

NOÇÕES ACERCA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Luísa Elisabeth Timbó Corrêa Furtado

SUMÁRIO

1. Conceito de obrigação e crédito tributário - 2. Conceito de lançamento - 3. Da decadência e prescrição do lançamento - 4. Natureza jurídica do lançamento - 5. Revisão - 6. Modalidades do lançamento.

1. CONCEITO DE OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A princípio, objetivando uma maior compreensão do tema e em razão da conexão existente, fazem-se misteres algumas considerações sobre o que sejam a obrigação e o crédito tributário.

Apesar das vultuosas divergências doutrinárias acerca deste assunto, entende-se obrigação tributária como um vínculo jurídico em virtude do qual o sujeito ativo pode compelir o sujeito passivo a pagar o tributo. Decorre, portanto, da incidência de uma norma sobre um fato, ou seja, com a ocorrência do fato gerador (condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, fato impositivo), nasce a dívida, ficando pendente o nascimento da situação ativa (crédito) da realização de um determinado ato ou procedimento que é o lançamento.

A obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida no Direito Civil. Trata-se de um primeiro momento da relação jurídica tributária. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato (fato gerador do tributo), nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo). O direito e o dever aqui mencionados são efeitos da incidência da norma sobre o fato, onde o sujeito passivo é impelido a cumprir a prestação e o ativo poderá exigir o cumprimento.

Sendo a obrigação um primeiro momento da relação tributária, seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Na obrigação, a prestação é ilíquida e inexigível.

No Direito Tributário a palavra obrigação tributária se aplica até determinado momento, transmudando-se depois para crédito tributário. Este se difere daquela por ser líquido, certo e exigível, requisitos para sua existência.

Assim, o crédito tributário é um segundo momento na relação jurídica da tributação. Decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. A obrigação tributária é ilíquida, incerta e inexigível. Daí que, após o lançamento que corresponde ao procedimento ou ato (como querem alguns) de liquidação é que surge o crédito tributário, conferindo à relação tributária liquidez, certeza e possível exigibilidade (que se dará na ocorrência do inadimplemento).

A obrigação tributária é apenas o vínculo que autoriza o fisco a fazer o lançamento. Não tem instrumental jurídico processual para exigir seu cumprimento porque o fisco tem atribuição para criar extrajudicialmente o crédito tributário, através do lançamento. Tal crédito compreende o tributo e a penalidade pecuniária, cuja aplicação da mesma, quando necessária, é indispensável para que o crédito se constitua.

Assim, surge a figura do lançamento como marco divisório entre a obrigação e o crédito tributário. Significa dizer que antes do lançamento se trata de uma obrigação tributária que por natureza é ilíquida, incerta e inexigível e após o mesmo, tem-se o crédito tributário na forma de um título líquido, certo e exigível.

2. CONCEITO DE LANÇAMENTO

Surge, neste momento, a necessidade de conceituar este ponto limítrofe das duas fases da relação tributária, qual seja o lançamento. Sua definição é bastante controvertida, pois há várias críticas ao art. 142 do CTN que se refere ao lançamento. Porém, defende-se aqui que quando um texto legal define algo, tal definição não pode ser encarada apenas como um simples enunciado doutrinário, pois este não vincula e o enunciado no preceito normativo tem caráter vinculante. Uma definição legal tem natureza idêntica de norma jurídica.

Destarte, o art. 142 do CTN diz ser lançamento: "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". E no parágrafo primeiro completa: "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional".

Estando desta forma previsto o lançamento no Direito Positivo Brasileiro, as discordâncias conceituais servirão para estudos de elaboração de um direito futuro.

Entende-se, pois o lançamento como uma apuração do crédito. É um procedimento de liquidação extrajudicial da obrigação, onde o fisco está presente em todos os momentos. É a ocasião de criação do crédito a favor do Estado, pois são estabelecidos a matéria tributável, o montante devido, o sujeito passivo e a penalidade, passando a ser exigível no caso de inadimplemento do contribuinte ou responsável tributário.

A questão que se estende na doutrina em razão de ser ato administrativo ou procedimento (como prevê o art. 142 do CTN), não tem merecido grande atenção dos estudiosos brasileiros, vez que os partidários de que seja o lançamento ato administrativo, sempre encaram ato e procedimento, cada um, de forma genérica e como bem justifica o prof. Hugo de Brito Machado "os que sustentam ser o lançamento um ato administrativo, em geral, não negam, nem poderiam fazê-lo, a existência de um procedimento administrativo tributário do qual o lançamento seria o ato culminante. Apenas sustentam que o lançamento não está estruturalmente integrado no procedimento que o antecede"⁽¹⁾.

