

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
LEONARDO COLOGNESE GARCIA**

**INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES DO LANÇAMENTO
INSTITUÍDO PELO ESTADO DO PARANÁ PARA COBRANÇA DO IPVA**

**CURITIBA - PARANÁ
2010**

LEONARDO COLOGNESE GARCIA

**INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES DO LANÇAMENTO
INSTITUÍDO PELO ESTADO DO PARANÁ PARA COBRANÇA DO IPVA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como exigência parcial para obtenção do certificado de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**CURITIBA - PARANÁ
2010**

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. ALGUNS ASPECTOS DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	5
<i>2.1. Regime jurídico do ato de lançamento</i>	<i>10</i>
<i>2.2. Modalidade de lançamentos</i>	<i>12</i>
<i>2.3. O papel da lei complementar em matéria tributária</i>	<i>14</i>
3. A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ E O LANÇAMENTO NO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - IPVA.....	18
4. CONCLUSÕES	23
5. BIBLIOGRAFIA	25
6. ANEXOS	26

1. INTRODUÇÃO

No presente trabalho busca-se analisar alguns dos contornos constitucionais e legais do lançamento, instituto afeto ao direito tributário por meio do qual, segundo a dicção do Código Tributário Nacional, por vezes criticada pela doutrina, constitui-se o crédito tributário, que representa o montante a que o sujeito passivo da obrigação tributária está obrigado a entregar ao Estado a título de contraprestação compulsória pela prática de um ato ou atividades de cunho patrimonial.

Durante o curso da exposição será delineado o regime constitucional e infralegal a que se submete o lançamento, para, numa segunda oportunidade, confrontar a legislação do Estado do Paraná com esse regime legal e, a partir dela, concluir pela regularidade ou não das regras instituídas pelo ente público estadual para disciplinar a cobrança de IPA no Estado do Paraná.

2. ALGUNS ASPECTOS DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O vocábulo lançamento é ambíguo, ou seja, experimenta mais de uma acepção e, por esta razão, se faz necessário, antes de avançar no estudo deste instituto, definir precisamente com qual significado empregamos essa palavra no presente trabalho. Nesta empreitada EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 125) enumera dez significados para a expressão lançamento, sendo quatro de utilização técnica-comercial-contábil e seis colhidos da legislação tributária e doutrina especializada.

Segundo o autor lançamento pode significar: (i) procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 CTN); (ii) ato-norma administrativo, ou seja, norma individual e concreta (art. 145 CTN, caput) resultante do produto desse processo; (iii) ato-fato administrativo final resultante do procedimento administrativo tendente a apurar a prática do fato gerador; (iv) procedimento administrativo que se finaliza com o ato de inscrição do débito em dívida ativa; (v) atividade material desenvolvida pelo sujeito passivo para calcular o tributo devido; (vi) norma individual e concreta resultante dessa apuração do sujeito passivo, passível de posterior homologação (art. 150 CTN e §§).

Já advertia PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 391) que “é lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ato de lançamento”.

Com essa classificação elimina-se o problema em definir se o lançamento seria um ato ou procedimento administrativo. A depender da realidade com que esteja atuando o jurista o lançamento poderá ser um procedimento ou ato. Todavia, sempre que se estiver referindo à norma individual e concreta que dá azo à obrigação tributária estará presente um ato e nunca um procedimento¹.

¹ PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 405) é categórico ao afirmar que “o lançamento é ato jurídico e não procedimento... consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro... [ato administrativo é concebido] como manifestação de vontade do Estado enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito” quando se está a referir à norma individual e concreta que constitui o crédito tributário. Em sentido oposto, sustentando ser procedimento, vide ZELMO DENARI (1995, p. 178). Este último autor divide o procedimento de lançamento em vários atos – cognoscitivo do fato gerador, da determinação da matéria tributável, da apuração do *quantum* e da identificação do sujeito passivo – sendo que, na verdade, todos esses procedimentos não se materializam em atos autônomos, dotados de

No presente estudo cuidaremos do lançamento enquanto *procedimento* - item (i) - e *ato* resultante desse procedimento - item (ii) -, embora a ênfase se dê no segundo, não reconhecendo sua presença naqueles atos praticados pelo particular, descritos nos itens (v) e (vi). As acepções delineadas nos itens (iii) e (iv) não serão utilizadas ao longo da exposição. A primeira porque o lançamento, enquanto ato-fato², não influi na disciplina jurídica criada pelo direito positivo para regular o instituto, ao passo que a segunda, por se encontrar num momento cronológico posterior ao reconhecimento da existência do crédito tributário³, já pressupõe a existência do próprio lançamento, não podendo ser utilizado como subterfúgio para enquadrar a atividade praticada pelo contribuinte como ato de lançamento por parte da administração pública.

Procedimento de lançamento⁴, para JAMES MARINS (2010, p. 183), “é em muitos casos o pressuposto objetivo do ato de lançamento, e incluirá diligências fiscalizatórias e apuratórias que servirão de suporte ao ato de lançamento”. A doutrina administrativista de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (2002, p. 391) considera procedimento “uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo... seus atos desempenham funções distintas, com autonomia e, portanto, heterogeneidade de função”.

Já o ato de lançamento, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO (2008, p. 432),

... é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização do sujeito ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

eficácia jurídica individual, pois, quando muito, são decorrentes do raciocínio expendido pelo fiscal para fundamentar (servir de suporte) ao ato administrativo de lançamento. O que, em nosso sentir, enquadra o lançamento, enquanto norma individual e concreta, como ato administrativo e não procedimento é o fato de que somente quando formalizado em documento próprio (notificação de lançamento) é que o crédito tributário produz efeitos na esfera jurídica do contribuinte. O procedimento anterior não necessariamente desembocará na elaboração do referido documento e, mesmo que o seja, o procedimento, em si, não cria, por meio de atos isolados, relações jurídicas individuais entre contribuinte e Estado e, portanto, não podem ser considerados atos encadeados, como soi querer um procedimento.

