

Noções sobre o Lançamento Tributário

Gilberto Lyrio Neto*

1. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, traz a definição de lançamento como um procedimento administrativo, privativo da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável, a definir o montante e identificar o sujeito passivo.

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A partir desta definição, para fins de um entendimento conceitual e, conseqüentemente, o reconhecimento dos efeitos do lançamento, faz-se necessário a abordagem dos seguintes pontos:

O lançamento é ato ou procedimento administrativo?

A natureza jurídica é declaratória ou constitutiva?

Quais são as modalidades de lançamento?

1.1. LANÇAMENTO COMO ATO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Há uma celeuma entre os doutrinadores do direito acerca do lançamento tributário. Alguns defendem a tese de que o lançamento seria um ato administrativo, conquanto, outros de que seria um procedimento, haja vista que o CTN utiliza a expressão ora no sentido de ato, ora no sentido de procedimento, conforme se lê nos arts. 142 e 150, respectivamente.

Hugo de Brito situa-se dentre aqueles que concebem o lançamento administrativo como procedimento administrativo que visa assegurar direitos fundamentais do administrado. Para tanto, vale-se do entendimento de que o ato administrativo, por si só, é incapaz de produzir os efeitos inerentes ao lançamento, sendo necessário a notificação do sujeito passivo, o que, por sua vez, implicaria na exigência de um procedimento próprio.

O lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido de que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas. Assim, por exemplo, há de ser sempre assegurado o direito de defesa ao

contribuinte, que abrange o direito de uma decisão da autoridade sobre as objeções que colocar à determinação do tributo, e o direito de recorrer dessa decisão a instância administrativa superior. Mesmo quando não exista a inconformação do contribuinte com a exigência do tributo cujo valor seja objeto da primeira declaração, há de ser o contribuinte dela notificado, e a ele assegurado um prazo para defender-se. Assim, além dos atos ditos preparatórios, haverá sempre mais de um ato a compor um procedimento que se destina a garantir os direitos fundamentais do administrado, vale dizer do contribuinte.

Em que pese a notoriedade e saber deste, o presente estudo abarcará o entendimento doutrinário majoritário de que o lançamento é ato administrativo, conforme ensinamentos de Paulo de Barros e outros, senão vejamos:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. 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.

Neste esteio são os ensinamentos de Sacha Calmon:

O lançamento, para começar, não pode ser – por impossibilidade lógica – procedimento (sucessão encadeada de atos). É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este 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, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o ato de

lançamento contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso ex officio (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis).

Alberto Xavier, em estudo aprofundado sobre o tema, faz a seguinte assertiva:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento. Defeito tanto mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento – que em certos casos pode prescindir. E ainda que 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, como adiante se verá.

Depreende-se, portanto, da leitura dos autores que o lançamento é ato administrativo singular, procedido de procedimentos preparatórios e sucedido de procedimentos revisionais, ou seja, o ato administrativo que estes procedimentos visam preparar.

Concebê-lo como procedimento administrativo é operar com grande imprecisão, haja vista que o procedimento se consubstancia numa série de atos que se conjugam com vistas a um fim determinado, gerando, assim, incertezas quanto ao momento de sua consumação – ato final da série ou celebração dos primeiros atos.

Ademais, importante frisar que, em alguns casos, haverá o lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda.

1.2. NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

O verbo constituir, constante no caput do art. 142 do CTN, suscitou grande discussão acerca da natureza jurídica do lançamento, formando-se, basicamente, três entendimentos a respeito, quais sejam: natureza constitutiva do crédito tributário; natureza declaratória do lançamento tributário; e, por fim, a natureza híbrida, isto é, constitutiva do crédito e declaratória do lançamento.

A primeira corrente doutrinária defende a natureza constitutiva do crédito tributário, valendo-se, para tanto, de uma leitura simplista do artigo em comento, não merecendo, portanto, maior apreço,

A segunda corrente, representada pela maior parte da doutrina e jurisprudência, inclina-se pela natureza declaratória da obrigação tributária, não possuindo o lançamento o condão de criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim declarar o direito anterior consubstanciado na obrigação tributária, o que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato previamente descrito na lei.

Ademais, argumentam que o lançamento decorre da constatação de que ele tem em conta as circunstâncias de fato no momento da ocorrência do fato jurídico tributário e a lei vigente na época em que este último se realiza, consoante os ditames do art. 144 do CTN.

Roque Carraza (2005, p. 415), por exemplo, afirma que “o lançamento não faz nascer a obrigação tributária, mas apenas declara seu montante, seu valor. Neste contexto, é um ato de eficácia declaratória.”

Mesmo posicionamento é admitido por Sacha Calmon, que assim dispõe sobre o tema:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Conseqüentemente a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.

