DO LANÇAMENTO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1. Conceito. 2. Formas de lançamento. 3. Motivação do lançamento. 4. Lançamento por homologação. 5. Prescrição de legitimidade e ônus da prova.

1. À luz do direito positivo, o lançamento é um ato (ou um procedimento) indispensável em todos os tributos?

O direito positivo brasileiro oferta conceituação descritiva do que seja lançamento, tendo preferido o legislador pátrio essa solução, a meu ver, para evitar dúvidas — o que não conseguiu — quanto às *definições conceituais*.

Está o art. 142 do CTN assim exposto:

"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."[1]

* Professor titular de direito econômico na Universidade Mackenzie.

[1] Américo Masset Lacombe escreve: "O presente artigo nos fornece uma definição legal de lançamento e resolve o problema da sua natureza. Pela combinação do 'caput' do artigo com o seu parágrafo único temos que o lançamento é um procedimento administrativo, decorrente de atividade vinculada da autoridade fazendária, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Rubens Gomes de Sousa o definiu como o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valorização qualitativa e quantitativa das situações que a lei elege como pressupostos da incidência, tendo como conseqüência a criação da obrigação tributária em sentido formal. Para Peres de Ayala que, com fundamento na 'Ley General Tributaria', espanhola, distingue o procedimento de

Refere-se ao crédito tributário, que tem a mesma natureza da respectiva obrigação, nos termos do art. 139 do CTN, com o seguinte discurso:

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."[2]

Tal obrigação, por seu lado, foi também explicitada em texto legal no artigo 113, de dicção inequívoca:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."[3]

Esta obrigação acha-se referenciada aos arts. 114 e 3.º do mesmo diploma, ambos com explicitações também inatacáveis:

gestão (procedimento de gestión tributaria) do lançamento (liquidación), este nada mais é do que um ato administrativo, em virtude do qual se determina a quantia da dívida tributária e a torna exigível. Assim, enquanto no direito espanhol o procedimento culmina com o lançamento, a doutrina consagrada pelo direito positivo brasileiro é de que o lançamento é um procedimento. A. D. Grannini apesar de definir o lançamento como ato ou série de atos refere-se logo adiante a procedimento (il procedimento normale di accertamento). Ernst Blumenstein refere-se a procedimento apenas para caracterizar o lançamento misto" (Bushatsky, José, ed. *Direito tributário 4*. 1976. p. 167-8).

[2] Aliomar Baleeiro preleciona: "Crédito tributário e obrigação principal: na técnica legislativa do CTN a obrigação principal consiste no dever jurídico de pagar tributo ou pena pecuniária (art. 121).

Uma e outra nascem do fato gerador que coloca o sujeito passivo na posição de devedor do Fisco. Resulta daí o crédito tributário, que se reveste da mesma natureza jurídica daquela obrigação. Vale dizer, o crédito tributário nasce da obrigação e é conseqüência dela.

O Título III do CTN regula esse crédito tributário em sua essência e formação em todas as suas etapas. A obrigação principal é a de pagar o tributo ou pena pecuniária, em princípio. O crédito tributário converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou no prazo da lei, inclusive por execução expedita" (Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro, Forense. p. 439).

[3] Já escrevi: "A obrigação tributária nasce, como define o CTN, em discurso criticado, mas nem por isso cientificamente impróprio, com o fato gerador, que é aquela situação suficiente e necessária desenhada em lei para dar-lhe origem. Embora perceptíveis duas realidades no fenômeno jurídico (hipótese da lei e fato deflagrador), não passa despercebido ao exegeta mais avisado que a expressão 'fato gerador' contém ambas, de resto já descritas, em sua conformação limitativa no artigo anterior.

O certo é que as duas realidades se congregam, permitindo vislumbrar-se no centro da figura o aspecto essencial que dá a mesma natureza ao crédito e à obrigação, a saber, não aqueles aspectos formais, mas o próprio núcleo da situação avaliada e considerada necessária e suficiente para desencadear a obrigação de pagar e o direito de exigir tributos e penalidades" (Martins, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. Saraiva, 1983. p. 58).

"Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."[4]

"Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."[5]

Tenho entendido, embora numa visão nem sempre compreendida, que todos os dispositivos mencionados estão harmonicamente entrelaçados, não ofertando problemas maiores para o exegeta que pretenda ver no direito a ciência da organização normativa da sociedade, objetivando a descomplicação, e não os sucessos admiráveis das engenhosas arquiteturas de raciocínio lógico-abstrato, capazes de concorrer com Hegel nas formulações fenomênicas de um idealismo irreal.[6]

Acostumado a ler, como ensinava Joaquim Canuto Mendes de Almeida em suas aulas, na lei o que nela escrito está e não aquilo que a minha preferência pessoal possa indicar ou desejar, o processo hermenêutico simplifica-se, posto que, o mais das vezes, o legislador não é, pelo simples fato de legislar, neces-

[4] Yonne Dolácio de Oliveira ensina: "A segunda norma geral subordinante para o legislador ordinário, quando cria ou modifica o tributo está no art. 114 do CTN. (...)

