

# Lançamento – Aspectos controvertidos

José Alexandre Junco

Disponível em [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9094&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9094&revista_caderno=26)

## 1. Conceito de lançamento:

A expressão “lançamento tributário”, segundo a definição do Prof. Paulo de Barros Carvalho (in *Curso de direito tributário* : 21. ed. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 390) :

“Lançamento tributário é o 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 dos sujeitos 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.”

E no tocante a sua relação com as categorias de “norma”, “procedimento” e “ato”, é enfático:

“A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que *o ato é, sempre, o resultado de um procedimento* e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que *norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente realidade*”. E emenda o autor:

“Tratar o “lançamento” como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz. Aquilo que não se justifica, sob o ponto de vista da Epistemologia do Direito, é o caráter emulativo que se difundiu pela doutrina, com a disputa entre a primazia das três possibilidades congnotivas.”

Assim, do ponto de vista da **norma**, pode-se dizer que trata-se da previsão abstrata que a lei faz, necessária para a veiculação de um ato que, ao relatar um fato já ocorrido. Neste sentido, temos uma norma individual e concreta, constituindo no **antecedente**, o fato jurídico tributário e, no **conseqüente**, a relação obrigacional. A norma individual deverá conter a identificação do sujeito passivo da obrigação correspondente, além de determinar a base de cálculo e a alíquota aplicável, apuração do crédito tributário.

Por outro lado, apesar de constar do art. 142, do CTN, a definição legal de lançamento como **procedimento administrativo**, há quem entenda que essa afirmação é inadequada, pois trata-se de ato jurídico administrativo. Isso porque, apesar de, muitas vezes, ser resultado de um procedimento, com este não se confunde, pois o procedimento não é imprescindível para o lançamento que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.

Os argumentos contrários a terminologia vão desde o excessivo caráter descritivo contido no art. 142, do CTN, até mesmo em relação à competência exclusiva da autoridade administrativa

para constituir o crédito, quanto existe previsão para o autolançamento e nesse sentido ele estaria mais harmonizado com a utilização do termo **ato administrativo**.

Por fim, a maioria na doutrina entende que o lançamento é um **ato jurídico administrativo simples**, pois reflete a manifestação de vontade de um único órgão, ou, de uma só vontade, e produzem conseqüências jurídicas independentemente da manifestação de outra vontade.

Pode-se dizer ainda que o lançamento tributário, pertence a categoria dos **atos constitutivos**, pois criam relações jurídicas novas com os correspondentes direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos. Todavia, pode apresentar-se como **ato modificativo** quando o ato da Administração apenas modifica aquele ato praticado pelo sujeito passivo, que tenha sido produzido com qualquer vício de forma e conteúdo.

Também poderá apresentar-se como **ato administrativo vinculado**, pois o agente, ao expedilo, não possui qualquer tipo de apreciação subjetiva mas apenas um comportamento típico, prévio e objetivo que dele espera a Administração em face de situação prevista e de objetividade absoluta.

## **2. Modalidades de lançamento:**

Para iniciar essa abordagem, é importante levantar as seguintes questões: É correto afirmar que o lançamento tributário apresenta-se em três espécies? O chamado lançamento por homologação é efetivamente lançamento? E o lançamento por declaração?

Com relação a primeira indagação, fala-se em **modalidades de lançamento** que se classificam de acordo com o grau de colaboração do contribuinte, com vistas a realização do ato. No **lançamento “ex officio”** previsto no art. 149, do CTN, essa participação inexistente, já que todas as providências são tomadas no âmbito exclusivo da administração pública, ou seja, é feito por iniciativa da autoridade administrativa, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. No **lançamento por declaração** (art. 147), fisco e contribuinte colaboram, visando os resultados finais do lançamento e, no **lançamento por homologação** (art. 150), não há propriamente lançamento mas a colaboração praticamente isolada do administrado, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados, ou permitir que isso ocorra de razão do transcurso de um certo lapso temporal.

