

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais
JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo
MILISA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo e Quenia Becker

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Projetos: Camilla Dantara Ventura

Estagiários: Alan H. S. Moreira, Ana Amalia Strojnowski, Bárbara Baraldi e Bruna Mestriner

Produção Editorial
Coordenação

ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Alana Fagundes Valério, Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patricia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Thaís Pereira e Victória Menezes Pereira

Designer Editorial: Lucas Kfoury

Estagiários: Maria Carolina Ferreira, Sofia Mattos e Tainá Luz Carvalho

Capa: Linotec

Líder de Inovações de Conteúdo para Print
CAMILIA FUREGATO DA SILVA

Visual Law: Danielle Castro de Moraes, Emanuel Silva, Maria Angélica Leite e Victória Menezes Pereira

Equipe de Conteúdo Digital
Coordenação

MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Analistas: Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

Gerente de Operações e Produção Gráfica
MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Estagiária de Produção Gráfica: Ana Paula Evangelista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Compliance no direito tributário / Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, coordenadores. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. -- (Coleção compliance ; vol. 7)

Vários autores.

Bibliografia

ISBN 978-65-5614-275-3

1. Comércio exterior 2. Compliance 3. Direito tributário 4. Processo administrativo fiscal 5. Risco - Avaliação I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Martins, Rogério Vidal Gandra da Silva. III. Série.

20-44302

CDU-34:336.2

Índices para catálogo sistemático:

1. Compliance : Direito tributário 34:336.2

Maria Alice Ferreira - Bibliotecária - CRB-8/7964

COMPLIANCE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS

COORDENAÇÃO

VOLUME

7

THOMSON REUTERS

REVISTA DOS TRIBUNAIS™

COLEÇÃO COMPLIANCE – VOL. 7

Compliance no Direito Tributário

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS
Coordenação

Diagramação eletrônica: Linotec Fotocomposição e Fotolito Ltda., CNPJ 60.442.175/0001-80

Impressão e encadernação: Paym Gráfica e Editora Ltda., CNPJ 02.514.013/0001-04

© desta edição [2021]

THOMSON REUTERS BRASIL CONTEÚDO E TECNOLOGIA LTDA.

JULIANA MAYUMI ONO
Diretora Responsável

Av. Dr. Cardoso de Melo, 1855 – 13º andar – Vila Olímpia
CEP 04548-005, São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Os autores gozam da mais ampla liberdade de opinião e de crítica, cabendo-lhes a responsabilidade das ideias e dos conceitos emitidos em seus trabalhos.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO THOMSON REUTERS SELO REVISTA DOS TRIBUNAIS
(atendimento, em dias úteis, das 09h às 18h)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sacrt@thomsonreuters.com

e-mail para submissão dos originais: aval.livro@thomsonreuters.com

Conheça mais sobre Thomson Reuters: www.thomsonreuters.com.br

Acesse o nosso eComm
www.livrariart.com.br

Impresso no Brasil [10-2020]

Profissional

Fechamento desta edição [28.08.2020]



ISBN 978-65-5614-275-3

Apresentação da Coleção

A preocupação em desenvolver mecanismos para o cumprimento de leis, políticas e regulamentos é extremamente auspiciosa para intensificar o compromisso da ética, da transparência e da proliferação dos valores humanísticos nas organizações. Trata-se a iniciativa de instrumento essencial para o fortalecimento das melhores práticas em governança corporativa e para o controle preventivo e eficaz da corrupção.

Não é por outra razão que a ideia da Thomson Reuters Revista dos Tribunais de organizar a presente coleção recebeu a imediata e entusiástica adesão de professores e pesquisadores de programas de pós-graduação, além de advogados, servidores públicos ou profissionais que são ou já desempenharam a função de *compliance officer* no país ou no exterior.

A coleção, coordenada conjuntamente por juristas de grande renome, tem por objetivo contemplar os mais inovadores textos e oferecer um estudo abrangente do tema *compliance* associado às principais áreas do Direito.

Para esse fim, os temas foram distribuídos em sete volumes, cada qual coordenado por um ou dois importantes juristas com reconhecido saber jurídico em sua área de atuação.

O primeiro volume – *Compliance no Direito Administrativo* – foi coordenado por Augusto Neves Dal Pozzo e Ricardo Marcondes Martins.

O segundo volume – *Compliance no Direito Ambiental* – foi coordenado por Terence Trennepohl e Natascha Trennepohl.

O terceiro volume – *Compliance no Direito Digital* – foi coordenado por Marcelo Xavier de Freitas Crespo.

O quarto volume – *Compliance no Direito Empresarial* – foi coordenado por Modesto Carvalhosa e Fernando Kuyven.

O quinto volume – *Compliance no Direito Penal* – foi coordenado por Luciano Anderson de Souza.

O sexto volume – *Compliance no Direito Trabalhista* – foi coordenado por Sérgio Pinto Martins.

Tributário – IBDT. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas – APLJ. Membro da União de Juristas Católicos de São Paulo – UJUCASP.

MICHELL PRZEPIORKA

Advogado. Mestrando pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Juiz do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

NEWTON RODRIGUES LIMA

Doutor em *Business Administration* pela Florida Christian University.

RENATO OPICE BLUM

Advogado e Economista. Mestre pela Florida Christian University. *Chairman* no Opice Blum, Bruno, Abrusio e Vainzof Advogados. Patrono Regente do Curso de Pós-graduação em Direito Digital e Proteção de Dados da Escola Brasileira de Direito – EBRADI. Professor coordenador da FAAP e INSPER.

RICARDO ALESSANDRO CASTAGNA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre pela PUC/SP. Pesquisador visitante do Max Plank Institute for Tax Law and Public Finance, Munique, Alemanha. Pós-graduado no MBA em gestão tributária pela FIPECAFI/FEA/USP. Advogado em São Paulo. Professor de Direito Tributário e de Economia Comportamental no CEU Law School.

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

Doutorando em Direito Tributário Internacional e Europeu pela Universidade de Maastricht. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela FDUSP. Especialista em Tributação Internacional pelo IBDT.

ROBERTA DE AMORIM DUTRA

Advogada, integrante da Advocacia Gandra Martins, em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo USP e pelo Centro de Extensão Universitária – CEU (atual Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS).

THAÍS FOLGOSI FRANÇOSO

Advogada e professora de *Compliance* e de Direito Tributário no CEU Law School e no INSPER. Especialista em Direito Tributário pelo Mackenzie e em Processo Tributário pelo CEU Law School. *Program for Management Development* pelo IESE Business School – University of Navarra- ES.

Sumário

Apresentação da Coleção.....	5
Estrutura da Coleção.....	7
Apresentação do Volume.....	9
Sobre os Coordenadores.....	17
Sobre os Autores.....	19
1. <i>Compliance</i> tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas.....	25
Luís Eduardo Schoueri e Ricardo André Galendi Júnior	
2. Proteção de dados e o <i>compliance</i> na área tributária.....	59
Renato Opice Blum e Danielle Campos Lima Serafino	
3. A importância do <i>compliance</i> tributário na administração dos negócios.....	81
Elidie Palma Bifano	
4. <i>Compliance</i> tributário – relevância de sua adoção pelas empresas e responsabilidade objetiva da pessoa jurídica.....	105
Marilene Talarico Martins Rodrigues	
5. O <i>compliance</i> tributário na perspectiva das Ciências Comportamentais: <i>tax morale</i> e redução da não conformidade.....	131
Ricardo Alessandro Castagna	
6. <i>Compliance</i> como elemento do planejamento tributário (análise de casos relativos à redução do capital da pessoa jurídica).....	157
Edmo Colnaghi Neves e Marcelo Magalhães Peixoto	
7. A importância da gestão do risco no <i>compliance</i> tributário.....	169
Thaís Folgosi Franço	
8. <i>Compliance</i> tributário – um panorama do tema no Brasil.....	185
Roberta de Amorim Dutra e Leonardo Rodrigues Garbin	

9. Aspectos gerais e principiológicos do <i>compliance</i> tributário.....	201
Leandro Martins	
10. <i>Compliance</i> em direito tributário.....	219
André L. Costa-Corrêa	
11. <i>Compliance</i> tributário eletrônico: conformidade no SPED.....	235
Edison Carlos Fernandes	
12. Troca de informação fiscal e a conformidade em matéria tributária.....	243
Isabel Delfino Silva Massaia	
13. <i>Compliance</i> em tempos de pandemia e as relações de cooperação e boa-fé.....	253
Karem Jureidini Dias e Michell Przepiorka	
14. Um novo olhar para a relação entre os maiores contribuintes e a administração tributária federal. Incentivos ao <i>voluntary compliance</i>	277
Luciana Ibiapina Lira Aguiar	
15. Gestão da área de <i>compliance</i> tributário à luz da teoria do custo de transação....	305
Amira Chammas	
16. <i>Compliance</i> tributário: em busca da adoção do paradigma do serviço.....	325
Alexandre Evaristo Pinto e Fabio Pereira da Silva	
17. <i>Compliance</i> tributário e os impactos da Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD na proteção de dados dos contribuintes.....	347
Caio Augusto Takano	
18. <i>Compliance</i> na área tributária.....	375
Marcos Vinicius Neder e Newton Rodrigues Lima	

COMPLIANCE

1

Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas

LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

Doutorando em Direito Tributário Internacional e Europeu pela Universidade de Maastricht. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela FDUSP. Especialista em Tributação Internacional pelo IBDT.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Os dois grandes modelos: a declaração e o autolancamento. 2.1. Os sistemas de declaração ("administrative assessment"). 2.2. Os sistemas de autolancamento ("self-assessment"). 3. A função protetiva do lançamento no direito brasileiro. 3.1. A aplicação da lei tributária e a função protetiva dos atos administrativos. 3.2. A importância do lançamento por declaração quando da promulgação do CTN. 3.3. A ascensão do lançamento por homologação. 3.3.1. O advento da chamada "homologação tácita". 3.3.2. O dever instrumental de confessar dívida. 4. A ausência de culpabilidade no sistema de multas. 4.1. O desenvolvimento da multa de ofício no direito brasileiro. 4.2. A função definitiva do sistema de multas. 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

Além de ser tema caro às organizações empresariais, o *compliance* tributário é problema de que se ocupam as administrações tributárias, como verdadeira questão de política pública. Sob a perspectiva sistêmica, o cumprimento uniforme das

leis pelos cidadãos é uma questão de igualdade, uma vez que somente um sistema cujas normas sejam aplicadas uniformemente pode ser considerado materialmente consistente. O Legislador não deve apenas desenhar um sistema cujas normas em abstrato sejam materialmente justas: também a oneração de fato observada, conseguinte ao funcionamento isonômico do sistema, é uma variável do exame da constitucionalidade das normas tributárias.¹

O cumprimento das leis tributárias é assegurado mediante um sistema desenhado para administrar as massas.² Normas jurídicas devem ser dotadas de eficácia social – e não há razão para que no direito tributário tal assertiva seja distinta. A norma repartidora de encargos deve ser de tal forma estruturada que sua aplicação seja procedimentalmente exequível. A validade da norma jurídica depende também de a grande maioria dos casos por ela abrangidos contarem, de fato, com sua aplicação.³ Tipke afirma que uma norma que impõe uma conduta que seja, de fato, impossível, carece de validade e, em última análise, perde a propriedade de norma jurídica, deixa de ser Direito.⁴

Os sistemas tributários contemporâneos buscaram a promoção do ideal de exequibilidade das leis, ou a garantia de sua eficácia social, mediante transferência de boa parte das atividades relativas à arrecadação tributária ao sujeito passivo, assegurando-se, de outro lado, o cumprimento de tais obrigações mediante um sistema de multas, que exercem função definitiva a respeito do que o *compliance* tributário efetivamente significa. Falar-se em *compliance* tributário é tratar da relação do sujeito passivo com um sistema concebido para lidar com as massas.

