

AS POLÊMICAS ADVINDAS DA CONCEITUAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Patrícia Fortes Lopes Donzele Cielo¹
Adriano Cielo Dotto²

Resumo

O instituto do lançamento tributário é cercado de divergências doutrinárias que resultam em diferentes conceituações. As duas maiores polêmicas encontradas na doutrina sobre o lançamento tributário são a questão de sua natureza tributária (se constitutiva ou declaratória) e se se trata de ato ou procedimento administrativo. Esse será o assunto abordado no presente artigo.

Palavras-chave: lançamento tributário, obrigação tributária, crédito tributário.

Abstract

The institute of the tax assessment is surrounded by various doctrine disagreements that result in different concepts. The two biggest controversies found in the doctrine on the tax assessment is the question of their tax nature (as constitutive or declarative) and if it is one act or one administrative procedure. This will be the subject covered in this article.

Key-words: tax assessment, tax obligation, tax credit.

1 Introdução

Diferentemente do que ocorre no âmbito do Direito Civil, mais especificamente no Direito Obrigacional, no qual o surgimento de uma obrigação para o sujeito passivo (devedor) implica o correspondente surgimento de um crédito em favor do sujeito ativo (credor), que está apto a exigí-lo daquele no vencimento acordado. No Direito Tributário, a

¹ Professora de Direito Civil e Tributário no CESUC e mestra em Direito pela UFG.

² Professor dos cursos de Direito e Ciências Contábeis no CESUC, especialista em Direito Educacional pela UNICLAR e mestre em Direito, Relações Internacionais e Desenvolvimento pela PUCGO.

exigência de crédito, do devedor pelo credor, necessita da prática de um ato denominado lançamento tributário.

Isso significa dizer que o crédito tributário, diferentemente do crédito civil, não decorre apenas do surgimento de obrigação pelo sujeito passivo. É por isso que, não obstante tenha ocorrido o fato gerador e com ele a obrigação tributária principal (§1º do art. 113 do CTN), não se encontra o credor (o Fisco) imediatamente apto a exigir do devedor (contribuinte ou responsável) o crédito tributário. Isso ocorre devido ao fato de ser a obrigação tributária ilíquida, precisando o Fisco não só apreciar as características essenciais que cercam a ocorrência do fato gerador como também analisar o sujeito passivo e a lei a ser aplicada.

A obrigação tributária deve ser apurada e isso se faz por um ato advindo de procedimento que a torne líquida e exigível. Trata-se de ato denominado lançamento tributário, que se materializa por um documento formal que atribuiu ao Fisco a possibilidade de exigir o crédito tributário decorrente da correspondente obrigação tributária. Aí se encontra a grande incumbência e importância desse ato que será aqui abordado.

2 Polêmicas advindas da conceituação legal do lançamento tributário

O conceito de lançamento tributário pode ser extraído do *caput* do artigo 142 do CTN abaixo transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se verá, essa conceituação legal gerou polêmicas entre doutrinadores abalizados do Direito Tributário.

2.1 Lançamento tributário: procedimento administrativo ou ato administrativo?

A primeira polêmica advinda desse conceito legal está na discussão doutrinária se o lançamento tributário seria um “procedimento administrativo”, como está expresso no citado *caput* do artigo 142, ao dizer “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo...” (grifou-se).

Por outro lado, se não seria um “ato administrativo”, tal qual dispõem o *caput* do artigo 149 e o *caput* do artigo 150 do CTN. O primeiro dispõe que “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos...”. Sendo assim, ao dispor sobre a revisão do lançamento, o tem como ato administrativo, pois apenas esses são passíveis de revisão e não os procedimentos. Em relação ao segundo pode-se ler que o lançamento é ato, *in verbis*:

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. (grifou-se)

A falta de um rigor técnico do legislador que ora trata o lançamento tributário como procedimento administrativo, ora como ato administrativo, permitiu divergências doutrinárias como se vê nos conceitos trazidos a seguir.