No **lançamento por homologação**, o contribuinte deverá apurar o crédito tributário, antecipar o pagamento, independentemente do exame prévio da administração, sujeitando-o ao posterior controle da Administração Pública, em virtude do caráter privativo da atividade de lançamento. Em razão disso, pode-se dizer que o contribuinte, estará em mora a partir do vencimento do tributo.

Parte da doutrina costuma denominar o lançamento por homologação como **autolançamento**, ou seja, a subsunção do comportamento humano à norma tributária é feita pelo próprio sujeito passivo. Entretanto, o art. 142, do CTN não admite a existência do autolançamento quando diz que trata-se de ato privativo da autoridade administrativa, conforme entendimento sustentado por *Souto Maior Borges*. Diante disso, os agentes públicos podem sempre controlar a realização do fato gerador, inclusive sua conformação ou não com o que foi “autolancado” pelo sujeito passivo.

O **objeto da homologação** é tema controvertido na doutrina, para uns, como *Hugo de Brito Machado* é a atividade de apuração, ante determinada situação fática, afirmando se o tributo existe ou não, enquanto outros a exemplo de *Paulo de Barros Carvalho* dizem que é o

pagamento do tributo pois, na verdade não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nesta modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório. (Paulo de Barros Carvalho, Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição, Repertório IOB Jurisprudência, nº 3/97, p. 73).

Nos termos do art. 147, do CTN, no **lançamento por homologação**, levará em consideração a declaração efetuada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a qual deverá conter os fatos jurídicos tributários. Ela destina-se a registrar os dados fáticos relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento.

A retificação, prevista no § 1º, deve ocorrer até a notificação, caso contrário, a revisão dar-se-á por meios próprios (defesas e/ou recursos), haja vista a inexistência de efeito preclusivo absoluto. Todavia, erros encontrados pela autoridade administrativa, deverão ser retificados de ofício, como determina o §2º, do mesmo dispositivo.

### **3. Teorias “declaratória” e “constitutiva” do lançamento:**

É sabido que o direito tributário é formal por excelência e, é a norma escrita que determina o efeito a determinado fato. Assim, nasce a obrigação tributária com a ocorrência de um fato previsto em lei como necessário e suficiente para submeter determinada pessoa a satisfazer a obrigação ali prevista. É o que diz então o § 1.º do art. 113 do CTN [...]

Obrigação, contudo, que se constitui em um mero dever cuja especialização necessita do "lançamento", assim entendida **a atividade do contribuinte em declarar a obrigação, ou a do Fisco em constituir o crédito**. Tanto isto é verdade que pode existir obrigação sem existir lançamento, mas não existe lançamento sem haver a obrigação, o que demonstra o caráter de dependência do lançamento.

Finalmente, não existe o direito efetivamente sem o lançamento, porque sem a formalização da obrigação através do lançamento não é possível ao ente público exigir aquele direito. Daí a conclusão de que **o lançamento "constitui" o crédito tributário nascido de uma obrigação "declarada" no autolancamento ou no lançamento efetuado pela autoridade administrativa**.

É o que diz o Prof. *Paulo de Barros Carvalho*, citando *Fábio Fanucchi*, para o qual, o lançamento tem por efeito principal o de **constituir o crédito tributário e declarar a obrigação** que lhe corresponde. Indubitavelmente, se existe algum crédito, este nasce com sua obrigação correspondente. Sob esse enfoque, o lançamento apenas declararia uma situação preexistente, fixando a liquidez e certeza do crédito.

De outro lado, para que a administração pública passe a ter pretensão, o lançamento é imprescindível. Nesse prisma, nota-se o caráter constitutivo do lançamento, em especial na individualização do fato gerador, na apuração do montante do tributo devido. Assim, embora o lançamento apresente caráter declaratório e constitutivo, deve ser ressaltado que o objeto da declaração não é o mesmo da constituição.

Uma vez, portanto, estando-se diante de um crédito constituído, e não declarado, é possível admitir a aplicação da lei posterior mais benéfica, na medida em que a declaração corresponde a um direito preexistente.

