

DEONÍSIO KOCH

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Teoria e prática

4^a EDIÇÃO

Revista, atualizada
e ampliada

2026

CAPÍTULO V

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1. Anotações introdutórias

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, trata do lançamento tributário dentro do Capítulo II, da Constituição do Crédito Tributário, dispondo sobre o seu conceito, hipóteses de modificação e modalidades, sugerindo ser indispensável este ato administrativo para o nascimento do crédito tributário em todas as hipóteses.

A forma de disposição desta matéria pelo CTN causa uma enorme confusão entre aqueles que a estudam e tentam compreendê-la dentro de um contexto que faça sentido no mundo fenomênico. E esta complexidade que marca o tema é inadmissível, visto que o assunto é de extrema simplicidade, não justificando a viagem de raciocínio complexo feita pelo legislador. Afinal, o que poderia haver de complexo na dinâmica de apuração e recolhimento de um tributo, seja por iniciativa do sujeito passivo, seja por ato de ofício da Fazenda Pública? O tratamento normativo dado ao lançamento não é de nenhum primor sob o ponto de visto de clareza e objetividade, pelo menos sob a ótica da atual estrutura normativa tributária nacional. Criou-se uma complexidade artificial. O lançamento tributário, de uma forma geral, trata da dinâmica de fazer a subsunção dos fatos determinantes do crédito tributário na norma. Alberto Xavier, ao comentar a definição de lançamento constante do art. 142 do CTN, diz que todos os procedimentos arrolados no dispositivo são “momentos lógicos do processo subsuntivo”.¹ Luciano Amaro, ao analisar o lançamento por homologação demonstra também o seu inconformismo diante da complexidade normativa construída sobre um tema simples. Escreve ele:

(...) o Código Tributário Nacional teve de construir, com enorme dose de artificialismo, a ideia do lançamento *por homologação*. A hipótese em relação à qual a questão

1. XAVIER, Alberto. *Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. São Paulo: Forense, 1997, p. 66.

se coloca é extremamente simples; complexo é, porém, o tratamento legal dado pelo Código à matéria.²

Tem-se por principal foco desta dificuldade de compreensão, a inadequação do conceito de lançamento traçado pelo Código, às situações fáticas que ocorrem nas relações jurídicas tributárias na realidade. Por mais que o exegeta faça uma interpretação abrangente e aberta, afastando por completo a literalidade na interpretação, terá ele dificuldades de ajustar o conceito de lançamento a todas as situações da realidade factual no mundo das relações jurídicas tributárias que hoje se apresentam.

Entre as dificuldades que o sistema normativo apresenta pode-se destacar a sua indefinição sobre a natureza constitutiva do crédito tributário, e a incoerência conceitual que se revela numa análise sistêmica da norma específica, quando se verifica que a regra matriz do lançamento prevista no art. 142 do CTN encerra a ideia de um comportamento ativo da autoridade administrativa, ou uma ação com objetivo constitutivo de um crédito tributário, e ao mesmo tempo em que o mesmo Código admite a existência de modalidade de lançamento por homologação, que pode ocorrer por omissão da autoridade administrativa, ou um **não ato**, que é o caso do decurso do prazo decadencial para a constituição do lançamento de ofício (art. 150, CTN).

Por conta destas dificuldades impostas pela norma de ajustar a estrutura conceitual do lançamento ao mundo real das relações jurídicas tributárias, as mais diversas teses têm sido levantadas, sempre na tentativa de oferecer uma melhor solução para o ajustamento da norma ao mundo fenomênico. Nem todas as teorias obtêm êxito. Sérgio André Rocha, ao se debruçar sobre o tema, expõe a sua crítica contra a posição majoritária que restringe o ato de lançamento a uma iniciativa da autoridade administrativa. Segundo ele, o lançamento é uma atividade de concretização de seu comando, por vezes materializada em um ato específico e realizada pelo sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por ambos os sujeitos da relação jurídica tributária em conjunto. O lançamento seria uma série de condutas a serem realizadas tanto pela Fazenda Pública como pelo sujeito passivo.³

Não se sabe se é em razão da defasagem da lei aos nossos dias ou se por uma falta de clareza conceitual do legislador, o fato é que não se pode render elogios à redação de uma lei que causa tanta divergência de entendimento entre aqueles que a interpretam. Não nos filiamos à corrente que visualiza na complexidade legislativa uma aparente erudição. A lei deve se utilizar da linguagem clara, precisa e

2. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 352.