No entanto, a chamada “privatização da gestão dos tributos”⁵ adquiriu contornos nefastos no direito brasileiro, os quais prejudicam sobremaneira o *compliance* tributário. A referência à expressão cunhada por Lapatza é, muitas vezes, utilizada para trazer ares de normalidade a inconsistências dogmáticas que a doutrina falha em explicar e a exageros que somente se observam no nosso sistema.

1. Cf. HEY, Johanna. Vollzugsdefizit bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, DB 2004, p. 724; BIRK, Dieter. Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StW 2004, pp. 277–282. Na jurisprudência alemã, tais elementos foram considerados em dois importantes julgados do Tribunal Constitucional. Cf. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

2. SEER, Roman. “Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung” In: DStG, *Steuervollzug im Rechtsstaat*, vol. 31, Köln: Otto Schmidt, 2008, p. 7.

3. SEER, Roman. “Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung” In: DStG, *Steuervollzug im Rechtsstaat*, vol. 31, Köln: Otto Schmidt, 2008, p. 8.

4. TIPKE, Klaus. Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht, StW, 2004, p. 4.

5. Expressão cunhada por LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983, p. 85.

Se é verdade que existiu – e ainda existe – um movimento no sentido de se substituírem sistemas de declaração por sistemas de autolancamento, também é evidente que o sistema brasileiro apresenta peculiaridades ofensivas aos direitos dos contribuintes, as quais não encontram correspondência alhures. O objeto deste artigo é evidenciar dois desses problemas: a eliminação da função protetiva do ato administrativo de lançamento e a ausência de culpabilidade na aplicação da chamada multa de ofício.

No item 2, o presente artigo examina a migração dos sistemas de declaração para os chamados sistemas de autolancamento enquanto questão de política tributária, oferecendo-se um breve panorama de tal desenvolvimento mundialmente e apresentando-se as justificativas para esse fenômeno.

No item 3, expõe-se de que forma tal fenômeno se observou no Brasil, em que se acentuou a importância do lançamento por homologação algumas décadas após a edição do CTN. O que se pretende é evidenciar que a hegemonização do autolancamento no Brasil foi acompanhada da completa eliminação da função protetiva dos atos administrativos, tão cara ao CTN. Apesar do endosso jurisprudencial a tal desenvolvimento, fato é que a constituição do crédito tributário no Brasil é permeada por inconsistências dogmáticas, garantindo-se meios de execução à Fazenda Pública sem que esta ofereça a autovinculação do ato administrativo em contrapartida.

No item 4, demonstra-se que o sistema de multas jamais foi adequado à realidade dos sistemas de autolancamento no Brasil, empregando-se heranças do sistema de declaração para lidar com realidades muito mais complexas. O resultado de um tal simplismo é a aplicação de multas a situações que não são dotadas da necessária culpabilidade: o sujeito passivo é penalizado por situações que se encontram completamente fora de seu controle.

O artigo faz uso de exemplos do imposto de renda, como forma de delimitar o objeto e de se garantir um mínimo de comparabilidade com outros sistemas – a que se faz referência com finalidade heurística e sem maiores pretensões comparatistas. As críticas formuladas em relação ao lançamento por homologação e à multa de ofício, contudo, estendem-se à sua aplicação à generalidade dos tributos em que são cabíveis.

2. OS DOIS GRANDES MODELOS: A DECLARAÇÃO E O AUTOLANÇAMENTO

A privatização da gestão dos tributos é invariavelmente descrita como um movimento no sentido do abandono de sistemas de declaração (“*administrative assessment*”) com vistas à adoção de sistemas de autolancamento (“*self-assessment*”).⁶

6. Utiliza-se aqui o termo “autolancamento” mais em virtude da sua recorrência no Brasil do que pela precisão da tradução. Sobre a ambiguidade do termo “lançamento”, cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 146.

Embora se tenha notícia da adoção do autolancamento pelos EUA e pelo Canadá já na década de 1910, bem como pelo Japão e pela França na década de 1940,⁷ a ascensão dos sistemas de autolancamento está largamente associada ao advento dos impostos sobre o valor agregado (IVA), a partir da década de 1960.⁸ Até os anos 1990, todos os países que instituíram um IVA, fizeram-no a partir de sistemas de autolancamento. A partir da década de 1990, alguns países em desenvolvimento instituíram IVAs que operavam com sistemas de declaração. Ainda assim, a vocação do IVA para o sistema de autolancamento é inquestionável. Em estudo publicado pelo FMI, em 2001, apenas 16 de 120 países considerados apresentavam IVAs que não dependiam de um sistema de autolancamento.⁹ Essa tendência já fora antecipada por Ruy Barbosa Nogueira em sua tese seminal de 1965, em virtude da qual obteve a primeira Cátedra de Direito Tributário no Brasil, no Largo de São Francisco. Reconhecia o Professor a vocação do “autolancamento” aos “impostos indiretos e instantâneos”, sem deixar de perceber sua relevância cada vez maior também em relação aos demais impostos.¹⁰

Em relação ao imposto de renda, a adoção de sistemas de autolancamento é mais recente e não desfruta da hegemonia observada em relação ao IVA. De acordo com estudo da OCDE,¹¹ em 2004, 17 países¹² apresentavam sistemas de autolancamento e 11 países¹³ apresentavam sistemas de declaração para o imposto de renda das pessoas jurídicas. Em relação ao imposto de renda das pessoas físicas,¹⁴ o recurso ao sistema de declaração (15 países)¹⁵ ainda superava o autolancamento

7. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 12.

8. EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*, Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 139.

9. EBRILL, Liam; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. *The Modern VAT*, Washington: International Monetary Fund, 2001, p. 139.

10. A tese foi reimpressa em 1973. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, pp. 50-51.

11. OECD, *Tax Administration in OECD Countries: comparative information series*, Committee on Fiscal Affairs, Outubro de 2004, pp. 38-46.

12. Austrália, Canadá, República Tcheca, França, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Coreia do Sul, México, Nova Zelândia, Portugal, Eslováquia, Espanha, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos.

13. Áustria, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, Alemanha, Grécia, Islândia, Luxemburgo, Holanda, Noruega e Suécia.

14. A informação a respeito da Polónia foi prestada, no relatório, em relação a pessoas físicas, mas não a pessoas jurídicas. Por isso, têm-se 28 países em relação ao IRPJ e 29 em relação ao IRPE.

15. Áustria, Bélgica, Dinamarca, República Tcheca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Islândia, Polónia, Portugal, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Turquia e Suécia.

(14 países).¹⁶ Em relatório publicado em 2013, tais números não apresentaram modificação substantiva, embora tenha havido algum incremento na utilização de sistemas de autolancamento.¹⁷

2.1. Os sistemas de declaração (“administrative assessment”)

Tradicionalmente, portanto, os regimes de tributação da renda eram sistemas de declaração. No sistema de declaração, aloca-se à autoridade administrativa o ônus de, *ex ante*, examinar as declarações e demonstrações financeiras do sujeito passivo, calcular o montante do tributo devido e notificar o sujeito passivo para que o pague.¹⁸

Em virtude de uma concepção de que o sistema de declaração exigiria a interferência das autoridades tributárias em cada lançamento, afirma-se que os sistemas de declaração demandariam grande volume de recursos e não raramente se lhes atribui a pecha de inefetivos.¹⁹ Apesar da pretensa inefetividade, o sistema ainda é mantido por diversos países. Não existe clareza, na literatura econômica, a respeito dos motivos pelos quais muitos países – principalmente desenvolvidos – remanescem com sistemas de declaração. Além dos países da OCDE acima descritos, também países do oriente médio e do sudeste asiático recorrem a tal modalidade.²⁰

A falta de explicação “econômica” é suprida pela ciência jurídica. Socorremos novamente a obra de Ruy Barbosa Nogueira: “[d]o ponto de vista procedimental, o lançamento misto é o mais completo”.²¹ Ressaltava o Catedrático do Largo de São Francisco, em sua tese seminal sobre o lançamento tributário, que, no lançamento por declaração, tanto a administração quanto o sujeito passivo desempenham atividade própria. Por outro lado, apontava o Catedrático o lançamento por declaração “dentro do moderno Direito Tributário, como o método que assegura maiores garantias formais” e que seria “enfim o mais indicado para a melhor justiça da tributação”.²²

16. Austrália, Canadá, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Coreia do Sul, México, Nova Zelândia, Eslováquia, Espanha, Reino Unido, Estados Unidos.

17. Cf. OECD, *Tax Administration 2013: comparative information on oecd and other advanced and emerging economies*, Paris: OECD, 2013.

18. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 9.

19. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 9.

20. Cf. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 9.

21. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 52.

22. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 52.

O que importa notar, contudo, é que, mesmo nos países em que o lançamento por declaração permaneceu, o sistema foi largamente automatizado e o processamento de declarações incorpora também elementos de avaliação de risco, de modo que apenas parte das declarações é selecionada para escrutínio técnico antes de se notificar o sujeito passivo a respeito do lançamento. Sistemas de declaração não são necessariamente ineficientes. Cingapura, por exemplo, conta com um sistema de declaração para pessoas físicas em que as autoridades tributárias capturam informações diretamente de outras fontes que não o sujeito passivo, de modo que a grande maioria dos jurisdicionados termina por submeter declarações vazias, já que eles dificilmente detêm qualquer informação que já não seja de conhecimento das autoridades tributárias.²³ Na Alemanha, conforme se exporá,²⁴ existem lançamentos por declaração completamente automatizados, mediante os quais se realizam lançamentos definitivos sem a interferência direta de qualquer servidor público. O lançamento por declaração não é sinônimo de inefetividade, mas, sim, de preservação de garantias formais.

2.2. Os sistemas de autolançamento ("self-assessment")

Os modelos de autolançamento, por sua vez, partem da premissa de que a administração tributária não tem condições de determinar individualmente as obrigações tributárias de cada um dos jurisdicionados.²⁵ A manutenção de um sistema tributário complexo teria se tornado impossível sem a cooperação e a prestação de informações por parte de toda a sociedade.²⁶

Supõe-se, pois, que o sujeito passivo, devidamente assistido pelas autoridades tributárias, encontrar-se-ia na melhor posição para determinar suas próprias obrigações tributárias, já que ele possui conhecimento de seus próprios negócios e acesso às informações contábeis subjacentes.²⁷ O autolançamento é, portanto, fundado na ideia de cumprimento voluntário de obrigações. O sujeito passivo calcula e paga o tributo sem qualquer intervenção da autoridade tributária, encontrando-se sujeito a multas no caso de tal atividade não ser realizada *temporânea e apropriadamente*.²⁸

23. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 10.

