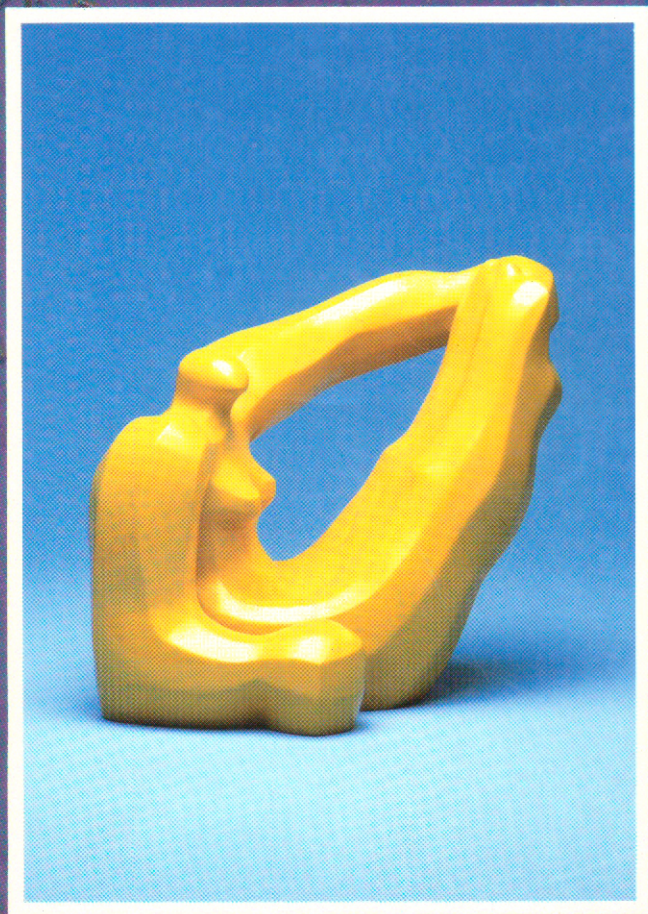


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



47



# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

47

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(AGOSTO - 1999)



*Margarita Farré é a autora da obra reproduzida em destaque na capa desta edição (em foto de J. C. Farré).*

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (011) 5084-4544

# SUMÁRIO

## Doutrina

- As contribuições sociais para os “riscos ambientais do trabalho” e para a “aposentadoria especial” - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- Notas sobre a base de cálculo do ICMS e do IPI nas operações de venda com bonificação em mercadorias - *Edmar Oliveira Andrade Filho* 18
- Tributação no Brasil de lucro apurado por empresas controladas ou coligadas com sede no exterior - *Genison Augusto Couto Silva* 28
- A inconstitucionalidade da base de cálculo das custas judiciais - *Gustavo Sampaio Valverde* 33
- Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional nº 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas - *Helena Taveira Tôres* 45
- Lançamento tributário, execução fiscal e mandado de segurança - *Hugo de Brito Machado* 56
- Recuperação de tributos pagos indevidamente - efeitos tributários - *José Antonio Minatel* 61
- A inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Cofins em face do princípio constitucional da equidade - *Leonardo Mussi da Silva* 69
- Prazo decadencial para a constituição do crédito tributário - levantamento das quantias depositadas em juízo - *Manuel Luís da Rocha Neto* 78
- A inexigibilidade das contribuições destinadas ao Sesc e ao Senac em relação às empresas prestadoras de serviços - *Marcelo de Aguiar Coimbra* 88
- Considerações sobre o retorno da CPMF - *Márcio Calvet Neves e João Agripino Maia* 95
- IPI - alíquota zero e direito de crédito - *Reinaldo Pizolio* 101
- Considerações a respeito da Lei nº 9.732/98 e a imunidade tributária das entidades filantrópicas e de assistência social - *Rodrigo Cesar Caldas de Sá* 111
- Aspectos da evolução do Direito Tributário no Brasil - *Ruy Barbosa Nogueira* 119

## Pareceres

- A questão da legitimidade dos convênios no ICMS - *Heron Arzua* 129
- Lei nº 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre receita bruta - inconstitucionalidade - *Ives Gandra da Silva Martins* 133
- Correção monetária do saldo credor do ICMS - *Marco Aurelio Greco* 153

# Lançamento Tributário, Execução Fiscal e Mandado de Segurança

Hugo de Brito Machado

## 1. Introdução

Temos em diversas situações sustentado posições contrárias ao formalismo jurídico, mas não podemos deixar de reconhecer, e afirmar, que a forma é de grande importância no Direito.