Entre aqueles que entendem o lançamento tributário como procedimento administrativo, encontra-se Hugo de Brito Machado, conforme se pode constatar de suas palavras:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado (MACHADO, 2007, p. 200).

Na mesma esteira, Ives Gandra da Silva Martins (1995, p. 269) expõe que o lançamento tributário é procedimento administrativo, que decorre de atividade vinculada da Fazenda Pública, que objetiva constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente, fazer o cálculo do montante devido do tributo, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da pena cabível.

Por outro lado, a corrente majoritária alberga o entendimento de que o lançamento tributário é ato administrativo. Podem-se citar, como seguidores dessa forma de pensar, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Paulo de Barros Carvalho.

Sacha Calmon N. Coêlho justifica seu entendimento dizendo que seria ilógico admitir o lançamento como procedimento (sucessão encadeada de atos), uma vez que não há um lançamento inicial (provisório) e um lançamento final (definitivo). “O lançamento é ato singular que se faz proceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente...” (COÊLHO, 2007, p. 755).

A jurisprudência do STJ já se pronunciou nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão, do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.” (REsp. 48.516-SP, STJ, 2ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler, vu 23.09.97, DJ 13.10.97) (grifou-se).

O tributarista Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 246) deixa claro que o lançamento:

[...] é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do CTN. 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. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.

Apesar de concordar que o lançamento tributário é ato administrativo, Carvalho adverte que a discussão que se formou é, na verdade, tão somente um problema semântico que, na prática, vai ter o mesmo resultado, cabendo a quem vá examiná-lo decidir.

Não concordando com Carvalho, Alberto Xavier (2002, p. 24) diz que a discussão sobre o tema é importante, pois gera reflexos sobre os institutos da decadência e da prescrição tributárias. Em suas palavras:

[...] a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição (...).

José Souto Maior Borges (1999, p. 99-100) esclarece melhor essa dificuldade na contagem do prazo decadencial e prescricional do crédito tributário ao expor que, sendo o lançamento tributário caracterizado não apenas como um ato administrativo, mas também como um procedimento, tanto na teoria quanto na prática seria árdua a tarefa de determinar, à luz dos critérios fornecidos pelo Direito Positivo, o instante em que se aperfeiçoam e integram os seus elementos estruturais. Dessa forma, tendo como ponto de partida os diversos atos que integram o procedimento administrativo e todas as fases em que este se desdobra, torna complicado optar por um deles sem certa discricção, para a fixação dos prazos decadenciais e prescricionais. Afirma, ainda, que todas as tentativas doutrinárias nesse sentido mostraram-se sem resultado positivo.

Continua citado doutrinador dizendo que, por causa da imprecisão legal, são afetadas garantias legais tanto do Fisco quanto do contribuinte. E que:

A dificuldade de fixação dos prazos prescricional e decadencial em marcos definidos é logo posta em evidência. Porque o critério de utilizar o lançamento como referencial dos prazos de decadência e prescrição pressupõe algo que a definição do art. 142 não oferta ao intérprete e ao aplicador da lei: a delimitação conceitual rigorosa da noção de lançamento (BORGES, 1999, p. 100).

Para encerrar a polêmica, basta buscar o conceito de procedimento administrativo e de ato administrativo em conceituado doutrinador da área do Direito Administrativo. Hely Lopes Meirelles (1995, p. 139) está mais que apto a ensinar que procedimento se trata de uma sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. Seria o procedimento o modo ou a forma com que o processo se desenvolve e o lançamento tributário não poderia, então, ser entendido como tal.

Já o ato administrativo é conceituado por Meirelles (1995, p. 140) como “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato, adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou, impor obrigações aos administrados ou a si própria”. Aí se encontra a gênese do lançamento tributário.

Interessante chamar a atenção para o fato de que, mesmo quando existam procedimentos prévios à expedição do ato de lançamento, com a prática de atos concatenados entre si, que buscam a produção de um ato final, esse ato-fim não se confunde com aqueles atos preparatórios. Assim é que, ainda que existente um procedimento prévio ao lançamento tributário, ele não se caracteriza como procedimento. Lançamento é ato-fim, ato administrativo (BORGES, 1999, p. 104).

