

PRESCINDIBILIDADE DO LANÇAMENTO E O ATO DE HOMOLOGAÇÃO

TAX LEVYING DISPENSABILITY AND THE ACT OF APPROVAL

Pedro César Ivo Trindade Mello

Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal da Bahia, Professor de Direito Tributário da Faculdade Maurício de Nassau/Salvador, Sócio do escritório Garcia Landeiro Advogados Associados.

RESUMO

Este artigo tem por objetivo avaliar, através de revisão bibliográfica, o conceito jurídico-positivo de lançamento tributário a fim de definir pela prescindibilidade do mesmo para a certificação e liquidação do crédito tributário. Para a elaboração deste foram utilizadas obras clássicas referentes ao tema, de sorte a encontramos substrato e valermo-nos de preciosas lições de renomados juristas. Primeiramente, são revisados aqui a eficácia e as características do lançamento, entendimentos estes que embasaram a análise do dito “lançamento por homologação” e possibilitaram ultrapassar a concepção até então enraizada de que o crédito tributário não pode ser constituído por ato de terceiros, que não sejam a autoridade administrativa.

PALAVRAS-CHAVE: Lançamento; Crédito Tributário; Autoridade Administrativa; Homologação.

ABSTRACT

This article has the objective of evaluate, through literature review, the concept of tax levying in order to get to a conclusion about its dispensability to certification and settlement of tax credit. To elaborate this article were used classic works on the topic written by renowned authors. It is reviewed, at first, the efficacy and the characteristics of the tax levying which sustained the analysis of “tax levying by approval” leading to the conclusion that the tax credit can be constituted by the act of others besides the administrative authority, differently from how are normally defended by the majority doctrine

KEYWORDS: Tax Levying; Tax Credit; Administrative Authority; Approval.

O presente estudo tem como escopo realizar revisão bibliográfica a respeito do lançamento tributário, notadamente no que se refere a (im)prescindibilidade do mesmo, temática permeada de controvérsias.

O início do trabalho é reservado para a fixação de alguns pressupostos teóricos, como a identificação da eficácia do lançamento, bem como a análise do inter-relacionamento entre obrigação tributária e crédito tributário, de sorte a discorrer acerca da natureza constitutiva ou declaratória do lançamento.

Posteriormente, discorre-se sobre a aparentemente infundável querela relativa à natureza jurídica do lançamento, ato ou procedimento, ocasião em que se pode constatar que este é um termo polissemântico, razão pela qual se optou por restringir a análise às concepções expressamente utilizadas no Código Tributário Nacional – CTN -, o qual peca pela ausência de uniformidade.

Após o estudo preliminar do lançamento, no segundo tópico, o foco do exame restringe-se à espécie denominada “lançamento por homologação”, oportunidade em que foi constatado que, em verdade, a modalidade de constituição do crédito tributário prevista no art. 150 do CTN de lançamento não se trata.

Nesta abordagem foram verificadas as duas concepções que usualmente são aventadas quando da tentativa de conciliar as disposições do art. 150 e 142, ambas do Código Tributário Nacional. A primeira em que a conduta do contribuinte é considerada uma espécie de lançamento, denominada de “autolancamento”; a segunda que enxerga na fiscalização – homologação expressa – ou na inércia do Fisco – homologação tácita – o ato constitutivo do crédito tributário, que seria privativo de preposto vinculado à administração fazendária.

No terceiro tópico, foram apresentadas as opiniões de eminentes juristas que defendem o lançamento como único ato apto a promover a constituição do crédito tributário, de sorte a criticá-las e confrontá-las com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com este enfoque, foram afastadas as posições acima mencionadas para concluir que o art. 150 do CTN não veicula uma modalidade de lançamento, mas sim, uma modalidade de certificação e liquidação do crédito tributário (a denominada “constituição do crédito tributário”), que não é de competência privativa da autoridade administrativa, como se costuma fazer crer.

O estudo foi assim disposto para que fosse possível, primeiramente, ter uma visão geral a respeito do lançamento tributário e sobre as questões fulcrais para o estudo do tema submetido à análise. Desta forma, os primeiros tópicos foram necessários para dar respaldo

teórico à compreensão relativa à prescindibilidade do referido ato e às consequências advindas desta constatação.

1 - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário, em que pese seja expressamente previsto e regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), é temática permeada de controvérsias e questionamentos realizados pela doutrina. A primeira e mais evidente destas divergências se refere ao próprio conceito, uma vez que é possível identificar uma pluralidade de significados que o termo possui.

Neste sentido, interessante atentar ao entendimento de Borges (1999, p.84) para quem a raiz etimológica do termo indica que “lançar” é sinônimo de avaliar, calcular. De outro lado, Santi (1996, p. 124-125) relaciona as diferentes acepções que o termo “lançamento” possui, identificando no uso técnico-comercial-contábil, na legislação e na técnica-dogmática, ao menos, dez significados distintos, evidenciando a inexistência de uniformidade na nomenclatura utilizada.

Entretanto, não é objeto do presente estudo a análise de cada um dos possíveis significados relativos ao termo, razão pela qual é imperioso voltar os olhos ao conceito legalmente estabelecido. Conceito este previsto no art. 142, e que, por vezes, em cotejo com demais disposições do CTN, acentuam ainda mais as querelas relativas ao tema. Vejamos:

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.

O art. 142 do CTN estabeleceu um conceito jurídico-positivo (construção realizada pelo direito positivo), aplicável no âmbito de validade limitado no tempo e no espaço. Ou seja, apenas no Brasil e enquanto o direito positivo não for alterado. Por ser uma construção artificial do legislador, Souto Maior Borges reputa que este conceito é vinculante para o interprete e aplicador da lei, de sorte que “[...] o lançamento só terá relevância jurídica enquanto determinado dentro dos contornos fixados no art.[...]” (BORGES, 1999, p. 74)

Neste diapasão, abraçando o entendimento de Souto Maior Borges e valendo-nos das palavras de Hugo de Brito Machado, o lançamento tributário pode ser conceituado como:

“[...] 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. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado”. (MACHADO, 2006, p. 191)

De qualquer sorte, ainda que a conceituação feita pelo próprio legislador a este instituto seja considerada vinculante, dela é possível extrair diversos questionamentos, que serão abordados de maneira perfunctória e preliminar ao cerne deste trabalho.

Dentre os diversos pontos objeto de dissídio doutrinário podemos mencionar a identificação do lançamento como ato ou procedimento e a indefinição quanto à eficácia constitutiva ou declaratória do mesmo, o que abarca a discussão, ainda mais ampla, relacionada à inter-relação entre obrigação tributária e crédito tributário.

1.1 – EFICÁCIA DO LANÇAMENTO E O INTER-RELACIONAMENTO ENTRE OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O intento deste tópico é identificar como se dá o relacionamento entre obrigação e crédito tributário e, em decorrência da apuração deste, analisar, ainda que brevemente, a eficácia constitutiva ou declaratória do lançamento tributário.