A relação de implicação entre a hipótese legal e a conseqüência pode ser de três classes, a que correspondem as respectivas expressões:

a) sempre que ... então — relação extensiva;
b) somente se ... então — relação intensiva;
c) sempre e somente se ... — relação recíproca ou dupla.

Quando a hipótese legal é condição necessária e suficiente para a ocorrência da conseqüência jurídica, há uma relação recíproca entre hipótese e conseqüência, que assim pode ser expressa: sempre e somente quando ocorrer o pressuposto seguirá a conseqüência legal. Neste caso, pressuposto e conseqüência são implicantes ou equivalentes. Os elementos do pressuposto são sempre e somente condição necessária para a verdade da conseqüência, e esta condição necessária para a validade do pressuposto.

De acordo com o art. 114 do CTN os elementos do fato gerador ou hipótese de incidência da lei devem ser definidos não apenas como suficientes, mas como necessários, isto é, como únicos e exclusivos para desencadear a conseqüência.

Em decorrência, de acordo com os arts. 97 e 114 do CTN, o legislador ordinário, e somente ele deve definir os elementos do fato gerador. E deve defini-los como únicos, exclusivos para gerar a conseqüência — o tributo exigido" (Oliveira, Yonne Dolácio de. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. CEEU/Resenha Tributária, (6):505-6, 1981).

[5] Ylves José de Miranda Guimarães, ao comentar a definição legal de tributo, esclarece o perfil da compulsoriedade: "A coatividade é um elemento fundamental e primordial do tributo. É de ver, porém, que a coercitividade do tributo não decorre e não pode decorrer da simples manifestação da vontade do Poder Público. Nos estados modernos de Direito tal não mais se concebe, embora a história nos aponte a exigência arbitrária do tributo, pois está ele preso ao princípio essencial da legalidade: 'nulum tributum sine lege'. Com a instituição legal do tributo só assim deflui para o Estado a faculdade coativa de sua percepção. Daí a aplicação até de sanção pelo não pagamento do tributo não pode ser considerada como violência, funcionando como meio de coação justa, qual seja, compelir ao cidadão ao adimplemento de uma obrigação de natureza jurídica. É de ver, porém, que embora só 'ex lege' se possa instituir o tributo, como bem observa Berliri, o fato a que a lei liga o nascimento da obrigação tributária, não é independente da vontade do contribuinte" (Bushatsky, José, ed. *Direito tributário* 3. 1975. p. 56).

[6] *A fenomenologia do espírito*, de Hegel, gera perplexidade pela deliberada complicação estilística e inquestionável irrealidade terapêutica.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

sariamente um semi-analfabeto que precise de iluminados intérpretes para esclarecer o que não conseguiu expressar.

Exemplo típico ocorre com a interpretação do art. 55 da Emenda Constitucional n.º 1/69, assim redigido:

Emenda Constitucional.

"Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I — segurança nacional;

II — finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III — criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1.º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de 60 dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3.º do art. 51.

§ 2.º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência."

À evidência, se, como pretende parte da doutrina nacional, tudo fosse matéria de segurança nacional (direito civil, trabalhista, penal, etc.), os incisos II e III seriam de notória inutilidade, atestando inequívoca incompetência legislativa. Lembraria a desajustada interpretação a frase infeliz de embaixador de nação amiga que, solenemente, declarara que, embaixo da ponte do principal rio do país, passavam os navios de grande calado, concluindo, com solenidade não menor, "e os de pequeno também".[7]

Tenho certeza de que tal atestado de incapacidade não merece o constituinte, não tendo certeza de que não o mereçam os que o atacam.

No caso específico, convenço-me, com o correr dos anos e após três décadas de advocacia e magistério, que o país necessita de verdadeira cruzada para disciplinar o direito, começando pelos seus mais autorizados intérpretes.

Afastada a digressão, retornamos aos referidos arts. 142, 139, 113, 114 e 3.º do CTN.

[7] Sacha Calmon Navarro Coelho coordenou o *Caderno n.º 1 de altos estudos* (co-edição Centro Brasileiro de Direito Tributário/Editora Resenha Tributária, 1983), em que seus autores Celso Cordeiro Machado, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Alfredo Borges, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães hospedaram interpretação restritiva do campo de atuação do veículo menor de delegação constitucional da competência legislativa.

Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o artigo 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra.[8]

O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento. O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente.

O artigo 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação.