24. Cf. item 2.3., *infra*.

25. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 11.

26. ROZAS, José. "Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework", In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 46.

27. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 11.

28. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 11.

No momento do autolançamento, o sujeito passivo não se submete a qualquer escrutínio técnico. Por conseguinte, no momento do cumprimento de seus deveres instrumentais tendentes à apuração do tributo, exigem-se poucas informações e pouca documentação, demandando-se, contudo, que o sujeito passivo mantenha registros de todas as transações relevantes, sob pena de multa.²⁹

O papel da administração tributária em relação à atividade realizada pelo jurisdicionado restringe-se, essencialmente, a auxiliar o sujeito passivo na compreensão de seus direitos e obrigações na legislação.³⁰ Dado que o autolançamento exige que o sujeito passivo interprete a lei, é necessário que exista clareza a respeito da interpretação das autoridades tributárias. Deve-se garantir, ademais, que o cumprimento de deveres instrumentais por parte do sujeito passivo seja o mais econômico possível.³¹ Em poucas palavras, exige-se que a autoridade tributária se comporte como um prestador de serviços ao cidadão ("*service-oriented approach*").³²

A verificação que cabe à administração tributária é realizada *ex post*.³³ O fisco conta com sistemas de verificação direcionados, que operam mediante cruzamento de dados e avaliação de riscos, direcionando seus recursos às ameaças mais significativas ao sistema tributário, ao mesmo tempo em que os demais sujeitos passivos podem realizar seus negócios sem maiores intervenções das autoridades tributárias.³⁴

O abandono dos sistemas de declaração em prol de sistemas de autolançamento é geralmente fundado em argumentos relacionados a ganhos de efetividade e de eficiência. *Privilegia-se uma abordagem mais direcionada da revisão*, em detrimento da revisão ampla e irrestrita de todas as documentações e formulários submetidos pelo sujeito passivo. Uma premissa importante é, nesse sentido, que

29. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 11. Cf., no mesmo sentido, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 51.

30. Para um exame crítico do regime das consultas no direito brasileiro, cf. SAMAHA, Stéphanie. *Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte*, Dissertação de Mestrado – FDUSP, 2019.

31. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 11.

32. Cf., sobre o paradigma do serviço, SILVA, Fábio Pereira da. Programa "nos conformes": uma avaliação sob a perspectiva do "paradigma do serviço", *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 43, 2019, pp. 122-151.

33. Cf., NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 51.

34. OKELLO, Andrew. Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment, IMF Working Paper WP/14/41, março de 2014, p. 12.

nem todos os autolançamentos serão fiscalizados individualmente. A eficiência do sistema de autolançamento depende de o sujeito passivo realizar avaliações honestas e razoavelmente precisas de suas obrigações tributárias. Se as autoridades tributárias tivessem que tratar todos os autolançamentos como presumivelmente incorretos e auditar cada um deles, todos os ganhos de eficiência do sistema de autolançamento seriam aniquilados.³⁵

Logo se nota, portanto, que se privilegia no autolançamento a eficiência na arrecadação, deixando-se de lado, por vezes, elementos relacionados à justiça individual e mesmo à legalidade que deveria orientar o lançamento em sua dimensão formal.³⁶ O que importa ao autolançamento é que se arrecade mais com menos dispêndios por parte da administração.

3. A FUNÇÃO PROTETIVA DO LANÇAMENTO NO DIREITO BRASILEIRO

No direito brasileiro, a migração do imposto de renda de um sistema de declaração para um sistema de homologação deu-se de forma expressa mais de quinze anos após o advento do CTN, conforme dispôs pioneiramente o Decreto-Lei 1.967/82. No entanto, os elementos inerentes a sistemas de *compliance* voluntário jamais foram devidamente adotados no sistema brasileiro. A aplicação do lançamento por homologação aos principais tributos foi acompanhada de distorções à função protetiva do lançamento, tal qual preconizada pelo CTN.

No presente tópico será evidenciada a função protetiva dos atos administrativos de lançamento, enquanto pedra angular da tutela dos contribuintes no CTN. Em seguida, será exposto de que forma tal função protetiva foi maculada pela exploração amplíssima do lançamento por homologação no sistema brasileiro, a que se somou a atribuição jurisprudencial de função executória à atividade realizada pelo sujeito passivo, emprestando-se as características de uma “confissão de dívida” ao cumprimento de deveres instrumentais.

3.1. A aplicação da lei tributária e a função protetiva dos atos administrativos

No CTN, a aplicação da lei tributária (entendida como atividade que compreende a interpretação da lei, a qualificação dos fatos e a subsunção dos fatos à norma) é privativa de autoridade administrativa ou judicial (“intérprete autêntico”).

35. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 143.

36. ROZAS, José. “Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 47.

O CTN trata a “aplicação da lei tributária” como “atividade privativa da autoridade administrativa ou judicial”.³⁷ Os dispositivos relativos à interpretação da lei tributária direcionam-se à “autoridade competente para aplicar a legislação tributária” (CTN, art. 108). Não há razão para que tal constatação se limite ao lançamento por declaração, sendo claro que, na sistemática do CTN, também ao lançamento por homologação essa percepção é estendida, conforme se exporá no item 3.3.

É também por isso que o CTN não admite o “erro de direito” como hipótese de revisão do lançamento pela autoridade administrativa. A noção de “interpretação correta”, posto que tenha sido sustentada por parte da doutrina em décadas subsequentes,³⁸ foi expressamente rechaçada pelos Trabalhos.³⁹ Por seu caráter histórico, vale a transcrição:

Por outro lado, a aplicação da lei tributária, pelo lançamento, aos fatos concomitantemente apurados de maneira exata e completa, não pode ensejar a alegação de erro. A aplicação da lei, com efeito, é matéria opinativa, no sentido de que comporta um elemento de juízo hermenêutico; assim sendo, a variabilidade dos critérios de aplicação da lei implicaria numa discricionariedade incompatível com a própria natureza das leis de direito público em geral, e de direito tributário em particular.

A redação do art. 146 é idêntica à do art. 109 do Anteprojeto de 1954. Da leitura dos Trabalhos, extrai-se que se preocupavam os autores com o fato de “a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica [r], necessariamente um ‘erro’ de direito, até mesmo porque a hipótese típica é a da variação opinativa entre dois critérios, por definição, igualmente exatos e portanto alternativos”.⁴⁰

A hermenêutica do art. 146 foi bem percebida por Hugo de Brito Machado. Elucida o autor que, em virtude de ser possível que um dado texto legislativo permita mais de uma interpretação correta, dever-se-ia “buscar um meio de preservar a segurança jurídica”.⁴¹ Assim, haveria mudança de critério jurídico “quando a

37. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 206.

38. Cf., considerando que “a lei é sempre unívoca, pelo que em direito só há uma interpretação correta da lei”, XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 258.

39. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 208.

40. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 209.

41. MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993, p. 110.

autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou então quando a administração tributária, “tendo adotado uma entre várias alternativas admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado”.⁴²

Veja-se que, em ambos os casos, pressupõe-se a possibilidade de mais de uma interpretação correta. Sobre esse tema, Alberto Xavier, que nega tal possibilidade – por entender que “a lei é sempre unívoca, pelo que em direito só há uma interpretação correta da lei” –, qualifica a mudança de critério jurídico também como uma hipótese de erro. No entendimento de Xavier, enquanto o erro de direito “em sentido estrito” seria um *erro em concreto*, a modificação do critério jurídico decorreria de um *erro em abstrato*, “já que, não sendo possíveis duas interpretações corretas da mesma lei, a substituição da interpretação anterior por uma nova pressupõe implicitamente o reconhecimento do caráter defeituoso (errado) da primeira”.⁴³

No entanto, não é essa a orientação do CTN. Não apenas encontra-se expressa a distinção entre o erro e a modificação de critério jurídico, como a inexistência de erro é premissa para que se possa cogitar a modificação de critério jurídico. Mais uma vez, o caráter histórico do documento justifica sua transcrição:

*o que importa preservar, em matéria de irretratabilidade dos atos administrativos que criam situações jurídicas subjetivas, é essencialmente a permanência do critério jurídico que presidiu à constituição de tais situações, dado como pressuposto que os fatos tenham sido completa e exatamente apurados e que a lei aplicada seja pertinente à hipótese.*⁴⁴

A preocupação do CTN precisa ser contextualmente compreendida, já que advém de elementos bastante concretos. Houve um tempo em que a jurisprudência encarava o problema do “erro” estritamente à luz da caducidade do direito de lançar o imposto: enquanto não adviesse a decadência, poderia exercer o fisco o seu direito de efetuar o lançamento reiteradamente, por meio de sucessivas revisões, que se consideravam decorrência do direito de lançar. Esse problema seria contornado

42. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 35ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 180.

43. Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 259-260.

44. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 209. Cf., em sentido semelhante, CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de renda”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 177.

pela doutrina, que passou a sustentar que somente o erro de fato autorizaria a modificação do lançamento, porquanto, inexistentes (ou equivocados) os fatos que ensejaram o lançamento, não haveria prejuízo a direito subjetivo do contribuinte.⁴⁵

O CTN reconhece, portanto, os problemas de indeterminação da lei, mas não abandona o sujeito passivo a oscilações do intérprete autêntico. Ao contrário, o CTN protege o sujeito passivo contra eventuais modificações de critério jurídico não apenas expressamente (art. 146) como também tacitamente ao declinar as espécies de erro que justificam a revisão do lançamento (art. 149).

A maior dessas proteções decorre, justamente, da definição do lançamento como ato administrativo plenamente vinculado. Afinal, é o ato administrativo que assegura a vinculação da atividade administrativa ao Estado de Direito, em virtude de três propriedades que se encontram atreladas a essa forma jurídica.⁴⁶

A primeira delas é a *função de estabilização material*. Com a ocorrência do fato jurídico tributário, surge a pretensão da administração tributária à cobrança do tributo;⁴⁷ o crédito, na dicção do CTN, somente surge com o lançamento, que estabiliza a pretensão da administração tributária: ele é “a forma da aplicação em concreto, e a determinado contribuinte, com referência a uma situação específica de fato, de uma norma legal abstrata”,⁴⁸ ou, ainda, “a manifestação da pretensão do credor”.⁴⁹ O ato administrativo de lançamento somente pode ser anulado ou modificado sob fundamento que esteja expressamente previsto em lei (no caso do CTN, as hipóteses *numerus clausus* de revisão do lançamento do art. 149). Conforme esclarece Brandão Machado, “[c]onstitui o lançamento desde logo exercício da pretensão (lançar é exigir o apurado), da cobrança administrativa do crédito até que a sua concretização se torne definitiva”.⁵⁰

A segunda delas é a *função de determinação da abrangência da tutela jurídica*. O lançamento identifica os limites da pretensão da administração tributária, atribuindo ao jurisdicionado maior segurança a respeito de seu conteúdo e

45. Cf., narrando a evolução doutrinária e jurisprudencial, SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos, *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, 1955, pp. 18-19.