De fato, acaso o lançamento "declarasse" o crédito tributário, é de se ver que a natureza de uma declaração contém em si uma confissão ou uma confirmação de determinado fato, diferentemente do que ocorre ao ser "constituído" o crédito tributário, já que sua característica de ato unilateral guarda a possibilidade de ser contestado.

Tal distinção é relevante quando se considera que não há lógica jurídica de que se altere o direito declarado/confessado, exceto mediante perdão ou remissão expressa de seu detentor, diferentemente do que se dá com o direito "constituído", pois que este é hábil a ser modificado.

#### 4. Significado da expressão “constituição definitiva do crédito”:

É comum, no meio acadêmico, se formular as seguintes indagações: Que significa “constituição definitiva do crédito”? Quando se dá: *a-*) na ocorrência do evento tributário, *b-*) na data do vencimento, *c-*) na lavratura do lançamento, *d-*) no ato da efetiva notificação, *e-*) na decisão administrativa de última instância *f-*) no momento da inscrição do crédito na dívida ativa ou *g-*) no trânsito em julgado de decisão judicial ?

Para responder à estas questões, é muito importante verificar **o momento em que o crédito resta definitivamente constituído**, porque é justamente nesse momento que lhe será acrescentada a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade.

De acordo com o art. 201 do CTN, a dívida ativa é constituída após esgotados um dos seguintes prazos: **a-**) o prazo de pagamento do crédito tributário constituído; **b-**) o prazo estabelecido em lei, ou; **c-**) o trânsito em julgado de decisão proferida em processo regular.

Em nossas pesquisas, detectamos **três** vertentes de pensamento sobre a questão nos seguintes termos: A primeira delas tem como principais representantes *Paulo de Barros Carvalho* e *Eurico Marcos Diniz de Santi*, e afirma que a constituição definitiva do crédito decorre com a notificação válida do lançamento, pois é neste momento que se constata a publicidade do ato administrativo. Nos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, a constituição definitiva ocorre com a introdução no sistema, pelo contribuinte, da norma individual e concreta constituindo o crédito tributário (entrega de DCTF, por exemplo).

A segunda corrente tem por representantes *Hugo de Brito Machado* e *Sacha Calmon Navarro Coelho*, entende que o crédito encontra-se definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa. A terceira corrente, por fim, encontra seu fundamento nas lições de *Zelmo Denari*, e estabelece que a constituição definitiva do crédito dá-se com a inscrição do débito na dívida ativa.

Inicialmente, para *Paulo de Barros Carvalho*, lançamento não é procedimento administrativo, o que justificaria tal classificação, e sim ato administrativo e mesmo nas conjunturas em que se desenvolve um procedimento no sentido de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o último ato da série, razão pela qual as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimento e não de lançamento.

De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR, até a Lei 9.393, de 19 e dezembro de 1996, era por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes – jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por *homologação*, tudo, reitero, consoante a classificação do Código.

Assim segundo a *primeira corrente*, a partir da notificação, ou da introdução da norma individual e concreta expedida pelo contribuinte no sistema, o crédito tributário encontra-se constituído e o vínculo relacional entre o contribuinte e o Fisco devidamente formado, e marca o início do lapso temporal para a contagem da prescrição do crédito tributário. Na jurisprudência, corrobora tal entendimento:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL. PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. ARTIGO 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. Não há qualquer óbice ao reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, eis que requerida pela executada em exceção de pré-executividade. 2. O débito fiscal tem origem em parcelas da Taxa de Fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários vencidas entre 1º de abril de 1992 e 10 de outubro de 1994. O lançamento de ofício da dívida deu-se em 17 de dezembro de 1996 e o devedor foi notificado em 30 de dezembro de 1996. 3. O *dies a quo* para a contagem do início do prazo prescricional é a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre no momento em que se dá a regular notificação do lançamento ao sujeito passivo (Precedente: REO n. 1997.01.00.002422-6/MA, Relator Des. Fed. Cândido Ribeiro, DJU de 24/10/1997, 3ª Turma, TRF/1ª região). 4. Apelação e remessa oficial não providas.” (TRF/1ª Região, AC 2002.34.00.018035-8/DF, Relator Desembargador Federal Carlos Fernando Mathias, Oitava Turma, DJ 30/9/05, p. 121)