² Ato-fato é o fenômeno ocorrido no mundo social que será colhido pelo sujeito de direito (particular ou agente competente) para compor o suporte fático em que se reconhecerá a existência do fato jurídico para sobre ele incidir a norma geral e abstrata.

³ Não se admite, aqui, a hipótese em que a inscrição do débito em dívida ativa poderia fazer as vezes do lançamento a que alude o CTN.

⁴ Discute-se se o *procedimento de lançamento* poderia configurar um processo. Utilizando-se dos ensinamentos de JAMES MARINS (2010, p. 181) rechaçamos esta hipótese, pois o processo se caracteriza pela existência de lide, ou seja, uma pretensão resistida, cuja solução se dá num ambiente em que se aplicam princípios e normas próprias, como ampla defesa e contraditório. No procedimento, ao contrário, confere-se à Administração pública um conjunto de deveres-poderes para consecução de suas finalidades.

Como se percebe da conceituação dos insignes juristas, o lançamento enquanto procedimento e ato têm natureza administrativa, o que decorre, expressamente, da redação do artigo 142 do CTN. Para LUCIANO AMARO (1998 p. 323) “em nosso direito positivo, o lançamento é sempre necessário, ainda que se opere através da omissão da autoridade encarregada de praticá-lo”, cf. previsão do artigo 150 do CTN⁵.

Exclui-se, aqui, a possibilidade de existência de lançamento sem que haja ato de autoridade administrativa, pois tal conclusão ignora o disposto no artigo 142 do CTN, que o submete ao regime jurídico do direito administrativo e declara competir, privativamente, à autoridade administrativa sua prática.

Resta definir, com esta conceituação, a natureza jurídica da norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em atendimento à legislação tributária, bem como os procedimentos por si praticados com vistas a apurar o montante do tributo devido, o que ocorre nos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação para os quais existe obrigação de prestar informações ao Fisco.

ZELMO DENARI (1995, p. 179) considera “lançamento tributário o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vistas à capturação do tributo”. Assim, quando o contribuinte pratica todos aqueles atos tendentes a apurar o montante do imposto devido e promove o recolhimento, estar-se-ia diante do denominado “auto-lançamento”.

ALBERTO XAVIER (2001, p. 77 e ss.) enumera basicamente três argumentos para subsidiar sua conclusão sobre a inexistência da figura do auto-lançamento: (i) há que se distinguir onde esteja presente um ato jurídico de aplicação da lei (ato administrativo de lançamento) da figura da adequação ao direito (auto-lançamento); (ii) no “auto-lançamento” não estaria presente um ato jurídico autônomo anterior ao pagamento, mas somente uma operação mental que não passaria de um “simples ajustamento da conduta do sujeito a um modelo pré-determinado” (2001, p. 79); (iii) o preenchimento de declarações – como a declaração em GIA – não configura ato jurídico, mas sim o cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte, assim como o é o lançamento de informações em livros fiscais e comerciais.

Os argumentos suscitados são suficientes para afastar a possibilidade de caracterização do ato prática pelo particular como verdadeiro lançamento, pois a própria dicção do artigo 142

⁵ EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 182), partindo de outras premissas teóricas que não as delineadas pelo CTN, conclui que “*não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da Administração efetuar de ofício este lançamento (art. 150, §4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental*”.

do CTN revela que a prática do ato de lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada.

O Superior Tribunal de Justiça, entretanto, endossa a tese do auto-lançamento e decidiu, em se de recurso repetitivo, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.143.094/SP, Relator Ministro Luiz Fux, que a declaração do contribuinte configura auto-lançamento e dispensa a prática do ato pela autoridade administrativa, o que contraria por completo a interpretação sistemática que decorre da análise do texto de direito positivo.

Quanto à possibilidade do lançamento veicular norma sancionatória HUGO DE BRITO MACHADO (2005, p. 75) sustenta que,

“... lançamento é aplicação da norma material. Não apenas da norma que define a hipótese de incidência do tributo, mas também a norma que define a hipótese de incidência da penalidade. Aplicar uma penalidade pecuniária cominada com a lei tributária é, para todos os efeitos, fazer um lançamento. Pelo menos é assim na terminologia do Código Tributário Nacional, em que o crédito tributário alberga tanto o valor do tributo, como o valor das penalidades pecuniárias...”

Este, todavia, não é o entendimento unânime da doutrina. Para ALBERTO XAVIER (2001, p. 57) mesmo que admitida, em detrimento ao rigor científico, a possibilidade de que a aplicação de penalidade “constitui o crédito” esse fato não é suficiente para conferir à penalidade a natureza jurídica de ato de lançamento administrativo, já que suas naturezas jurídicas são distintas.

Para o Autor a locução lançamento deve designar exclusivamente a formalização de um vínculo obrigacional originador do crédito tributário, ao encontro do que preconiza o próprio artigo 3º do CTN, que afasta a natureza sancionatória do conceito de tributo, ao passo que a hipótese de incidência da regra sancionadora é um fato ilícito, contrário ao direito, cujo conseqüente prescreve uma sanção. Além disso, sustenta que a própria legislação infraconstitucional cuidou dessa separação, ao permitir, no artigo 43 da Lei n.º 6.930/96 a lavratura de multa ou juros de mora de forma isolada.