O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível.[9]

[8] Fábio Fanucchi esclarece: "A primeira questão, que se propõe sobre o crédito tributário, é a de ele se afirmar por um ato constitutivo ou por um ato declaratório. Na verdade, o direito à cobrança de tributos e penalidades nasce, para o sujeito ativo, pela ocorrência da situação descrita em lei como fato gerador da obrigação tributária e não pelo ato que estrutura o crédito que lhe é correspondente. O ato que faz aparecer o crédito é um ato simplesmente declaratório da existência daquele direito. Esta é a conclusão a que chegou a maioria dos doutrinadores, como lemos com Rubens Gomes de Sousa, com Amílcar de Araújo Falcão, com Ruy Barbosa Nogueira e muitos outros autores nacionais, que não seria produtivo citar, desde que nosso estudo se restringe ao direito tributário pátrio e este, positivamente, acaba por adotar esse efeito do ato que estrutura o crédito tributário, como bem assinala José Washington Coelho, e nossa obrigação é a de endossar a tese, o que fazemos com tranqüilidade, por achá-la absolutamente correta" (Fanucchi, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Resenha Tributária/MEC, 1975. p. 263-4).

[9] Bernardo Ribeiro de Moraes descreve os aspectos legais do lançamento da forma seguinte:

"As características essenciais do lançamento são as seguintes:

a) o lançamento é um procedimento privativo da autoridade administrativa. Uma vez nascida a obrigação tributária, verifica-se que há a necessidade de concorrência da inteligência e da vontade de alguma pessoa para constatá-la. Pelo menos uma das pessoas da relação jurídica tributária deve realizar o lançamento. O Código Tributário Nacional ressalta que somente o sujeito ativo é que pode constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária: 'compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento' (art. 142). O lançamento é, pois, um procedimento exclusivo, privativo, da Administração Pública, próprio da autoridade administrativa. Tal procedimento representa um ato de manifestação da vontade do órgão estatal, reafirmando a vontade da norma legal. Para a realização do lançamento, há a necessidade de um ato jurídico do Estado. Somente assim, procedido em cumprimento de uma função pública (o administrador, o juiz), é que o lançamento tem eficácia jurídica. Quando o contribuinte determina a existência da obrigação e o seu montante, tal procedimento não pode ser comparado às atividades do órgão estatal. O sujeito passivo está apenas aplicando espontaneamente a norma legal (inexiste o 'autolançamento', mas, sim, o 'lançamento por homologação'). A declaração tributária, feita pelo sujeito passivo, também, não é lançamento. O ato do particular em calcular o montante do imposto para efeitos de retenção como fonte pagadora também não é lançamento. Quando a lei atribui ao próprio sujeito passivo o encargo de antecipar o pagamento do tributo, sob ressalva de ulterior homologação, não temos ainda o lançamento (falta a homologação do Poder Público) e nem a liquidação do crédito tributário (o pagamento do tributo teve assento em um ato realizado pelo parti-

Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados.

Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extrafuncional.[10]

Tanto assim é que o art. 145 do CTN declara que o lançamento pode ser alterado, vale dizer, a alteração a que se refere implica novo lançamento:

"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I — impugnação do sujeito passivo;

II — recurso de ofício;

III — iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149."

cular). Somente a autoridade administrativa é que pode realizar o lançamento, procedimento administrativo unilateral;

b) o lançamento é um procedimento vinculado. Não pode existir discricionariedade no lançamento. Esta não discricionariedade dos atos da administração tributária em geral e do lançamento em particular decorre da natureza *ex lege* da própria obrigação tributária (relação jurídica decorrente de lei como expressão de soberania do Estado). A discricionariedade administrativa, necessária nos outros ramos do direito para evitar que a lei seja casuística, somente pode atuar no Direito Tributário nos estritos termos em que a lei o admite (para os efeitos que lhe reconhece e com o alcance que lhe delimita). Portanto, o procedimento do lançamento é vinculado aos termos exatos da lei e a situação de fato preexistentes. Sendo procedimento administrativo, o lançamento acha-se submetido ao princípio da legalidade. Sua forma é vinculada intrínseca e extrinsecamente, sendo certo que a atuação administrativa é substancialmente formal (a forma dá validade ao procedimento) e documental de reconhecimento de uma obrigação preexistente;

c) o lançamento é um ato obrigatório, de realização obrigatória. A autoridade administrativa não pode deixar de fazê-lo ou omiti-lo. Tal procedimento foge do poder discricionário do aplicador da lei. Salvo os casos expressamente previstos de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175), o aplicador da lei não tem arbítrio algum em relação à providência de proceder ao lançamento;

d) o lançamento deve declarar a existência da obrigação tributária e determinar o seu montante, constituindo o crédito tributário. Certos atos ou procedimentos administrativos não se revestem da natureza do lançamento, v.g., simples intimidação para pagamento do tributo, resposta à consulta feita pelo sujeito passivo, etc. Por outro lado, o auto de infração que constitua o crédito tributário é lançamento.

Eis as características essenciais do lançamento" (Moraes, Bernardo Ribeiro de. In: *Caderno n.º 1 de pesquisas tributárias*. CEEU/Resenha Tributária, 1976. p. 32-4).

[10] Já escrevi sobre o assunto o seguinte: "Ora, todos os quatro aspectos devem ser aferidos privativamente pela autoridade administrativa, sem transferência de funções, posto que o advérbio utilizado pelo legislador não permite transigências. O que é privativo não é transferível, delegável, renunciável. Desta forma, o perfil do crédito tributário constituído pelo lançamento, que reproduz o perfil da obrigação tributária, só pode ser delineado para o universo administrativo, pela autoridade competente.