O objetivo a ser atingido pela prática do lançamento, consoante expressão utilizada pelo legislador, no art. 142, é “constituir o crédito tributário”. Assim, a definição legal valeu-se do pressuposto de que a obrigação tributária decorreria da prática do fato impositivo pelo sujeito passivo e que, apenas após a realização do procedimento pela autoridade administrativa seria possível falar no surgimento do crédito tributário. Por este entendimento, o lançamento teria eficácia constitutiva: seria precedido pelo surgimento da obrigação tributária e sucedido pelo crédito tributário.

Entrementes, reportamo-nos, mais uma vez, ao entendimento defendido por Souto Maior Borges no sentido de que o (direito de) crédito decorre da obrigação (jurídica-tributária). O crédito consiste na obrigação do outro, do sujeito passivo, de sorte que não existe autonomamente, desvinculado da obrigação correspondente. Ou seja, o crédito

tributário é um direito-reflexo da obrigação tributária, seria apenas “[...] a obrigação do sujeito passivo vista sob a posição do fisco, em face do qual há de a obrigação ser cumprida.” (BORGES, 1999, p. 53)

Logo, por este raciocínio, o surgimento do crédito tributário seria contemporâneo à obrigação tributária. Mas, para que o sujeito ativo pudesse promover a exigência do seu direito seria indispensável o procedimento para realizar o acertamento e liquidação do crédito.

Este raciocínio foi muito bem desenvolvido por Leandro Paulsen, o qual verifica a impropriedade técnica cometida pelo legislador ao dispor a respeito do lançamento, mas, mediante a interpretação do texto legal, aponta a finalidade a ser atingida em decorrência da prática do mesmo:

“Aliás, a referência à constituição do crédito tributário pelo lançamento, no art. 142 do CTN, embora imprópria, pois o crédito surge juntamente com a obrigação, quando da ocorrência do fato gerador, bem revela a intenção do legislador de que não se possa opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes.” (PAULSEN, 2012, p. 165)

A posição acima externada corrobora o entendimento de que, uma vez ocorrido o fato imponível surgem, simultaneamente, a obrigação (o débito) e o crédito. Entretanto, apenas quando essa relação jurídica é documentada e liquidada é que, por ficção legal, considera-se constituído o crédito tributário. Tal medida seria necessária para conferir certeza, mediante a valoração jurídica do fato imponível e determinar o valor da exigência em moeda. (SEIXAS FILHO, 1989, p. 7)

Paulo de Barros Carvalho veicula a ideia de que o lançamento seria uma hipótese de aplicação da lei ao caso particular, da qual deriva uma norma individual e concreta, que é resultado de um “processo de positivação” das normas gerais e abstratas. Neste sentido, conceitua a aplicação da lei, inclusive a promovida pela autoridade administrativa, como “[...] o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual”. (CARVALHO, 1998, p. 207-210)

Ou seja, Paulo de Barros defende que o ato de aplicação da regra tributária geral e abstrata, mediante a expedição de norma individual e concreta é condição indispensável para que a relação tributária se faça juridicamente concreta e eficaz. (CARVALHO, 1998, p. 209)

Das opiniões acima referenciadas, é possível constatar a divergência quanto à questão, o que reflete de maneira direta na definição da eficácia do lançamento, se seria constitutiva do crédito tributário, como faz parecer crer o art. 142 do Código Tributário

Nacional, ou se seria meramente declaratório de algo que subsistia de maneira prévia, mas demandava a certificação e liquidação. Quanto ao assunto, por reputar que sintetiza a conclusão a que se pretende chegar, vale transcrever o escólio da lição de Roque Carrazza:

“Tal se dá, por exemplo, com o lançamento tributário: ao enfatizarmos sua natureza declaratória não estamos querendo significar que ele não produz nenhum efeito no mundo do Direito, mas, ao reverso, que ele não determina o nascimento do tributo. O lançamento, nestes termos – como percebeu Antonio Berliri -, ainda que reconheça uma obrigação já surgida (daí seu caráter declaratório), é constitutivo de outras situações jurídicas (v.g., ele formaliza o crédito tributário, revelando-nos o *quantum debeatur*).”
(CARRAZZA, 1999, p. 580)

Com a exposição acima realizada não se pretende colocar termo final à, aparentemente interminável, indefinição acerca da eficácia constitutiva ou declaratória do lançamento, mas evidenciar que apesar de ser declaratório de uma obrigação e crédito preexistentes o lançamento inova na ordem jurídica, produzindo efeitos até então não existentes com a certificação e liquidação da exação que o Fisco pode fazer em face do contribuinte, tornando-a exigível, na concepção defendida pelo professor Edvaldo Brito (2011, p. 77-79)

Vale dizer, tanto o caráter constitutivo quanto o declaratório do lançamento caminham de mãos dadas, de forma a ser possível evidenciar a prevalência de um deles a depender do ângulo que a questão seja analisada.

1.2 – NATUREZA JURÍDICA DA CONDUTA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA: ATO X PROCEDIMENTO

A polissemia do termo “lançamento”, já destacada anteriormente, também pode ser evidenciada no próprio CTN, o qual se vale do mesmo para designar realidades distintas. Ora o menciona como procedimento (art. 142), ora como ato (art. 150), circunstância que também foi observada por Estevão Horvath:

“[...] duas realidades distintas ocultam-se sob um único *nomem juris* – o lançamento. Parece inequívoco que seja o lançamento ato ou procedimento, alternativamente, O que parece razoável – apesar de impróprio cientificamente – é chamar de lançamento tanto ao procedimento tendente a apurar o crédito tributário quanto ao ato final que o fará” (HORVATH, 2000, p. 33).

A identificação do lançamento como ato ou procedimento guarda relação, inclusive, com as próprias modalidades de lançamento definidas no Código Tributário Nacional. Vale dizer, o lançamento é considerado uma categoria genérica que comporta diferentes espécies, as quais se diferenciam pelo grau de colaboração do particular com a administração fazendária, a saber: (i) de ofício; (ii) por declaração; ou (iii) por homologação.

O lançamento de ofício prescinde de qualquer participação do sujeito passivo, tendo em vista que toda a apuração da exigência é feita pela própria repartição fazendária. O lançamento por declaração, por sua vez, é qualificado pela participação do contribuinte, o qual fornece elementos de fato ao Fisco para que este, uma vez apurado o fato impositivo, promova o acertamento e constitua o crédito tributário para posterior exigência do sujeito passivo.

Por outro lado, no dito “lançamento por homologação”, a participação do sujeito passivo é extremada, uma vez que compete a este, apurando o fato gerador da obrigação, calcular o montante do tributo devido, realizar o pagamento do mesmo e submeter-se ao poder de império estatal a quem cabe homologar de maneira expressa ou tácita o procedimento realizado.

Entretanto, se o lançamento é privativo da autoridade administrativa, como seria possível distinguir as espécies com fundamento na participação de terceiros? Esta aparente contradição é solucionada por Souto Maior Borges:

“As dificuldades de harmonização desses dispositivos poderão ser superadas, contudo, pela distinção entre procedimento e ato de lançamento. O que compete privativamente à autoridade administrativa, na formulação do Código Tributário Nacional, é constituir o crédito tributário pelo lançamento, ou seja, pelo ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto — e, pois, de criação de norma individual. O procedimento administrativo de lançamento não é, entretanto, de competência privativa da Administração.” (BORGES, 1999, p. 396)

Assim, a classificação realizada pelo CTN considera o termo como procedimento, tendo em vista que se vale de circunstâncias prévias à prática do ato pela administração pública para classificar as diferentes modalidades. Ademais, os atos que põem termo final ao procedimento de lançamento de ofício e por declaração são idênticos, em nada se diferenciam, em que pese tenham sido precedidos, ou não, da participação do sujeito passivo.