Também não autoriza a conclusão de HUGO DE BRITO MACHADO o fato de o ato de lançamento administrativo e de imposição de penalidade se encontrar no mesmo documento, comumente denominado de auto de infração. Existem efetivamente duas relações jurídicas distintas num mesmo suporte físico. Adotamos, neste ponto, os ensinamentos de JAMES MARINS (2010, p. 185), que considera o lançamento como um ato impositivo de caráter não sancionatório destinado à formalização da obrigação principal, diferentes daqueles vínculos impositivos oriundos das regras matrizes de conteúdo sancionatório, tais como o ato de imposição de multa por não pagamento, de multa de mora ou de sanção instrumental.

Outra particularidade do ato de lançamento, amplamente discutida na doutrina, diz respeito aos seus efeitos. ALBERTO XAVIER (2001, p. 558) entende que “o direito positivo brasileiro orientou-se no sentido de atribuir ao fato tributário típico e não ao lançamento a força causal genérica da obrigação tributária”, chegando a esta conclusão a partir da análise sistemática dos dispositivos do CTN, quais seja, artigos 113, 114, 142, 144, 131, 129, já que o próprio código separaria a obrigação do crédito e determina, expressamente, que a lei aplicável ao fato gerador é aquela vigente à época da obrigação e não da constituição do crédito.

EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 167) sustenta que “relativamente à relação jurídica tributária efectual o ato-norma de lançamento tributário apresenta, nesta acepção técnica, efeito declaratório”.

Neste ponto adota-se a teoria elaborada por PAULO DE BARROS CARVALHO de que o ato de lançamento, para inserir no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta, precisa ser vertido em linguagem, por meio da autoridade competente, que, da percepção dos atos e fatos da vida em sociedade, identificará aqueles relevantes para o direito e os reconhecerá como fatos jurídicos tributários, atribuindo-lhes os efeitos jurídicos perseguidos pelo sistema através da formalização e criação de uma relação jurídica.

Em razão dessa forma de estudo da relação jurídica tributária entende PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 413) que o lançamento “apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação”, ou seja, a autoridade administrativa declara a existência de um fato jurídico no antecedente da regra matriz de incidência e, ao formalizar a relação jurídica, no conseqüente, constitui o crédito tributário, momento a partir do qual exurge a relação jurídica de crédito e débito entre os sujeitos ativo e passivo.

PAULO DE BARROS CARVALHO defende seu posicionamento sustentando que obrigação e crédito, em razão da teoria geral do direito, configuram uma unidade indissociável, já que (2007, p. 378) “o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte com o todo. A natureza de ambas entidades é, portanto, rigorosamente a mesma⁶”.

O autor rebate também o argumento segundo o qual o lançamento teria natureza declaratória em razão da aplicação, ao fato gerador, da lei vigente à época da obrigação e não

⁶ Assim, critica o autor aqueles que entendem que “a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento, prerrogativa dos funcionários da Administração Pública. Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que presidiram o acontecimento bem como os traços que identificam o laço obrigacional” (2007, p. 377).

do lançamento, ao argumento de que o antecedente da regra matriz de incidência se ocupada da descrição de um fato que aconteceu no passado e, portanto, tem natureza declaratória desse mesmo fato, sendo natural a aplicação das regras vigentes à época para caracterização desse fato. Nas palavras do Autor (2007, p. 420):

... seu conteúdo semântico será o relato de um evento do passado, devidamente caracterizado no tempo e espaço. Dizendo de outro modo, o enunciado de que tratados declara ter ocorrido uma alteração no plano físico-social. Neste sentido, vale dizer que o fato jurídico tributário tem caráter declaratório. Aí está o motivo pelo qual se aplica ao fato a legislação em vigor no momento em que o evento ocorreu...

2.1. Regime jurídico do ato de lançamento

Como destaca JAMES MARINS (2010, p. 181) “o lançamento, enquanto espécie do gênero ato administrativo, obedece em seu regime jurídico aos critérios usuais do direito administrativo, mas também aos rigores próprios da atividade tributária”.

Dentre os princípios que regem o direito administrativo⁷ destacam-se, no campo tributário, o da legalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, segurança jurídica e devido processo legal e ampla defesa.

PAULO DE BARROS CARVALHO (2008, p. 432-433) entende estarem presentes no lançamento todos os requisitos do ato administrativo, quais sejam: o motivo ou pressuposto, que seria o evento do mundo fenomênico (e não o fato jurídico, que surgirá depois); o agente competente, a quem a lei atribui o exercício da função; a forma, que nada mais é do que a linguagem exigida pelo ordenamento para que sejam irradiados os efeitos jurídicos do ato; conteúdo ou objeto, que é a norma individual e concreta posta no sistema e, por fim; finalidade, ou seja, a finalidade objetivada pelo lançamento, que é a criação do direito subjetivo do Fisco à prestação pecuniária.

Da definição já transcrita de ato administrativo de lançamento elaborada por PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 408-410) colhemos as principais características desse ato. Efetivamente se trata de ato administrativo do tipo simples, já que para irradiar efeitos não depende de um conjunto de vontades emanadas de órgãos diferentes, como foi acontecer com os atos complexos.

Igualmente, consoante destacado linhas acima, pertence à categoria dos constitutivos, pois inaugura a ordem jurídica, criando direitos e obrigações. É ato vinculado, consoante

⁷ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO (2002, p. 68 e ss.) considera como princípios do direito administrativo prevalência do interesse público sobre o particular, legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, publicidade, devido processo legal e da ampla defesa, moralidade administrativa, controle judicial dos atos, eficiência, responsabilidade do Estado pelos atos administrativos e segurança jurídica.

prescreve expressamente o artigo 142 do CTN, de sorte que somente pode ser praticado nos estritos e exatos contornos ditados pela lei, não existindo margem para qualquer subjetividade.