Tem-se nos processos fiscais, por incorreta percepção de costumes fiscais anteriores ao advento do CTN, entendido que o ônus da prova cabe sempre ao sujeito passivo da obri-

Desta forma, a espinha dorsal do lançamento no direito brasileiro encontra-se plasmada no art. 142.

Não tem sido, todavia, esta a interpretação hospedada pelo STF, ao tratar da decadência, posto que interpreta ocorrer a constituição definitiva do crédito tributário a partir da conclusão do procedimento administrativo, meramente revisional do direito brasileiro. Desta forma, o lançamento seria necessariamente um procedimento cujo ato final poderia ser privativo de uma autoridade (agente fiscal) ou da última instância administrativa colegiada. Iniciado o procedimento, já não se falaria mais de decadência, mas não se poderia ainda falar de prescrição, antes de encerrado o curso administrativo. Assim sendo, entre os cinco anos da decadência e os cinco anos da prescrição poderia haver um prazo de 5, 10, 15, 20, 30, 50 anos, visto que não haveria forma de punir a inércia do Erário.

A concepção pretoriana, todavia, optou por elasticidade maior, interpretando os princípios explícitos à luz de princípios implícitos, de tal forma que o lançamento consolidou múltipla variação exigencial, cujo curso procedimental afastou qualquer espécie de punição à inércia fazendária, mesmo que dramaticamente caracterizada.[11]

gação tributária e nunca ao sujeito ativo. Por essa linha de pensamento, tudo pode o Fisco alegar na elaboração do auto de infração, cabendo ao contribuinte ou responsável — muitas vezes obrigado a produzir a impossível prova negativa — o encargo de destruir a alegação.

Por força de inércia, por conveniências exegéticas, pelas limitações pertinentes ao processo revisional de lançamento, que é o 'contencioso administrativo' no país, e pelo receio e custos que a discussão judicial da pendência tributária acarreta, a ultrapassada tradição tem sido mantida, não se apercebendo a maioria dos intérpretes que, desde o surgimento do CTN, é ela incompatível com a norma geral do lançamento. O art. 142 fulminou-a. Inverteu o princípio. Obrigou o sujeito ativo a, privativamente, tudo providenciar, sem ter, inclusive, o condão de transferir encargos e funções.

Ora, os quatro aspectos mencionados pelo art. 142 do CTN são de exclusiva responsabilidade do sujeito ativo da relação tributária. E de mais ninguém. Vale dizer, deve determinar, de forma clara e nítida, respeitados os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, o sujeito ativo,

a) quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;
b) qual sua base de cálculo;
c) qual o montante do tributo;
d) qual o sujeito passivo.

No concernente à base de cálculo, a clareza é inequívoca. Compete ao *sujeito ativo a determinação da base de cálculo,* ou seja, da matéria *tributável*. Determinar quer dizer conformar por inteiro. Definir. Não permitir dúvidas. Espancar generalidades. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar o perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino, límpido. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo" (Martins, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial*. Cejup/Iasp, 1986. p. 96-7).

[11] Brandão Machado discorda da interpretação hospedada pela Excelsa Corte, escrevendo: "A doutrina do acórdão anotado admite que a ocorrência do fato gerador do tributo cria a obrigação e o crédito tributários, mas cria também um direito formativo, o de transformar em líquido o crédito ilíquido, de modo que, supondo o direito formativo um prazo de decadência, cessaria a fluência do prazo uma vez iniciado o lançamento. Na verdade, porém, o lançamento não pressupõe um direito formativo, pois que a concretização da pretensão abstrata não chega a ser objeto de um tal direito, uma vez que em nada altera a natureza jurídica da relação entre credor e devedor do tributo da mesma forma que não modifica

Creio que a matéria, todavia, ainda merece reflexão da parte de doutrinadores que militam na advocacia, magistério, fazendas públicas, ministério público e magistratura.[12]

Com o devido respeito aos eminentes magistrados que alargaram o campo da irresponsabilidade administrativa em matéria punitiva, ao criarem lapso ilimitado para o curso procedimental, em que correção monetária, juros e outros acréscimos são atribuídos ao sujeito passivo enquanto a administração não se "decida a decidir", acréscimos que o contribuinte é obrigado a suportar, sem ter o direito à interferência no processo administrativo, de tal forma que quanto mais tempo durar o processo, mais benefícios terá a administração, por força dos adendos indexados, prefiro manter minha posição anterior já exposta em diversos estudos.[13]

Para mim, portanto, o lançamento é ato final de procedimento preparatório indispensável a todos os tributos, visto que privativo este último da autoridade administrativa.

