

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico  
**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

## **ICMS – FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO NA AMPLITUDE DOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO<sup>1</sup>**

**Djonatan Da Silva Dalbello<sup>2</sup>, Maristela Gheller Heidemann<sup>3</sup>.**

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso em Graduação em Direito da Unijuí com o tema específico no ramo do Direito Tributário.

<sup>2</sup> Acadêmico do 10º Semestre do Curso de Graduação em Direito da Unijuí

<sup>3</sup> Professora dos Cursos da graduação e de especialização em Direito da UNIJUI, mestre, advogada

### **INTRODUÇÃO**

O imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação –ICMS, é a principal fonte de receita própria do Estado do RS. Com previsão legal na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação estadual, referido imposto está sujeito a observância de vários princípios constitucionais, dentre os quais se destacam o da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/1988 e o da seletividade, constante no art. 155, § 2º, III, da CF. O ICMS pode ser lançado tanto na modalidade por homologação, conforme prevê o art. 150 do CTN, quanto na forma de ofício, espécies de tributação que devem ser analisadas quando das ações judiciais possíveis de serem utilizadas pelos sujeitos passivos em defesa de execuções fiscais, seja através de embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade ou objeção de pré-executividade, pois as mesmas irão destacar acerca da influência dos princípios da boa-fé objetiva e a vedação a comportamento contraditório sobre os meios de defesa do executado.

### **METODOLOGIA**

Quanto à metodologia e aos procedimentos adotados para o desenvolvimento deste trabalho, empregou-se o método dedutivo, através da utilização de materiais bibliográficos, a fim de nortear a construção do raciocínio a respeito da temática abordada e formar a base para as conclusões obtidas. Os materiais utilizados fazem parte das obras dos juristas nacionais, bem como de análise da jurisprudência, a qual fornece base para analisar a influência dos princípios da boa-fé objetiva e a vedação a comportamento contraditório sobre os meios de defesa do executado quando enfrenta execução fiscal decorrente de crédito tributário com origem no ICMS.

### **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

O ICMS possui duas características primordiais na legislação vigente, a seletividade e a não cumulatividade. A primeira, prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, §2º, inciso III, significa basicamente uma operação contábil em que se compensa o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação posterior. Já a seletividade do ICMS é um princípio constitucional previsto como de observância facultativa para

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico  
**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

os Estados, ou seja, o legislador estadual poderá optar pela seletividade das alíquotas do ICMS, que deverão ser fixadas com a observância da essencialidade do produto, sendo menor para os gêneros essenciais e maiores para os considerados supérfluos, o que faz com que se onerem os bens consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva e desonere os bens consumidos pelas pessoas de todas as classes sociais.

Destarte, a observância da seletividade é, na verdade, uma questão de justiça fiscal. Já o princípio da não cumulatividade do ICMS tem o intuito de evitar o indesejável efeito de “piramidização”, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, uma vez que onera, repetidamente todas as etapas da circulação de bens e das prestações de serviços. Este princípio não veda a multiplicação de incidências, apenas impede os efeitos econômicos que a cumulatividade provoca.

Segundo Aliomar Baleeiro,

[...] por meio do princípio da não cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. (2004, p. 419).

Com relação ao lançamento do crédito tributário, a competência para sua prática é da autoridade administrativa, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional.

A constituição do crédito tributário ocorre pelo lançamento, sendo que no ICMS, em regra, se sujeita a lançamento por homologação, conforme art. 150, do Código Tributário Nacional, porém, a constituição do crédito tributário também pode ocorrer através da modalidade do lançamento por ofício.

Quanto ao título que embasa a execução fiscal, acerca da constituição e inscrição é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Conforme art. 1º da Lei nº 6.830/80, a execução fiscal seguirá o procedimento nela previsto, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, para a devida cobrança da dívida ativa.

A dívida ativa inscrita de maneira correta possui os atributos da certeza e liquidez, conforme preceitua o art. 3º da LEF.

Nas palavras de Marilei Fortuna Godoi:

[...] a dívida tributária pode ser conceituada como um crédito público originado pelo não pagamento de um determinado tributo pelo sujeito passivo, no prazo fixado pela norma regente de cada exação, constituída em procedimento prévio e disciplinada por lei. (GODOI apud MELO FILHO, 2012, p. 26).

O crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, que se constitui com a ocorrência do fato gerador.

Já quanto ao Termo de Inscrição de Dívida Ativa, vale mencionar a lição da doutrinadora ora citada:

O Termo de Inscrição da Dívida Ativa é um documento público extremamente formal, cuja função de controle visa incluir o crédito no cadastro de dívida ativa. A formação do respectivo documento exige a presença de requisitos obrigatórios, arrolados no art. 202 do CTN e no parágrafo 5º, do art. 2º da LEF, quais sejam:

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico  
**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

- (1) O nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um ou de outros;
- (2) O valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei;
- (3) A origem, a natureza e o fundamento legal;
- (4) A indicação da data da inscrição;
- (5) A data e o número da inscrição no registro e Dívida Ativa; e
- (6) O número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida (GODOI apud MELO FILHO, 2012, p. 36).