Fato que deve ser abordado neste contexto é a parte final do citado dispositivo, pois que o modo como foi redigido sugere uma contradição, posto que fora anteriormente ressaltado que o crédito tributário, constituído pelo lançamento, é formado tanto pelo tributo como pela penalidade, haja vista que o objeto da obrigação tributária principal não é apenas o tributo, mas este e a penalidade pecuniária. Já que tem o lançamento a finalidade de constituir o crédito tributário, não pode apenas propor a aplicação da penalidade vez que a mesma integra, forma o crédito. A não ser que se trate de uma penalidade não pecuniária. O lançamento deverá aplicar a penalidade e não apenas propor sua aplicação, sob pena de o crédito tributário não se configurar completo.

Tem-se, na visão de Zelmo Denari como sendo o lançamento, "o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente ao conhecimento, apuração e determinação dos elementos constitutivos da obrigação tributária"⁽²⁾. No entender de Marco Aurélio Greco, "lançamento tributário é ato administrativo praticado na atuação da norma tributária e tende a operacionalizar a sequência procedimental que, em última análise, desenvolverá na sujeição do patrimônio de alguém à compulsão ou no recolhimento

da sua liberação pelo cumprimento que for imposto pela lei"⁽³⁾. Na expressão do prof. Hugo de Brito Machado, "lançamento tributário 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 cabível"⁽⁴⁾.

3. DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO

Outro ponto relevante a ser observado, de fundamental importância, é a determinação do momento em que se há de considerar o lançamento tributário efetuado, surgindo neste contexto as figuras da decadência e da prescrição. A primeira, diz respeito à perda material do direito (direito em si) e a segunda à perda do direito de pleitear a nível jurisdicional, o que lhe seria reservado.

Em relação à decadência, só se pode tratar desta se o lançamento não existe ainda, justamente por se tratar de perda do direito. De revés, a prescrição pressupõe a existência de crédito e este só se constitui com o lançamento. A perda do direito de cobrar só pode ser exercida após o lançamento.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que o lançamento se considera feito no momento da lavratura do auto de infração. Daí começa a correr o prazo prescricional porque nasce o direito de exigir. No entanto, o direito de defesa do sujeito passivo é essencial ao lançamento, e em sendo assim, entende-se que este não pode se completar com a lavratura do auto de infração. Isto porque a defesa só será possível a partir deste, então se houver impugnação do auto de infração, só após a decisão administrativa definitiva é que se inicia a contagem do prazo prescricional. Significa que uma vez decidido em última esfera administrativa o crédito já pode ser cobrado. No entanto, se este for depositado impede a execução, conforme preceituam os arts. 174 e 151, II do CTN.

4. NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

No que pertine à natureza jurídica do lançamento, pode-se afirmar que não é matéria unânime da doutrina sobre o lançamento ser declaratório ou constitutivo em relação à obrigação tributária.

Por entender que a obrigação tributária tem por fonte a lei, a qual desta decorre de pronto, aceita-se o lançamento com natureza declaratória, servindo como um mecanismo jurídico necessário a conceder a liquidez, certeza e exigibilidade à própria obrigação que logicamente lhe seria anterior. Isto faria

1. Machado, Hugo de Brito - Lançamento Tributário - Enciclopédia Saraiva.
2. DENARI, Zelmo - Curso de Direito Tributário - Forense, p. 234.

3. GRECO, Marco Aurélio - Lançamento Tributário - Enciclopédia Saraiva, p. 11.
4. MACHADO, Hugo de Brito - Curso de Direito Tributário - Forense, Revisão de Edição.

sem modificar a natureza de tal obrigação, nem reformar seu conteúdo. O lançamento é resultado de uma atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória. Desta feita, já que a obrigação tributária nascerá no momento exato em que no plano fático todas aquelas circunstâncias previstas hipoteticamente pela lei ocorrerem, isto é, houver a incidência da norma sobre o fato, surge "a posteriori" o lançamento como procedimento administrativo declaratório que lhe seria preexistente. Daí concluir-se que o lançamento não constitui, dizendo melhor, não cria a obrigação tributária.