Nas três formas de lançamento (declaração, ofício ou por homologação), o mesmo apenas constitui o crédito tributário, declarando a obrigação causal, no momento em que o ato final ocorra, sendo todo o procedimento preparatório, mesmo quando houver a participação vicária do sujeito passivo, um conjunto de atos sem maior validade, enquanto não aperfeiçoado por aquele último e exclusivo da autoridade administrativa.[14]

em nada a relação jurídica entre os litigantes e liquidação da sentença judicial que reconheceu essa relação. Constitui o lançamento desde logo exercício da pretensão (lançar é exigir o apurado), da cobrança administrativa do crédito, até que a sua concretização se torne definitiva. Daí por que o prazo há de ser de prescrição e fluirá, desde o termo inicial até que se alcance a definitividade do ato tributário e, conseqüentemente, do crédito concretizado. Iniciado ou não o lançamento, a partir de seu termo, o que importa é o prazo para a *constituição* (= *concretização*) *definitiva* do crédito tributário. No caso concreto julgado pelo Supremo, a pretensão da Fazenda de haver o crédito definitivamente concretizado já estava prescrita, com o transcurso do qüinqüênio, pois, iniciado o lançamento em outubro de 1969, mediante a lavratura do auto de infração, somente se tornou definitivo em abril de 1975, quase seis anos depois" (Machado, Brandão. *Direito tributário atual*. IBDT/Resenha Tributária, 1986. v. 6, p. 1.377-8).

[12] Ruy Barbosa Nogueira ofertou para tal reflexão acadêmica coletânea de estudos voltados ao exame da referida orientação do Supremo Tribunal Federal com estudos de Zelmo Denari, Brandão Machado, dele e nosso, tendo o eminente mestre concluído que:

"A falta dessa compreensão elementar tem levado certa parte da doutrina e certos julgados ao erro de que o prazo de extinção não correria contra a Fazenda nesse caso porque se a exigibilidade do crédito fora 'suspensa', no sentido de que ela já existia, a Fazenda ficaria sem a possibilidade de agir. Esse erro é palmar, porque na verdade, efetivamente o prazo de reclamação ou recurso não 'suspende' nenhuma exigibilidade do crédito tributário, simplesmente porque o próprio crédito ainda não se concretizou, foi contestado *opportuno tempore* e pode nem vir a existir integral ou parcialmente, quer como *an debeatur*, quer como *'quantum debeatur'*" (Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito tributário atual*. IBDT/Resenha Tributária, 1986. v. 6, p. 1.285-6).

[13] É, todavia, no *Caderno n.º 1 de pesquisas tributárias* (CEEU/Resenha Tributária, 1976, p. 183-207) que mais longamente me manifestei.

[14] Compreende-se, pois, não ser a técnica exegética das presunções o melhor instrumento a conformar o procedimento preparatório, como já decidiu o Egrégio Tribunal Federal de Recursos: "Qualquer lançamento ou multa, com fundamento, apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada" (Tribunal Federal de Recursos. Apelação Cível n.º 24.555. *DJU*, 9 maio 1969).

O lançamento por declaração, portanto, apenas oferece relevante participação ao sujeito passivo, mas sua implantação é necessariamente decorrente do ato final da autoridade.

No próprio lançamento por homologação, o CTN faz menção à antecipação de pagamento, assim como à tácita constituição do crédito, com o que não desnatura o instituto.

Em minha opinião, portanto, o lançamento é ato final de procedimento preparatório do qual podem participar os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, mas de competência exclusiva da autoridade administrativa e aplicável a todos os tributos.[15]

2. Quais as conseqüências jurídicas da inexistência de indicação expressa dos motivos (legais ou de fato) do lançamento, ou da sua alteração no curso do procedimento administrativo ou judicial pelo julgador?

Entendo que a dicção do art. 142 não oferece dúvidas exegéticas, não obstante não ser esta a opinião da maioria dos doutrinadores.

Por seu caráter preparatório, desaguando em ato privativo da autoridade, o procedimento deve completar-se com todos os elementos pertinentes à enunciação do referido dispositivo, que repetimos:

"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.

[15] Francisco de Assis Praxedes explicita: "A notificação do lançamento vincula o sujeito ativo ao sujeito passivo, indicando que há uma obrigação deste e uma pretensão daquele. Revela que o crédito tributário está em definitivo constituído que é, por isso, exigível desde logo, no prazo que nela vem marcado, a não ser que haja impugnação por parte do sujeito passivo.

A medida preparatória tem a utilidade de habilitar a Fazenda Pública a efetuar o lançamento, original ou de ofício.

Apresentada a declaração de rendimentos ou antecipado o pagamento do imposto, a Fazenda Pública já está informada da existência de uma obrigação tributária. O *quantum debeatur*, se não foi totalmente declarado, não é difícil ser esclarecido. Caso contrário, só através da fiscalização, direta ou indireta, é possível constatar que o fato imponível ocorreu em relação a determinado sujeito passivo. Daí resulta que qualquer medida que prepare a atividade de lançamento, no caso de ofício (inc. II do art. 149), inicia a constituição do crédito tributário" (Praxedes, Francisco de Assis. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias.* CEEU/Resenha Tributária, (1):174, 1976).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."[16]

Já sobre o mesmo escrevi:

"Ora, o art. 142 declara, nitidamente, que à autoridade administrativa compete, privativamente, constituir o crédito tributário, vale dizer, torna o lançamento *procedimento intransferível,* a ponto de o denominado lançamento por homologação, em que há a antecipação de pagamento do tributo, só ocorrer por ato expresso e posterior da autoridade ou por decurso do prazo, ou seja, por *concordância tácita* da autoridade (art. 150 do CTN).