Em que pese o entendimento destes notáveis autores, a corrente adotada neste trabalho corresponde àquela que confere uma natureza híbrida ao lançamento, isto é, declaratória da obrigação e constitutiva do crédito tributário, uma vez que o CTN traz o crédito tributário como algo diverso da obrigação tributária, ainda que em essência estejam na mesma relação jurídica.

Antes do lançamento existe a obrigação e, somente a partir do lançamento, é que se constitui o direito do Estado de cobrar o tributo devido (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA + LANÇAMENTO → CRÉDITO TRIBUTÁRIO = OBRIGAÇÃO + EXIGIBILIDADE).

Dessa forma, o lançamento, para esta corrente, é um terceiro estágio da relação obrigacional tributária, tendente a determinar o crédito tributo, dotando-o de certeza,

liquidez e exigibilidade, mediante um procedimento administrativo próprio, uma vez que somente após o lançamento é que se torna exigível o pagamento do tributo (crédito tributário), devido desde o surgimento da obrigação tributária.

A natureza híbrida é defendida pelos seguintes autores:

A natureza jurídica do lançamento é declaratória e constitutiva, aspectos que se extraem de uma leitura atenta do art. 142 do CTN. Declaratória: porque nada cria, uma vez que se limita a declarar (verificar, certificar) uma situação jurídica (f.g.) que ocorreu. Constitutiva: porque individualiza essa situação, apurando o montante do tributo devido, constituindo o crédito.

A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

A razão que leva parte da doutrina a conceber o lançamento com uma natureza híbrida é a sua dupla eficácia, declarando os efeitos de uma relação jurídica pré-existente – obrigação, assim como, constituindo o crédito tributário, autônomo enquanto realidade formal.

Por esta razão é que em relação à obrigação tributária, o lançamento, em virtude de sua natureza declaratória, rege-se pelas leis vigentes à época do fato gerador haja vista que foi nesse momento que a relação jurídica nasceu, conquanto, no que diz respeito aos aspectos formais do lançamento, especialmente sobre o efeito deste sobre a obrigação preexistente, aplicar-se-á a legislação vigente a época em que for constituído o crédito tributário, estando resguardado, entretanto, os casos em que a lei atribuir responsabilidades a terceiros, nos moldes do art. 144, §1º, do CTN.

1.3. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Código Tributário Nacional, ao longo dos arts. 147 a 150, prevê três modalidades de lançamento tributário, quais sejam:

1. Lançamento de ofício (art. 149);
2. Lançamento por declaração (art. 147); e,
3. Lançamento por homologação (art. 150).

Segundo Paulo de Barros as referidas modalidades distinguem-se de acordo com o índice de colaboração do sujeito passivo, conforme transcrito:

A fonte inspiradora da tricotomia reside no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato. Na primeira hipótese, a participação seria inexistente, uma vez

que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Na segunda, colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento. Na última, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados.

1.3.1. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Lançamento de ofício, no dizer de Hugo de Brito, “é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo” , devendo, para tanto, ser feito com base nas informações constantes nos registros da administração, estando previsto no art. 149 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Este artigo, elenca o rol taxativo dos casos em que poderá valer-se o fisco do lançamento de ofício, bem como da sua revisão, desde que não esteja extinto o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Em regra os tributos sujeitos ao lançamento de ofício encontram-se definidos em lei, inciso I do artigo retro, porém, a inobservância das regras inerentes às demais modalidades de lançamento ensejará o lançamento de ofício por parte da administração.

O IPTU e o IPVA enquadram-se nessa categoria de lançamento.

1.3.2. LANÇAMENTO MISTO OU POR DECLARAÇÃO

O lançamento por declaração encontra-se previsto no art.147 do Código Tributário Nacional.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Depreende-se da leitura do caput do artigo supracitado que esta modalidade de lançamento levará em consideração a declaração efetuada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a qual deverá conter os fatos jurídicos tributários, conforme sábias palavras de Luciano Amaro:

Esta declaração destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam 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, disposta no § 1º, deverá ocorrer até a notificação do sujeito, caso contrário, a revisão dar-se-á por meios próprios (defesas e/ou recursos), haja vista a inexistência de efeito preclusivo absoluto a este parágrafo, consoante ensinamentos de Vittorio Cassone:

Retificação: se o sujeito passivo prestou algumas informações errôneas, a qualquer tempo pode retificá-las. Porém, se a retificação visa a reduzir ou excluir tributo. Ela só é admissível mediante comprovação de erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. Isso porque, se a autoridade administrativa já notificou o sujeito passivo, a partir daí cabe a este apresentar defesa administrativa com os recursos cabíveis – ou então ir diretamente ao Judiciário, se a tanto o caso aconselhar (art. 147, § 1º).