O que não se deve admitir é o *formalismo*, como tal entendido o apego exagerado às formas em detrimento do que é substancial. Para alcançarmos a posição de equilíbrio entre a forma, que é admissível, é relevante e em muitos casos até mesmo imprescindível, e o formalismo inútil e em muitos casos até mesmo inadmissível, tem-se de considerar o elemento teleológico. A forma é necessária para assegurar que a substância chegue bem a seu destino. Nada mais.

A exigência de respeito pelas normas de competência é exemplo no qual a forma é imprescindível. Assim também o respeito pelas normas de processo, na medida em que estas estabelecem o caminho seguro para a realização do direito material, e especialmente quando se trata da aplicação de princípios constitucionais.

## 2. Lançamento e Execução Fiscal

### 2.1. Acolhimento em parte dos embargos do executado

Tem sido freqüente o equívoco, cometido por alguns juízes, de acolher, em parte, embargos à execução fiscal, e determinar o prosseguimento desta pelo saldo. Isto na verdade não é juridicamente possível, porque o juiz não *reforma* o lançamento tributário. Decreta o seu anulamento, se entende que efetuado com ilegalidade.

Por isto já escrevemos:

“É de grande importância esclarecer que o Juiz, ao acolher os embargos, se o faz apenas em parte, não poderá fazer um lançamento tributário em substituição àquele, feito pela autoridade competente, que considerou incorreto. Assim, não poderá determinar o prosseguimento da execução, pela diferença que considere devida.

Por isto é que ‘até a decisão de primeira instância a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para



**Hugo de Brito Machado**

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.



embargos' (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 8º). Não efetuada a emenda, ou a substituição, é inadmissível o prosseguimento da execução para haver apenas parte da dívida.

Admite-se, porém, nos casos em que a cobrança diga respeito a parcelas autônomas, como acontece, por exemplo, com a cobrança de imposto de renda de diferentes exercícios financeiros, prossiga a execução pela parcela autônoma, considerada devida.<sup>1</sup>

Em muitos casos pode ocorrer que a cobrança diga respeito a vários lançamentos. O lançamento não se confunde com a certidão de inscrição do crédito tributário como dívida ativa. Pode ocorrer que em uma única certidão estejam reunidos dois ou mais créditos, como pode ocorrer também que uma execução fiscal seja instruída com mais de uma certidão de dívida ativa.

## 2.2. A autoridade lançadora

Importante, sempre, é estar lembrado de que o Juiz não é autoridade lançadora. O lançamento é ato, ou procedimento, privativo da autoridade administrativa.<sup>2</sup> No Direito Administrativo, aliás, esta noção já está muito clara. Todos sabem que o Juiz não nomeia, não promove, não demite funcionários da Administração Pública, embora possa decretar a nulidade, se for o caso, de tais atos administrativos, e até mesmo determinar que algum deles seja praticado.

Quando um Tribunal *anula* uma sentença, devolve o processo ao primeiro grau para que outra seja prolatada pelo juiz competente. Se reforma, põe desde logo outra em seu lugar, e o processo tem prosseguimento.

Como o Juiz não é autoridade lançadora, ele não participa de nenhum modo da feitura do lançamento. Não existe participação sua no procedimento administrativo, e por isto mesmo o Juiz jamais *reforma* um lançamento tributário. Se efetuado ilegalmente, o lançamento definitivo na via administrativa é sempre nulo, seja a ilegalidade apenas atinente à forma, seja atinente aos aspectos materiais da relação tributária.