Ora, se o procedimento é *intransferível* e *privativo,* só podendo ser instaurado pela autoridade administrativa, à evidência todos os atos, a que diz respeito, são atos administrativos e privativos, razão pela qual só à autoridade pública compete verificar e calcular o montante do tributo devido, além de identificar o sujeito passivo e propor aplicação de penalidade."[17]

Como se percebe, sobre não ser possível a transferência de ônus probatório para o sujeito passivo, visto que ao sujeito passivo compete apenas ofertar os elementos, mas ao ativo cabe a *determinação* da matéria, o *cálculo* do montante, a *identificação* do sujeito e a *ocorrência* do fato gerador, também não é possível a *delegação de tais funções,* que, por serem *privativas,* dizem respeito tão-somente à autoridade.

Ora, se faltar ao procedimento preparatório a expressa indicação de um dos aspectos exigidos pelo art. 142 do CTN, à evidência, o processo preparatório

[16] Embora por caminhos diversos, Alberto Xavier também considera o lançamento um ato: "Diz-se também — e para encerrar esta lista de defeitos, porque algumas virtudes também existem na sistemática do Código, nesta matéria, como veremos a seguir — que o lançamento tem por fim constituir o crédito tributário.

É realmente algo de muito duvidoso o que significa doutrinariamente o 'crédito tributário', mas, se algo constitui o mencionado crédito tributário, esse algo será o ato jurídico, nunca o procedimento. Então, o art. 142, quando diz que o procedimento constitui o crédito aí, efetivamente, incorre em erro palmar.

Eis as razões — e são várias — pelas quais, inobstante dispor de um preceito expresso que define o lançamento, não posso aceitar essa definição. Devo rejeitá-la e tenho também obrigação científica de propor uma outra mais ajustada à realidade. A meu ver, o lançamento pode definir-se muito mais simplesmente como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material praticado por órgão da administração.

Esta definição tem a vantagem de, desde logo, identificar o lançamento como um ato jurídico e não como um procedimento ou série de atos jurídicos. É absolutamente essencial que nós separemos estas duas realidades, o ato jurídico e o procedimento que o prepara, os atos preparatórios e o ato conclusivo. Sem termos sempre presente esta dualidade jamais conseguiremos, por exemplo, interpretar as disposições que regulam os termos de decadência ou prescrição no CTN, porque tais termos ora são reportados a atos preparatórios que se inserem no procedimento, ora são referidos ao próprio ato do lançamento, ora ainda são identificados na notificação do próprio lançamento" (Xavier, Alberto. *Curso de direito tributário.* Saraiva, 1982. p. 128-9).

[17] Martins, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial.* Cejup/Iasp, 1986. p. 94-5.

não pode ensejar o lançamento, visto que somente com a inclusão no ato final de todos os aspectos indicados, aquele é possível. Em outras palavras, não é possível construir o quinto andar de um prédio a partir do terceiro, pulando a construção do quarto.

Esta é a razão pela qual houve por bem o STF, embora em nível de despacho denegatório, entender que a figura do passivo fictício não se aplicaria ao ICM, posto que, nos autos de infração (lançamento de ofício), não há *determinação* de matéria tributável, *identificação* dos denominados *contribuintes de fato* nas operações, o *cálculo* do tributo devido em cada operação, etc., assim como a indicação de seu fato gerador.[18]

À evidência, tal "improcedimento" preparatório não pode ensejar o ato final de lançamento. Desta forma, todos os elementos de fato devem ser indicados no ato fiscal, a partir do levantamento procedimental.

Como decorrência, definida a base imponível, examinada a hipótese legal aplicável, tais aspectos compõem e devem ser enunciados no auto de infração para que o sujeito passivo, se não estiver de acordo, possa se defender.

A falta de qualquer dos aspectos fáticos ou da pretendida infringência legal desguarnece o sujeito passivo, que passa a não ter possibilidade de defesa adequada, muitas vezes inclusive não sabendo mesmo de que se defender.[19]

A inexistência de qualquer destes elementos no lançamento de ofício torna-o não-anulável, mas nulo de pleno direito, pois, por incompleto, não pode gerar obrigações e as que, eventualmente, dela decorrerem, por inércia, desconhecimento ou temor do sujeito passivo em atendê-las, nascerão do arbítrio e da ilegalidade e não do exercício jurídico e escorreito do poder de tributar.