No tocante ao § 2º cumpre esclarecer que os erros, porventura encontrados, deverão ser constatados e retificados de ofício pela administração, independente da parte favorecida com a retificação.

1.3.2. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O lançamento por homologação é o que sustenta as maiores divergências entre a doutrina e jurisprudência, haja vista que caberá ao contribuinte (sujeito passivo) apurar os dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem o prévio exame da autoridade administrativa, nos termos do art. 150.

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.

1.3.2.1. AUTOLANÇAMENTO

Parte da doutrina costuma denominar o lançamento por homologação como autolançamento, ou seja, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo.

Ocorre que, o Direito Positivo Brasileiro não admite a existência do chamado autolançamento, tendo, inclusive, consagrado no art. 142 do CTN que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, conforme entendimento sustentado por Souto Borges.

Em termos de Direito Positivo brasileiro o conceito de “autolançamento” não tem aplicabilidade, porque o lançamento é sempre ato privativo da autoridade administrativa (CTN, art., 142, caput), inclusive os casos de lançamento por homologação (CTN, art., 150, caput), que substituem, no regime da lei brasileira, o mal denominado “autolançamento”. Assim, os agentes e órgãos da Administração Fiscal podem sempre controlar a realização do suposto normativo (“fato gerador”), inclusive sua conformação ou não com o que foi “autolançado” pelo sujeito passivo.

Depreende-se, portanto, que o Direito Brasileiro não consagra a existência do autolançamento, por se tratar de autoridade privativa da administração, assegurando, com isto, um maior controle sobre os administrados, uma vez que nesta modalidade de lançamento cabe ao sujeito passivo da obrigação tributário a apuração do montante devido.

1.3.2.2. DISTINÇÕES ENTRE O LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO E POR HOMOLOGAÇÃO.

Nessas modalidades de lançamento o contribuinte deverá apurar o crédito tributário, sujeitando-o ao posterior controle da Administração Pública, em virtude do caráter privativo da atividade de lançamento, sendo que estas se distinguem, basicamente, pelo momento em que se torna devido o crédito tributário.

No lançamento por homologação o contribuinte deverá antecipar o pagamento, independentemente do exame prévio da administração. Diferentemente, no lançamento por declaração o pagamento ocorrerá posteriormente ao exame lavado a cabo pela Administração, que deverá apurar o débito e, por conseguinte, notificar o sujeito passivo.

Conclui-se, portanto, que o contribuinte, no lançamento por homologação, estará em mora a partir do vencimento do tributo, enquanto que, no lançamento por declaração, o contribuinte só poderá ser considerado em mora depois de transcorrido o prazo estipulado na notificação emitida pela autoridade administrativa.

1.3.2.3 OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO

O objeto da homologação é tema de grande discussão na doutrina pátria, uns afirmam que o objeto a ser homologado é a atividade de apuração, outros, que é o pagamento do tributo, entendimentos sustentados por Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho, respectivamente.

Hugo de Brito assim define o objeto da homologação:

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Contrapõe-se ainda ao entendimento sustentado de que o pagamento seria o objeto da homologação da seguinte maneira:

Referindo-se ao art. 150, e seus parágrafos 1º e 4º, Barros Carvalho assevera com inteira propriedade que 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).

Mas o ilustre Professor da PUC de São Paulo incorre em equívoco, data máxima vênia, quando afirma que inexistindo pagamento antecipado não se poderá falar em homologação. (Paulo de Barros Carvalho, Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição, Repertório IOB Jurisprudência, nº 3/97, p. 73)

Em que pese à sapiência de Paulo de Barros neste trabalho será abarcada a tese de que o objeto da homologação é a atividade de apuração do contribuinte, sustentando, para tanto, a possibilidade de homologação mesmo nos casos em que não houver o pagamento antecipado, haja vista que a partir de então poderá o débito ser inscrito em Dívida Ativa, desde que o contribuinte, devidamente notificado, não proceda ao pagamento ou impugne o lançamento.

A partir desta leitura deve-se atentar para o fato de que o lançamento tributário constitui um marco temporal para a contagem dos prazos prescricionais e decadenciais, haja vista que antes do lançamento cogita-se em decadência e, depois do lançamento, fala-se em prescrição.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 348.

BRASIL. Lei nº 5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>. Acessado em 10/03/2007.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 415.

CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2002. p. 194.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 390.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 425.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no Artigo 150 do CTN. Disponível em: http://www.hugomachado.adv.br/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=128 . Acessado em 08/02/2007

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume III. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 182.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 24.

*Estudante 10º semestre das Faculdades Jorge Amado

gilbertolyrio@yahoo.com.br

OAB/BA 18.870-E

Disponível em:

<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=838&idAreaSel=6&seeArt=yess>. Acesso em: 17 out. 2007.