3. ROCHA, Sérgio André. *Op. Cit.*, p. 249-250.

compreensível para transmitir a ordem nela contida aos destinatários; a lei não pode ser uma peça com enigmas a serem decifradas por décadas pelos especialistas para a sua exata compreensão. A lei assim elaborada não garante méritos intelectivos ao seu legislador, mas revela uma dificuldade na coordenação das ideias a compor o texto normativo.-

É proposição nossa enfrentar estas dificuldades nesta análise, atribuindo ao lançamento uma concepção que lhe dê sentido prático no mundo real, adotando uma interpretação abrangente e aberta, apontando, ao mesmo tempo, as críticas que lhe são cabíveis.

Registre-se que o lançamento é matéria reservada à lei complementar sob a orientação constitucional do art. 146, III, “b”, segundo o qual “Cabe à lei complementar: (...) III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b – obrigação, *lançamento*, crédito, prescrição e decadência tributários”. (Grifo nosso).

Portanto, as diversas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não podem veicular, por meio de lei ordinária local, matéria relacionada ao lançamento, que lhe dispense tratamento diverso daquele disposto na lei complementar.

É sempre bom lembrar que o CTN foi recepcionado como lei complementar *ratione materiae*, pelo Constituição Federal de 1988. Esta recepção já havia sido efetuada pelas Constituições anteriores. Deste modo, como lei complementar referida no dispositivo constitucional citado, deve-se entender o nosso velho CTN, que por sinal resiste ao tempo com raras alterações, o que talvez seja causa de alguma dificuldade de adaptação ao nosso tempo com relação a alguns dispositivos.

2. *Conceito*

O CTN, em seu art. 142, oferece o conceito formal do lançamento tributário, embora com inúmeras imperfeições as quais serão apontadas mais adiante. Eis os seus termos:

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 tributária 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”.

Cabe fazer o registro de alguns conceitos doutrinários.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi,

Lançamento tributário é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.⁴

Mizabel Abreu Machado Derzi propõe também a sua definição de lançamento. Entre o seu teor constata-se a inserção de conteúdo instrumental para a formação do título executivo do crédito tributário.

O lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concretização da norma jurídica ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.⁵

O lançamento assume uma posição de norma concreta individual para Paulo de Barros Carvalho. Segundo ele, o lançamento é:

(...) ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁶

Adotando a posição segundo a qual o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, em interpretação harmoniosa como o disposto no art. 142 do CTN, não admitindo, portanto, o *autolancamento*, que seria aquele efetuado pelo sujeito passivo, poder-se-ia definir o lançamento como um ato administrativo que consiste em subsumir os fatos jurídicos tributários definidores de uma relação jurídica

4. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 135.

5. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001, p. 355.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 383.

tributária à norma, formalizando e individualizando o crédito tributário em razão da omissão, consentida ou não, do sujeito passivo, podendo ainda ser instrumento de constituição de crédito tributário para algumas hipóteses (lançamento de multa ou lançamento de ofício por imposição legal).

O lançamento é uma norma de relação individual e concreta entre a Fazenda Pública, na qualidade de titular do crédito tributário, e o sujeito passivo, o qual se obriga a suportar o ônus tributário. O agente fiscal, com base nas normas abstratas (legislação de modo geral), procede ao lançamento, aplicando ao caso concreto estas normas, criando outra, de relação individual que obriga o contribuinte, constituindo o crédito tributário em algumas hipóteses (lançamento de multa por infração à obrigação acessória), ou apenas formalizando-o, criando as condições legais necessárias para propor a cobrança forçada do crédito.

O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa competente. Este enunciado implica a necessidade de identificação da pessoa responsável pelo ato, com a devida competência conferida por lei. As legislações têm reservado esta atividade aos agentes fiscais de tributos, ingressos por concurso público, com a missão de promover todas as atividades de controle do cumprimento das obrigações tributárias, seja de forma preventiva ou punitiva, através das auditorias fiscais, com o consequente lançamento do crédito tributário de ofício, se for o caso.