## 2.3. Liquidez do crédito como pressuposto da execução

Como a execução fiscal pressupõe a liquidez e certeza do crédito, certamente uma sentença que reconhece ser a exigência tributária indevida em parte, não pode determinar o prosseguimento da execução, salvo, é claro, nos casos acima referidos. Como o Juiz não é autoridade lançadora de tributo, ele não pode fazer o acertamento do saldo, para conferir liquidez e certeza à cobrança cujo prosseguimento, por isto mesmo, não pode determinar.

O lançamento tributário é o procedimento administrativo de acertamento da relação jurídica obrigacional, da qual resulta o crédito tributário, que é líquido e certo por definição. Nem a autoridade administrativa, fora do lançamento, pode modificar o valor do crédito tributário, que há de resultar sempre da aplicação da lei aos fatos que, nos termos da lei, produzem o efeito de tornar devido o tributo. Os fatos fazem nascer a relação obrigacional tributária cujo acertamento se faz com o lançamento. E este há de ser feito com estrita obediência ao *devido processo legal*, porque implica incursão do Estado no patrimônio do contribuinte.

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 345.

<sup>2</sup> Código Tributário Nacional, art. 142

Por isto o Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Turma, já decidiu:<sup>3</sup>

“Execução Fiscal - Dívida Inscrita - Dispensa de Pagamento Parcial depois de Iniciado o Processo de Executivo - Lei Estadual nº 8.198/92 - CTN, art. 204 - Portaria CAT/SUB-G nº 01/93.

1. Certidão de dívida ativa inscrita, englobando o fornecimento de alimentação e bebidas, parcialmente dispensando a Lei nº 9.198/92 o pagamento de uma das operações, o crédito tornou-se ilíquido e incerto.

2. Sem valia as disposições da Portaria 01/93, estabelecendo percentuais remanescentes para o total da dívida e afetando alíquota, por falta de específica previsão na Lei nº 8.198/92.

3. Recurso improvido.”

É certo que o mesmo Superior Tribunal de Justiça, por sua Segunda Turma, decidiu em sentido oposto, asseverando que “a dispensa, através da lei posterior, de parte da dívida regularmente inscrita, não retira, por si só, a liquidez e certeza, devendo a execução prosseguir em relação ao débito remanescente.”<sup>4</sup>

O entendimento da Primeira Turma, porém, foi adotado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça,<sup>5</sup> pacificando a divergência a respeito da questão, que pode ser considerada, assim, pacífica no âmbito daquele Tribunal, valendo observar-se que embora a decisão da Segunda Turma tenha sido unânime, também foi unânime a decisão a final proferida pela Primeira Seção, tendo havido, assim, reconsideração das

posições adotadas pelos integrantes da Segunda Turma.

Ressalte-se que os julgados aqui referidos envolviam aspecto de certa forma diverso da questão por nós proposta neste estudo. Tinha-se, naqueles julgados, situação na qual a lei tributária, em face de objeções formuladas por contribuintes em inúmeras ações, terminou por dispensar em parte o ICMS dos bares e restaurantes. De todo modo, do ponto de vista processual a questão é a mesma. Tem-se um lançamento de tributo, que ensejou a propositura da ação de execução fiscal, e o posterior reconhecimento de que aquele tributo não é integralmente devido. Admitir-se o prosseguimento da execução, em qualquer desses casos, seria admitir o exercício, pelo Juiz, da função de acerto da relação tributária, vale dizer, a função lançadora do tributo.