Diferente é a situação do procedimento de “lançamento por homologação”, no qual nos parece inexistir a prática do ato final de competência exclusiva da autoridade fazendária, e que ainda será objeto de análise pormenorizada.

De qualquer sorte, na medida em que o critério de classificação utilizado foi a maior ou menor participação do contribuinte no procedimento, resta evidente que é plenamente possível haver a participação do sujeito passivo no mesmo. Entretanto, o ato final de aplicação - o qual é de fácil aferição nas modalidades de procedimento de ofício e por declaração - somente pode ser praticado pela autoridade administrativa, consoante à previsão expressa do art. 142 do CTN.

Por fim, deve ser destacado, que da constatação da concessão da competência exclusiva para a autoridade administrativa formalizar o crédito tributário pelo ato de lançamento derivam importantes consequências, principalmente a que impede a classificação o ato perpetrado por terceiros, tal qual o próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, como lançamento. Esta temática será abordada com maior vagar no tópico vindouro

2 O DITO “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO”

Após identificarmos as características principais do conceito legal de lançamento tributário devemos nos deter à análise do denominado “lançamento por homologação” a fim de identificar se essa figura jurídico-positiva efetivamente pode ser classificada como espécie do referido gênero.

Como visto, a finalidade do lançamento é promover a liquidação da exigência e conferir certeza à mesma. Ademais, restou evidenciada a possibilidade de o próprio sujeito passivo participar do referido procedimento, em que pese a legislação tenha reservado o ato final relativo ao mesmo como de competência privativa da autoridade administrativa.

Tal método é evidenciado na sistemática do chamado lançamento por homologação, aplicável a grande maioria dos tributos ora vigentes, inclusive aqueles em que há uma maior relevância arrecadatória para o Fisco. Afinal, é cada vez mais acentuada a participação do sujeito passivo da relação jurídica tributária, assumindo o contribuinte o papel de promover a apuração e o recolhimento dos tributos, enquanto que as autoridades fazendárias limitam-se a realizar a fiscalização das atividades liquidatórias realizadas por aqueles. (ROCHA, 2008, p. 106)

No denominado lançamento por homologação – prevista no art. 150 do CTN – o contribuinte identifica a ocorrência do fato impositivo, promove a liquidação da exigência,

entrega declaração com as informações relativas ao fato gerador e promove o pagamento, restringindo a atuação do Sujeito Ativo da relação jurídica a realizar a homologação expressa ou tácita, decorrente do transcurso do prazo decadencial de cinco anos. Vejamos a redação deste dispositivo:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º 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.

§ 3º 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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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 extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, em uma tentativa de compatibilizar o art. 150 com o art. 142, ambos do CTN, a doutrina tradicional afirma que, nesta modalidade, o lançamento é restrito ao ato de homologação por parte da autoridade administrativa em relação à conduta do contribuinte praticada de maneira antecedente. Neste diapasão, cabe transcrever a lição de Hugo de Brito Machado:

“A homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário. A ideia do lançamento por homologação foi adotada pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, pioneiro notável nos estudos Direito Tributário em nosso país, e não obstante injustamente criticada por vários doutrinadores, merece aplausos como suporte para a tese segundo a qual o lançamento, enquanto apuração do valor da obrigação tributária é sempre uma atividade privativa da autoridade administrativa, sem prejuízo da atribuição legal do dever de apurar o valor do tributo, e de fazer o pagamento

deste, antes de qualquer manifestação da autoridade administrativa, à qual fica sempre assegurada a possibilidade de rever aquela apuração e cobrar, se for o caso, as diferenças constatadas”. (MACHADO, 2004, p. 47-48).

Neste mesmo sentido, Luciano Amaro aduz, consoante previsão do CTN, que o ato de lançamento é atividade administrativa necessária, tanto que o referido diploma normativo fez uma “obra de engenharia sofisticada para conceber o lançamento por homologação”. Faz essa afirmação para justificar o caráter de lançamento até mesmo na ocasião de homologação ficta, nestes termos: “E o Código não se dá por vencido nem mesmo diante da omissão da autoridade, já que a inércia desta implica – *ex vi legis* – a realização ficta do lançamento pela homologação tacitamente realizada pela autoridade administrativa (art. 150, § 4º)” (AMARO, 2005, p. 378).

Assim, como observado, há relevante contribuição doutrinária no sentido de que a homologação, seja ela considerada na sua modalidade expressa ou ficta, constituiria o ato de lançamento perpetrado pela autoridade administrativa.

Ocorre que, nos entendimentos de Hugo de Brito e Luciano Amaro parece haver um equívoco, haja vista que a atividade de fiscalização não se confunde com o lançamento e, ademais, constatadas diferenças que não tenham sido apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte, terá vez a realização de um lançamento suplementar de ofício, de forma que a construção artificialmente realizada pelo legislador para conceder o caráter de lançamento ao ato de homologação não nos parece ser exitosa.

Diante das inconsistências e dificuldades para harmonizar a interpretação do art. 142 com o art. 150, ambos do Código Tributário Nacional, costumam surgir duas vertentes de raciocínio no sentido de integrar as referidas disposições (ROCHA, 2008, p. 110).

A primeira delas reputa que o lançamento não seria ato privativo da autoridade administrativa, podendo, desta feita, ser praticado pelo próprio contribuinte no que se convencionou denominar de “autolançamento”. O segundo ponto de vista reafirma a competência privativa da autoridade administrativa para realizar o lançamento, mas reconhece a possibilidade do crédito tributário ser constituído por outras formas.

Tais vieses derivam da constatação de que “ou o lançamento por homologação – assim como o lançamento de ofício e o por declaração, possui todas características gerais do art. 142 do CTN, afora as especificidades pela lei, ou inobstante chamar-se de lançamento, dele não se tratará”. (LEITE, 2004, p. 82).

Feitas essas considerações, passaremos a tratar a respeito do denominado “autolançamento”, além de aferir se a homologação realizada se adéqua ao conceito de

lançamento. No capítulo subsequente, versar-se-á a respeito da (im)possibilidade do crédito tributário ser constituído de outras formas, que prescindam da formalidade que, atualmente, se constitui o ato de lançamento.

2.1 – AUTOLANÇAMENTO

Dada a acentuada colaboração do sujeito passivo no procedimento de constituição do crédito tributário e a diminuta ou inexistente atuação da autoridade administrativa, disseminou-se na doutrina e na jurisprudência o termo “autolançamento” para qualificar o “lançamento por homologação”, modalidade previsto no art. 150 do CTN. Esta denominação dá a entender que o interprete classifica o procedimento levado a cabo pelo próprio sujeito passivo como ato de lançamento, como se espécie deste fosse.