O termo de inscrição em dívida antecede a Certidão de Dívida Ativa e é com base nele que a CDA é extraída. A CDA tem os mesmos requisitos formais exigidos do termo de inscrição, e constitui-se em um título executivo extrajudicial nos termos do art. 585, inciso VII, do CPC, dotado de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, cabendo ao sujeito passivo ônus probatório, caso pretenda desconstituí-lo, devendo fazê-lo por prova inequívoca, nos termos do parágrafo único dos art. 204 do CTN e 3º da LEF.

O devedor tributário, no processo de execução fiscal, poderá se defender através de uma ação autônoma chamada de embargos à execução fiscal, na qual poderá alegar todas as suas teses de defesa. Referida ação é um instrumento de discussão judicial da dívida ativa que está sendo cobrado pelo fisco. Os embargos ganham natureza de demanda independente do rito executivo, possuindo a natureza de processo de conhecimento, pois é permitido utilizar-se da ampla defesa e do contraditório em suas formas plenas, sendo importante salientar que conforme ensinamento do art. 16, §1º da LEF, a garantia do Juízo é necessária para a admissibilidade dos embargos.

A oposição dos embargos pode acarretar a suspensão dos atos executórios contra o devedor, aplicando-se de forma subsidiária o art. 739-A do CPC. Porém, quatro requisitos devem estar presentes para concessão do efeito suspensivo: 1) o requerimento da parte; 2) a existência de garantia do Juízo; 3) a relevância dos argumentos (*fumus boni juris*); e 4) a possibilidade de infligir ao devedor dano de difícil ou incerta reparação (*periculum in mora*).

A outra forma de defesa possível de ser apresentada pelo executado é denominada de exceção ou objeção de pré-executividade, as quais podem ocorrer na hipótese da defesa se restringir a matérias de ordem pública.

A chamada exceção, ou objeção de pré-executividade tem por fundamento a alegação de matéria de ordem pública, como por exemplo, a decadência e a prescrição. Também pode ser arguida a qualquer tempo e grau de jurisdição, já que contempla matéria que pode ser conhecida de ofício pelo juiz, tais como os pressupostos processuais e as condições da ação.

As duas formas de constituição do crédito tributário de ICMS trazem diferentes consequências ao contribuinte: algumas positivas e outras negativas. Conforme prevê a Lei Estadual nº 6.537/73 (Lei do processo administrativo fiscal estadual do RS), com a entrega da GIA (guia de informação e apuração) do ICMS, as consequências negativas são: impossibilidade de extinção do tributo pela decadência e participação na constituição do crédito tributário, o que restringirá a amplitude dos meios de defesa do devedor. Por sua vez, as consequências positivas são: 1) multa moratória não

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico

**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

superior a 25%; 2) caracterização de mero inadimplemento e não de sonegação fiscal; e 3) impossibilidade de responsabilidade pessoal do administrador da empresa, tendo em vista a inocorrência de infração à legislação.

Conforme a prática jurídica se verifica que quando o executado, nos embargos à execução fiscal, faz requerimento de perícia contábil dos cálculos declarados por ele próprio em GIA, ou a inexistência da dívida, vícios no processo administrativo fiscal- PAF, ausência de notificação para pagar débito e excesso de execução, tem-se um comportamento totalmente descabido, certamente com intuito de protelar a execução, e assim ir se eximindo momentaneamente de pagar seu débito junto ao fisco, ocorrendo uma limitação pelo princípio da boa-fé e em especial ao venire contra factum proprium (vedação a comportamento contraditório).

Assim, como é o próprio contribuinte quem constitui o crédito, somente poderá alegar em embargos ou em exceção de pré-executividade questões supervenientes à entrega da GIA ou vícios formais do título executivo. Se o devedor contraria o que declarou é caso de impropriedade dos embargos e aplicação de multa pela litigância de má-fé.

Já na ocorrência do lançamento de ofício do crédito tributário, as consequências negativas e positivas são mais severas. Conforme prevê a Lei do processo administrativo fiscal, o Código Tributário Nacional e o artigo 1º da Lei Federal nº 8.137/90, as consequências negativas são: 1) multa de 120% (infração material qualificada prevista na Lei estadual do processo administrativo fiscal; 2) no caso de devedor pessoa jurídica, responsabilidade pessoal do administrador da empresa, por infração à lei tributária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional; e 3) cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária (evasão fiscal). Porém, também existem as consequências positivas, que são: 1) possibilidade de decadência do direito de constituir o crédito tributário; e 2) não participação do devedor na constituição do crédito tributário.

É de suma importância destacar que não são todos os comportamentos contraditórios que devem ser proibidos e/ou sancionados. As atitudes das partes de relações jurídicas teriam que ser imutáveis e independentes dos fatores externos, o que de uma forma ou outra também poderia gerar dano. Destaca-se que não basta uma atitude incoerente para se fazer uso do princípio. Essa incoerência deve ferir a confiança da outra parte e/ou de terceiro e, conseqüentemente, causar danos.