Entretanto, esse vínculo relacional (formação do crédito tributário) pode ser revisto, alterado, todavia, não lhe retira o caráter de definitividade., uma vez que a possibilidade de impugnação é predicado de todos os atos administrativos. Neste sentido, o Profº Paulo de Barros Carvalho assim preleciona:

*“a circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A suscetibilidade a impugnações é predicado de todos atos administrativos. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de Estado é provisório, porquanto ele pode ser atacado e invalidado. Passando para o campo do Direito Processual, afirmaríamos que uma sentença, enquanto sentença, não é um ato definitivo, porque pode ser modificada por efeito de um recurso. Os acórdãos dos tribunais seriam também provisórios, na medida em que suscitassem novos apelos.”*

Argumentam ainda que não há crédito tributário provisório, que possa ensejar defesa administrativa, da mesma forma que não há denúncia criminal provisória a deflagrar o direito ao contraditório e ampla defesa. Assim, não é a decisão administrativa irrecoorrível que constitui definitivamente o crédito tributário. Ela limita-se a confirmar o crédito tributário mantendo-se o auto de infração lavrado, ou a extinguir no todo ou em parte o crédito tributário definitivamente constituído pelo lançamento (art. 156, IX do CTN). Em outras palavras, a decisão administrativa pode desconstituir o crédito tributário.

O mesmo acontece se o contribuinte notificado do lançamento, ou após encerramento da fase administrativa, ingressar em juízo para anular o crédito tributário. A sentença judicial definitiva, ou manterá aquele crédito tributário, ou o extinguirá no todo ou em parte. Nem por isso cabe sustentar que o crédito tributário é definitivamente constituído com a final manifestação do Poder Judiciário.

Assim sendo, por essa vertente, não se pode confundir procedimento administrativo com processo administrativo tributário. O procedimento administrativo, referido no art. 142 do CTN, finda-se com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 145 do CTN). Notificado, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento exigido extinguindo o crédito tributário (art. 156, I do CTN). Ora, se extingue o crédito tributário é porque esse crédito já estava definitivamente constituído.

## 5. IMPRESCINDIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:

Na concepção de *Hugo de Brito Machado*, mesmo que o sujeito passivo declare o valor do tributo devido, é imprescindível o ato formal da Administração Pública, por meio da modalidade “lançamento por homologação”, de forma expressa, devendo o sujeito passivo ser notificado desse ato.

Apesar de sustentar a necessidade do ato formal do lançamento, nas hipóteses de declaração do sujeito passivo, *Mary Elbe Queiroz* admite a possibilidade de esse ato se operar também por meio de omissão da autoridade encarregada de praticá-lo (homologação tácita) (*in* MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Do lançamento tributário: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999. p. 19.).

Para *James Marins*, no tocante à declaração (apresentação de guia) ao Fisco, há duas hipóteses distintas: a) se houver o pagamento do tributo, ocorre o lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN; b) se não ocorrer o pagamento do tributo declarado, trata-se de mera declaração que necessita de um lançamento por declaração nos termos do art. 147 do CTN, sendo imprescindível a notificação ao sujeito passivo. Prossegue o mesmo autor, afirmando que:

*“Quando o contribuinte apresenta sua GFIP e paga o tributo aplica-se o regime do art. 150 do CTN. Quando somente presta informações através da guia o INSS deve proceder a lançamento por declaração nos termos do art. 147, pois não existe autolancamento sem pagamento antecipado. Ora, o Regulamento em questão faz pouco caso do Código Tributário Nacional ao transformar o regime do art. 148, de lançamento por declaração em teratológica confissão de dívida. [...]*

*A ilegalidade, em todos os casos, consiste no desrespeito ao regime do Código Tributário Nacional, tratando-se como autolancamento ou confissão de dívida o que se trata de lançamento por declaração.”* (*in* MARINS, James Marins. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 206-208)

No magistério de *Misabel Derzi*, o lançamento é necessário nas hipóteses de declarações prestadas pelo contribuinte.