Entretanto, em que pese possuir idêntico conteúdo e finalidade – constituir o crédito tributário pela identificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável e cálculo do tributo devido - a conduta do contribuinte não pode ser classificada como espécie de lançamento em decorrência da ilegitimidade do mesmo para praticar tal ato.

A autoridade administrativa é o âmbito pessoal de validade do art. 142 do CTN. Ter autoridade para realizar o lançamento significa estar habilitado em lei, ou seja, ter capacidade administrativa para criar normas tributárias individuais, concretas e válidas (BORGES, 1999, p. 92).

A definição de quem é detentor de tal habilitação é feita pela legislação editada por cada um dos entes tributantes, de sorte que será competente para lançar – ato que na hipótese se restringe a homologar a atividade realizada pelo sujeito passivo - aquele agente administrativo a quem a lei atribuir esta competência, afastando, desta forma, a possibilidade de o particular exercer tal incumbência.

“O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao Fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois este é, repita-se, atividade privativa da autoridade administrativa”. (MACHADO, 2004, p. 49).

Reafirmando o entendimento externado, Hugo de Brito Machado voltar a tratar do tema, adotando o raciocínio de que, malgrado todo o trabalho material já tenha sido previamente realizado pelo sujeito passivo, o lançamento nestas hipóteses apenas se opera com a homologação, realizada pela autoridade competente. (MACHADO, 2006, p. 197). Este

entendimento é repisado por diversos autores, dentre os quais cabe mencionar Luciano Amaro e Gabriel Lacerda Troianelli:

“Da premissa decorrem algumas consequências. Sendo ato privativo da autoridade administrativa, o lançamento não se aperfeiçoa com atos de conteúdo fiscal que possam ser praticados pelo sujeito passivo. Ou seja, não existe o chamado ‘autolancamento’.” (AMARO, 2005, p. 377)

“E é justamente para formalizar como verdadeiro lançamento, esses atos do sujeito passivo que são materialmente idênticos ao lançamento, que é necessária a sua homologação por parte da administração pública.” (TROIANELLI, 2008, p.31-32)

Em suma, pelo fato de o conceito do lançamento tributário ser fruto do Direito Positivo, pode-se dizer que o “autolancamento” está erradicado do Direito Brasileiro, já que este *nomen juris* é reservado para o ato praticado pela administração pública.

Com estas observações, o primeiro raciocínio apto a ser realizado na tentativa de conciliar as disposições do art. 150 e 142 do CTN deve ser refutado. Apesar da conduta do contribuinte ser ato de aplicação da lei mediante o cumprimento da obrigação tributária com idêntico conteúdo ao do lançamento, não é extraível do art. 142 do CTN que deste se trata, por esbarrar em expressa disposição normativa que concede à autoridade administrativa o monopólio da atribuição de constituir o crédito tributário por esta ferramenta.

Diante da similitude da atividade do particular e da autoridade administrativa, mas reconhecendo que a redação do dispositivo legal inviabiliza a equiparação dos mesmos, Paulo de Barros Carvalho manifesta entendimento no sentido de que o legislador brasileiro deveria chamar ambos os atos, o lançamento (praticado pelo fisco) e a atividade do contribuinte, com o mesmo nome, apenas acrescentando um sufixo ou prefixo para que pudesse diferenciá-los quanto à autoria. (CARVALHO, 1998, p. 239)

Por fim, uma vez constatado que o procedimento realizado pelo sujeito passivo para acertar e liquidar o valor do tributo não pode ser denominado de “autolancamento”, já que de lançamento não se trata, resta analisar se o ato praticado pela autoridade administrativa pode ser assim qualificado.

2.2 – LANÇAMENTO E O ATO DE HOMOLOGAÇÃO

Da forma como definido no Código Tributário Nacional, no denominado “lançamento por homologação” todo o procedimento de acertamento e liquidação da

exigência tributária é feita pelo sujeito passivo, o qual fica submetido a um ato homologatório que consistiria no lançamento praticado pela autoridade administrativa. Entretanto, o procedimento previsto no art. 150 do CTN, seja na modalidade ficta ou expressa, não é compatível com o conceito legal do art. 142 do mesmo diploma legal.

Conforme o conceito positivado, compete privativamente à autoridade administrativa a formalização do crédito tributário pelo ato de lançamento. Entretanto, na sistemática do § 1º art. 150 do CTN, ao revés, o ato homologatório promove a extinção do crédito tributário e não a sua constituição.

Ora, para que algo seja extinto é indispensável que tenha existência de forma precedente, o que, afasta, por si só o entendimento de que a constituição do crédito teria se dado com o ato homologatório. Ademais, acaso se entenda que o lançamento consiste em ato privativo da autoridade administrativa, mister reconhecer que “[...] o próprio crédito tributário ter-se-ia constituído anteriormente ao lançamento”. (BORGES, 1999, p. 442)

O raciocínio acima realizado, alicerçado no entendimento de Souto Maior, também é compartilhado por Regina Helena Costa, para quem o CTN foi contraditório ao definir a homologação como uma espécie de lançamento. E complementou:

“Exsurge evidente, repita-se, a contradição em que incorreu o legislador do Código Tributário Nacional ao disciplinar o lançamento: após defini-lo como procedimento administrativo (art. 142), contempla o lançamento por homologação, modalidade do gênero que prescinde de qualquer atuação administrativa para a formalização do crédito tributário.

Isso demonstra que, em verdade, o chamado autolancamento não se enquadra no conceito de lançamento adotado pelo Código, constituindo categoria distinta. Nem se diga que a homologação, por constituir ato administrativo, soluciona a contradição. Insista-se não se poder confundir a formalização do crédito efetuada pelo sujeito passivo com a homologação, ato de controle que a ele pode se seguir. São atos distintos, com finalidades distintas: o lançamento é ato administrativo que formaliza o crédito tributário; a homologação, por sua vez, certifica a extinção da obrigação”.

(COSTA, 2012, p. 246)

No escólio do entendimento externado pela Ministra Regina Helena Costa, há a conclusão de que a formalização do crédito tributário precede à atuação da autoridade de sorte que, por mais que a homologação possa ser caracterizada como ato administrativo, este se restringe a certificar a extinção do crédito tributário.

A constatação de que a homologação não é apta a formalizar o crédito tributário resta ainda mais evidente com a análise apartada das suas duas modalidades: a homologação expressa, em que a autoridade afirma estar de acordo com a apuração feita pelo sujeito passivo e a homologação tácita, que se opera pelo decurso do prazo de que dispõe a autoridade para fazer a homologação.

A dita homologação expressa parece ser uma fantasia, um mito, haja vista que é algo de difícil percepção mesmo para os profissionais mais experientes e militantes na área, tendo em vista que o Fisco comumente opta por evitar manifestar anuência com a apuração feita pelo contribuinte, mesmo que nada tenha a opor.