Usando os termos do art. 142 do CTN, o lançamento é um ato administrativo e se forma com os seguintes procedimentos:

- a) Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária,⁷ do tributo objeto do lançamento;
- b) Determinar a matéria tributável, que consiste na verificação da legislação aplicável ao caso concreto. É a observância do princípio da legalidade;
- c) Calcular o montante devido do imposto, determinando a base de cálculo, a alíquota aplicável e obter o valor final a ser lançado;
- d) Identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Este sujeito passivo pode ser o *contribuinte*, que é aquele que tem uma relação direta com o fato gerador, ou *responsável*, que é aquela pessoa a quem é atribuída a responsabilidade tributária por lei, quando não se revestir das condições de contribuinte do imposto;
- e) Propor a aplicação da penalidade quando cabível. É claro que na hipótese de a lei exigir o lançamento de ofício originalmente, como ocorre, por exemplo,

7. Segundo o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

com o IPTU, determinando o *quantum* a recolher referente um exercício pelo proprietário do imóvel, não haverá a imposição de penalidade, pois nenhuma norma o contribuinte infringiu. Por outro lado, no lançamento de ofício decorrente de apuração de imposto sonegado em uma investigação fiscal, cabe além do lançamento do imposto, a imposição da multa específica para a infração apontada. Importante observar que esta multa lançada constitui-se, junto com o imposto, o chamado *crédito tributário*, contrariando o conceito de tributo no artigo 3º do CTN, segundo o qual, não é tributo a prestação pecuniária decorrente de sanção de ato ilícito, que é a multa. Portanto, qualquer multa, mesmo as decorrentes do ilícito fiscal, nunca é *tributo*, segundo o conceito expresso no CTN, entretanto, por uma antinomia conceitual do próprio CTN, a multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária integra o crédito tributário (art. 113, § 1º, c/c art. 139, ambos do CTN), seja na forma de lançamento de ofício ou não. Por fim, não é caso de proposição de aplicação de uma penalidade pecuniária, conforme diz o dispositivo, mas de aplicação efetiva. A expressão é infeliz, sugerindo que a autoridade administrativa cogitada pelo legislador não seria competente para impor a penalidade. O termo *propor* deve ser entendido como *aplicar*.

E o artigo arremata a matéria com o parágrafo único que atribui ao procedimento administrativo de lançamento a condição vinculante e obrigatória. Vinculante, porque segue o mesmo ordenamento de todos os atos administrativos que devem ser praticados seguindo rigidamente os ditames da lei, sem dela desviar-se, não dando espaço para que o agente público aja com poder discricionário, fazendo prevalecer a sua conveniência e oportunidade. É obrigatório porque não cabe à autoridade a liberalidade de fazer qualquer opção entre lançar ou não um tributo que sabe devido. É dever dela proceder ao lançamento; não é uma faculdade. Da mesma forma, obviamente, não poderá o agente fiscal exigir, via lançamento, um crédito tributário sabidamente indevido, o que pode caracterizar excesso de exação.

O conceito legal aqui examinado merece algumas considerações de ordem crítica, tanto no seu aspecto de conteúdo normativo como na sua própria redação, que se mostra imprecisa em várias passagens.

Em primeiro lugar, ao lançamento é atribuída a função *constitutiva* do crédito tributário. Veremos mais adiante em tópico próprio, que nem sempre o lançamento de ofício constitui ou faz nascer o crédito tributário. Este lhe é pré-existente e nasce a partir da efetividade do fato gerador. Para ficarmos no exemplo do imposto estadual, o ICMS, o comerciante, ao vender uma mercadoria, dando efetividade concreta ao fato gerador do imposto, fez nascer o crédito tributário que lhe cabe recolher,

sem que haja qualquer lançamento. Somente haverá lançamento, nos termos do art. 142, diante de uma conduta de evasão fiscal deste comerciante, que tenha ocultado o fato gerador mencionado, não emitindo, por exemplo, a respectiva nota fiscal.

O dispositivo legal também não é preciso nos termos formais quando se refere ao lançamento como um *procedimento* administrativo. Seguramente, o ato de lançar é um *ato* administrativo com toda a sua caracterização formal, ingressando no mundo jurídico como uma norma específica. Os procedimentos haverão de serem executados em momento prévio pelo autor do lançamento, que consiste em reunir os elementos fáticos para formular o ato. Precede ao lançamento o procedimento de identificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo, entre outros procedimentos.

É sofrível a escolha do termo *tendente* pelo legislador para designar o objetivo do lançamento. O verbo *tender* traduz uma inclinação, uma proposição ou apenas uma vocação. O ato administrativo do lançamento repele esta conduta de falta de ação conclusiva. A autoridade administrativa não terá a inclinação de verificar a ocorrência do fato gerador, mas o fará, com determinação, de forma obrigatória e vinculada nos estritos parâmetros da lei.