Por fim, dado que o ato administrativo de lançamento é constitutivo de direitos e obrigações, ou, acaso admitida a figura do auto-lançamento, modificativa da relação jurídica, necessita, impreterivelmente, da comunicação à outra parte integrante da relação jurídica para que possa produzir efeitos. Como argutamente observa PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 414) “de que serviria a formalização do crédito se o destinatário da notificação de lançamento não pudesse conhecer o momento ou o prazo em que deve cumprir a prestação? Em que átimo reputar-se-ia descumprido o dever pecuniário?”.

Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (2002, p. 96), em razão do princípio da publicidade, não pode haver o “ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam, e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida”.

Não por outra razão a doutrina é uníssona em exigir a intimação do contribuinte para que se tenha perfectibilizada a relação jurídica decorrente do ato de lançamento. Neste sentido JAMES MARINS (2010, p. 186) pondera que

As normas legais de incidência tributária são gerais e abstratas e reclamam a individualização de seu destinatário e a concreção de sua incidência para que surtam os efeitos fiscais almejados. O lançamento tributário representa a individualização e concreção da norma tributária geral e abstrata, mas somente surte efeitos formalizadores após a notificação ao devedor. A eficácia do lançamento (ou mesmo do ato impositivo sancionatório) decorre da notificação ao contribuinte, nos termos do artigo 145 do CTN...

No mesmo diapasão HUGO DE BRITO MACHADO (2005, p 83) assenta que “... sem a notificação ao sujeito passivo da obrigação tributária o lançamento, seja qual for a sua modalidade, não estará consumado”.

Quanto à validade dos atos administrativos e dos atos praticados durante o procedimento, ensina CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (2002, p.393) que:

Nos procedimentos administrativos, os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção dos subseqüentes, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes completar-se a fase precedente. Além disso, o vício jurídico de um ato anterior contamina o posterior, na medida em que haja entre ambos um relacionamento lógico incindível.

Assim, assiste razão a JAMES MARINS (2010, p. 181) quando afirma que “os eventuais vícios de procedimento de fiscalização e apuração contaminam a validade do ato de lançamento”.

Portanto, como visto acima, aplica-se ao ato de lançamento o regime jurídico administrativo, com todas as conseqüências daí advindas.

2.2. Modalidade de lançamentos

O Código Tributário Nacional cuida de três diferentes espécies de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação. PAULO DE BARROS CARVALHO (2007, p. 442) desfecha forte crítica à conceituação do código por considerar que o critério utilizado na classificação, o grau de participação do sujeito passivo na feitura do lançamento, é nota característica do procedimento de lançamento e não do ato. Além disso, o procedimento não estará necessariamente presente em todos os atos de lançamento⁸, o que evidenciaria a inutilidade da classificação empregada pelo código, ainda mais em se considerando que o lançamento é ato administrativo e, portanto, o grau de participação do sujeito passivo nesse ato é irrelevante para empreender sua classificação.

EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 174) endossa as críticas sustentando não ter sentido “teórico classificar o ato administrativo de lançamento sob o enfoque de qualquer daqueles critérios propostos pelo CTN... [pois] são exteriores à estrutura desta norma individual e concreta, em nada corroboram para o deslinde dessa estrutura normativa⁹”.

Todavia, embora não seja função do código classificar ou apresentar conceitos sobre os institutos que regula, essa política legislativa tem a finalidade de definir e delimitar, de forma precisa, o campo de atuação do preceito normativo, orientando o intérprete quanto à correta e adequada compreensão dos preceitos normativos, razão pela qual se adota, no presente estudo, as modalidades de lançamento previstas no CTN.

No lançamento direto ou de ofício, cf. leciona HUGO DE BRITO MACHADO (2005, p. 80) a iniciativa é da autoridade fazendária, seja porque o sujeito passivo não tem o dever de tomar qualquer iniciativa, seja porque o dever estabelecido em lei não foi cumprido.

No lançamento por declaração o sujeito passivo presta informações ao fisco, mediante solicitação ou em cumprimento à obrigação previamente fixada em lei, para que a autoridade fiscal tenha conhecimento das informações relacionadas à matéria de fato indispensáveis à

⁸ Exemplifica JAMES MARINS (2010, p. 182): isso ocorre, por exemplo, nos lançamentos *ex officio* de IPTU – Imposto Predial e territorial urbano, em que o agente lançador simplesmente aplica aritmeticamente alíquotas a valores preexistentes em *planta de valores*, não se podendo, com propriedade, identificar procedimento.

⁹ Referido autor empreende a classificação dos atos administrativos de lançamento elegendo como critério de diferenciação a homologação, assim definido os tributos ao lançamento com homologação e sem homologação, sendo que, em ambos os casos, existe a subdivisão entre lançamento de ofício e por declaração. (1996, p. 177)

formalização do lançamento, do qual será intimado o sujeito passivo para adimplir a prestação.

Por fim, no chamado lançamento por homologação, “a lei estabelece para o sujeito passivo o dever de fazer a apuração do valor do crédito tributário, e ainda, o dever de fazer o pagamento deste, independentemente de qualquer manifestação da autoridade administrativa” (HUGO DE BRITO MACHADO, 2005, p. 80).

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação a doutrina discute acerca do que deve ser homologado. LUCIANO AMARO (1998, p. 344) sustenta que “a atividade aí referida [art. 150 CTN] outra não é senão o pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto”.

Na mesma linha JAMES MARINS (1020, p. 188) sustenta que “somente se dá o lançamento por homologação quando o contribuinte procede ao pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa; isto é, onde não há pagamento antecipado... não há que se falar em autolancamento”.