46. Cf., sobre o tema, SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1280.

47. CORRÊA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 126, 1976, p. 32.

48. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de renda”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. 1, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 171.

49. CORRÊA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 126, 1976, p. 32.

50. MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal, *Direito Tributário Atual*, v. 6, 1986, pp. 1377-1378.

garantindo elementos para que eventualmente exerça seu direito de defesa. O ato administrativo dotado de estabilidade material é vinculante à administração, mas a ele o jurisdicionado ainda pode se opor, denominando-se de *estabilidade material* a vinculação da administração ao conteúdo do ato administrativo. O ato administrativo somente se estabiliza formalmente se o jurisdicionado não exerce em tempo seu direito de petição ou resta vencido após seu exercício, denominando-se *estabilidade formal*, portanto, o atributo do ato a que o jurisdicionado não mais pode se opor, administrativa ou judicialmente.⁵¹

A terceira é a *função de executoriedade*. O ato administrativo é a base para a execução do direito nele concretizado. Atribui-se ao ato administrativo as propriedades de um verdadeiro título executivo,⁵² e com o ato administrativo de lançamento não é diferente.⁵³ como já afirmado alhures, “com o lançamento, o credor já conta com instrumento que, ao conferir liquidez e certeza ao vínculo, confere-lhe executoriedade”.⁵⁴ O ato administrativo é executável ainda que não seja dotado do atributo da estabilização formal. Somente nas hipóteses *numerus clausus* do CTN (art. 151) é que o crédito tributário, lançado mediante ato administrativo, pode ter sua exigibilidade suspensa.

Dessa forma, a administração tributária conta com um instrumento unilateral para lidar com a ocorrência de fatos jurídico-tributários de maneira rápida, eficaz e imediatamente executável.⁵⁵ No entanto, o ato administrativo não opera somente em benefício da administração tributária. O ato administrativo também protege o sujeito passivo, na medida em que promove a tutela do direito de aquisição e de propriedade, ao assegurar que o sujeito passivo não será onerado de maneira mais intensa do que estabelecido pelo ato administrativo.⁵⁶ O limite genérico da revisão de lançamentos, como bem aponta Ulhôa Canto, é “o resguardo dos direitos individuais subjetivos criados”, já que o lançamento “gera o direito adquirido ao tratamento fiscal personalizado”.⁵⁷

51. Cf., sobre a distinção entre estabilidade formal e material, SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1289 e ss.

52. Cf. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*, São Paulo: Atlas, 2015, p. 124.

53. Cf., sobre a função executória (“*Titelfunktion*”) dos atos administrativos, cf. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1371.

54. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 648.

55. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1280.

56. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, pp. 743 e ss.

57. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de renda”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 178. Cf., no mesmo sentido, SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos, *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, 1955, p. 16.

Assim é que, em qualquer das modalidades de lançamento, é o ato administrativo que, na dicção do CTN, “constitui” o crédito, “sendo todo o procedimento preparatório, mesmo quando houver a participação vicária do sujeito passivo, um conjunto de atos sem maior validade, enquanto não aperfeiçoado por aquele último e exclusivo da autoridade administrativa”.⁵⁸

3.2. A importância do lançamento por declaração quando da promulgação do CTN

Quando da edição do CTN, o lançamento por declaração apresentava relevância prática muito maior do que nos dias atuais. Basta ver que o imposto de renda era um tributo sujeito ao lançamento por declaração. Em verdade, os dispositivos do CTN sobre lançamento por declaração foram inspirados na legislação de imposto de renda então vigente.⁵⁹

O CTN reserva o vocábulo “declaração” a uma atividade bastante específica e bem delimitada: a prestação à autoridade administrativa de informações sobre a matéria de fato (CTN, art. 147). O sentido próprio de “declaração” é bastante caro a Rubens Gomes de Sousa, que assim esclarece o conteúdo do artigo – que possuía redação idêntica no Projeto (art. 110) e no Anteprojeto (art. 173) do CTN:⁶⁰

O dispositivo, que corresponde ao art. 173 do Anteprojeto, conceitua a declaração tributária como simples prestação de informações sobre matéria de fato. Essa é a conceituação exata, de vez que a aplicação da lei tributária é privativa da autoridade administrativa ou judicial (art. 65). É certo que a lei pode exigir do declarante a aplicação de critérios jurídicos (p. ex. na classificação dos rendimentos por cédulas). Mas, neste caso, a matéria de direito contida na declaração deve reputar-se, quando prejudicial ao declarante, como simples elemento do cumprimento da obrigação acessória, e quando o favoreça, como antecipação do direito de defesa. Em nenhuma hipótese, portanto, a matéria de direito contida na declaração é vinculativa, quer para o declarante, quer para o fisco.

Em outras palavras, como o crédito tributário é “constituído” mediante lançamento, que é ato administrativo plenamente vinculado, somente a autoridade administrativa ou judicial é que “aplica” a lei em sentido próprio – tal atividade lhe

58. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do Lançamento, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 168, 1987, p. 25.

59. Cf. Decreto 24.239/47, art. 63, § 4º, e art. 77, respectivamente. Atestando a inspiração, cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 207.

60. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 206.

é privativa. O sujeito passivo não faz mais que prestar informações a respeito da matéria de fato, cabendo à autoridade administrativa qualificar tais fatos, interpretar a lei e proceder à subsunção dos fatos qualificados à norma obtida por interpretação. Mais importante: eventual qualificação contida na declaração não vincula o sujeito passivo, podendo este dela retratar-se posteriormente, uma vez que ela constitui “simples elemento do cumprimento de obrigação acessória”. Mesmo após o lançamento de ofício tal “retratação” seria possível, mas assumiria a forma de “reclamação”.⁶¹ Daí se dizer, na feliz expressão de Ruy Barbosa Nogueira, que no lançamento misto, fisco e contribuinte desempenham “atividade própria”.⁶²

Os dispositivos sobre lançamento por declaração (CTN, art. 147) e os dispositivos sobre lançamento de ofício que suplementam o lançamento por declaração (CTN, art. 149, II a IV) são inspirados na legislação do imposto de renda vigente à época.⁶³

No regime do Decreto 24.239/47 – que, na matéria que interessa, essencialmente reproduzia o Decreto-Lei 5.844/43, inclusive com identidade de numeração dos dispositivos –, previam-se regras relativas à declaração por parte dos sujeitos passivos (art. 63 a 73), a qual seria posteriormente revisada pelas repartições lançadoras (art. 74). Naquele regime jurídico, aplicável tanto ao IRPF quanto ao IRPJ, somente após tal revisão é que se realizava o “lançamento com base na declaração” (art. 75): “[f]eita a revisão da declaração de rendimentos, proceder-se-á ao lançamento do imposto, notificando-se o contribuinte do débito apurado”. Facultava-se ao contribuinte proceder ao pagamento do montante apurado quando da entrega da declaração, o que era inclusive estimulado mediante a concessão de desconto de até 5% do valor apurado na declaração (art. 85, § 2º). Faculdade, não exigência. Não se cogitava penalizar quem não fizesse o pagamento naquele momento.

No Decreto-Lei 5.844/43 e no Decreto 24.239/47, as hipóteses do lançamento “*ex officio*” (art. 77) são supletivas do lançamento por declaração e se restringem às hipóteses de não apresentação de declaração, não atendimento de pedidos de esclarecimento e de “declaração inexata”.

A “declaração inexata” é expressamente definida como “a que omitir rendimentos, como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou

61. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 207.

62. Cf., no mesmo sentido, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 51.

63. Cf. Decreto 24.239/47, art. 63, § 4º, e art. 77, respectivamente. Atestando a inspiração, cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 207.

abatimentos indevidos” (art. 77, “c”). Ao tratar do art. 77, Gilberto de Ulhôa Canto afirma que os casos de lançamento *ex officio* eram “todos eles, de inexatidão ou insuficiência, por causa de elementos de fato”.⁶⁴

Veja-se que tal definição se encontra em linha com a natureza jurídica da “declaração”, tal qual sustentada por Rubens Gomes de Sousa, a qual orientaria posteriormente o CTN. Declaração é a prestação de informações a respeito da matéria de fato, de modo que a inexatidão da declaração só pode dizer respeito à prestação de informações (omissão de rendimentos, dedução de despesas não efetuadas e abatimentos indevidos). A inexatidão não diz respeito à qualificação dos fatos jurídico-tributários, tampouco à interpretação da lei tributária, as quais, se for o caso, devem ser corrigidas quando da revisão por parte das repartições lançadoras (art. 74).

As multas para os casos de lançamento *ex officio* eram de 10%, no caso de boa-fé do contribuinte; 30%, no caso de prestação de esclarecimentos satisfatórios; 50%, caso tais esclarecimentos não fossem satisfatoriamente prestados, e 300% em caso de evidente intuito de fraude (art. 145). Notava-se, portanto, uma desejável gradação da multa, em que se tinha evidente espaço para que não se punisse o sujeito passivo por erros escusáveis, ainda que dissessem respeito à matéria de fato, consubstanciados em omissões de rendimento ou de aproveitamento de despesas não efetuadas.

De qualquer forma, não se punia o sujeito passivo por “erros” interpretativos, porque, no lançamento por declaração, o dever instrumental do sujeito passivo se resume à prestação de informações a respeito da matéria de fato. Eventuais divergências em relação à qualificação dos fatos e à interpretação da lei tributária eram objeto de revisão das declarações. Mesmo nos casos de declaração inexata, quando tais multas eram aplicadas, tinha-se a gradação da penalidade conforme a boa-fé do contribuinte e a sua capacidade de prestar esclarecimentos a respeito da declaração submetida.

3.3. A ascensão do lançamento por homologação

Quando do advento do CTN, o lançamento por homologação possuía importância menor do que possui atualmente, mas a ele já correspondia o “maior volume da arrecadação”.⁶⁵ Sua aplicação era relevante ao imposto de renda na fonte, a algumas modalidades de arrecadação de impostos indiretos e aos tributos cobrados

64. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de renda”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 178.

65. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 50.

em estampilhas.⁶⁶ No entanto, somente a partir do o Decreto-Lei 1.967/82 é que se passou a considerar que o IRPJ seria um tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Como é sabido, os tributos mais relevantes do Sistema Tributário Nacional assentam-se contemporaneamente sobre o lançamento por homologação: as tantas “declarações” exigidas dos sujeitos passivos, não raro com informações sobrepostas,⁶⁷ são, em sua quase totalidade, deveres instrumentais relacionados ao lançamento por homologação. Difundiu-se o entendimento de que “o lançamento por homologação consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, voltado à simplificação e à racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal”.⁶⁸

No Anteprojeto do CTN, tinha-se os artigos 175 e 176 dedicados aos “tributos que não dependem de (prévio)⁶⁹ lançamento”, terminologia substituída no Projeto por “lançamento por homologação”. Os Trabalhos da Comissão Especial do CTN esclarecem que jamais se concebeu tributo sem lançamento, e o Projeto apenas teria deixado mais claro o que já se podia inferir da sistemática do Anteprojeto. O artigo 112 do Projeto dispunha que:

Art. 112. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em virtude do qual a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

§ 1º. Nos casos previstos neste artigo, o pagamento só dá lugar à extinção do crédito à data da homologação nele referida.