É imprecisa também a redação do dispositivo ao sugerir a *proposição* da aplicação da penalidade cabível. Ora, a autoridade administrativa competente para lançar não propõe a quem quer que seja, a aplicação de penalidade pecuniária. Ela já fará a devida aplicação, subsumindo a ocorrência fática ao tipo infracional, se for o caso. O verbo *propor* sugere a existência de uma segunda autoridade administrativa de hierarquia superior, a quem fosse dirigida a proposição para a aplicação da penalidade. É como se a autoridade lançadora do crédito tributário não seria competente para aplicar a penalidade pecuniária. A lógica que faz a norma ter sentido, impõe que a proposição aqui mencionada deve significar a efetiva aplicação da penalidade cabível. Por conta desta redação já se formou corrente de pensamento que propunha a submissão de todos os lançamentos de ofício à apreciação do órgão de julgamento administrativo, mesmo aqueles não impugnados pelo sujeito passivo, com a única finalidade de validar a aplicação da multa. Pensamento infeliz hoje já suplantado.

Por outro lado, a redação é coerente quando prevê a aplicação da penalidade pecuniária não de forma geral em qualquer lançamento de ofício, mas para as hipóteses em que esta sanção seja cabível. Nem sempre o lançamento tributário decorre de uma infração à ordem tributária. Há tributos que, por sua característica, são lançados originariamente de ofício, por imposição legal, como é o caso do IPTU. Neste lançamento não há penalidade a ser lançada.-

O artigo encerra sua redação com uma redundância, ao atribuir à atividade administrativa de lançamento a condição de *vinculada e obrigatória*, visto que ato vinculado é obrigatório pela sua natureza. Dizer que um ato administrativo é vinculado à lei é dizer que a sua prática é de natureza obrigatória, afastando a opção de escolha do agente a quem cabe praticá-lo.

3. *Competência privativa para lançar*

Uma questão que importa mencionar diz respeito à competência para efetuar o lançamento tributário. Sendo o lançamento um ato privativo da autoridade administrativa, revestida de competência necessária, pode uma outra autoridade, judiciária, ou mesmo administrativa sem competência para lançar, alterar o lançamento, formando-lhe nova base tributária, nova alíquota, enfim, novo valor do imposto, o que equivaleria praticamente na elaboração de um novo lançamento? Ou seja, quem não tem competência para lançar pode alterar o lançamento?

Por força do dispositivo legal citado (art. 142 do CTN), há que ser uma autoridade administrativa a quem a lei atribua a competência para lançar crédito tributário. Assim, uma autoridade judiciária, um juiz, não pode alterar o lançamento, porque lhe falta competência. Ele não é autoridade administrativa, é autoridade judiciária. Quem não pode constituir também não pode alterar. Isto não implica dizer que o magistrado não tem competência para intervir na disputa travada numa relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. O Poder Judiciário pode desconstituir a relação jurídica tributária, afastando a exigência do crédito tributário lançado, de forma total ou parcial, mas não é órgão competente para reformular o conteúdo do lançamento, seja no seu aspecto quantitativo, seja na sua fundamentação legal.

Admitindo-se que o lançamento é uma norma de relação individual de aplicação concreta, ato privativo da autoridade administrativa revestida da necessária competência e admitir que uma outra pessoa, sem as prerrogativas necessárias para fazer o lançamento faça nele alterações, equivale a permitir que o membro do Poder Judiciário altere uma lei, cuja edição é privativa do Poder Legislativo. De fato, o juiz não pode alterar nenhum ato normativo (lei, decreto, regulamento, portaria...). Ele pode declarar a sua inconstitucionalidade, sua ilegalidade, ou, ainda, negar-lhe a aplicação em caso concreto. Neste caso, o julgador nega a validade da norma por inteiro, não altera o seu conteúdo normativo.

Pela mesma razão de competência, é nulo, de pleno direito, o lançamento constituído por pessoa não integrante do quadro de funcionários do Estado, como um advogado, contador ou empresa de auditoria. Tem-se verificado que empresas

de assessoria ou de auditoria tributária procuram prefeituras para oferecer seus serviços de fiscalização de tributos, numa estratégia de terceirização de serviços públicos. Como o particular (não autoridade pública) não tem competência para lançar crédito tributário, propõe-se então que uma autoridade fiscal apenas assine formalmente os termos constitutivos do crédito, simulando uma legalidade inexistente. Tal medida contraria todo o ordenamento jurídico pertinente. A começar pela quebra do sigilo fiscal. O contribuinte não é obrigado a exibir seus documentos de interesse fiscal para pessoa não habilitada legalmente para o seu exame, nem é obrigado a lhe franquear o acesso às dependências de seu estabelecimento. Pode alegar a quebra do sigilo fiscal. Além de ser ilegal, tal medida ainda contribui para o desmantelamento de um quadro técnico de funcionários públicos, aos quais deve ser atribuída a responsabilidade pela fiscalização e lançamento tributário.