HUGO DE BRITO MACHADO (2005, p. 81) afirma que “não é o pagamento antecipado que configura, como pode parecer, o lançamento por homologação, mas o dever jurídico de fazer esse pagamento antecipado”.

Já EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 178) entende que

... não há de se falar de homologação do pagamento, pois basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação. O que a autoridade administrativa homologa é o crédito instrumental formalizado: homologa a “relação jurídica intranormativa”, produto do cumprimento de deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular.¹⁰

No Superior Tribunal de Justiça prevalece o entendimento segundo o qual “se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN¹¹”.

Como referido acima a apuração do tributo levado a cabo pelo sujeito passivo deve ser homologada pelo Fisco, expressa ou tacitamente. Não basta a existência do dever jurídico para que se caracterize o lançamento por homologação, como alude HUGO DE BRITO MACHADO, posto ser necessária alguma atitude positiva por parte do contribuinte.

¹⁰ Segundo o Autor “a relação jurídica intranormativa” que equivale ao “crédito tributário instrumental” surge do ato-norma produzido pelo particular e extingue-se com o chamado “pagamento antecipado” do crédito tributário, ex vi art. 150, § 1º e art. 156...” (1996, p. 179).

¹¹ EDcl no REsp 947.988/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 19/12/2008.

Igualmente, não necessariamente haverá pagamento nos lançamentos por homologação. É que existem casos em que simplesmente não existe débito a ser recolhido, mas, nem por isso, não houve a apuração pelo contribuinte do valor devido. É a hipótese em que a apuração do tributo é zero, como soi ocorrer, em alguns casos, nos tributos indiretos, como ICMS, PIS e Cofins não-cumulativos.

Contudo, uma vez apurado tributo a recolher, só haverá homologação caso tenha havido prévio pagamento por parte do contribuinte. Assim, assiste razão àqueles que defendem ser a homologação o resultado da apuração do contribuinte quanto àqueles que defendem o próprio pagamento, a depender da situação analisada.

Quando há apuração de tributo sem recolhimento também encontramos posicionamentos díspares na doutrina. De acordo com JAMES MARINS (2010, p. 189) “quando o contribuinte apresenta sua DCTF mas não realiza o pagamento o regime aplicável será necessariamente o do artigo 147, isto é, lançamento por declaração”. Com isso adere o Autor à teoria da conversibilidade eventual do lançamento, que em seu entendimento não se dá somente entre o lançamento de ofício e de declaração ou homologação, como sustenta SOUTO MAIOR BORGES, pois alcança também os lançamentos por declaração e homologação (2010, p. 191).

Em semelhante sentido defende LUCIANO AMARO (2005, p. 382) que,

... a) ou é hipótese de lançamento por declaração e a autoridade deve, à vista da declaração, lançar e notificar o contribuinte, ou b) é hipótese de lançamento por homologação e a autoridade deve, se houver o pagamento correto, lançar por homologação (ainda que tácita), ou – se não ocorrer tal pagamento – lançar de ofício.

EURICO DINIZ DE SANTI (1996, p. 181) não admite a sub-rogação de uma modalidade de lançamento em outra ao argumento de que o lançamento de ofício pressupõe a não realização adequada do lançamento por homologação e, portanto, não se teria propriamente uma substituição, mas sim uma relação de dependência.

O ponto comum entre esses posicionamentos é que, inevitavelmente, quando não haja recolhimento do tributo, haverá de ser expedido um ato pela autoridade competente, seja decorrente do lançamento por declaração ou de ofício, de sorte que não se poderia cogitar da inscrição em dívida ativa de débitos confessados pelo sujeito passivo e que não foram objeto de ato de lançamento.

2.3. O papel da lei complementar em matéria tributária

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 146, inciso III, alínea b, atribui à legislação complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre lançamento.

Normas gerais, segundo REGINA HELENA COSTA (2009, p. 20), “são aquelas que abrigam princípios, diretrizes, preceitos fundamentais, aplicáveis a todas as pessoas jurídicas”. Prevalecem, neste aspecto, duas teorias: dicotômica e tricotômica.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO (2008, p. 372-373) as normas gerais em matéria tributária seriam as que “dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”, concluindo ser essa a única forma de interpretar o dispositivo e ao mesmo tempo “prestigiarmos a Federação, a autonômica dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno”.

Segundo IVES GANDRA MARTINS (2007, p. 121) “a maioria da doutrina e a jurisprudência, todavia, consagraram a tríplice função [da lei complementar], ou seja, a de estabelecer regras gerais, eliminar os conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, demonstrando o apego do insigne jurista à teoria tricotômica.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 556.664¹², entendeu que “a Constituição atual eliminou qualquer possibilidade de acolher-se a teoria dicotômica, ao elencar, em incisos diferentes, normas gerais, conflitos de competência e limitações ao poder de tributar”.

A necessidade de uniformização nos três níveis da Federação, garantindo isonomia de tratamento aos contribuintes, impõe se reconheça à lei complementar a tríplice função, inclusive porque, em muitos casos, a disciplina por lei complementar não está necessariamente relacionada à solução de conflito de competência ou limitação ao poder de tributar, pois visa a assegurar uniformidade de tratamento da matéria em todo território nacional, daí porque se alude à natureza de lei nacional àquela prescrita pelo artigo 146 da CR/88.

Para SACHA CALMON NAVARRO COELHO (1992, p. 302) “o ditado constitucional do art. 146, III e parágrafos, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas), sem esgotá-los. O discurso constitucional é numerus

¹² RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

apertus, meramente exemplificativo¹³”. A melhor fonte para pesquisa do que se deva compreender por normas gerais, segundo o autor, é o próprio CTN.