#### *2.4. Prosseguimento da execução pelo saldo*

Como já aqui afirmamos, a execução deve prosseguir pelo saldo, quando exista autonomia nas relações tributárias. Assim, por exemplo, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“Processual - Executivo Fiscal - Inscrições de Dívidas Ativas Provenientes de Taxa e Imposto - Certidão Relativa às Duas Inscrições - Embargos Recebidos para declarar Improcedente a Dívida Oriunda do Imposto - Aproveitamento Parcial da Certidão - Continuação do Processo Executivo. Processo executivo fiscal instruído com certidão em que se comprovam duas inscrições em dívida ativa de

<sup>3</sup> Recurso Especial nº 61.000-1 - São Paulo, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, julgado em 18.10.95, publicado no DOU I de 20.11.95, p. 39560, e RDDT nº 4, pp. 173/174; No mesmo sentido, Recurso Especial nº 75.605 - São Paulo, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, julgado em 13.12.95, publicado no DJU I, de 04.03.96, e RDDT nº 8, p. 179.

<sup>4</sup> Recurso Especial nº 67.344-São Paulo, Rel. Ministro Hélio Mosimann, julgado em 27.09.95, e publicado no DJU I de 16.10.95, p. 34640 e RDDT nº 3, pp. 159/160.

<sup>5</sup> Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 67.174 - São Paulo, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, julgado em 12.06.96, publicado no DJU I de 1º.07.96, p. 23975 e RDDT nº 12, pp. 192/193.



origens diferentes: uma proveniente de imposto; outra, oriunda de taxa.

Declarada incobrável a parcela resultante de imposto, a Execução continuará, aproveitando-se a certidão, na parte relativa à taxa".<sup>6</sup>

Na verdade o que importa para saber quando a execução deve prosseguir não é a inscrição, nem a certidão respectiva. O que importa é a identificação da relação obrigacional tributária e o correspondente lançamento, que a tornou líquida e certa, vale dizer, que a transformou em crédito tributário.

Se o crédito é um só, resultado de um acerto, evidentemente se é indevido em parte, torna-se ilíquido, sendo inadmissível o prosseguimento da execução. Se estão sendo cobrados dois ou mais créditos, ainda que tenham sido objeto de uma única inscrição e estejam documentados por uma única certidão, o desmembramento é possível, devendo a execução prosseguir pelo saldo.

### 3. Lançamento Nulo e Decadência

Neste contexto pode ser suscitada importante questão, no concernente à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Esse direito, como é sabido, extingue-se após cinco anos, contados *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal,*<sup>7</sup> o lançamento anteriormente efetuado.<sup>8</sup>

A questão reside em saber se tal norma aplica-se no caso aqui estudado, em que o lançamento é anulado, não propriamente por vício formal, mas por ilegalidade que o afeta apenas em parte.

Contra a aplicação da norma pode ser dito que esta se refere expressamente a hipótese de vício formal, não sendo lícito ao intérprete ampliar o seu alcance. O elemento literal ampara a resposta negativa.

Em sentido contrário, todavia, pode ser dito que a decisão que anula o lançamento por considerar que o valor apurado é maior que o devido, está a reconhecer que alguma coisa é devida. Assim, mais do que aquela que anula o lançamento por vício formal, deve preservar o direito de lançar, e cobrar, o devido. E mais, que a razão pela qual não se admite o prosseguimento da execução pelo saldo é de natureza formal: a incompetência do Juiz para fazer o lançamento. Os elementos sistêmico e teleológico amparam a resposta afirmativa.

A questão é de difícil deslinde. De todo modo, preferimos os elementos sistêmico e teleológico, que devem prevalecer sobre o literal, e assim, ainda que provisoriamente, preferimos a resposta afirmativa. Entendemos, pois, que o lançamento correspondente a obrigação tributária existente, mas tendo como base de cálculo valor inadequado para esse fim, ou como alíquota expressão legalmente indevida, é lançamento que padece de vício formal, para os fins do art. 173, inciso I, do CTN.

### 4. Lançamento e Mandado de Segurança

#### 4.1. Lançamento incorreto de obrigação tributária existente

Pode ocorrer que o lançamento seja incorreto, embora exista indubitosa

<sup>6</sup> STJ Primeira Turma, REsp nº 73.162-São Paulo, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 11.10.95, e publicado no DJU I de 20.11.95, p. 39566 e RDDT nº 4, p. 174.