Cumpra lembrar que a Constituição Federal, em seu art. 37, inciso XXII, reforça a vinculação das atividades da administração tributária aos servidores públicos de carreira específica, ao mesmo tempo em que prioriza a disponibilização de recursos para estas atividades, afastando definitivamente a possibilidade de terceirização das atividades relacionadas à fiscalização e lançamento tributário.

Art. 37...

(...)

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreira específica, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

A questão da competência com relação ao lançamento tributário também impede que o poder legiferante do Poder Legislativo intervenha neste ato para modificá-lo. Nos termos do art. 145 do CTN, o lançamento somente pode ser modificado por impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade, em casos específicos. Essa relação de formas de alteração de lançamento deve ser entendida como exaustiva, de maneira que não cabe inventar-se outra modalidade de modificação de lançamento diversa daquelas mencionadas pelo Código. Desta forma, um lançamento não pode ser modificado por lei. Não há previsão legal para tal medida. A lei pode conceder remissão (art. 156, IV, CTN), anistia (art. 175, II, CTN), institutos de benefício fiscal que concedem o perdão do crédito tributário ou da multa, respectivamente. Caso este benefício do “perdão” se refira a crédito tributário já constituído mediante lançamento, a lei torna sem efeito a relação jurídica tributária por ele constituída, desonerando o contribuinte do

cumprimento da respectiva obrigação tributária, contudo, tal repercussão jurídica não deve ser confundida como forma de modificação do lançamento. Perdoar um crédito tributário, ainda que seja parte de um lançamento, não significa modificá-lo. A modificação está atrelada à motivação amparada na sua legalidade, através da qual a autoridade competente exerce o controle da legalidade do ato, enquanto que a remissão e anistia decorrem de uma decisão de política fiscal do ente tributante, no exercício da competência tributária que lhe é concedida pela Constituição Federal.

4. *Eficácia Declaratória ou constitutiva do lançamento*

Embora não se tenha unanimidade nesta posição entre os doutrinadores, a tese mais aceita é a de que o lançamento tem apenas um efeito *declaratório*, no sentido de declarar um crédito tributário já existente em vista da ocorrência do fato gerador, não sendo *constitutivo* do crédito tributário. De acordo com este entendimento, o lançamento não cria um direito novo, e por isso não tem eficácia constitutiva, mas apenas declara um direito já pré-existente por conta da ocorrência do fato gerador. O lançamento apenas formaliza o crédito tributário, o individualiza, tornando-o apto a ingressar na esfera da exigibilidade, nos casos em que este é obrigatório para esta finalidade. Pelo sistema tributário vigente, a grande maioria dos impostos são apurados pelo próprio contribuinte, sem a formalização do lançamento de ofício; tal procedimento recebeu o enquadramento de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, do CTN, matéria para análise mais adiante. A classificação qualificativa de ato declaratório e constitutivo somente faz sentido para o lançamento de ofício ou por declaração.

Aliás, não é por outra razão que o artigo 144 do CTN determina a aplicação da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador. Aplica-se a lei então vigente, para observar o aspecto temporal da hipótese de incidência, pela definição do momento em que se constituiu o direito do Estado com relação ao seu crédito tributário.

Conforme já anunciado, esta é a posição majoritária na doutrina, à qual nos filiamos, em regra, com as devidas ponderações de ressalvas que seguirão expostas.

A partir da segunda edição deste livro, uma análise mais detida, fruto da exposição aos fatos do cotidiano em matéria tributária, conduziu-nos para uma reavaliação do tema. A mudança de entendimento não se posiciona entre a dicotomia lançamento *constitutivo* ou *declaratório*. A tese do lançamento com efeito declaratório, para a maioria dos casos, ainda tem a nossa preferência por se aproximar mais da realidade factual. A nossa reavaliação consiste em negar a generalidade nesta conceituação. Ou seja, nem todos os lançamentos tributários têm a mesma natureza jurídica do ponto de vista de criar um novo direito. É certo que o lançamento de um tributo

que havia sido sonegado ou não recolhido, é ato declaratório. O crédito é um fato pré-existente. Não se cria nenhum crédito novo. Porém, ao se lançar uma penalidade pecuniária por descumprimento de uma obrigação acessória, está-se criando sim um crédito tributário que não existia antes do lançamento, fato que lhe atribui um efeito constitutivo do crédito tributário. A mesma situação ocorre com relação aos tributos que, por força de lei, são lançados de ofício, como ocorre como o IPTU. Nesta modalidade de tributo, a ocorrência do fato gerador cria a obrigação tributária e o lançamento faz nascer o crédito tributário correspondente. Portanto, em nossa avaliação o lançamento produz efeito declaratório (a maior parte deles – nos tributos que admitem lançamento por homologação) sempre que se formaliza um crédito pré-existente; terá efeito constitutivo sempre que este ato seja necessário para a sua efetiva constituição.