De qualquer sorte, acaso praticada, deve ser classificada como ato administrativo, mas não possuirá o conteúdo do lançamento tributário, evidenciando a sua incompatibilidade com o conceito do art. 142 do CTN. Nesta acepção devemos destacar a opinião do professor Aurélio Pitanga Seixas Filho: “Não se enquadra na figura definida no art. 142 do CTN o ato da administração fiscal que simplesmente certifique a prática pelo devedor de fatos relevantes para a administração” (SEIXAS FILHO, 1989, p. 8)

Assim, a própria homologação expressa, que apesar de prevista no ordenamento é figura jurídica de difícil aferição nas diversas repartições fazendárias é ato administrativo que não se enquadra no conceito de lançamento, haja vista que tão somente confirma, aprova, certifica algo que já foi praticado pelo contribuinte, a quem incumbiu a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Se, nem mesmo a homologação expressa se enquadra no conceito de lançamento, maiores razões hão de afastar a modalidade tácita, a qual sequer pode ser classificada como ato administrativo, o qual, consoante o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 329-330) é uma declaração do Estado, ou de quem lhe faça às vezes, que se manifesta mediante providências jurídicas complementares à lei.

Neste sentido, dada a própria natureza do ato administrativo, este inexistente na homologação tácita, em que pese a possibilidade de produção de efeitos em decorrência da inércia da administração pública, como observa o mesmo autor:

“Na verdade, o silêncio não é ato jurídico. Por isto, evidentemente, não pode ser ato administrativo. Este é uma declaração jurídica. Quem se absteve de declarar, pois, silenciou, não declarou nada e por isto não praticou ato administrativo algum. Tal omissão é um ‘fato jurídico’ e, in casu, ‘um fato jurídico administrativo’. Nada importa que a lei haja atribuído determinado

efeito ao silêncio: o de conceder ou negar. Este efeito resultará do fato da omissão, como imputação legal, e não de algum presumido ato, razão por que é de rejeitar a posição dos que consideram ter aí existido um ‘ato tácito’” (MELLO, 2000, p. 354)

Ora, qual seria a norma individual e concreta produzida pela autoridade administrativa se na hipótese não se pode falar na aplicação da lei, mas sim na inércia do ente tributante? O que se vê é uma tentativa de compatibilizar a modalidade de constituição do crédito prevista no art. 150 do CTN com o conceito do art. 142 por meio de uma ficção jurídica, pautada na indevida premissa – a ser tratada no próximo capítulo - de que o lançamento seria algo indispensável.

Essa ficção a que a legislação pretende equiparar ao ato de lançamento é caracterizada por Souto Maior Borges (1999, p. 399) como uma “deformação da realidade fática”, sendo um expediente de técnica legislativa a qual atribui “a eficácia de algo acontecido a algo que concretamente não ocorreu – o lançamento”.

Com outras palavras, mas com sentido semelhante, interessante é a contribuição de Aurélio Pitanga Seixas Filho (2011, p. 16), o qual afirma que o lançamento por homologação é, na verdade, um mito, na medida em que o legislador atribui efeitos jurídicos a algo que, na ausência da ficção não os possuiria, que naturalmente não seria assim.

Evidencia-se, assim, a impossibilidade de enquadrar a dita “homologação tácita” no conceito de lançamento definido pelo art. 142 do CTN, vez que de ato administrativo não se trata. Aqui, também cabe trazer a lume o entendimento de Sérgio André Rocha, o qual aduz:

“Ora, como é possível sustentar que o lançamento visa ‘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’, quando, ele é um não-ato, uma omissão.” (ROCHA, 2008, p. 109)

Com fundamento neste raciocínio, não podemos negar que a omissão do fisco – a denominada homologação tácita – opera efeitos jurídicos. Entretanto, este se restringe à decadência do direito fazendário de promover a revisão do crédito tributário anteriormente constituído pelo próprio contribuinte. Afinal, a omissão nada constitui nada declara.

Esta temática é bem sintetizada por Luciano Amaro, o qual identificou que o rigor formal do CTN levou à construção do chamado lançamento por homologação, cuja desnecessidade é concretamente demonstrada na prática, em que a autoridade administrativa nunca homologa expressamente a atividade do contribuinte, e conclui: “Na verdade, a

autoridade só age diante da omissão do contribuinte, ou da insuficiência do pagamento, mas nesses casos, sua atuação se dá no contexto do lançamento de ofício (CTN, art. 149, V).” (AMARO, 2005, p. 379-380)

Esta conclusão, derivada precipuamente da observação da conduta levada a cabo pelos agentes do fisco, evidencia, ainda que empiricamente, uma característica essencial à dita homologação, a qual não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros praticados pelo Estado ao zelar pelos seus interesses. O fato é que a autoridade administrativa apenas pratica um ato de lançamento efetivo nas ocasiões em que discorda da apuração feita pelo sujeito passivo.

Ou seja, quando a apuração do tributo tenha sido indevidamente feita ou não tenha ocorrido, o agente fiscal age por meio de um lançamento de ofício, o qual preenche todos os requisitos do art. 142 do CTN. E esta circunstância é prova inequívoca de que, anteriormente, lançamento não havia, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Mas a demonstração *ad rem* de que o ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo está na circunstância de que, não reconhecendo adequados os atos praticados, os agentes do Poder Tributário instauram, imediatamente, o ‘procedimento de lançamento’, isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele “‘autolancamento’ ou nome que se queira dar) ato do contribuinte.” (CARVALHO, 1998, p. 240)

Esta constatação evidencia as divergências inerentes ao conceito legal de lançamento tributário, uma vez que a homologação levada a cabo pela administração fazendária, ou os efeitos derivados da inércia desta, não possuem os requisitos necessários para a sua classificação como tal, consoante a dicção do art. 142 do CTN.

Roque Carrazza manifesta posição no sentido de que os tributos a que a legislação reporta como sujeito ao lançamento por homologação, em verdade, prescindem deste ato, já que o próprio contribuinte tem, de imediato, condições de saber quanto, quando, como e onde deve pagar a título de tributo, no que ele conceitua como “exação que nasce com grau eficaz médio”, pelo fato de prescindirem de qualquer ato da Administração Pública entre a ocorrência do fato imponível e o pagamento. “Nestes casos, a autoridade fazendária apenas confere a regularidade formal do recolhimento, o que faz através da homologação, ato distinto do lançamento.” (CARRAZZA, 1999, nota de rodapé 19, p. 581)

A respeito deste juízo, importa afirmar que, apesar destes tributos não terem lançamento, ainda assim, precisam de um ato tendente a promover a sua liquidação e conferir exigibilidade ao mesmo.

De maneira ordinária, tais efeitos são obtidos mediante o cumprimento de obrigações acessórias pelos próprios contribuintes, os quais praticam todos os atos previstos no art. 142 do CTN, o que corresponde a um “lançamento eficaz”, como denominado por Regina Helena Costa (2012, p. 247), em que pese tal conduta não possa ser conceituada como lançamento por não se tratar de ato praticado pela autoridade administrativa.

Por tudo quanto exposto, ratifica-se que a dita homologação não se trata de um lançamento, não passando de um subterfúgio utilizado pelo legislador para não reconhecer que a atividade levada a cabo pelo sujeito passivo é suficiente para a formalização e liquidação do crédito tributário.