[18] "O acórdão considera que "a existência de passivo fictício é relevante para o imposto de renda, mas não funciona em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio", mais adiante arrematando: "Simples suprimentos de caixa não acarretam circulação de mercadorias e, por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais em relação a eles não se pode falar de valor agregado. Não havendo prova cabal da saída de mercadorias (...) a solução melhor será sempre a de que nenhum imposto é devido" (Processo n.º 80 695-4. *Gazeta Mercantil*, 13 nov. 1980, p. 6), "não permitindo qualquer interpretação distinta, a exegese máxima do STF" (*Direito econômico e tributário*". FIEO/Resenha Tributária, 1982. p. 128-9).

[19] Rogério Lauria Tucci esclarece, de forma precisa, embora para o processo judicial, que: "Daí, para que a sentença seja precisa, é necessário, também, seja completa, vale dizer, se contenha nos limites do pedido, seja limitada à decisão invocada pelo autor.

Dispõe, aliás, a respeito, o art. 460 da mencionada Codificação, ser 'defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou objeto diverso do que lhe foi demandado'. E isto, após ter estabelecido no art. 128, na esteira do de n.º 4 do Código de 1939, que 'o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte'.

Assim, o juiz não poderá decidir além do pedido *ultra petita* ou fora do pedido (*extra petita*'), caso em que a sentença será ineficaz, dado o vício que apresenta" (*Enciclopédia Saraiva de direito*. v. 68, p. 24.)

Como conseqüência, se a autoridade judicial ou administrativa alterar os fundamentos contra os quais o sujeito passivo se defendeu, impondo novas, não examinadas pelo contribuinte ou responsável, à nitidez, o cerceamento de defesa também terminará por ocorrer, visto que se suprimem, na alteração, as instâncias administrativas ou judiciárias anteriores.

Em face disto, entendo que:

a) a inexistência da indicação expressa dos motivos fáticos e legais que fundamentam o lançamento torna-o nulo;

b) a alteração dos fundamentos no curso do procedimento administrativo ou judicial, sem abertura de novos prazos para defesa, acarreta idêntica conseqüência àquela enunciada na alínea *a*.[20]

3. Qual a natureza jurídica do lançamento por homologação?

O lançamento por homologação, a meu ver, não difere das outras modalidades, apenas completando-se, expressa ou tacitamente, nos termos do art. 150 do CTN, assim redigido:

"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.º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2.º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3.º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4.º 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 definitivamente

[20] Em meu livro *Direito empresarial* (2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1986. p. 83-109) examinei, em um parecer, a problemática, tendo o Tribunal de Justiça acolhido-a, por unanimidade, na Câmara a que foi submetida a tese, de resto idêntica à apresentada neste estudo.

extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."[21]

O pagamento antecipado não implica lançamento. A lei fala em *antecipação* e a palavra não oferta dúvidas exegéticas. É antecipado o que se faz antes do prazo previsto. E a lei exige, no lançamento por homologação, que o sujeito passivo antecipe o pagamento de obrigação tributária já nascida, que se completa, ao ser em crédito tributário transformada, em lançamento expresso (casos em que a lei determine a homologação) ou tácito (a presunção legal de concordância com o pagamento extintivo da dívida fiscal por parte da autoridade administrativa).[22]

Toda a polêmica no que concerne ao lançamento por homologação decorre do fato de não se examinar o instituto do lançamento como está exposto no direito pátrio, visto que, sendo o ato final de um procedimento preparatório que permite a declaração da obrigação e constituição do crédito correspondente,

[21] Américo Masset Lacombe, comentando o art. 150, assim se manifesta: "Segundo Dino Jarach o lançamento só pode ser praticado pelo Estado. Assim, quer a declaração prestada no lançamento misto pelo sujeito passivo, quer a prática por este mesmo sujeito passivo, de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação tais como a interpretação das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos identificados como fatos imponíveis previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração de tais fatos, e finalmente, a aplicação da alíquota devem ser consideradas, como mera colaboração do referido sujeito passivo.

No tocante ao procedimento do lançamento misto dúvida não há de que a declaração não encerra lançamento, sendo apenas uma colaboração obrigatória consistente no primeiro ato do procedimento. O tipo de lançamento tratado neste artigo, que alguns denominam autolançamento, os atos praticados pelo sujeito passivo, e verificado pelo Fisco, são considerados por muitos um lançamento em si mesmo, como ensina Giuliani Fonrouge.

O Código Tributário toma a posição de Jarach. Se o lançamento, conforme definição do art. 142, é um procedimento administrativo, o que fosse praticado pelo contribuinte não poderia ter tal qualidade, pois só o Estado, por seus agentes, pratica atos administrativos. Parece-nos muito mais lógica a posição daqueles que dividem os impostos em lançados e não-lançados, não considerando assim como lançamento aquilo que muitos denominam — com impropriedade técnica — de autolançamento. Alguns autores, inclusive, estabelecem o traço diferencial entre os impostos diretos e indiretos — outra classificação tecnicamente falha — no fato de haver ou não lançamento. Adotando a posição de Jarach, o presente artigo considera o lançamento — referente aos tributos cuja legislação específica atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da administração — o ato da autoridade que homologa a atividade que antecedeu ao cumprimento do referido dever. Note-se que o artigo não fala mais em procedimento, como no art. 142, quando define o lançamento em geral. Aqui considera lançamento um ato. Este ato não é um ato complexo, mas um ato administrativo simples. A homologação de toda atividade do sujeito passivo que antecedeu ao pagamento opera-se após uma simples verificação contábil e através de um simples termo de encerramento de fiscalização ou qualquer outra formalidade que possa ser exigida pela legislação específica. Não há manifestação de mais de um órgão da administração. Assim, a conclusão é que o lançamento por homologação é um ato administrativo simples" (Bushatsky, José, ed. *Direito tributário 4.* 1976, p. 182-4).