Corroborando esse entendimento decidiu o STF que “o princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias¹⁴”. Essa conclusão não pode levar a crer que a legislação complementar não tem limites dado se tratar o artigo 146 de rol meramente exemplificativo, pois como pondera o próprio SACHA CALMON NAVARRO COELHO (1992, p. 309) “a norma geral possui eficácia forçada (lei de cadre), sempre sobrar uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas da norma geral, o ponto além do qual não podem passar, sem ferir a competência das pessoas políticas”. Caberá ao Poder Judiciário dirimir essas zonas conflituosas, no exercício de sua competência constitucional.

No direito brasileiro o Código Tributário Nacional, apesar de originariamente ser editado como lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição de 1969 com status de lei complementar, o que se repetiu sob a égide da Constituição de 1988, em razão do § 5º do artigo 34 do ADCT, fato reconhecido amplamente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do RE n.º 556.664, entendeu o Ministro relator que a Constituição, quando de sua elaboração, “... não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou a expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando de sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN”, o que conduziria à conclusão de que a disciplina do lançamento estaria toda contida nas normas do CTN.

Estando sob a reserva legal das leis complementares, o lançamento não poderia ser regulado, modificado ou alterado por lei ordinária. Essa proibição não decorre da hierarquia entre lei complementar e ordinária, inexistente na hipótese¹⁵, e sim porque o constituinte reservou a certas matérias à edição pela via da lei complementar. Por essa razão, em duas

¹³ Na mesma esteira IVES GANDRA MARTINS (2007, p. 139) ao sustentar que “*são normas gerais aquelas que surgem do próprio texto Constitucional, como aquelas que têm escultura de norma geral, embora não explicitadas por força do advérbio “especialmente”*”.

¹⁴ RE 407190, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-03 PP-00534 RDDT n. 118, 2005, p. 157-162 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p. 296-306.

¹⁵ Em algumas hipóteses existe hierarquia entre lei ordinária e complementar. Para solucionar a questão deve o interprete encontrar o fundamento de validade da lei ordinária. Se repousar na lei complementar, haverá hierarquia, como é o caso da lei ordinária de ICMS em relação à Lei complementar 87/96. Caso o fundamento decorra diretamente da Constituição, não.

oportunidades o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de leis estaduais ou federais que buscassem disciplinar matérias afetas à legislação complementar de caráter nacional, em arestos que restaram assim ementados:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ¹⁶POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. ... O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente¹⁷.

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

.....
IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento¹⁸.

Dessa forma, toda a regulamentação relativa ao lançamento deve estar contida em legislação complementar, cujo papel é atualmente desempenhado pelo Código Tributário Nacional, o CTN.

1616

¹⁷ ADI 124, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011.

¹⁸ RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

3. A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ E O LANÇAMENTO NO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - IPVA

A Lei Estadual n.º 14.260/2003 regula, no Estado do Paraná, a cobrança do imposto sobre propriedade automotiva – IPVA, cuja norma de competência reside no inciso III do artigo 155 da CR/88.

Em sua redação original estabelecia o artigo 9º que o lançamento do IPVA dar-se-ia anualmente por homologação ou de ofício, prevendo, em seu parágrafo primeiro que:

A autoridade administrativa procederá ao levantamento dos dados cadastrais relativos aos sujeitos passivos, proprietários de veículos automotores registrados, matriculados ou inscritos no Estado do Paraná, emitindo e enviando-lhes documento para instituir o lançamento do IPVA por homologação e correspondente pagamento, o qual deverá conter a identificação do veículo automotor e a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do tributo, bem como a forma e o prazo de pagamento.

Não obstante tenha pretendido a lei conferir ao lançamento de ofício a característica do lançamento por homologação, referindo-se a uma posterior homologação do pagamento realizado pelo contribuinte e à extinção resolutória desse pagamento (2º do art. 9º), não se pode negar que, pela redação do citado dispositivo legal, o contribuinte em nada participava do processo de quantificação do IPVA devido, pois competia à autoridade administrativa a “identificação do veículo automotor e a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do tributo, bem como a forma e o prazo de pagamento”.

A legislação estadual, na redação original da Lei n.º 14.260/2003, contrariava flagrantemente o Código Tributário Nacional ao prever hipótese de dispensa da prática do ato formal de lançamento, o qual não pode ser substituído por um mero boleto de cobrança, encaminhado ao domicílio do contribuinte.

O lançamento, enquanto ato administrativo vinculado e obrigatório, é formal e deve observar todos os requisitos necessários à sua expedição, tais como motivo, agente competente, forma, conteúdo ou objeto e finalidade, consoante exposto anteriormente, inclusive para que se permita o controle da legalidade do ato. A ausência de um ato formal de lançamento não permite que surja, entre o contribuinte e Estado, a relação jurídica tributária, inviabilizando a exigência do tributo por completa ausência de suporte jurídico para a cobrança. É ato inexistente.

O boleto de cobrança pressupõe a existência de uma notificação válida do ato de lançamento, pois esse documento, isoladamente, não é capaz de produzir efeitos na exata

medida em que sua emissão está vinculada à prática do ato anterior, que lhe confere substrato e a própria razão de existir.