§ 2º. Não afetam a obrigação tributária principal quaisquer atos, anteriores ao lançamento por homologação, praticados pelo contribuinte ou por terceiro, visando a extinção total ou parcial do crédito.

66. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 211. Cf., no mesmo sentido, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 50.

67. A respeito da sobreposição de informações exigidas dos sujeitos passivos na forma de deveres instrumentais, cf. BIFANO, Elidie Palma. “Complexidade das obrigações tributárias, incluindo a imposição de multa por seu descumprimento”. In: SOUZA, Priscila de; CARVALHO, Paulo de Barros (org.), *Racionalização do Sistema Tributário*, São Paulo: Noeses, IBET, 2017, pp. 291-321 (306).

68. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 231.

69. O vocábulo “prévio” aparece na justificativa dos Trabalhos, mas não consta do texto do Anteprojeto. Em que pese seja infeliz a denominação do Capítulo, a redação do dispositivo deixa claro que não se concebe lançamento realizado pelo próprio contribuinte, demandando-se sempre a concorrência da autoridade administrativa.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo caso, na imposição e graduação de penalidades.

O traço distintivo do lançamento por homologação é o dever de proceder ao pagamento antes mesmo da realização do lançamento propriamente dito. Distintamente do lançamento por declaração, em que se concebe, quando muito, uma *faculdade* ao sujeito passivo para proceder ao pagamento previamente ao lançamento,⁷⁰ no lançamento por homologação, o pagamento sem ato administrativo prévio é um *dever* do sujeito passivo.

3.3.1. O advento da chamada “homologação tácita”

O dispositivo correspondente no CTN foi substancialmente modificado. Note-se que, a teor do § 1º, somente a homologação é que extinguiria o crédito tributário, sendo o pagamento insuficiente para que se tratasse por extinto o crédito. Distinto é o regime do CTN, que dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A primeira diferença clara entre o dispositivo do Projeto e aquele do CTN é em relação ao momento da extinção do crédito tributário. Enquanto, no Projeto, somente a homologação extinguiu o crédito tributário, no CTN, o próprio pagamento extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória de ulterior homologação. Note-se que se manteve o dispositivo em linha com a definição do

70. Vide o regime do Decreto 24.239/47, descrito *supra*.

lançamento como atividade administrativa plenamente vinculada e a “aplicação” da lei tributária como atividade privativa da autoridade administrativa ou judicial.

A segunda grande diferença é a inclusão do § 4º, que fixa o larguíssimo prazo de cinco anos para homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo e ainda prevê a hipótese de “homologação tácita”, em que a administração tributária jamais se pronuncia sobre a atividade realizada pelo sujeito passivo.

A tácita constituição do crédito tributário procura não desnaturar o instituto do lançamento como ato administrativo.⁷¹ Parte da doutrina questiona a possibilidade de se tratar a homologação tácita como lançamento (ato administrativo), porquanto o “silêncio” da administração não se coadunaria “com a motivação e conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo”.⁷² Contudo, a homologação tácita não é mero silêncio, mas, sim, “presunção legal de concordância”, de modo que a autoridade administrativa aceita os atos preparatórios realizados pelo sujeito passivo “como seus”.⁷³ No lançamento por homologação, o particular é requisitado ao desempenho de função administrativa:⁷⁴ com a homologação tácita, a atividade administrativa torna-se, em tudo, imputável ao Estado.

Não é demais lembrar que com o implemento da condição (homologação), considera-se lançado o tributo e extinto o crédito desde o momento da realização da atividade pelo sujeito passivo. Com a homologação, considera-se que o crédito foi extinto quando de seu pagamento e, por decorrência lógica, também lançado antes disso. A homologação torna perfeito, válido e eficaz o lançamento, tal qual proposto pelo sujeito passivo, tomando a administração “como seus” os atos realizados. Noutras palavras, a atividade é toda do contribuinte (autolancamento), mas a ficção legal confere a tal atividade os efeitos jurídicos de uma atividade efetuada pela administração.

Tem-se, portanto, uma multiplicidade de ficções, que fazem do lançamento por homologação um grande “faz de conta”.⁷⁵ Diante da necessidade de se manter a consistência com a conceituação do lançamento como ato administrativo, o CTN possibilita que o sujeito passivo pague um crédito ainda não “constituído”, atribuindo efeitos retrospectivos à homologação (tácita) que lhe sobrevém.

71. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do Lançamento, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 168, 1987, p. 26.

72. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o panóptico da DCTF: “confissão da dívida” versus “confissão da dúvida”*, São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 60.

73. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do Lançamento, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 168, 1987, p. 30.

74. Cf., sobre o tema, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 390-391.

75. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 664.

O sujeito passivo extingue uma obrigação cujo crédito não foi ainda “constituído”, mas o será posteriormente com efeitos *ex tunc*.

Diversas são as alternativas dogmáticas para se conciliar o autolancamento com a definição do lançamento como ato administrativo. O direito tributário alemão resolve a questão mediante a classificação dos atos administrativos em atos definitivos e provisórios (ou sujeitos a revisão), os quais se diferenciam em relação ao grau de estabilização material que oferecem.⁷⁶

Assim, no caso do autolancamento, embora a atividade do sujeito passivo não seja ato administrativo, não se nega ser a recepção da declaração por parte da autoridade administrativa também um “ato administrativo” tendente à apuração do tributo devido (AO, § 164, I). No entanto, trata-se de um ato que não é dotado do atributo da estabilização material inerente aos atos definitivos: a formulação da pretensão por parte da autoridade tributária, nesses casos, não é definitiva. A apuração do tributo realiza-se de maneira provisória e se encontra sujeita a posterior revisão dos elementos de fato e de direito, devendo a administração observar os prazos prescricionais para, eventualmente, alterar sua pretensão (AO, § 169).

Naquele sistema, a decisão por realizar um “lançamento provisório” é discricionária⁷⁷ e vem em benefício da “aceleração” do procedimento administrativo de lançamento, em um contexto de procedimentos de massa. A realização de um lançamento provisório é possível em qualquer das modalidades de lançamento e não se restringe ao autolancamento. Em qualquer caso em que a administração tributária não houver realizado a verificação completa necessária à aplicação da lei, a realização de um lançamento provisório é possível.⁷⁸

Apesar da discricionariedade, a doutrina e a jurisprudência encontram limites à utilização do lançamento provisório, que tornam sua aplicação mais comedida. É proibido às autoridades tributárias realizar lançamentos provisórios apenas para deixá-los “em aberto”: se os elementos de fato e de direito foram verificados,⁷⁹ o lançamento deve ser definitivo. Mais que isso, se não existe qualquer previsão de se realizar tal verificação no futuro, não se pode manter o lançamento em aberto.⁸⁰

Um exemplo esclarece o comedimento no recurso ao instituto naquele sistema. Existem lançamentos que são realizados de maneira completamente

76. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1284.

77. Sobre os limites da discricionariedade do § 164, I, AO, cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, pp. 774-778.

78. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1362.

79. Com críticas aos critérios para que se considere finalizado o exame dos elementos do lançamento (“*abschließende Prüfung*”), cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, pp. 769-771.

80. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1362.

automatizada, sem a verificação por parte de qualquer servidor público.⁸¹ Todo o processo é realizado da maneira como previamente determinado pelo sistema. Muitos desses lançamentos são definitivos. Apesar de os elementos de fato e de direito não terem sido verificados pessoalmente por qualquer servidor público, considera-se não haver razão para manter o lançamento “em aberto”, atribuindo-se estabilidade material (definitividade) a um lançamento completamente automatizado. Disso decorre uma constatação importante: na elaboração de sistemas automatizados de gerenciamento de risco, não pode a administração tributária recorrer indiscriminadamente a lançamentos provisórios, mas tão somente nos casos em que seriamente se cogitam posteriores verificações.⁸²

Seja qual for a solução dogmática encontrada, o importante é que se mantenha a compreensão finalística da definição do lançamento como ato administrativo: assegura-se sua executoriedade, no interesse do erário (aceleração do procedimento), ao mesmo tempo em que se estabiliza a pretensão da administração tributária, garantindo-se maior segurança jurídica ao contribuinte. É inerente aos sistemas de autolancamento relativizar a estabilização material em benefício da executoriedade. A questão que fica é a possibilidade de controle de uma tal relativização.

Em certo sentido, o lançamento provisório alemão – ainda que muitas críticas a este possam ser feitas⁸³ – logrou algum controle da relativização da estabilização material em prol da executoriedade. O lançamento por homologação brasileiro, contudo, *eliminou por completo* a estabilização material, de modo que o “faz de conta” não é apenas dogmático (decorrência das ficções de que o CTN lança mão), mas também teleológico: na verdade, o sujeito passivo não conta com qualquer estabilização material no lançamento por homologação, e qualquer fiscalização é apta a revisar os elementos de fato e de direito de praticamente todas as obrigações tributárias dos cinco anos que lhe antecedem.

Num contexto eminentemente conflitivo entre fisco e contribuinte, o § 4º gera um incentivo tenebroso à administração tributária. Dada a hipótese de homologação tácita, não existe razão para a administração tributária homologar a atividade do sujeito passivo, uma vez que a inexistência de homologação expressa não prejudica o fisco em qualquer sentido. Ainda que a autoridade administrativa efetivamente revise a atividade do sujeito passivo, não há motivos para que proceda à homologação expressa: caso julgue que a atividade do sujeito passivo

81. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1361.

82. SEER, Roman. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., 2019, p. 1362.

83. Para críticas que abrangem inclusive a inconstitucionalidade do lançamento provisório alemão, cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, pp. 769-782.

encontra-se conforme à lei, permanece a administração em silêncio. Se alguma discordância surge, recorre a administração tributária à hipótese de lançamento de ofício supletiva do lançamento por homologação (CTN, art. 149, V), exercendo o lançamento de ofício, na feliz metáfora de Ruy Barbosa Nogueira, o papel de “sentinela” das demais modalidades de lançamento.⁸⁴

A prática das autoridades administrativas, de jamais homologarem a atividade realizada pelo sujeito passivo, é extremamente prejudicial a este. O crédito tributário lançado somente pode ser revisado nas estritas hipóteses do art. 149. Sem a homologação, contudo, não há lançamento (ato administrativo), e o sujeito passivo permanece submisso a oscilações a respeito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos fatos jurídico-tributários; a administração tributária, por outro lado, tem cada vez mais explorado essas dúvidas em seu benefício, não sendo raras as guinadas na jurisprudência administrativa.

3.3.2. O dever instrumental de confessar dívida

O CTN ainda deixava uma situação em que a homologação expressa poderia ser necessária à administração, com vistas a acelerar a arrecadação: o caso dos tributos “declarados e não pagos”. Tendo o sujeito passivo apurado o tributo devido em cumprimento a seus deveres instrumentais, sem, contudo, pagar o tributo, deveria a administração tributária constituir o crédito, para que pudesse, então, proceder a sua exigência.