Outra decorrência do caráter declaratório do lançamento, relaciona-se ao fato de que a lei a ser aplicada ao fato ocorrido é a lei vigente à época do fato gerador do tributo. Assim prescreve o art. 144 do CTN quando ressalta que a autoridade administrativa deve aplicar, ao fazer o lançamento, aquela lei que estava em vigor na data do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente tenha sido modificada ou revogada. Outra amostra de que o lançamento não cria a obrigação tributária, a qual já foi criada deste a incidência da norma sobre o fato. O lançamento seria constitutivo da obrigação se a lei aplicada fosse a vigente na data da feitura do mesmo. Em relação às penalidades, todavia, prevalece o princípio abrangido pelo Direito Penal, da retroatividade da lei mais favorável, podendo ser a mais antiga ou a mais nova (art. 106, CTN).

Assim, conclui-se que o lançamento declara a obrigação, porém constitui o crédito tributário, ainda que a autoridade administrativa apenas homologue o que o sujeito passivo fez. O mestre Hugo de Brito Machado, citando Giuliani Fonrouge, esclarece esta questão: "Por su parte, la doctrina brasilena y algunos codigos tributarios latinoamericanos, establecen una nítida separación entre 'obligación' y 'exigibilidad de la obligación'. Segun esta tendencia, la obligación de pagar el obligación tributaria principal nace al producirse el hecho gerador, en tanto que la determinación (lançamento) tiene por fin constituir el credito tributario, de modo que este acto tiene un efecto mixto: declarativo en cuanto al nacimiento de la obligación y constitutivo com respecto al credito fiscal" (5).

O parágrafo primeiro do art. 142 supra-citado, considera o lançamento uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Deveras, ao tomar ciência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal o principal ou na hipótese de descumprimento da secundária, ou na hipótese de descumprimento da secundária, fazendo disto surgir uma obrigação principal devido à penalidade pecuniária prevista, a autoridade administrativa DEVE instaurar o lançamento tributário. A bem de ver, o Estado, como sujeito ativo tem direito ao tributo e a autoridade administrativa tem o dever de proceder o lançamento.

5. Machado, Hugo de Brito - Lançamento Tributário. Enciclopédia Saraiva, pg. 29.

5. REVISÃO

Em pertinência à questão do lançamento poder ou não ser revisto pela autoridade administrativa, compreende-se que, em sendo procedimento administrativo, poderá ser revisto pela mesma como acontece com os atos administrativos em geral. Aceita-se como revisão, a retificação, o desfazimento, a invalidação, a revogação, ou o anulamento do ato. Segundo a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal a administração tem o dever (e não faculdade) de rever seus próprios atos. Daí poder revogá-los ou anulá-los. A revogação é a supressão de um ato administrativo eficaz e legal feita privativamente pela própria administração, lançando mão desse poder discricionário. Trata-se de um ato legal que está sendo inconveniente ao interesse público.

A anulação de ato, ao reverso, constitui-se na declaração pela Administração ou pelo judiciário, de invalidade do ato em decorrência de ilegalidade. É anulável por ser contrário ao direito. Assente-se que em se tratando de anulamento, pode-se cogitar a ilegalidade por erro de fato ou por erro de direito. Há divergências entre doutos pensadores do direito no que se refere à revisão de ato fundado em erro de fato ou de direito. Partilha-se da opinião de que o erro, tanto de direito de fato, impõe a revisão do lançamento tributário.

O lançamento como norma concreta, há de ser feito em consonância com a norma abstrata contida na lei. Por assim ser, ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento deve ser revisto. Erro de fato está relacionado ao conhecimento dos fatos, independente do aspecto jurídico que possa ter. Em contrapartida, o erro de direito está situado no conhecimento da norma, onde está incluso o conhecimento dos efeitos jurídicos que a incidência desta possui.

Urge ressaltar, que no caso de modificação de critérios jurídicos não se entende por válida a revisão, haja vista que neste caso, a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação sem que se possa afirmar que qualquer das interpretações esteja incorreta. Observa-se que erro de direito não se mistura, não se confunde com a simples mudança de critério jurídico, onde aquele pode ensejar revisão do lançamento tributário a favor do Fisco ou do contribuinte de acordo com o princípio da legalidade, do qual decorre o nascimento da obrigação tributária de lei. Com o entendimento do art. 147 §1º. denota-se que o erro de direito contido numa declaração do contribuinte não obriga ao pagamento do tributo correspondente. Se o erro é de direito, tem a autoridade administrativa o dever inafastável de fazer a retificação de ofício.

O erro de direito se caracteriza quando existe a má aplicação da lei, de forma notória e indiscutível, ou esta não seja aplicada quando necessária. Ou ainda, quando o lançamento foi feito sob a égide de normas não aplicáveis a ele, dado o desconhecimento da norma, ou da interpretação inaceitável da mesma.