<sup>7</sup> Diz-se que há vício formal quando a ilegalidade não diz respeito à relação tributária material, mas ao procedimento de constituição do crédito tributário. Por exemplo, no caso em que ocorre o cerceamento do direito de defesa do contribuinte. A decisão que anula o lançamento por vício formal não afirma ser o tributo devido, ou indevido. Apenas diz que haver ilegalidade no procedimento de constituição do crédito.

<sup>8</sup> Código Tributário Nacional, art. 173, inciso I.

obrigação tributária. Suponhamos um lançamento no qual tomou-se em consideração determinado valor, como base de cálculo, quando a base de cálculo do tributo em questão seria menor. O tributo é efetivamente devido, mas em montante inferior.

Nessa hipótese, embora exista a obrigação tributária, o lançamento é nulo. Contra ele é cabível, portanto, o mandado de segurança. A sentença que o deferir, porém, não exonera o impetrante da obrigação tributária da qual efetivamente é sujeito passivo. Extingue o crédito tributário por defeito em sua constituição, mas não impede que outro lançamento seja efetuado, tendo-se em conta a base de cálculo adequada.

A impetração que ataca o lançamento, nesses casos, não envolve matéria de fato pertinente à determinação da base de cálculo adequada. Ataca, isto sim, o crédito tributário, em sua totalidade, porque viciada de erro a sua constituição. Como, porém, não cabe ao Judiciário fazer o lançamento correto para substituir aquele indevidamente feito pela autoridade administrativa, o Juiz, ao conceder o mandado de segurança, torna sem efeito o lançamento indevido, proibindo a cobrança do crédito tributário respectivo, sem prejuízo, evidentemente, do direito do fisco de efetuar outro lançamento, desde que o faça antes de atingido esse direito pela decadência.

#### *4.2. Liquidez e certeza do direito*

Exatamente porque não cabe ao Juiz fazer o lançamento, é um equívoco afirmar a existência de matéria de fato a carcer de prova, qual seja, a matéria concernente à base de cálculo adequada para o lançamento. A questão que há de ser enfrentada no julgamento do mandado de segurança, em casos tais, é exclusivamente de direito, e consiste em saber se a base de cálculo utilizada é correta, ou não.

É certo que em algumas situações pode-se discutir a adequação aritmética da base de cálculo. Pode-se questionar, por exemplo, qual tenha sido o montante da renda auferida, afirmando-se que a renda efetivamente auferida em determinado período foi de apenas tantos mil reais, e não de outros tantos, considerados na feitura do lançamento. Pode haver, portanto, matéria de fato envolvida. Não é de situações assim, porém, que estamos cogitando.

Com efeito, a inadequação da base de cálculo, que vicia o lançamento e enseja a impetração de mandado de segurança é apenas aquela que pode ser desde logo demonstrada, embora não se tenha como demonstrar desde logo qual é o valor monetário da base de cálculo adequada. É o caso, por exemplo, de um lançamento de imposto territorial rural, no qual foi considerado o valor total do imóvel, neste incluídos, sem discriminação, os valores da terra nua, ou imóvel por natureza, e das benfeitorias, ou imóveis por acessão física. Como a base de cálculo do imposto é apenas o valor da terra nua, o lançamento é nulo. Nulidade que se pode afirmar independentemente da questão de saber qual é o valor da terra nua, e o valor das benfeitorias. Basta que se saiba que o valor tomado como base de cálculo inclui aqueles dois valores. E o Juiz não há de enfrentar a questão de saber o valor da terra nua, e o valor das benfeitorias, pois não lhe é dado, repita-se mais uma vez, fazer o lançamento em substituição daquele indevidamente feito pela autoridade administrativa.

Assim, é indiscutível a existência de direito líquido e certo, nesses casos, a ser amparado pelo mandado de segurança, cujo deferimento, repita-se, não impede a autoridade administrativa de fazer o lançamento correto, vale dizer, utilizando-se da base de cálculo adequada para tal fim.