De mais a mais, importa destacar que Souto Maior Borges manifesta entendimento pelo qual a homologação, mesmo a ficta, é modalidade de lançamento, no que discordamos, consoante as razões anteriormente tecidas. Entretanto, deixa claro que nada impede que a legislação estabeleça outras formas de constituição do crédito tributário que prescindam do lançamento, até mesmo porque o CTN veicula, tão só, normas gerais de Direito Tributário. “Por isso mesmo, a edição dessas normas não cerceia a adoção de outros modelos legais para a atuação da função tributária concreta.” (BORGES, 1999, p. 416)

Este entendimento corrobora a construção aqui realizada pela qual o lançamento não é ato indispensável para a formalização do crédito tributário, o que já foi constatado em decorrência da descaracterização da homologação como ato de lançamento e que será, ainda, objeto de análise do próximo capítulo.

3 - A ALEGADA IMPRESCINDIBILIDADE DO ATO DE LANÇAMENTO

Diante das considerações no tópico precedente, onde foi demonstrado que a dita “homologação” não se enquadra no conceito legal de lançamento, emerge a questão fulcral deste trabalho: é o lançamento um ato imprescindível?

Ordinariamente, quando se imagina a constituição do crédito tributário, costuma-se restringir tal possibilidade à conduta levada a cabo pela administração pública, tida como ato indispensável para a formalização e exigência do mesmo. Aqui, cabe voltar a transcrever o quanto externado por Luciano Amaro:

“O Código Tributário Nacional (art. 142) estrutura a disciplina do lançamento a partir de duas premissas:

1ª) o ato (ou atividade) de lançamento tem natureza administrativa, ou seja, é tarefa da autoridade administrativa; ademais, diz o CTN que o lançamento,

sobre ser ato administrativo, é privativo da autoridade; por isso, o que o sujeito fizer, instado pela lei ou pelo Fisco (informações, declarações, emissão de notas e quaisquer outros documentos, depoimentos, confissões, juramentos, etc.) não configura lançamento.

2ª) o lançamento é ato obrigatório, vale dizer, não pode deixar de ser praticado sob nenhum pretexto.” (AMARO, 2005, p. 376)

Quanto à primeira premissa elencada pelo autor, já fizemos as considerações necessárias, ocasião em que foi constatado que o procedimento de lançamento pode contar com a participação do sujeito passivo da obrigação tributária, mas que o ato de lançamento é de competência exclusiva da autoridade administrativa.

A segunda premissa invocada é a de que o lançamento é ato obrigatório, insuprimível e único apto a certificar e liquidar o crédito tributário. Complementa, ainda, que o lançamento é uma formalidade legal tida como necessária pelo Código Tributário Nacional o qual, por mais que mereça ser aperfeiçoado, não pode ser desconsiderado. (AMARO, 2005, p. 390)

Assim como Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado manifesta-se no sentido de que o lançamento seria algo necessário, que decorreria da própria previsão contida no art. 142 do CTN, e que por mais que existam atos de conteúdo fiscal praticados pelo contribuinte, estes não podem ser qualificados como lançamento.

“A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontecem nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem essa homologação não existira, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário.” (MACHADO, 2006, p. 190)

Do trecho acima transcrito podemos traçar alguns comentários. O primeiro deles é que Hugo de Brito afirma, corretamente, que apenas a autoridade administrativa pode fazer o lançamento – consoante dicção do art. 142 do CTN, o que é corroborado pelo estudo aqui realizado.

Entretanto, afirma que a constituição do crédito é de competência privativa da autoridade administrativa, evidenciando um erro de premissa, como se lançamento fosse a única forma para que isso pudesse ser feito, manifestando entendimento de que a certificação e liquidação da obrigação tributária apenas podem ser atingidas por este mecanismo.

Ao depois, Hugo de Brito Machado ainda avança no tema e concede relevante importância ao caráter imperativo da obrigação tributária, como se a cogência da conduta tivesse como pressuposto a participação da autoridade administrativa por meio do ato de lançamento.

“Finalmente, se por tributo entendemos uma prestação pecuniária compulsória que depende de accertamento, e se a lei atribui ao fisco competência para fazê-lo independente da vontade de contribuinte, tem-se de concluir pela impossibilidade jurídica de tributo sem lançamento”.
(MACHADO, 2003, p. 61).

Neste ponto, o autor parece confundir o conceito de tributo com as formas de materialização e quantificação deste. Aqui não há espaço para discussão do conceito legal de tributo, materializado no art. 3 do CTN. De qualquer sorte, há de se concordar, em nenhuma hipótese tratar-se-á de uma contribuição voluntária, vez que se trata de contribuição *ex lege* e independente da vontade do contribuinte.

Entretanto, desta constatação não deriva a necessidade do crédito tributário ser constituído por meio do lançamento, inexistindo disposição que vede a constituição do crédito tributário por outro caminho, inclusive por procedimento levado a cabo pelo próprio contribuinte.

O fato de a liquidação e apuração do crédito tributário ser realizado pelo contribuinte não torna tal medida facultativa, persistirá o dever jurídico de prestar o tributo. O contribuinte deve assim proceder, tanto que na hipótese de não fazê-lo o ordenamento prevê a aplicação de uma sanção, evidenciando o caráter obrigatório da conduta, de acordo com a teoria kelseniana que reputa o Direito como uma ordem normativa coativa.

Logo, os argumentos utilizados não levam a conclusão obtida. Ainda que contra a sua vontade, o contribuinte encontra-se obrigado a proceder à apuração e o pagamento do tributo devido o que, em que pese não possa ser chamado de lançamento, possui idêntico conteúdo.

As observações acima realizadas, relacionadas ao entendimento externado por figuras de relevância no Direito Tributário nacional, são suficientes para depreender que a concepção pela imprescindibilidade do lançamento não passa de um pré-conceito desprovido de fundamentação jurídica, que na visão de Paulo de Barros Carvalho ocasiona um bloqueio ao interprete, impedindo-o de ir além e reconhecer que a constituição do crédito tributário pode se dar sem a participação da autoridade administrativa:

“Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro.” (CARVALHO, 1998, p. 213)

Assim, por meio desta asserção, o referido autor evidencia que a concepção pela impossibilidade de constituição do crédito por outros atos, além do lançamento, não passa de uma posição pré-concebida, sem respaldo no Código Tributário Nacional e que deve ser rechaçada.

3.1 – DA EXISTÊNCIA DE TRIBUTOS SEM LANÇAMENTO

Como visto, a ideia de que não é viável a exigência de tributo sem o prévio ato de lançamento é enraizada, de tal sorte que, por vezes, impede o interprete de enxergar adiante e superar esse suposto obstáculo. Entretanto, tal juízo decorre, no nosso sentir, de uma equivocada interpretação do artigo 142 do CTN. Por tal razão, voltamos a transcrevê-lo, de sorte a oportunizar uma releitura do mesmo:

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.

Da análise deste dispositivo, constata-se que o mesmo define o conceito legal do lançamento, concede a competência privativa do mesmo à autoridade administrativa e o qualifica como uma atividade “vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

A atribuição de competência à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento não significa que o crédito tributário somente pode ser constituído por este instrumento. Ou seja, significa, apenas, que tal ato é privativo da autoridade administrativa,

mas daí não se pode aduzir que inexistem outras formas de constituição do crédito tributário, as quais poderão ser executadas, inclusive, pelo próprio contribuinte.