Apesar de ilegal o envio de documento de cobrança ao invés do ato administrativo de lançamento, previsto pelo CTN como apto a produzir os efeitos jurídicos do lançamento, os Tribunais pátrios têm admitido essa prática, conforme se infere de um precedente do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná em que se discutia questão semelhante relativa à cobrança do IPTU Municipal por meio de carne, *verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IPTU. NULIDADE DA CDA AFASTADA. PRESENÇA DOS REQUISITOS LEGAIS. NOTIFICAÇÃO DO IPTU. PRESUNÇÃO. CARNÊ DE PAGAMENTO. PRECEDENTE DESTA CÂMARA. AP. CIV. 612.582-0 (DES. LAURO LAERTES DE OLIVEIRA). A Certidão de Dívida Ativa possui os requisitos exigidos no art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80, bem como do art. 202, do CTN, uma vez que estão indicados o valor originário da dívida, o termo inicial, a forma de calcular os encargos, a origem, a natureza e o fundamento legal do débito cobrado, não havendo que se falar em cerceamento de defesa ou mesmo ofensa ao princípio do contraditório. **A notificação do contribuinte acerca do lançamento do IPTU pode ser realizada por meio de qualquer ato administrativo que seja eficiente para a comunicação do contribuinte**, cabendo a este o ônus da prova contrária à presunção legal. Recurso provido¹⁹.

Contudo, a Lei Estadual n.º 16.353/2009 alterou a redação do parágrafo primeiro e terceiro do artigo 9º da Lei Estadual n. 14.260/2003, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º - O lançamento do IPVA dar-se-á anualmente por homologação ou de ofício.
 § 1º - A autoridade administrativa procederá ao levantamento dos dados cadastrais relativos aos sujeitos passivos, proprietários de veículos automotores registrados, matriculados ou inscritos no Estado do Paraná, publicando edital de lançamento no Diário Oficial do Estado – DOE, que conterá a tabela de valores venais aprovada pela Assembléia Legislativa do Estado do Paraná, o calendário de vencimento da obrigação tributária e a forma de obtenção do documento de pagamento, edital esse que ficará disponível na página da internet “<http://www.fazenda.pr.gov.br>” da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFA.
 § 2º - O sujeito passivo promoverá o pagamento do crédito tributário relativo ao IPVA, sujeito à homologação, na forma prevista em Instrução da Secretaria da Fazenda, ficando extinto o crédito tributário correspondente, nos termos do artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional.
 § 3º - A falta de pagamento do IPVA no prazo legal implicará a exigência de multa e de juros de mora, nos termos desta Lei.

Por meio desta figura jurídica a legislação estadual acabou por criar um tributo sujeito ao lançamento de ofício por homologação, em que as informações sobre o lançamento estariam disponíveis na *internet*, o que configura rematado absurdo.

Foi referido linhas acima que o lançamento, consoante previsão da alínea *b* do inciso III do artigo 146 da CR/88, constitui matéria reservada à lei complementar, insuscetível de

¹⁹ TJPR - 2ª C.Cível - AC 0612537-5 - Sarandi - Rel.: Juiz Subst. 2º G. Pericles Bellusci de Batista Pereira - Unânime - J. 03.11.2009.

modificação por lei ordinária. Pelo artigo 150 do CTN o lançamento por homologação estará presente quando “*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*”.

No caso analisado não existe prévio pagamento sem análise da autoridade administrativa, na exata medida em que Administração Pública Estadual é responsável por indicar o valor venal de cada veículo e apurar o valor do tributo. Por modificar a modalidade de lançamento prevista no artigo 150 do CTN a lei estadual incorreu em flagrante inconstitucionalidade, em ofensa à alínea *b* do inciso III do artigo 146 da CR/88.

Todavia, em matéria constitucionalidade, sempre que possível, deve ser mantido o dispositivo legal, o que se afigura viável, *in casu*, empregando a técnica da interpretação conforme a constituição, expurgando do sistema qualquer interpretação que concluísse se tratar o § 1º do artigo 9º, com a redação da Lei n.º 16.353/2009, de lançamento por homologação.

Também não se tem presente o lançamento por declaração, pois o contribuinte não informa ao Fisco nenhum dado necessário ao lançamento. Logo, o lançamento previsto na lei estadual do IPVA só pode ser considerado como uma modalidade de lançamento de ofício, já que a própria Administração Pública é responsável por apurar o tributo e informar ao sujeito passivo o valor do IPVA.

Neste sentido, a Fazenda Pública Estadual disponibiliza em seu site a guia de pagamento, que nada mais é do que a materialização do ato administrativo de lançamento, já que presentes todos os seus elementos, quais sejam, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo, alíquota, valor do tributo e prazo de pagamento.

O ato administrativo lançamento de ofício, por ser ato administrativo, reveste-se de requisitos formais essenciais, dentre os quais se destaca, com relevância ímpar, a necessidade de notificação ao contribuinte para que possa produzir efeitos regulares, pois todo ato administrativo, para produzir efeitos na esfera jurídica do administrado, pressupõe, também por força de dispositivos constitucionais (art. 37, *caput* da CR/88), sua prévia notificação.

Não por outra razão o artigo 145 do CTN prescreve que a impugnação ao lançamento será deduzida apenas depois de regularmente notificado o sujeito passivo, não sendo facultado à legislação infraconstitucional alterar essa regra, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, já que a exigência de regular notificação do lançamento também é

matéria reservada à lei complementar, não se podendo sendo lícita a utilização da via editalícia se conhecido o domicílio do contribuinte.

Isso porque sem a notificação não tem o contribuinte condições de saber a partir de que momento se considera devido o tributo (termo inicial da exigibilidade), muito menos qual seria o valor do IPVA ou a base de cálculo, porque a publicação levada a efeito no Diário Oficial não traz informações individualizadas sobre os contribuintes, mas apenas o valor venal dos automóveis sem qualquer nível de detalhamento que permita ao contribuinte antever, com aquelas informações, o valor da base de cálculo e do próprio imposto.

Neste sentido são as precisas lições de Luciano Amaro (1998, p. 349 e ss.):

Como vimos, o lançamento é necessário para que o sujeito ativo possa exigir o recolhimento de tributos, quando estes se sujeitem ao lançamento de ofício ou por declaração. Nestas hipóteses, cabe à autoridade efetivar o lançamento do tributo. Assim, o efeito do lançamento é o de conferir exigibilidade à obrigação tributária, quando o recolhimento do tributo dependa da sua consecução (de ofício ou à vista de declaração do sujeito passivo ou de terceiro.