[22] José Carlos Graça Wagner e Rubens Approbato Machado defenderam idêntica postura, em sucessivos artigos, entendendo mais, ou seja, de que não é possível a inscrição da dívida, sem expresso lançamento, sempre que em não havendo pagamento de ICM em 60 dias, por lei, for autorizado o poder tributante a iniciar a execução fiscal, sem outro título administrativo.

à evidência, tudo o que se inserir no referido quadro e representar os parâmetros do artigo 142 do CTN conformará o perfil do ato tributário.

No lançamento por homologação, expresso ou tácito, a competência continua da autoridade administrativa, apenas ofertando o sujeito passivo à referida autoridade todos os elementos constitutivos do referido ato, ou seja, a ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido, a sua própria identificação e até a multa aplicável, nos recolhimentos a destempo, cabendo à autoridade aceitar tais atos preparatórios com o que os hospeda, *como seus,* constituindo expressa ou tacitamente o crédito tributário

O pagamento, por outro lado, não extinguiria o crédito tributário, nos termos do art. 156, só o fazendo quando fosse este constituído expressa ou tacitamente pela autoridade administrativa.[23]

Desta forma, não vejo por que entender-se serem diversos os princípios que regem o lançamento por homologação daqueles que regem os demais tipos de lançamento. Têm a mesma e idêntica natureza dos demais tipos de lançamento, constituindo apenas técnica mais moderna para aplicação a determinadas espécies.

4. Em face do art. 142 do CTN, aplica-se ao lançamento a denominada "presunção de legitimidade" do ato administrativo que atribui o ônus da prova ao administrado?

Se cabe *privativamente* à autoridade administrativa determinar a matéria tributável, é esta *indelegável*. Não pode ser transferida, podendo o contribuinte negar-se a ofertar prova que caiba ao fisco encontrar. Sendo sua a responsabilidade de *determinação,* à nitidez, não pode ser do sujeito passivo. O que é privativo, não é comum. E a *presunção de legitimidade* do ato administrativo não pode ser usada, para efeitos de lançamento, sem que fira o princípio do artigo 142 do CTN.[24]

[23] Paulo Roberto de Oliveira Schmidt considera, diversamente, o pagamento antecipado forma de extinção própria e típica do direito tributário:

"II — Modalidades de extinção consideradas como próprias e típicas do Direito Tributário:

1.°) a conversão do depósito em renda;

2.°) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1.° e 4.°;

3.°) a decisão administrativa irreformável (definitiva na órbita administrativa), isto é, aquela que não mais possa ser objeto de ação anulatória; e

4°) a decisão judicial sobre matéria tributária transitada em julgado" (Schmidt, Paulo Roberto de Oliveira. Comentários ao CTN. Ibet/Resenha Tributária, 1979. v. 5, p. 287).

[24] O *Caderno de pesquisas tributárias* n. 9 (CEEU/Resenha Tributária, 1984), com estudos de Aires Fernandino Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonçalez, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de

O *ônus* da prova, a partir do advento do CTN, é sempre e necessariamente de quem alega, ou seja, do sujeito ativo, único capaz de *determinar* a matéria tributável, intransferível ao sujeito passivo da respectiva obrigação.

Em face, pois, do artigo 142 do CTN, a denominada *presunção de legitimidade* não se aplica ao lançamento, cabendo o ônus da prova exclusivamente à autoridade administrativa encarregada de declarar a obrigação e constituir o crédito tributário.[25]

Mello, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vittório Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolácio de Oliveira, pela maioria de seus autores, afasta a possibilidade de se utilizar no direito tributário o princípio da *presunção de legitimidade.*

[25] Ruy Barbosa Nogueira ensina: "O lançamento é, pois, a mecânica da investigação e determinação da obrigação tributária, que compreende uma seqüência de atos tendentes à individualização da relação de crédito. Tem ele a finalidade de verificar a ocorrência da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo e identificar o contribuinte.

Dentro da divisão de trabalho, estas atribuições estão às vezes confiadas até mesmo a órgãos diferentes. Vejam-se os casos de diligências, avaliações, etc. A verdade, entretanto, é que todos os atos tendem ao mesmo fim de apuração das relações de fato e de direito, para declarar a existência e a amplitude do crédito do fisco em relação a determinado contribuinte, visando todos à individualização do crédito.

Todos esses atos estão interligados e mantêm uma relação de continuidade porque colaboram num mesmo fim" (Nogueira, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo, 1965. p. 31-2).