Por fim, vale repisar o que já se argumentou a respeito da dicção do art. 142 do CTN, segundo a qual, o lançamento seria um procedimento que *constituiria* o crédito tributário. Tal enunciado já recebeu o tratamento crítico quando tratamos do conceito de lançamento.

5. O lançamento e a vigência da legislação no tempo

São seguintes os termos do artigo 144 do CTN:

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

O texto legal traduz o princípio da *irretroatividade* da lei que vige em Direito Tributário, ressalvadas as exceções, a exemplo dos demais ramos do Direito. Cumpre lembrar que a retroatividade da lei tributária é vedada pelo artigo 150, III, *a* da Constituição Federal. Excepcionalmente, quando resultar em benefício ao contribuinte e se referir à infração, e ainda quando se tratar de lei interpretativa, a lei tributária retroagirá, nos termos do art. 106 do CTN.

Para melhor compreensão deste dispositivo, é preciso fazer uma distinção entre a lei *material*, da qual decorre a obrigação tributária, que é a lei que institui o

imposto, descreve o seu fato gerador, além de outras obrigações tributárias, da lei *adjetiva*, ou de natureza processual, que cuida das regras procedimentais relativas à atividade do lançamento.

Assim, quando o artigo acima transcrito determina a aplicação da lei vigente na época da ocorrência do fato gerador, está se referindo à lei material, que é aquela que a autoridade fiscal aplica ao caso concreto na lavratura do lançamento. Se na data do fato gerador a alíquota do ICMS era de 17%, esta deve ser aplicada pelo agente fiscal, mesmo que ela já tenha sofrido alteração na data da lavratura do lançamento, não importando se foi majorada ou diminuída. É porque o direito da Fazenda Pública ao crédito tributário nasceu na data da ocorrência do fato gerador. O mesmo ocorre nas hipóteses em que determinada operação, que antes era tributada, passou a gozar do benefício da isenção. Se na data do fato impositivo a operação era tributada e na data do lançamento a mesma operação já estava no abrigo da isenção, deve ser lançado o imposto devido na data da ocorrência do fato gerador. Não se aplica neste caso o disposto no artigo 106, II do CTN, porque aquele dispositivo refere-se sempre à *infração*, e não à aplicação da lei tributária no lançamento.

Já o § 1º, refere-se à lei *adjetiva*, que é aquela que regula o procedimento, as formalidades relativas à atividade de lançar. Com referência a esta legislação, aplica-se a lei vigente na data da lavratura do lançamento, sem perquirir qual a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, exceção feita para a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Se, por exemplo, na data do procedimento de lançamento a autoridade fiscal tiver maiores poderes fiscalizatórios do que dispunha na data da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, a possibilidade da quebra do sigilo bancário sem a interferência do Judiciário, o que ocorreu com a autorização da Lei Complementar n. 105/2001, ela poderá exercer este novo poder para lançamentos cujos fatos geradores tenham ocorrido em época em que não detinha este poder. Aplica-se a lei vigente na data do procedimento.

É preciso frisar que esta forma de aplicação da lei *adjetiva* ao lançamento, não representa de maneira alguma, a retroatividade de lei superveniente, pelo contrário, ratifica o princípio jurídico da irretroatividade, pois esta lei tem aplicação na *atividade* de lançar, e esta atividade ocorre não na data do fato gerador, mas na data da lavratura ou do procedimento de lançamento.

A aplicação desta legislação procedimental, imediatamente após a sua vigência, podendo ser utilizada para fiscalizações em exercícios anteriores à sua edição, sempre nos pareceu de clareza inquestionável, dado a sua natureza processual e com base no próprio texto do § 1º do artigo 144 do CTN, que menciona inclusive

a *ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas*, como exemplo de aplicação desta legislação no tempo.

O ponto que poderia provocar uma indagação é o motivo de o legislador ter mencionado a *ampliação* dos poderes de investigação quando determina a aplicação da legislação na data do procedimento investigatório. Qual seria o tratamento caso houvesse a *redução* dos poderes investigatórios pela legislação superveniente? Em tese, haveria de se aplicar sempre a legislação vigente contemporânea com o procedimento, contudo, entendemos que a resposta está na disposição do art. 195 do mesmo CTN, segundo a qual, para os efeitos da legislação tributária não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativos do direito de investigação fiscal, que consiste no exame dos livros fiscais, mercadorias, papéis, e todas as informações de interesse fiscal, para a verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Ou seja, o CTN repele a edição de lei que reduza o poder investigatório, evitando esta interferência negativa nas auditorias fiscais.