No entanto, o Decreto-Lei 2.124/84 converteu em “confissão de dívida” a natureza da atividade realizada pelo sujeito passivo no lançamento por homologação no caso dos tributos federais.⁸⁵ Nos termos de seu artigo 5º:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

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

As impropriedades do dispositivo são evidentes. O cumprimento de dever instrumental não comunica “a existência de crédito tributário”. Não existe “crédito tributário”, na sistemática do CTN, antes da atuação da autoridade administrativa, porquanto o lançamento, necessário a sua constituição, é ato administrativo

84. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 62.

85. Faz-se, aqui, referência aos tributos federais, mas tratamento semelhante pode ser encontrado em relação a tributos estaduais e municipais.

(CTN, art. 142). Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o lançamento é ato final de procedimento preparatório “que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito”. É o ato administrativo que “cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente”.⁸⁶

O mesmo dispositivo possibilitou, ainda, a imediata inscrição em dívida ativa dos débitos “confessados” e não pagos pelo sujeito passivo.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Sem lançamento, a pretensão da autoridade administrativa não foi ainda manifestada, de modo que falta ao pretense “crédito” a estabilização, elemento essencial a sua inscrição em dívida ativa. É o lançamento que estabiliza materialmente a pretensão da administração tributária e é a partir do conteúdo do lançamento que o sujeito passivo eventualmente exercerá seu direito ao contraditório perante os órgãos administrativos e judiciais; estabilizada a pretensão, aí, sim, pode-se falar em certeza e liquidez do crédito, com a conseguinte inscrição em dívida ativa. É esse o teor do art. 201 do CTN:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A teor do CTN, o “crédito” somente se encontra definitivamente “constituído” com a homologação. Para inscrever o débito em dívida ativa, deveria a autoridade administrativa, primeiramente, homologar a atividade do sujeito passivo, vez que, sem homologação, não há “crédito”.

A homologação não é mera formalidade. Mediante a homologação, tem-se a estabilização material da pretensão da administração tributária (lançamento), “constituindo”, pois, o crédito (obrigação dotada de liquidez e certeza), o que tem um efeito protetivo importantíssimo ao sujeito passivo. Com o lançamento, a administração tributária aplica a lei, isto é, interpreta a lei e qualifica os fatos, vendo-se tal aplicação em ato administrativo, que exerce função de estabilização

86. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do Lançamento, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 168, 1987, p. 22.

material, da qual decorre a autovinculação da administração tributária. Somente nas hipóteses do art. 149 do CTN é que os elementos de fato podem ser revistos, enquanto a modificação de critério jurídico é expressamente vedada (art. 146).

Com o art. 5º do Decreto-Lei 2.124/84, é possível que se inscreva um dado “crédito” tributário em dívida ativa, execute-se o sujeito passivo, e, posteriormente, venha-se a revisar aquele “crédito”, porquanto ele jamais desfrutou da estabilização inerente ao ato administrativo. Em termos práticos, o dispositivo eliminou qualquer incentivo a que a administração tributária homologue qualquer atividade do sujeito passivo. No fim do dia, a administração tributária pode cobrar dívidas sem garantir ao sujeito passivo a correspondente estabilidade do ato administrativo.

O dispositivo entronizou a conveniência da administração de maneira inimaginável. Diante de tributo declarado e não pago, bastaria que a administração homologasse a atividade do sujeito passivo, para que, com o crédito definitivamente “constituído”, dispusesse, então, de “instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”. Também com a homologação, ter-se-ia a possibilidade de inscrição imediata em dívida ativa “para efeito de cobrança executiva”.

No STJ, contudo, passou-se a admitir, até com certa naturalidade, que o cumprimento de dever instrumental por parte do sujeito passivo teria o condão de “constituir” o crédito tributário.⁸⁷ Em 2010, aprovou-se a Súmula 436, que dispõe que “[a] entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Nesse sentido, parte da doutrina contemporânea tem aceitado que, ao aplicar as normas que prescrevem deveres instrumentais, o sujeito passivo estaria enunciando os elementos da obrigação tributária e “o produto deste ato constitui crédito tributário”.⁸⁸ Com efeito, poder-se-ia falar em “crédito constituído pelo particular”, nas hipóteses em que “a legislação tributária prescreve ao sujeito passivo o dever de constituir o crédito para efeito de realizar o pagamento antecipado e viabilizar, ao Fisco, o exercício de sua atividade controladora”.⁸⁹

87. Sobre a jurisprudência do STJ, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 666.

88. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o panóptico da DCTF: “confissão da dívida” versus “confissão da dívida”*, São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 47.

89. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o panóptico da DCTF: “confissão da dívida” versus “confissão da dívida”*, São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 46. Em sentido semelhante, cf. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 116; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 859.

De fato, examinando-se a jurisprudência, essa é a conclusão que se extrai.⁹⁰ A inconsistência e a ilegalidade desse entendimento não podem, contudo, ser esquecidas. A Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (CF, art. 146, III, “b”). O artigo 5º do Decreto-Lei 2.124/84 contraria as definições de lançamento e de crédito tributários, veiculadas pelo CTN, e, portanto, viola as normas gerais estabelecidas em lei complementar.

Fato é que o CTN e o Decreto-Lei 2.124/84 não convivem. Ou bem o lançamento é ato administrativo e somente ele é capaz de constituir o crédito tributário (CTN, arts. 3º, 142 e *passim*), ou existem hipóteses de lançamento que não são atos administrativos, e a atividade do contribuinte ao cumprir deveres instrumentais é capaz de constituir o crédito tributário.

A exploração do lançamento por homologação, aliada à posterior definição da atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação como “confissão de dívida”, acabou por macular a função protetiva da definição de lançamento como ato administrativo. Tal exploração permite que a autoridade administrativa usufrua de todos os benefícios que adviriam do ato administrativo (executoriedade), mas não assegura ao sujeito passivo as garantias correspondentes (estabilização material).

Conforme descrito no item 3.1., *supra*, o ato administrativo exerce função de estabilização material, função de determinação da abrangência da tutela jurídica e função de executoriedade. Ao mesmo tempo em que assegura à administração a possibilidade de exercício de sua pretensão, o ato administrativo também garante que tal exercício observará determinados limites nele expressos e estabiliza *materialmente* a aplicação da lei tributária, delimitando a pretensão da administração até que o ato administrativo seja *formalmente* estabilizado, após revisão administrativa e judicial.

A função protetiva da definição do lançamento como ato administrativo constitutivo do crédito já não existe. A tese da “irrevisibilidade do lançamento, salvo quando viciado por erro de fato”,⁹¹ consagrada pelo CTN, foi driblada pelo fato de que, na grande maioria dos casos, não se tem qualquer lançamento, de modo que ao contribuinte não se garante a certeza da vinculação da administração. Se antes era dado à administração revisar os fundamentos de direito reiteradamente até a caducidade do direito de lançar, hoje a ela se permite jamais se pronunciar

90. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 666.

91. SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos, *Revista de Direito Administrativo*, v. 40, 1955, p. 19.

a respeito dos fundamentos do direito, até o limite da caducidade do direito – e a insegurança do sujeito passivo é essencialmente a mesma.

Ao se definir o mero cumprimento de dever instrumental como “confissão de dívida”, dotada dos atributos de certeza e liquidez, como o faz o art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei 2.124/84, toda a garantia do ato administrativo se esvai. Em que pesem os inúmeros problemas decorrentes de um tal tratamento e a notória inconsistência dogmática para que se chegue a um tal resultado, é assim que se aplica o direito no Brasil.⁹²

4. A AUSÊNCIA DE CULPABILIDADE NO SISTEMA DE MULTAS

Já se viu que a justificação do recurso ao autolancamento passa pela consideração de que a legislação tributária tornou-se mais complexa, de modo que sua aplicação pelas autoridades tributárias de maneira rápida e confiável à massa de sujeitos passivos já não é possível. No entanto, é justamente pelo fato de a legislação ter se tornado mais complexa que o sujeito passivo necessita, mais do que nunca, de atos da administração tributária que concretizem o direito, eliminando indeterminações e garantindo segurança a respeito de seu caso individual e concreto.⁹³

No conflito de interesses advindo da aplicação de leis complexas em sistemas de autolancamento, resta claro que as administrações tributárias lograram transferir ao sujeito passivo o risco de aplicá-las a suas atividades.⁹⁴ Mais do que mero ônus, tem-se verdadeiro risco de aplicação da lei tributária, porquanto a “falha” no exercício de tal atividade engendra a aplicação de multas ao sujeito passivo.

A decisão política de se adotar um sistema de autolancamento demanda que se estabeleçam padrões de conduta ao sujeito passivo em relação à aplicação da lei tributária.⁹⁵ Um sistema de multas concebido para garantir o cumprimento da legislação tributária deve ser adequado a essa realidade em que se exige que o sujeito passivo aplique a lei e antecipe o pagamento do tributo. As multas concebidas em um sistema de lançamento por declaração não são capazes de lidar com a realidade mais complexa do lançamento por homologação.

No presente item, será evidenciado, recorrendo-se ao exemplo da multa de ofício, que, no direito brasileiro, as multas tributárias nunca foram propriamente

92. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 666.

93. Cf. HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 770.

94. Cf. SAMAHA, Stéphanie. *Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte*, Dissertação de Mestrado – FDUSP, 2019, pp. 36-41.

95. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 144.

adaptadas ao lançamento por homologação. O antecedente da multa de ofício, herança do sistema de lançamento por declaração, é demasiado simplório e incapaz de captar as nuances do *compliance* tributário presentes em sistemas de autolancamento.

4.1. O desenvolvimento da multa de ofício no direito brasileiro

Conforme se viu em relação ao lançamento por declaração do imposto de renda, no regime do Decreto-Lei 5.844/43, tinha-se a possibilidade de aplicação de multa em caso de “declaração inexata”. A “declaração inexata” era expressamente definida como “a que omitir rendimentos, como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos” (art. 77, “c”). Tal definição se encontrava em linha com o quanto esperado de um sistema de multas concebido no âmbito de um tributo sujeito ao lançamento por declaração. Cabendo ao sujeito passivo apenas “declarar”, isto é, prestar informações a respeito da matéria de fato, o que se pode punir é, tão somente, a hipótese em que ele *não o faz, ou o faz de maneira “inexata”*, isto é, declara ter auferido dez, quando, em verdade, auferiu doze, ou declara ter incorrido em uma despesa em que nunca incorreu.

No lançamento por declaração, não se espera do sujeito passivo que ele aplique a lei (em sentido amplo): ele não qualifica fatos, tampouco constrói a hipótese tributária por interpretação. No lançamento por homologação também há “declaração”. Afinal, também no lançamento por homologação se devem prestar informações a respeito da matéria de fato. Para o lançamento por homologação, contudo, a declaração não basta. Como deve antecipar o pagamento do tributo, o sujeito passivo não apenas declara os fatos ocorridos, como também os qualifica, à luz da norma que entende aplicável. Não se tem apenas declaração (prestação de informações a respeito da matéria de fato), mas também qualificação dos fatos jurídico-tributários e interpretação da hipótese tributária, com vistas à subsunção do fato à norma. Deve-se ter por claro, contudo, que nem a qualificação, nem a interpretação, muito menos a subsunção, são “declaradas” pelo sujeito passivo. O sujeito passivo apenas declara “informações sobre a matéria de fato”.