Por seu turno, a mudança de critério jurídico se evidencia pelo simples uso de um critério jurídico diferente na interpretação, significa afirmar que há a substituição de uma interpretação por outra sem que se possa cogitar de que uma delas seja incorreta. Há a utilização de uma alternativa legal diferente daquela que usualmente vinha sendo adotada, daí não ser matéria de revisão tributária a mudança de critério jurídico.

6. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Vem a talho consignar que o lançamento tributário, consoante o direito positivo brasileiro, poderá ser realizado por diferentes modos, de acordo com o nível de participação do sujeito passivo em relação ao preparo do lançamento, a saber, de ofício (art. 149 do CTN), por declaração (art. 1476 do CTN) e por homologação (art. 150 do CTN).

Ora, para cada espécie de tributo o legislador especifica a modalidade de lançamento a ser obedecida, dependendo da natureza do fato gerador daquele, sempre objetivando uma comodidade maior para a arrecadação. Vale abordar que o legislador pode determinar que o lançamento não sendo feito pelo modo originário, ou seja, por outra modalidade, como é o caso do lançamento de ofício que, em certos casos, substitui qualquer uma das outras modalidades restantes.

O lançamento será de ofício quando for feito por iniciativa própria da autoridade administrativa, independente de participação do sujeito passivo. Nada obsta, porém, que tal autoridade possa solicitar ao contribuinte que forneça informações a respeito de um ou outro ponto que tenha vínculo com a obrigação tributária. Ocorre, pois em duas hipóteses, quando a lei determina, casos em que se configura em procedimento ordinário devido à natureza do tributo, ou quando seja detectada omissão ou erro do sujeito passivo. Aqui a revisão pode acontecer sempre que houver erro no lançamento, seja este erro do sujeito passivo, seja da autoridade competente.

Por declaração é o lançamento efetuado em face de declaração fornecida pelo próprio contribuinte ou por terceiros, quando um dos dois, de acordo com a legislação tributária fornece à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável a sua efetivação, conforme art. 147 do CTN. Com estas informações e por existirem situações e fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, o sujeito passivo dá condições à autoridade administrativa para construir o crédito tributário. Como exemplo deste tipo de lançamento, pode-se citar o imposto de renda.

Caso o sujeito passivo não forneça a declaração a que está obrigado por lei, cabe a autoridade administrativa (tem o dever) de efetuar o lançamento de ofício, utilizando-se dos meios de investigação que estão ao seu alcance na legislação.

Já o lançamento por homologação será feito quando a lei atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem um exame prévio da autoridade administrativa em relação a sua determinação. Assim, dita autoridade ao tomar conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente homologa (art. 150 § 1º. do CTN).

Observa-se que a autoridade homologa o cálculo e o pagamento do tributo que são feitos pelo sujeito passivo. No entanto, o lançamento só é considerado feito com a homologação. Todas as atividades de cálculo e pagamento realizadas pelo sujeito passivo são meras atividades preparatórias do lançamento, isto porque a atividade de lançamento é procedimento privativo da autoridade administrativa.

A homologação pode se efetivar de duas formas: expressa ou tácita, sendo esta última forma a mais comum, onde há a figura da ficção jurídica a justificar a existência do lançamento. Não se admite a cobrança de tributo sem que tenha sido feito o lançamento que constitui o próprio crédito. No caso de homologação tácita, diz o art. 150 § G 4º que "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo ou simulação". Data Venia, entende-se que não há homologação do lançamento porque a homologação se constitui no próprio lançamento que tem por finalidade tornar certo um crédito que se encontra extinto por condição resolutória. Assim o crédito se extingue no momento em que se constitui. Reporta-se, ainda, ao fato de o pagamento ser antecipado porque ele é feito antes mesmo do lançamento.

BIBLIOGRAFIA

- CASSONE Vittorio - *Direito Tributário*. Atlas, 1988.
DENARI, Zelmo - *Curso de Direito Tributário*. Editora Forense, 1ª edição, 1990.
GRECO, Marco Aurélio - *Lançamento Tributário*. Enciclopédia Saraiva do Direito, Volume 48, São Paulo, Ed. Saraiva, 1977.
MACHADO, Hugo de Brito - *Curso de Direito Tributário*. Editora Forense, 4ª edição, 1987.
Lançamento Tributário. Enciclopédia Saraiva do Direito, Volume 48, São Paulo, Ed. Saraiva, 1977.
MARTINS, Ives Gandra - *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. Editora Saraiva, 2ª edição, 1990.
MEIRELES, Helly Lopes - *Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª edição, 1990.