O § 2º exclui da aplicabilidade da regra deste artigo os impostos lançados por períodos certos de tempo, como é o caso do IPTU, do ITR e o IPVA. O fato gerador destes impostos não ocorre momentaneamente, como, por exemplo, acontece com o ICMS, o ITCMD, mas precisa de um determinado período para se completar, no caso, de um ano. Mas para fins de determinação do sujeito passivo, em caso de mudança de titularidade do bem no decorrer do ano, a lei que institui estes impostos deve determinar o dia em que se considera ocorrido o fato gerador. Verifica-se que há leis estaduais instituidoras do IPVA, que fixam como data da ocorrência do fato gerador, em relação a veículos adquiridos em anos anteriores, o 1º dia de janeiro de cada ano. O que o § 2º quer dizer é que não se aplica a legislação vigente neste dia convencionado como ocorrido o fato gerador, mas toda a legislação vigente durante o ano em que o fato gerador se completa, o que equivale a dizer que se aplica sempre a legislação mais recente, e não somente aquela que estava em vigor no dia convencionado como da ocorrência do fato gerador.

Esta interpretação não é abonada por uma grande parte da doutrina que se inclina para o entendimento, segundo o qual, deve-se aplicar a lei vigente naquela data específica definidora da ocorrência do fato gerador. Porém, este entendimento torna inócua a ressalva feita pelo parágrafo com relação ao artigo. De qualquer forma, a ressalva é de pouca utilidade prática no mundo factual diante do princípio da anterioridade que rege qualquer norma de agravamento tributário.

Por fim, a única certeza que o parágrafo admite ao intérprete, é a de que sua redação é defeituosa. A ressalva é feita de forma incompleta, sem indicar um tratamento alternativo, deixando um campo aberto para as mais variadas especulações interpretativas.

Naturalmente, a mesma regra é válida para as obrigações acessórias. Quando a obrigação decorre da lei *material*, aplica-se a lei vigente na época da prática da infração; quando se tratar de uma obrigação decorrente da lei *adjetiva*, deve ser aplicada a lei vigente na data da efetivação do lançamento.

Por exemplo: o contribuinte não entregou um documento exigido pela fiscalização fazendária, por exemplo, uma DIEF ou DCTF, no prazo regulamentar. Aplica-se a lei vigente na data da omissão do contribuinte. Já na lei adjetiva, o contribuinte não atendeu a uma intimação do agente fiscal para exibir um livro fiscal. Neste caso, aplica-se a lei vigente na data da prática da infração, no caso da recusa da exibição do livro solicitado, não importando a que exercício este livro se refere.

6. Notificação do lançamento para efeitos jurídicos

Embora haja legislações locais de entidades federadas que adotem o termo “notificação fiscal” para designar o lançamento de ofício – termo que não é muito bem apropriado –, é preciso que se faça uma distinção entre o *lançamento tributário* da sua *notificação*. O lançamento tributário é uma norma concreta individual inserida no contexto jurídico pelo procedimento administrativo vinculado previsto no artigo 142 do CTN, enquanto que notificação é o ato de *cientificar* o contribuinte da existência do lançamento contra ele lavrado. E esta norma individual concreta (lançamento), somente produzirá efeitos a partir da sua notificação; é através deste ato de ciência que o sujeito ativo exterioriza a sua pretensão de cobrança de seu crédito, dando oportunidade a que o sujeito passivo estabeleça o seu contraditório, se assim desejar. O lançamento enquanto não levado ao conhecimento do sujeito passivo, embora revestido de toda formalidade legal, não vigora, não produz efeitos jurídicos, não obriga o contribuinte.

Ressalte-se, porém, que a falta de assinatura no lançamento não o torna viciado ou nulo na sua constituição. A omissão da ciência é falha sanável, bastando para isso colher a assinatura do sujeito passivo, de modo que o ato administrativo não assinado não é nulo de pleno direito. De qualquer forma, a sua inserção no mundo jurídico só se verifica com a formalização da ciência do notificado.