O CTN mantém a consistência na utilização do vocábulo: sempre que se refere à “declaração” está se referindo à “prestação de informações sobre a matéria de fato” e não mais que isso. Daí não se poder chamar de “declaração inexata” eventual divergência que o fisco tenha em relação à qualificação dos fatos ou interpretação da lei. Conforme se evidenciou no item 3.1., a aplicação da lei comporta um elemento de juízo hermenêutico que não se permite qualificar de “exato” ou “inexato”. Ademais, a “declaração inexata” encontrava-se expressamente definida no Decreto-Lei 5.844/43 como “a que omitir rendimentos, como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos” (art. 77, “c”).

Era de se esperar que, com a migração do sistema de lançamento por declaração para o lançamento por homologação, as multas fossem correspondentemente

refinadas. Com efeito, o Decreto-Lei 1.967/82, que inaugurou o lançamento por homologação para o IRPJ, estabeleceu, em seu art. 16, que:

Art. 16. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento ex officio, acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

Parágrafo único. A multa de mora de vinte por cento será reduzida a dez por cento se o contribuinte efetuar o pagamento do imposto dentro do exercício financeiro em que for devido.

Veja-se, pois, que se concebeu uma “multa de mora” de 20% para os casos de “falta ou insuficiência de recolhimento do imposto”, reduzida a 10% no caso de o pagamento ser realizado no mesmo exercício financeiro. Com um antecedente tão amplo, a norma é capaz de abranger os conflitos interpretativos eventualmente surgidos, alocando ao sujeito passivo o ônus da existência de tais conflitos. Afinal, em última análise, qualquer divergência a respeito da interpretação da lei ou da qualificação dos fatos vai engendrar, na visão da autoridade administrativa, a “falta ou insuficiência de recolhimento do imposto”, pela qual será punido o sujeito passivo com a dita “multa de mora”.

O dispositivo deixa claro, ainda, que essa multa seria alternativa (“ou”) à “multa de lançamento ex officio”, que, originalmente definida pelo Decreto-Lei 5.844/43, havia sido aumentada pelo Decreto-Lei 401/68 – embora não se tenha revogado expressamente o Decreto-Lei 5.844/43. Reconhece-se, assim, que, no lançamento por homologação, também há declaração. Em resumo, portanto, quando da adoção do lançamento por homologação para o IRPJ, as hipóteses de aplicação de multa poderiam ser assim esquematizadas:⁹⁶

1. falta ou insuficiência do recolhimento do imposto, em caso de imposto declarado e não pago: multa de mora de 20%, que pode ser reduzida a 10% em caso de pagamento dentro do exercício financeiro em que devido;
2. falta ou insuficiência do recolhimento do imposto, decorrente de divergências na aplicação da lei: multa de mora de 20%, que pode ser reduzida a 10% em caso de pagamento dentro do exercício financeiro em que devido;
3. falta de declaração ou declaração inexata: 50% sobre a totalidade ou diferença de imposto devido;

96. O Decreto-Lei 401/68 também previa hipóteses de agravamento das multas em caso de o contribuinte não prestar esclarecimentos, assim como o faz a Lei 9.430/96. Essas hipóteses serão ignoradas para os fins do presente estudo, porquanto lidam com a postura do sujeito passivo perante a fiscalização, e não com os problemas interpretativos, dos quais se pretende aqui tratar.

4. evidente intuito de fraude: 150%, sem prejuízo de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Portanto, nos casos de divergência na aplicação da lei – que foram a “novidade” em relação ao lançamento por declaração – exigia-se do sujeito passivo não mais que o pagamento da multa de mora de 20%. As multas mais elevadas ficavam reservadas aos casos de declaração inexata, conforme já tradicionalmente definida pela legislação do imposto de renda.

Esses dispositivos são a origem do que viria a se consagrar no art. 44 da Lei 9.430/96, o qual, após ter sofrido diversas modificações, dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...].

Note-se, portanto, que o dispositivo não trata mais da hipótese de mora, que passou a constar de artigo específico (art. 61). O dispositivo lida, portanto, somente com casos de lançamento de ofício e não se aplica, dessa forma, aos casos de tributo “declarado e não pago”. Contudo, se antes os casos de falta ou insuficiência do recolhimento do imposto, decorrentes de divergências na aplicação da lei, encontravam-se sujeitos tão somente à multa de mora (20%), a partir da Lei 9.430/96, a divergência interpretativa submete o sujeito passivo à mesma multa da falta de declaração ou da declaração inexata (75%).

São três, portanto, as hipóteses de aplicação da multa de 75% no lançamento de ofício: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração; e iii) declaração inexata. A multa é duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, § 1º). Embora exista uma gradação muito clara na gravidade das condutas, todas as três situações são submetidas a uma mesma multa. O legislador houve por bem equiparar os meros conflitos interpretativos à declaração inexata, transferindo por completo os riscos interpretativos ao sujeito passivo.

O primeiro problema dessa opção é que se atribui uma multa extremamente elevada a uma conduta em que o sujeito passivo, em muitos casos, sequer concorre com culpa. Imagine-se, por exemplo, um administrador que, em 2010, cogita a hipótese de pagar os chamados “JCP retroativos”. Ao perguntar sobre os riscos da dedução de tal pagamento a seu departamento tributário, é informado de que a jurisprudência administrativa é controversa, mas existe uma decisão do STJ de 2009, transitada em julgado, em que a dedutibilidade de tal pagamento foi admitida⁹⁷ – e não existem decisões contrárias daquele Tribunal. Qualquer advogado

97. STJ, RESP 1.086.752/PR. Min. Relator Francisco Falcão, j. em 17 de fevereiro de 2009.

especializado orientaria o pagamento e a correspondente dedução. Se o sujeito passivo acatou essa orientação, provavelmente sujeitou-se à multa de 75%, que é a mesma multa aplicável aos casos de fraude nos EUA.⁹⁸ Apesar da decisão do STJ, o fisco continuou – e continua – a sustentar que tais pagamentos não seriam dedutíveis.⁹⁹

Acaso se poderá equiparar essa conduta a uma declaração inexata, consistente em omissão de rendimentos (sem os elementos agravantes), aplicando-se aos dois casos uma mesma multa? Mesmo no caso do lançamento por homologação, se a declaração foi corretamente realizada – ou seja, as informações sobre a matéria de fato foram precisamente prestadas pelo sujeito passivo à autoridade administrativa –, a autoridade tem plenas condições de requalificar os fatos e subsumi-los à interpretação que entende correta.

O segundo problema dessa opção é que a hipótese de “falta de pagamento ou recolhimento” é muito genérica e não dá conta da realidade do *compliance* tributário no lançamento por homologação. Afinal, o sistema de multas exerce também a função de definir o que seja o *compliance* tributário. Nesse sentido, mesmo o antecedente da multa do Imposto sobre Consumo (Lei 4.502/64),¹⁰⁰ embora permita alguma gradação em função de circunstâncias agravantes, não se mostra capaz de lidar com a realidade do lançamento por homologação.

Acaso se poderá aplicar a mesma multa a interpretações do contribuinte baseadas em jurisprudência pacífica em seu favor, em jurisprudência controvertida ou em jurisprudência que lhe era totalmente desfavorável? E o que dizer das “leis novas”, cujos problemas interpretativos nunca foram discutidos por qualquer órgão administrativo ou judicial? Faz sentido que se punam decisões irrefletidas e não documentadas da mesma forma que se punem aquelas que foram precedidas de assessoria externa, com pareceres positivos de especialistas a respeito da matéria de direito?

Certamente, as propostas interpretativas para que o Poder Judiciário corrija a aplicação dessas multas são bastante relevantes no trato da matéria.¹⁰¹ No entanto,

98. Cf. item 4.2., *infra*.

99. Cf., e.g., CSRF, Acórdão nº 9101-002.691, 1ª Turma, Rel. Desig. Rafael Vidal de Araújo, Sessão de 16 de março de 2017; CSRF, Acórdão nº 9101-002.693, 1ª Turma, Rel. Desig. Rafael Vidal de Araújo, Sessão de 16 de março de 2017; CSRF, Acórdão nº 9101-002.689, 1ª Turma, Rel. Desig. Rafael Vidal de Araújo, Sessão de 16 de março de 2017; CSRF, Acórdão nº 9101-002.778, 1ª Turma, Rel. Desig. Rafael Vidal de Araújo, Sessão de 6 de abril de 2017.

100. Cf., sobre o dispositivo, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 870-871.

101. Cf. MALHERBE, Jacques. “Administrative Tax Surcharges and the Proportionality Principle”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*,

a correção *ex post* é insuficiente, pois ainda submete a grande maioria dos casos, que não são judicializados, ao tratamento inadequado previsto na lei, tal qual aplicado pelas autoridades tributárias. A compreensão da relevância da formulação dos antecedentes das multas tributárias no contexto do autolancamento é essencial para que se realize um diagnóstico preciso do problema e se possam propor alternativas ao direito posto.

4.2. A função definitória do sistema de multas

No sistema de autolancamento, o sistema de multas exerce função definitória das atribuições do sujeito passivo no cumprimento de seus deveres instrumentais. O argumento é simples e bastante lógico: a lei tributária determina que o sujeito passivo que não cumpre com suas obrigações preenche o antecedente da norma que estabelece a penalidade; logicamente, aquele que não preenche o antecedente da norma que estabelece a penalidade cumpriu com suas obrigações, de modo que o antecedente dessas normas define, em última análise, o que o próprio *compliance* tributário significa.¹⁰²

Logo, a estruturação das penalidades deve conformar os padrões de conduta determinados pelas penalidades aos objetivos básicos do sistema de autolancamento.¹⁰³ Em um sistema cooperativo, como o é por definição o sistema de autolancamento, o objetivo das sanções não deve ser punir ou censurar, mas, sim, corrigir, de modo a aprimorar os resultados da cooperação.¹⁰⁴ Com efeito, faz-se necessário distinguir as espécies de multas.

Existem, de um lado, penalidades relacionadas a falhas na “declaração” (no sentido estrito exposto *supra*), que abrangem falhas no cumprimento de deveres de documentação e afins, e, de outro lado, penalidades relacionadas a atrasos no pagamento (multa e juros de mora). Essas penalidades apresentam antecedentes normativos razoavelmente diretos. Pode-se criticar a abrangência e a onerosidade dos deveres de declaração e documentação, mas não se deveriam ter problemas mais sérios relacionados à formulação do antecedente da norma em tais casos.¹⁰⁵

Amsterdam: IBFD, 2016, pp. 65-75. Cf., no direito brasileiro, FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2019.

102. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 139.

103. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 113.

104. ROZAS, José. “Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 54.

105. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 114.