2.2 Natureza jurídica do lançamento: declaratória ou constitutiva?

Outra grande celeuma se encontra na questão de qual seria a natureza jurídica do lançamento, tendo em vista a disposição do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, ...”.

Primeiro insta apontar a imprecisão terminológica legal quando é utilizada a expressão “crédito tributário” em vez de “obrigação tributária”, tomando-se o crédito tributário como direito-reflexo da obrigação tributária (BORGES, 1999) ou como uma das vertentes da obrigação tributária, no que diz respeito ao direito do sujeito ativo (CARVALHO, 2009).

Agora, pode-se partir para o esclarecimento de que o entendimento da natureza jurídica do lançamento como declaratória reconhece a situação existente com efeito *ex tunc*, isto é, retroage e atinge situações passadas. Disso resulta que, se o lançamento for considerado ato declaratório, a obrigação tributária terá nascido no instante da ocorrência do fato gerador, sendo esta ainda ilíquida, sendo necessário o lançamento para se tornar líquida. O lançamento tributário deve referir-se à data em que surgiu a obrigação tributária, pois, anteriormente ao lançamento, já existe o direito, embora sem exigibilidade.

Por sua vez, se constitutiva, haverá criação, modificação ou extinção de direito, com eficácia *ex nunc*, ou seja, do presente para o futuro, sem retroagir. Nesse caso, a obrigação tributária nasce com o lançamento tributário, existe daí em diante.

Filiando-se àqueles que consideram o lançamento como ato de natureza meramente declaratória, Aliomar Baleeiro (1991, p. 503) explica que o lançamento não tem o condão de criar, extinguir, nem alterar um direito. O que ele faz é simplesmente reconhecer um direito preexistente, por isso seus efeitos são *ex tunc*, ou seja, retroagem até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido. Compara-o ao processo de liquidação e execução após a fase de conhecimento e frisa que “Daí a importância prática de estabelecer-se a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório”.

Considerando, também, o lançamento com natureza declaratória da obrigação tributária preexistente, Coêlho (2007, p. 649-651) informa que aquele ato administrativo apenas atribui exigibilidade ao crédito tributário, não sendo correto dizer que o crédito tributário seja por ele “constituído”.

Para os que defendem que a obrigação tributária nasce do ato administrativo que é o lançamento, este tem a feição de ato constitutivo, uma vez que cria essa obrigação. Os efeitos do ato constitutivo são *ex nunc*, isto é, daí por diante. Sendo o lançamento ato constitutivo, com ele nasce a obrigação tributária.

Veja-se no seguinte acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes a afirmação de que o lançamento é ato constitutivo do crédito tributário:

EMENTA. IRPF – NULIDADE DE LANÇAMENTO – O auto de infração ou a notificação de lançamento como ato constitutivo do crédito tributário deverá conter os requisitos previstos no art. 142 do CTN e arts. 10 e 11 do PAF. Implica em nulidade do ato constitutivo, a notificação emitida por meio eletrônico que não conste expressamente, o nome, cargo e matrícula e assinatura da autoridade lançadora. Lançamento anulado. (Acórdão nº 104-16.637, 1º CC/MF, 4a. Câ., Rel. ELIZABETO CARREIRO VARÃO, 13/10/1998 - DOU, de 28/12/98). (grifou-se)

Faz-se imperioso dizer que a teoria puramente constitutiva não é mais aceita, uma vez que não se pode negar que existem efeitos jurídicos anteriores ao lançamento. Assim, são considerados da corrente de natureza constitutiva os que afirmam ser o lançamento constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente,

como o faz Machado (2007, p. 174). Daí resultam diversas consequências previstas no Código Tributário Nacional, abaixo listadas, que foram mencionadas por citado doutrinador:

1) A autoridade administrativa, ao fazer o lançamento, tem de aplicar a legislação que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (artigo 144, *caput*, do CTN);

2) Se após a ocorrência do fato gerador da obrigação vier legislação instituindo novas maneiras de apuração ou novos processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros, deve-se aplicá-la igualmente ao lançamento (artigo 144, § 1º, do CTN);

3) Quanto às penalidades, impera o princípio do Direito Penal da retroatividade da lei mais favorável (artigo 106 e incisos do CTN).