*“[...] as informações e declarações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, apenas servem de suporte ou base para a prática do ato administrativo. Antecedem, portanto, ao lançamento como ato administrativo, que se aperfeiçoa posteriormente. Eles integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento, em si, como ato.”* (*in* DERZI, Misabel apud NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários ao CTN*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 389.)

Consoante *Alberto Xavier*, o ato da inscrição em dívida ativa não supre a falta do ato formal de lançamento, primeiramente porque o órgão competente para fazer a inscrição da dívida ativa não tem competência para fazer lançamento; segundo, porque não há sentido em se falar em lançamento sem notificação (*in* XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 76.).

Em sentido contrário, *Maria Rita Ferraguti* registra que a corrente doutrinária representada principalmente por **Paulo de Barros Carvalho** e **Eurico Santi** afirma que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre com a notificação válida do lançamento ou, nos tributos

sujeitos ao “lançamento por homologação”, com a entrega do documento declaratório. Essa autora afirma que concorda com essa corrente, **“pois a partir da notificação, ou da introdução da norma individual e concreta expedida pelo contribuinte no sistema, o crédito tributário encontra-se constituído e o vínculo relacional entre o contribuinte e o Fisco devidamente formado”** (in FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de especialização em direito tributário - estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 75.).

Aurélio Seixas Pitanga enfatiza que o documento firmado pelo sujeito passivo é dotado de certeza e liquidez e possui valor jurídico de confissão, em relação à matéria fática:

*“Apesar das valiosas opiniões em contrário, não me parece que a declaração tributária perca o valor jurídico de confissão, em relação à matéria fática, por conter algo mais, como o valor líquido e certo do tributo, ou, até mesmo, uma declaração de vontade.*

*Nesta declaração tributária, subscrita pelo contribuinte ou por um representante legal, o seu valor jurídico é o de um documento (título jurídico) dotado de liquidez e certeza, sendo hábil, conseqüentemente, para instruir uma cobrança administrativa ou judicial até o valor do tributo ali declarado e liquidado.”*

O STF, antes da CF/88, se manifestado sobre o assunto, no sentido de que **“é válido lançamento por homologação ou autolancamento, independentemente de procedimento administrativo”** (STF, RE 113.798-3, 2ª T., Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 18.12.1987.). Ao proferir seu voto, o Min. Djaci Falcão enfatizou: **“É evidente a desnecessidade de notificação, nas circunstâncias do caso, quando os contribuintes sabiam do montante do débito e do momento do seu pagamento. O crédito tornou-se definitivo, independentemente do procedimento administrativo”** (STF, RE 93.039-6, 2ª T., Rel. Min. Djaci Falcão, DJ 12.04.1982.).

Após a CF/88, o STF voltou a se manifestar sobre a matéria: **“Em se tratando de autolancamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança”** (STF, AI-AgRg 144.609-9, 2ª T., Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.09.1995.).

Assim sendo, o entendimento dominante em nossa Corte Suprema, inclusive no REsp n.º 526.285-RS, é no sentido de que, se já existe obrigação tributária, em decorrência da materialização da hipótese de incidência, se a liquidação do tributo foi feita pelo próprio sujeito passivo, que tem a obrigação de efetuar o pagamento independentemente de notificação, e se o sujeito passivo confessa esses fatos ao Fisco mediante documento declaratório previsto em lei, nessa situação, não há necessidade de a Administração Tributária notificar ao sujeito passivo para pagar ou defender-se, até mesmo porque a obrigação de pagar já existe (lançamento por homologação) e a Fazenda Pública já dispõe de uma prova poderosa produzida pelo próprio devedor (confissão da dívida). Ademais, torna-se desnecessário o contencioso administrativo, já que foi o próprio sujeito passivo quem fez a liquidação do tributo.