O entendimento acerca da imprescindibilidade do ato de lançamento decorre, justamente, da qualificação deste ato como vinculado e obrigatório, o que não nos parece ser a interpretação mais adequada, haja vista que inexistente qualquer definição de que esta seria a única ferramenta para formalização do crédito tributário.

O caráter obrigatório e vinculado do lançamento não significa que esta é a única forma de constituição do crédito tributário. Mas, sim, que não cabe à administração pública realizar qualquer juízo de conveniência e oportunidade quando os requisitos legais para a realização do mesmo estejam presentes.

É um ato obrigatório, de prática cogente? Sim, tanto que acaso a autoridade administrativa não cumpra com a sua obrigação de promover o lançamento, poderá vir a ser penalizada, consoante previsão expressa do parágrafo único do art. 142.

Entretanto, por óbvio, quando a legislação tributária não imputa qualquer dever à autoridade administrativa, esta não estará obrigada a praticar qualquer ato, não precisará promover a constituição do crédito tributário, tampouco poderá ser penalizada em decorrência da sua inércia. Isso é, justamente, o que ocorre na dita homologação tácita, cuja única consequência do transcurso do prazo é a impossibilidade de promover lançamento de ofício suplementar em decorrência da decadência.

Logo, é possível haver a previsão legal de outras formas de constituição do crédito tributário que não aquela levada a cabo pela autoridade administrativa, posição também defendida por Aurélio Pitanga Seixas Filho, para quem a competência para promover a constituição do crédito tributário pelo lançamento continuaria sendo da autoridade administrativa, a qual teria o monopólio para tal intento, Entretanto, defende que inexistente disposição no CTN que vede que o crédito tributário venha a ser constituído por outra forma, inclusive pelo próprio contribuinte, consoante a previsão do art. 150 do CTN – que de lançamento não se trata:

“Para efeito de cumprimento ordinário do dever jurídico de pagamento, como foi visto anteriormente, o legislador pode optar entre conferir ao Fisco o encargo de liquidar o tributo através do procedimento do lançamento por declaração, art. 147 do CTN, ou encarregar o sujeito passivo de pagar o tributo por sua própria conta e risco, nos moldes do art. 150.

Nestas condições, para o cumprimento ordinário do dever tributário principal, não é indispensável o procedimento administrativo do lançamento

tributário, sendo certo que no presente momento, a maioria absoluta dos tributos não é arrecadada através de lançamento tributário.” (SEIXAS FILHO, 1989, p.8)

Assim, o ato jurídico de lançamento não é imprescindível à existência e formalização do crédito tributário, tampouco para que o Fisco possa cobrar o tributo devido, bastando para isto que exista um título jurídico hábil formado pelo próprio contribuinte, ou por algum outro mecanismo previsto em lei.

Ao versar acerca do conceito legal de lançamento, Aliomar Baleeiro faz breves e interessantes considerações acerca da desnecessidade do lançamento, em certos casos:

“Esse procedimento compete à autoridade administrativa, diz o CTN. No imposto de transmissão *causa mortis*, entretanto, compete à autoridade judicial dirigir essas fazes do lançamento. E há tributos, e técnicas tributárias, que não comportam lançamento ou são lançados pelo próprio contribuinte” (BALEEIRO, 2001, p. 781)

Assim, além de evidenciar a possibilidade de o crédito tributário ser formalizado, certificado e liquidado por outros mecanismos que não o ato de lançamento, Baleeiro chega a exemplificar, referindo-se a certificação do crédito tributário por meio de ato praticado pela autoridade judicial.

A relevância da conduta praticada pela autoridade judiciária, substituta do ato de lançamento em algumas circunstâncias, também foi constatada por Souto Maior Borges:

“Mas, embora o conteúdo do ato realizado no processo judicial corresponda ao conteúdo do ato administrativo de lançamento, seguramente não se tratará de lançamento, porque lhe falta um requisito externo tão indeclinável quanto os requisitos internos. Não é ato praticado por uma autoridade administrativa, mas judicial. Logo, não é lançamento (CTN, art. 142, *caput*)”. (BORGES, 1999, p. 317-318)

Tanto na passagem de Aliomar Baleeiro, quanto na de Souto Maior, a circunstância fática analisada se referia ao imposto de transmissão *causa mortis*, mas as conclusões obtidas não se aplicam apenas nesta ocasião. O ato da autoridade judicial também possui relevância, por exemplo, na constituição do crédito tributário relacionado a contribuições previdenciárias incidentes sobre valores relativos à remuneração pelo trabalho, resultantes de sentença condenatória ou de acordo homologado pela Justiça do Trabalho, consoante previsão expressa do art. 114, inciso VIII da Constituição Federal.

Além dos mencionados atos praticados por autoridades judiciais existem, também, uma infinidade de atos praticados pelo próprio sujeito passivo que possuem a mesma finalidade e

aptidão, os quais culminam com a representação documental de que o crédito existe em determinado montante em face de determinado contribuinte, tal como a entrega de declarações (de rendimento e DCTF, por exemplo), a realização de depósitos judiciais, as confissões para fins de parcelamento de débitos, etc. Esta visão é compartilhada por Leandro Paulsen:

“Em verdade, quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, ainda que com ele não concorde, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.” (PAULSEN, 2008, p. 971)

Este entendimento foi adotado em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, os quais culminaram na edição da Súmula 436/STJ, que dispõe: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

O verbete Sumulado materializa, justamente, entendimento consagrado no Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade administrativa não é indispensável, haja vista que não é o único modo de constituição do crédito tributário. Aqui, cabe corroborar este raciocínio com as observações realizadas por Eduardo Domingos Bottallo e José Eduardo Soares de Melo ao discorrerem sobre o referido enunciado:

“Entendera que o artigo 142 do CTN não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, não erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade mencionada no preceito legal diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito.” (BOTTALLO e MELO, 2011, p. 290-291)

Logo, o art. 142, fundamento do entendimento doutrinário pela imperiosidade do ato de lançamento, em verdade, não concede o monopólio da constituição do crédito à autoridade administrativa, mas tão somente a privatividade de uma dessas modalidades, sendo certo que o crédito também pode vir a ser certificado e liquidado por ato da autoridade judicial ou por parte do próprio sujeito passivo.

No sentido de que tanto o lançamento quanto a aplicação do direito realizada pelo contribuinte são instrumentos aptos a constituir o crédito tributário, interessa analisar a lição de Paulo de Barros Carvalho, o qual afirma que “[...] nenhum dos pressupostos lógicos da norma jurídica individual e concreta, contidos no lançamento, estão ausentes daquelas declarações

cuja expedição a Lei confia ao sujeito passivo das obrigações do tributo” (CARVALHO, 1998, p. 241), de forma que inexistente diferença estrutural entre a atividade do particular e a empreendida pelo agente do Poder Público.

