, compreender que a limitação ao poder de tributar do Estado, previstos nos Princípios Constitucionais nos Incisos I e II do Artigo 150, proporcionam uma segurança jurídica ao contribuinte, produzindo a ele uma sensação que todo crédito tributário que necessita ser quitado, é dotado de veracidade e legitimidade. Não havendo obscuridade ou dúvida quando a relação jurídica tributária, pois é a garantia constitucional ao pagamento do tributo pelo contribuinte ao Estado.

No entanto, pode ocorrer que o Estado no direito que lhe dá de tributar os cidadãos, não atenda algum dos preceitos constitucionais, que originam dentro de uma relação jurídica o crédito

tributário. Acarretando uma desconformidade em algum dos elementos constituintes do lançamento e assim cobrando indevidamente o contribuinte.

Logo, caso o contribuinte realize o pagamento e que o erro seja imputável pela autoridade administrativa cabe à restituição total ou parcial do tributo (Artigo 165 – CTN), em situações da ocorrência de alguma desconformidade com os elementos constituintes do lançamento.

No entanto, casualmente o contribuinte não tenha efetivado o pagamento do crédito tributário, o contribuinte poderá através da via administrativa ou judiciária vir a contestar a inobservância dos preceitos constitucionais mencionados neste trabalho e assim solicitar pela exclusão do crédito tributário (Artigo 156 – Inciso IX e X – CTN).

Com isso, atendendo perfeitamente ao Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, contemplado duplo fundamento constitucional, no Inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal, e do Inciso XXXIV, alínea “a”, que garante o direito de peticionado junto ao Poder Público em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, independentemente de pagamento de taxas.

Para que o contribuinte ou uma classe deles possam pedir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário através dos Recursos Administrativos, é através dos termos das leis reguladoras do processo tributário, que neste caso é a Lei Federal nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que objetiva proteger os direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração Pública.

Já para contestar pela via judicial, após a constituição do crédito tributário, poderá ser através de uma Ação Anulatória de Débito Fiscal (Artigo 19 – Inciso I – CPC) ou dependendo da situação e respeitando um prazo de 120 dias, poderá impetrar um Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/09).

Porém, casualmente o contribuinte tenha o conhecimento que o Estado ainda não tenha realizado o lançamento do crédito tributário e possua o desejo judicial que venha desconstituir este

crédito, poderá propor uma Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica (Artigo 38 – Lei 6.830/90) ou também impetrar um Mandado de Segurança.

Por fim, os limites ao poder de tributar previstos nos Incisos I e II do Artigo 150 da Constituição Federal, são imprescindíveis para que o Poder Executivo e Legislativo garantam que os elementos estruturais das leis tributárias estejam dotados de veracidade e legitimidade.

Proporcionando ao contribuinte a segurança jurídica numa relação tributária e casualmente, alguma das garantias constitucionais não esteja observada, tornará o lançamento tributário inválido, pois houve um erro imputável à autoridade administrativa. Podendo o contribuinte recorrer tanto administrativamente quanto judicialmente, para que o Estado reveja a ilegalidade do lançamento tributário.

Assim, a associação entre o Direito Administrativo com o Direito Tributário, no que tange os atos administrativos, em analisar seus pressupostos e elementos, com o lançamento tributário, faz galgar conhecimentos para conciliar os princípios existentes nos Incisos I, II e III do Artigo 150 – CF, com o procedimento administrativo que faz constituir o crédito tributário e conseqüentemente sua desconformidade com esses preceitos, torna um ato inválido.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 15 de mai. de 2019

\_\_\_\_\_. Lei Ordinária nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em : <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2019

CABRAL, Ana Rita Nascimento: **A Teoria do Fato Gerador e o Fato Gerador Presumido**. 2010. 95 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2010. Disponível em: <2. <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp135789.pdf>>. Acesso em: 07 de mai de 2019.

CARVALHO, Matheus: **Manual de Direito Administrativo** – 4ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2017

CARVALHO FILHO, José dos Santos: **Manual de Direito Administrativo** – 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira: **Curso de Direito Administrativo** – 26ª ed. – Malheiros Editores, São Paulo, 2009, Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0BzUyY221MdeBYVpNLUxMQXNPR0U/view>>. Acesso em: 07 de mai. 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: **Direito Administrativo** – 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2005

FERREIRA, Ana Luíza Gonçalves. **Princípio da Supremacia do Interesse Público e Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público: Pilares do Regime Jurídico-Administrativo**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/princ%C3%ADpio-da-supremacia-do-interesse-p%C3%BAblico-e-princ%C3%ADpio-da-indisponibilidade-do-interesse->> Acesso em: 17 de mai. de 2019

FUJITA, Décio S.: **Princípios Do Direito Tributário**. Disponível em: <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/princ\\_direito\\_tributario.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/princ_direito_tributario.pdf)> Acesso em: 17 de mai. 2019

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 14ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVIO, Luiz Carlos Cancellier. **Direito Administrativo**. – Departamento de Ciências da Administração. UFSC. CAPES : UAB. Florianópolis. 2010. Disponível em: <[http://ead.uepb.edu.br/arquivos/Livros\\_UEPB\\_053\\_2012/09-direito%20administrativo/Livro\\_grafica%20direito%20administrativo.pdf](http://ead.uepb.edu.br/arquivos/Livros_UEPB_053_2012/09-direito%20administrativo/Livro_grafica%20direito%20administrativo.pdf)> Acesso em: 15 de mai de 2019.

PAULSEN, Leandro: **Curso de direito tributário completo**. – 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

REIS, Jair Teixeira dos. **Lançamento tributário - ato jurídico administrativo**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, III, n. 8, fev 2002. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4752](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4752)>. Acesso em 15 de mai. 2019.

ROTHMANN, Gerd W: **O Princípio da Legalidade Tributária**. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651/69261> Acesso em: 15 de mai. de 2019.

SABBAG, Eduardo: **Manual de Direito Tributário**. – 9ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

SOUZA, Rita Z. de: O Papel e a Função da Hermenêutica Principiológica: Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/134> Acesso em: 15 de mai. de 2019