Distinto é o caso da obrigação do sujeito passivo de realizar o autolancamento, que é tão obscura e controversa quanto o é o próprio direito material. Nesse caso, deverá o sujeito passivo interpretar a lei e qualificar os fatos, podendo estar sujeito a uma multa caso a aplicação do direito daí resultante seja reputada “incorreta” pela administração tributária.¹⁰⁶ Essa multa, para os fins do artigo, será denominada “multa interpretativa”.

Em tal caso, sendo impossível que o sujeito passivo preveja o curso da hermenêutica jurídica nos tribunais, o que se pode exigir é, tão somente, que ele adote aplicações plausíveis da lei tributária, como forma de se aferir a sua boa-fé. Nesse sentido, existem diversas alternativas para se estruturarem as multas interpretativas.

Nos EUA, as multas interpretativas são orientadas por uma obrigação de reportar determinados tipos de transações, conjugadas com o aferimento das chances de o mérito da posição prevalecer quando submetido a litígio.¹⁰⁷

Assim, por exemplo, se o contribuinte adota uma posição que não pode ser classificada à luz da legislação como potencialmente abusiva, reporta essa posição às autoridades tributárias e conta com “fundamentos razoáveis” para crer que sua posição prevalecerá (legalmente, 20% de chance de êxito), o contribuinte não se submete a qualquer multa. Ainda no caso de transações sem potencial abusivo, ainda que não haja reporte, o contribuinte não se submeterá a qualquer multa se a posição foi baseada em “autoridade substantiva” (legalmente, 40% de chance de êxito).¹⁰⁸

No caso das condutas com potencial abusivo, a multa será de 20% em caso de reporte, mas o contribuinte ainda poderá se defender, demonstrando que agiu de boa-fé, que tinha razões para crer que sua posição provavelmente prevaleceria (“*more likely than not*”), e que dispunha de autoridade substantiva para adotá-la. Somente nos casos de condutas abusivas não reportadas é que a penalidade de 30% será aplicada sem que o contribuinte possa a ela se opor.¹⁰⁹ Finalmente, se o contribuinte fraudas suas informações tributárias, tem-se a aplicação de uma multa de 75%, além de possíveis sanções criminais.¹¹⁰

Na Bélgica, tem-se a gradação da multa conforme a infração apurada esteja fora do conhecimento técnico do sujeito passivo (não há multa), tenha sido

106. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, p. 114.

107. Cf. DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, vol. 46, 2009, pp. 115-119.

108. Cf. I.R.C. § 6662.

109. Cf. I.R.C. § 6662A.

110. O.I.R.C. § 6663(a) dispõe que: “(a) Imposition of penalty. If any part of any underpayment of tax required to be shown on a return is due to fraud, there shall be added to the tax an amount equal to 75 percent of the portion of the underpayment which is attributable to fraud”.

cometida de boa-fé (multa de 10%, sendo elevada a 20% e 30% nas sucessivas reincidências), tenha sido cometida intencionalmente (multa de 50%, sendo elevada a 100% e 200% nas sucessivas reincidências), ou tenha sido praticada com fraude (multa de 200%).¹¹¹ Outros sistemas preferem o recurso a cláusulas abertas, que permitem graduar as multas de acordo com alguma discricionariedade às autoridades administrativas.¹¹²

O elemento essencial para que se graduem as multas interpretativas é a culpabilidade.¹¹³ Na Itália, a “incerteza objetiva” a respeito da extensão e do escopo da lei tributária exclui tanto as hipóteses de negligência quanto de imprudência, não se sujeitando o contribuinte, portanto, a uma multa interpretativa. A incerteza objetiva está presente, por exemplo, quando existe jurisprudência conflitante a respeito de determinada matéria, e mesmo a pluralidade de interpretações administrativas pode justificar a não aplicação de multa interpretativa.¹¹⁴ O sujeito passivo não pode ser multado por problemas que não lhe são atribuíveis. Muitas controvérsias interpretativas decorrem da própria indeterminação das leis e de sua complexidade – e o sujeito passivo não pode ser punido porque a legislação assim é.

Foi justamente esse problema que a OCDE identificou ao estudar as possibilidades de convergência do sistema brasileiro de preços de transferências com os *Guidelines*. Com clara referência à multa de ofício de 75% – que causa espanto a qualquer especialista não acostumado às práticas brasileiras –, afirmou-se que “a imposição de significativas penalidades ‘sem culpa’, baseadas na mera existência de uma apuração a menor de um dado montante seria indevidamente severa nos casos em que possa ser atribuída a erros de boa-fé e não à negligência ou à verdadeira intenção de evadir tributos”.¹¹⁵ Segundo o Relatório da OCDE, “seria injusto impor penalidades significativas a contribuintes que envidaram esforços

111. Cf. MALHERBE, Jacques; PEETERS, Bart; GALÉA, Geoffroy. “Belgium”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 232.

112. Cf., e.g., FERIA, Rita de la; TANAWONG, Parintira. “United Kingdom”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, pp. 703-733.

113. Cf. SEER, Roman; WILMS, Anna Lena. “General Report”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 18.

114. Cf. DEL FEDERICO, Lorenzo, et al. “Italy”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, pp. 443-444.

115. OECD/Receita Federal do Brasil, *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*, OECD: Paris, 2019, para. 318. Tradução livre de: “the imposition of sizable ‘no-fault’ penalty based on the mere existence of an understatement of a certain amount would be unduly harsh when it is attributable to good faith error rather than negligence or an actual intent to avoid tax”.

razoáveis e de boa-fé” para qualificar suas operações.¹¹⁶ Esse problema não é exclusivo da aplicação das regras de preços de transferências, mas, sim, um problema basal, que permeia toda a legislação tributária brasileira.

Quando se conjuga a falta de homologação dos lançamentos com a aplicação da multa de ofício “sem culpa”, chega-se, então, ao fato de que as multas de 75% costumam ser aplicadas em relação a uma mesma matéria apurada em cinco anos subsequentes. Como o lançamento de ofício é supletivo do lançamento por homologação, não se tendo um mecanismo de revisão dentro do próprio lançamento por homologação, o que ocorre, na prática, é que a fiscalização irá normalmente abranger os cinco anos anteriores. A administração silencia por cinco anos a respeito da matéria controvertida e depois aplica a multa tributária, “sem culpa”, a todos os anos objeto da fiscalização.

Em suma, a mensagem que deve ser transmitida pelo sistema de multas em sistemas de autolancamento é que cooperar é mais vantajoso do que permanecer à margem do sistema.¹¹⁷ Um sistema que atribui multas interpretativas no mesmo montante das multas por declaração inexata, além de ser profundamente injusto, não necessariamente transmite uma tal mensagem, porque os esforços no sentido do *compliance* tributário não são reconhecidos. O sujeito passivo que se esforça e se estrutura para cumprir seus deveres instrumentais é tratado da mesma maneira que aquele que nada faz.

5. CONCLUSÃO

A importância histórica e dogmática do CTN jamais pode ser menosprezada. Ives Gandra da Silva Martins afirma, com razão, que “[o] CTN, que surgiu após a E.C. 18/65, jamais teve sequer um de seus dispositivos considerado inconstitucional, tal a excelência de sua conformação”.¹¹⁸ No entanto, a jurisprudência de longa data ignora o espírito que orientou sua edição. A função protetiva do ato administrativo de lançamento já foi esquecida há muito tempo e a doutrina a respeito do lançamento tributário é claudicante. Em que pese toda a erudição a

116. OECD/Receita Federal do Brasil, *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*, OECD: Paris, 2019, para. 318. Tradução livre, adaptada do seguinte trecho: “it would be unfair to impose sizable penalties on taxpayers that made a reasonable effort in good faith to set the terms of their transactions with associated enterprises in a manner consistent with arm’s length principle”.

117. ROZAS, José. “Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework”, In: SEER, Roman; WILMS, Anna Lena (ed.), *Surcharges and Penalties in Tax Law*, Amsterdam: IBFD, 2016, p. 55.

118. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17.

respeito do papel do lançamento na “constituição” do crédito, o que se nota é que essa formulação já não explica a jurisprudência.

O “faz de conta” do lançamento por homologação, com os desdobramentos que adquiriu na jurisprudência, falhou em reconhecer os problemas de indeterminação das leis e efetivamente tutelar os contribuintes contra seus efeitos deletérios. A segurança jurídica não está presente em “lançamentos” tributários realizados pelo próprio sujeito passivo, que permanecem em aberto praticamente até o transcurso do prazo decadencial (em decorrência do larguíssimo prazo para homologação tácita), sempre potencialmente sujeitos à revisão de seus elementos de direito, por mera conveniência da administração.

No que diz respeito às multas, o sistema padece de problema muito parecido: uma falha completa em lidar com o problema da indeterminação das leis, transferindo-se ao contribuinte o ônus decorrente da própria natureza da hermenêutica jurídica. O sistema de multas precisa ser orientado pela culpabilidade, como forma de se estimular o *compliance* tributário, em vez de se punir o contribuinte por controvérsias jurisprudenciais e indeterminações inerentes à própria lei.

Existem caminhos hermenêuticos e legislativos para solucionar tais problemas – embora uma solução definitiva somente seja factível pela via legislativa. Sob a perspectiva da política judiciária, são necessárias soluções hermenêuticas que resgatem a função protetiva do lançamento, bem como aproximem o sistema de multas da culpabilidade. Sob a perspectiva da política legislativa, o *compliance* tributário somente pode adquirir maior relevância a partir de uma reforma ampla do sistema de lançamento por homologação, que limite a provisoriedade constante sob a qual vivem os contribuintes. Ademais, é necessário formular um sistema mais refinado de aplicação das multas, que efetivamente exerça função definidora do comportamento do sujeito passivo quando do cumprimento de seus deveres instrumentais.

COMPLIANCE

2

Proteção de dados e o compliance na área tributária

RENATO OPICE BLUM

Advogado e Economista. Mestre pela Florida Christian University. Chairman no Opice Blum, Bruno, Abrusio e Vainzof Advogados. Patrono Regente do Curso de Pós-graduação em Direito Digital e Proteção de Dados da Escola Brasileira de Direito – EBRADI. Professor coordenador da FAAP e INSPER.

DANIELLE CAMPOS LIMA SERAFINO

Advogada. Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP e PUC/SP. Atuação na área tributária. Autora de artigos jurídicos na área de direito tributário digital e inovação jurídica. Professora e Palestrante. Sócia no escritório Opice Blum, Bruno, Abrusio e Vainzof Advogados.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. *Compliance* corporativo no Brasil e a Lei Anticorrupção. 3. *Compliance* fiscal e tributário. 4. Programas de *compliance* tributário nas empresas. 5. Programas de conformidade de iniciativa pública. 6. Proteção de dados pelo poder público. 7. Conclusão. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Não é novidade que o *compliance* se tornou um dos assuntos corporativos mais importantes da última década, especialmente por estar relacionado ao combate à corrupção e às condutas antiéticas capazes de trazer riscos à atividade empresarial.

De natureza anglo-saxônica, o verbo “to comply” pode ser traduzido como “agir de acordo com a regra” ou, em outras palavras, estar em conformidade com o arcabouço legal e regulamentações internas – leia-se, normas de conduta