Em verdade, em decorrência da constatação de que a homologação não se trata de um lançamento, vez que é mero ato de fiscalização da constituição prévia do crédito tributário levada a cabo pelo próprio contribuinte, em cotejo com a verificação de que inexistente no CTN previsão legal que exija a constituição do crédito, em qualquer hipótese, por autoridade administrativa, podemos concluir que o lançamento é ato prescindível, vez que terceiros poderão, validamente, identificar o sujeito passivo, verificar o fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e quantificar o tributo devido.

4 – CONCLUSÕES

Uma vez realizada ampla revisão bibliográfica, foi confirmada a hipótese de que a homologação prevista no art. 150 do CTN não se enquadra no conceito legal de lançamento, previsto no art. 142 do CTN, o qual é um ato prescindível para a constituição do crédito tributário.

Para tanto, como precedente lógico à obtenção da conclusão supracitada, foram fixadas algumas premissas que influenciaram de forma direta no desenrolar do presente estudo. Neste sentido, foram analisadas as contribuições teóricas anteriormente apresentadas pela doutrina referentes ao lançamento tributário,

De maneira preliminar foi realizada uma breve digressão acerca das diferentes acepções que o termo “lançamento” possui, de sorte a restringir a análise realizada neste estudo ao conceito positivado no CTN, especialmente no art. 142 deste diploma legal.

Com esta delimitação ao emprego que pode vir a ser dado à palavra foi possível apurar as características definidas na legislação bem como avaliar os elementos necessários à materialização do mesmo. Neste sentido, foram abordadas as temáticas atinentes à eficácia do lançamento – se constitutiva ou declaratória - e o inter-relacionamento entre a obrigação tributária e o crédito tributário.

Após esta abordagem, foi possível extrair algumas conclusões que deram lastro ao restante do trabalho. A primeira delas foi no sentido de que o crédito tributário surge de maneira concomitante à obrigação tributária, ou seja, no momento da ocorrência do fato impositivo. Entretanto, por ficção legal, passou-se a adotar o termo “constituição do crédito

tributário” para designar o ato que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo, determina a matéria tributável e calcula o montante de tributo devido.

Em suma, a finalidade de tal medida é certificar a existência do crédito tributário, que é a ela preexistente e promover a liquidação do mesmo, possibilitando assim a sua exigência por parte do Fisco.

Ainda no que se refere aos aspectos gerais do lançamento tributário foi procedida a análise da natureza jurídica da conduta levada a cabo pelo agente do Fisco, o que resultou na conclusão que o procedimento de lançamento admite a participação do sujeito passivo e que apenas o ato que põem fim ao mesmo é privativo da autoridade administrativa. Tanto tal assertiva é verdadeira que o próprio Código Tributário Nacional vale-se do grau de participação do contribuinte para classificar as diferentes modalidades de lançamento, nomeadas como: i) de ofício; ii) por declaração; e iii) por homologação.

Estabelecida a base teórica da questão relativa ao lançamento, o segundo tópico deste trabalho voltou os olhos, de maneira exclusiva à análise do dito “lançamento por homologação”, caracterizado por uma acentuada participação do contribuinte, o qual promove a apuração e recolhimento do tributo, restringindo a atuação da autoridade administrativa à fiscalização dos atos de liquidação realizados.

Assim, foram apresentadas as características deste procedimento tendente a promover a “constituição do crédito tributário” e realizada a ressalva de que, acaso não se enquadrasse no conceito legal previsto no art. 142 do CTN, de ato de lançamento não se trataria.

Neste diapasão, foram avaliadas as modalidades de homologação previstas na legislação, de sorte a concluir que a homologação expressa, que é de difícil verificação nas repartições fiscais, não passa de uma fiscalização no sentido de aferir se a constituição do crédito levada a cabo pelo próprio contribuinte estava condizente com a legislação atinente ao tema.

Quanto à denominada “homologação tácita”, entendeu-se que esta, além de não poder ser qualificada como lançamento, sequer pode ser caracterizado como ato administrativo, vez que nada mais é do que a inércia do poder público pelo prazo de cinco anos, cujo único efeito se restringe à decadência do direito fazendário de promover a revisão do crédito tributário anteriormente constituído pelo próprio contribuinte.

De qualquer sorte, diante do conceito positivado no CTN constatou-se que, malgrado seja uma alcunha comumente utilizada para designar o procedimento que culmina com a

constituição do crédito tributário por ato do próprio contribuinte, este não poderia ser designado como “autolancamento”.

Por fim, diante da constatação de que o ato de homologação não se encaixa no conceito legal de lançamento, passou-se a evidenciar e refutar os argumentos utilizados por abalizada doutrina para qualificar o lançamento como algo indispensável, concluindo que o Código Tributário Nacional, diferentemente do que se costuma imaginar, não previu diferentes modalidades de lançamento, mas sim, distintas formas de constituição do crédito tributário.

Portanto, o art. 142 do CTN definiu o lançamento como ato privativo da autoridade administrativa, o qual é vinculado e obrigatório nas ocasiões em que a legislação assim determinar. Ou seja, em havendo previsão legal para que a autoridade promova o lançamento esta não poderá realizar qualquer juízo de conveniência ou oportunidade, devendo obrigatoriamente praticá-lo, estando sujeita a ser penalizada acaso não o faça.

Entretanto, a *contrario sensu*, inexistente óbice para que a legislação estabeleça outras formas para que o crédito tributário seja certificado e liquidado como, aliás, já é amplamente difundido na jurisprudência pátria, a qual enxerga que diversas condutas praticadas por terceiros – seja a autoridade judicial, seja o próprio contribuinte - se reveste de conteúdo apto a substituir a função usualmente exercida pelo lançamento.

Neste sentido, reafirma-se a importância do presente estudo e das conclusões obtidas, uma vez que, malgrado não seja definitiva e possa ser aprimorada, pode servir de amparo à eventual superação do entendimento derivado de uma análise perfunctória das disposições do Código Tributário Nacional, e enraizado em parte da doutrina, de que o único meio apto a promover a “constituição do crédito tributário” é o lançamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Lançamento, Essa Formalidade!. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos e MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às Súmulas Tributárias do STF, STJ, TRFs e CARF**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRITO, Edvaldo. A constitucionalidade da compensação em detrimento da ordem de pagamento dos precatórios In: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional da ABDConst, 9., 2010, Curitiba. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ABDConst, 2011. Disponível em: <http://abdconst.com.br/revista3/anaiscompletos.pdf> Acesso em: 8 fev, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEITE, Harrison Ferreira. Lançamento Tributário – Uma análise do conceito legal. In **Revista Jurídica da Universidade de Franca**, ano 7 – n. 13, 2º semestre 2004 – Franca, Universidade de Franca, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Impossibilidade de tributo sem lançamento. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 90, mar de 2003.

_____. Decadência e lançamento por homologação tácita no art. 150 do CTN. In **Revista Dialética do Direito Tributário**, nº 104, mai de 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ROCHA, Sérgio André. Constituição do Crédito Tributário pelo Contribuinte. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 151, abril de 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Função do Lançamento Tributário. In **Revista Forense**, vol. 307, jul. ago. set. de 1989.

_____. Natureza Jurídica do Lançamento por Homologação – Mito – Ficção. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 185, fev de 2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de Constituir o Crédito. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 151, abril de 2008.