De fato, como adverte Borges (1999, p. 421-422), ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação geral e abstrata; já com o lançamento, há o nascimento da obrigação de caráter individual e concreto. “Nessa linha, o lançamento é declaratório da obrigação geral e abstrata, prevista na norma geral e abstrata, e constitutivo do crédito tributário, entendido como verdadeira obrigação individualizada”. Este é o melhor entendimento. Continua sua explanação dizendo que:

O lançamento exerceria, nesses termos considerados, função declaratória para certos efeitos jurídicos (reconhecimento da existência, a cargo de determinado sujeito, da obrigação tributária; fixação quantitativa da referida prestação) e constitutiva para outros efeitos (exigibilidade da prestação; fluxo do prazo de prescrição; constituição do devedor em mora) (BORGES, 1999, p. 421-422).

Aqui vale abrir um parêntese quanto ao que afirma Yoshiaki Ichihara (2004, p. 151), de que a identificação do caráter constitutivo ou declaratório do lançamento é relevante. Chama a atenção para o fato de que, se considerado o lançamento com caráter constitutivo, impedido estaria a cobrança dos juros e multa a partir da data da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o caráter declaratório do lançamento permitiria, na ausência de pagamento da obrigação tributária no prazo previsto na legislação tributária, a

incidência dos juros e multa, desde o nascimento da obrigação tributária, ou seja, da data da ocorrência do fato gerador.

Assim, não é difícil perceber que, com a ocorrência do fato gerador do tributo, surge a obrigação de recolher o valor devido à Fazenda Pública. Do ponto de vista do sujeito passivo, passa a existir um débito; do sujeito ativo, surge um crédito, que lhe confere o direito de cobrar daquele o adimplemento da obrigação. Dessa forma, pode-se concluir que o lançamento é ato administrativo que constitui o “crédito tributário” no sentido de individualizar o fato gerador e apurar o montante do tributo devido. Como se vê, conquanto o lançamento apresente caráter declaratório e constitutivo, deve ser enfatizado que o objeto da declaração não é o mesmo da constituição.

3 Considerações finais

O lançamento tributário é de grande relevância para o Direito Tributário e, infelizmente, surgem muitas divergências doutrinárias a seu respeito devido à imprecisão terminológica do legislador ao tratar do mesmo. Constatou-se que essas divergências doutrinárias resultam em entendimentos que trazem repercussões práticas no que tange à dificuldade na contagem do prazo decadencial e prescricional do crédito tributário, afetando garantias legais tanto do Fisco quanto do contribuinte.

Foi objeto de exame a questão de ser o lançamento tributário um ato administrativo ou um procedimento administrativo. Concluiu-se que o lançamento tributário, na forma prescrita no *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo medida tendente a “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo...”, é verdadeiro ato de concretização da norma tributária. Daí se chegar ao entendimento de que o lançamento tributário se caracteriza como um ato administrativo.

Abordou-se, também, a natureza jurídica do lançamento tributário, sendo apurado que o surgimento da obrigação tributária decorre do fato gerador e, por consequência, o lançamento faz a constatação e a valoração desse ato. Como examinado, tendo em vista o crédito tributário, o lançamento tributário mostra-se constitutivo, uma vez

que não se limita à declaração da existência anterior da obrigação tributária.

Ressalte-se que admitir o caráter declaratório do lançamento torna compatível a incidência de juros e multas, contados desde a data da ocorrência do fato gerador no caso de não haver o pagamento da obrigação tributária devida (efeito retroativo).

Defendeu-se o entendimento de que o lançamento é ato que declara a obrigação geral e abstrata, prevista na norma, e constitui o crédito tributário, ou seja, uma obrigação individualizada.

4 Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. Belém: CEJUP, 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.