Existem basicamente três elementos para a caracterização do “venire”: comportamento ou conduta inicial; geração de expectativa; e investimento na expectativa gerada; ou seja, um estado de confiança, o comportamento contraditório e o dano causado pela contradição.

Quanto aos princípios constitucionais, em especial o da boa-fé objetiva, executado e exequente na execução fiscal devem respeitá-lo, uma vez que este princípio, mesmo tendo origem no direito privado, tem sua aplicabilidade no direito público, sendo cabível uma ligação no direito tributário, em especial, quando oposta a defesa pelo devedor através dos embargos à execução fiscal.

Pode-se dizer que, na falta de norma específica que consagre o nemo potest venire contra factum proprium, sua inclusão no âmbito da cláusula geral de boa-fé objetiva facilita a sua aplicação às relações privadas.

Com as obrigações tributárias bem definidas, a ponto de permitir que o contribuinte anteveja quanto pagar e o que o Fisco realmente pode cobrar, fatalmente haveria uma redução na quantidade

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico  
**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

de conflitos e filtraria as demandas judiciais, permitindo ao Judiciário conferir maior atenção a causas novas e de maior repercussão.

A proteção da confiança legítima é necessária quando uma parte pratica ato que gera expectativas em outra e posteriormente age de modo contraditório, frustrando as expectativas induzidas e provocando danos em razão da quebra da confiança legitimamente criada. A obrigação fiscal antes fundada exclusivamente na legalidade, agora passa a depender da observância de outros princípios, como o da confiança legítima. A arguição desta confiança fica condicionada a alguns requisitos, sob pena de ser desprestigiada como princípio e vulgarizada como pretexto para se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias. São alguns dos requisitos os seguintes: 1) atos aptos a suscitar expectativas ou criar situações de confiança; 2) boa-fé da parte que age em função da confiança e sofre prejuízos por conta disso; e 3) não haja outro princípio a ser ponderado que imponha a alteração da situação jurídica.

A doutrina e jurisprudência já identificam algumas formas de atuação do Poder Executivo que contrariam a confiança legítima. São exemplos: a) aplicação de penalidades a contribuintes que agiram em conformidade com instruções ou informações fornecidas pelo próprio Poder Público; b) uso de analogia ou de interpretação econômica na fixação do tipo tributário, ao interpretar o art. 116, parágrafo único, do CTN, como cláusula geral antielisiva; c) reversibilidade do lançamento por erro de direito ou por violação dos fatos.

No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações, com a definição das normas específicas anteriores ao fato gerador e com a segurança na aplicação nos termos dos ditames legais.

A boa-fé objetiva cria direitos e deveres para ambos os sujeitos da obrigação tributária, devendo ser tomada como princípio da relação jurídica, cuja fonte de proteção possa ser invocada por ambas as partes da obrigação, pois trata-se de um meio de se proibir comportamentos contraditórios de uma parte diante da outra e por ter como fundamentos a solidariedade social.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Constituição do Crédito Tributário. Meios de Defesa do Executado. Princípio da Boa Fé Objetiva. Vedação ao Comportamento Contraditório.

## CONCLUSÃO

Assim como existe a desconfiança do particular em face da Fazenda Pública, ante o seu furor arrecadatário, também existe o ceticismo do Fisco, ante as mais variadas manobras evasivas e o elevadíssimo índice de inadimplência dos contribuintes.

A forma de lançamento do ICMS, se por homologação ou de ofício, representa uma possibilidade do devedor deste imposto questionar, seja através da ação de embargos de execução ou de exceção de pré-executividade, acerca da exação tributária, sendo importante salientar que a boa-fé objetiva cria direitos e deveres para ambos os sujeitos da obrigação tributária, devendo ser tomada como princípio da relação jurídica, cuja fonte de proteção pode ser invocada por ambas as partes da obrigação, pois trata-se de um meio para tornar tal vínculo menos conflituoso, antagônico e problemático.

**Modalidade do trabalho:** Relatório técnico-científico  
**Evento:** XXIII Seminário de Iniciação Científica

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar. Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2004. Descrição Física: 1063 p, ISBN: 8530905067 Referência: 2004, Disponibilidade: Rede Virtual de Bibliotecas, Localização: AGU, STJ, Norma Referenciada: Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Direito tributário brasileiro.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 17 mai. 2015.
- BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2015.
- BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei das Execuções Fiscais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2015.
- BRASIL. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm), LEI No 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973. Vigência Vide Lei nº 13.105, de 2015.
- BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2015.
- RS. Lei 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/rio\\_grande\\_do\\_sul/leis/1973/lei\\_6537\\_de\\_27-02-1973.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/leis/1973/lei_6537_de_27-02-1973.htm)>
- MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal. Salvador – Bahia, Editora Juspodium , 2012.