A disponibilização da guia de pagamento no site da internet também não pode ser considerado intimação do lançamento para todos os efeitos legais, seja porque a internet não está disponível a todos os contribuintes, seja porque o artigo 17 da Lei Complementar Estadual n. 107/2005 dispõe que “ressalvadas as hipóteses de tributos sujeitos a posterior homologação de pagamento que independe de notificação, **o contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa**”.

O artigo 18 da Lei Complementar 107/2005 estabelece que a intimação por edital deve ser realizada somente em casos excepcionais, quando o domicílio do contribuinte seja indeterminados, desconhecidos ou indefinido, sendo a regra a intimação por edital, cf. § 3º do mesmo dispositivo legal.

De acordo com seu artigo 1º a Lei Complementar 107/2005 “estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná”, o que significa que a referida lei complementar é hierarquicamente superior às legislações ordinárias estaduais, de forma que incorre em flagrante ilegalidade os itens 1 e 2 do inciso II o artigo 17 da Lei Estadual 14.260/2003, ao permitirem a constituição do crédito tributário pelo lançamento através da publicação em Diário Oficial.

Assim como o ato administrativo de lançamento o auto de infração pressupõe a intimação do contribuinte. Dessa forma, a aplicação do § 3º do artigo 9º da Lei Estadual n.º 14.260/2003, com a redação dada pela Lei Estadual n.º 16.353/2009, pressupõe a prévia intimação regular do contribuinte acerca do ato administrativo de lançamento, sem o qual não

é possível afirmar que o contribuinte esteja em mora, pressuposto para aplicação dos encargos moratórios previstos no mencionado dispositivo legal.

Portanto, para que o Estado do Paraná possa cobrar regularmente o IPVA faz-se necessária a intimação do contribuinte, por aviso de carta postal ou outra forma que permita o controle da intimação pessoal do contribuinte, como o envio do boleto de pagamento, tornando perfeito e acabado o ato administrativo de lançamento, sendo insuficiente a intimação pelo Diário Oficial, sendo-lhe vedada a cobrança dos encargos moratórios antes de proceder ao lançamento, sob pena de incorrer em ilegalidade e inconstitucionalidade.

4. CONCLUSÕES

A Lei Estadual n.º 14.260/2003, na redação original do artigo 9º, dispensava a prática do ato de lançamento, em flagrante ilegalidade à obrigação imposta pelo artigo 142 do CTN, o qual, em seu parágrafo único, dispõe que o ato administrativo é vinculado e obrigatório. É flagrante que a previsão legal constante no referido dispositivo não condiz com o lançamento por homologação previsto no artigo 150 do CTN, tratando-se, verdadeiramente, de um lançamento de ofício, já que toda atividade de apuração do tributo fica a cargo da autoridade administrativa.

Essa ilegalidade, todavia, tem sido abrandada pelos Tribunais ao admitirem que a remessa do boleto de pagamento, que contenha todas as informações pertinentes ao lançamento, dispensa a prática do ato formal de lançamento.

A Lei Estadual n.º 16.353/2009, que alterou o artigo 9º da Lei Estadual n.º 14.260/2003, passou a disciplinar o lançamento do imposto sobre propriedade de Veículo Automotor no Estado do Paraná e criou, inadvertidamente, nova modalidade de lançamento, na medida em que previu uma hipótese de lançamento por homologação na qual inexistia participação do contribuinte na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido.

Como visto, compete exclusivamente à lei complementar disciplinar o lançamento, cf. previsão da alínea *b* do inciso III do artigo 146 da CR/88, cujo papel é desenvolvido atualmente pelo Código Tributário Nacional. O artigo 150 do CTN prevê que o lançamento por homologação impõe ao contribuinte o dever de apurar o montante do tributo e promover o seu recolhimento sem qualquer interferência da autoridade administrativa.

Diferentemente, a Lei Estadual prevê que a própria Administração Pública promoverá a apuração do tributo, identificando a base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e passivo, enfim, todos os critérios que compõem a regra matriz e incidência do IPVA, deixando disponibilizado em seu site na *internet* a guia de recolhimento para acesso do contribuinte.

Esta modalidade de lançamento não se amolda à previsão do artigo 150 do CTN, tampouco pode ser considerada modalidade de lançamento por declaração. A única roupagem prevista no CTN que alberga essa previsão legal é o lançamento de ofício e, portanto, o ato de lançamento do IPVA deve ser assim considerado, em qualquer hipótese, sob pena de inconstitucionalidade.

Em se tratando de lançamento de ofício, ato administrativo vinculado, para que possa produzir efeitos, depende de prévia intimação pessoal do contribuinte, o que configura direito do contribuinte nos termos do artigo 17 da Lei Complementar n.º 107/2005 sem o que a notificação de lançamento não se torna perfeita, válida e eficaz, não produzindo quaisquer efeitos, não gozando o ato administrativo de exigibilidade e, portanto, não dá ensejo à aplicação de qualquer penalidade moratória.

5. BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 2 ed. rev. -- São Paulo: Saraiva, 1998.
- AMARO, Luciano da Silva. Lançamento, essa formalidade! *in* Teoria geral da obrigação tributária – Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume III. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 5 ed. – São Paulo: Dialética, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição; co-atualizador Rogério Gandra Martins – 6 ed., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de direito administrativo. 14 ed. – São Paulo: Malheiros, 2002.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário, São Paulo: Max Limonad, 1996.
- XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2 ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

6. ANEXOS