A falha de cientificação do lançamento também será suprida pela simples manifestação do sujeito passivo sobre o mesmo, que pode ocorrer através da impugnação do mesmo perante o órgão de julgamento administrativo ou no Poder Judiciário, passando-se a contar como prazo de cientificação a data da prática de ato processual que implica no conhecimento da existência do lançamento. Torna-se evidente que, se o contribuinte notificado não vier a praticar o ato de conhecimento da existência do lançamento dentro do prazo decadencial (art. 173, I, do CTN), perde a Fazenda

Pública o direito de fazer a exigência tributária, podendo o contribuinte opor a decadência do direito constitutivo do lançamento. A não notificação do sujeito passivo no prazo decadencial implica a inexistência do lançamento no plano jurídico, ainda que este tenha sido elaborado de fato.

7. *Sujeição passiva do lançamento: contribuinte e responsável tributário*

Nos termos do CTN, tem-se que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributos ou penalidade pecuniária”, (art. 121). Segue o mesmo Código a dividir o sujeito passivo em duas espécies: (I) contribuinte, promovedor do fato gerador, e (II) responsável, sem ação na promoção do fato gerador, mas assim definido por imposição de lei.

O mesmo Código, ao permitir a imposição de responsabilidade tributária a terceira pessoa, estabelece como condição a sua *vinculação ao fato gerador* da respectiva obrigação tributária, com a exclusão do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo para o cumprimento da obrigação tributária (art. 128 CTN). Não é lícito convocar para responder por uma obrigação tributária, qualquer pessoa alheia aos fatos jurídicos tributários por conveniência do fisco na busca de sua eficiência arrecadatória.

Deve-se pontuar que este tema ganha cada vez mais relevância na comunidade jurídica, e na atividade de controle do cumprimento das obrigações tributárias do fisco, diante da pluralização da sujeição passiva na constituição do crédito tributário de ofício, para fazer frente às diversas formas jurídicas usadas no mundo dos negócios, bem como para coibir os avanços criativos das condutas delituosas para lesar o fisco. Esta nova realidade tem reflexos no procedimento de constituição do crédito tributário de ofício, diante da obrigatória indicação no lançamento de todas as pessoas, às quais são atribuídas responsabilidades tributárias, dando cumprimento a um dos requisitos de validade estatuído pelo art. 142, do CTN, que é a identificação do sujeito passivo, ou dos sujeitos passivos, na perspectiva da garantia do exercício do contraditório e ampla defesa.

Numa primeira abordagem examinaremos, de modo sucinto, as duas formas de responsabilização: a solidária prevista no art. 124 e a pessoal (como está no texto da lei) ou solidária (acolhida pela jurisprudência) do art. 135, ambos do CTN, por serem as que mais geram polêmicas e diversidade interpretativa nos debates e nas aplicações concretas.

7.1. *Responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN*

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, do CTN ocorre de duas formas distintas, segundo o critério de sua origem: (I) a responsabilidade decorrente de

interesse comum na situação que constitua o fato gerador, e (II) a responsabilidade imposta às pessoas expressamente *designadas por lei*. O parágrafo único do artigo frisa que a responsabilidade não comporta benefício de ordem. Redação redundante, visto que a solidariedade pressupõe a ausência de benefício de ordem, pela sua definição técnica.

O contorno semântico do *interesse comum* para a definição desta responsabilidade deve se estabelecer a partir da verificação da existência de um interesse no negócio jurídico; haverá de ter um vínculo interpessoal de tal afinidade que a conduta de uma das pessoas tenha repercussão nos interesses da outra. Se um dos interessados não cumprir com uma obrigação tributária, o outro interessado será atingido pelas consequências desta omissão. No interesse comum a solidariedade é evidente, clara, natural, em que os interessados se solidarizam por conveniência própria e de forma natural. O interesse comum se instala de forma automática, de pleno direito, devido à vinculação que os interessados mantêm com a situação, sem necessidade de qualquer intervenção legislativa. No interesse comum os interessados sabem ou devem ter condições de saber, de sua responsabilidade tributária relacionada à situação que constitui o fato gerador. O exemplo que se pode citar é o da copropriedade de um imóvel urbano com relação ao IPTU. O fisco poderá cobrar a totalidade do imposto de qualquer um dos proprietários. O pagamento ou não de um deles reflete no interesse do outro. O mesmo pode ocorrer na compra de um imóvel por duas pessoas, com relação ao ITBI.

Nestas duas hipóteses exemplificativas não há dúvida de que os coproprietários ou os adquirentes têm interesse nas respectivas situações que constituem o fato gerador (propriedade e aquisição, respectivamente), e por consequência, também nas obrigações tributárias. A solidariedade se instala de forma natural, sem necessidade de lei ou ato administrativo que a declare.

É neste sentido que a doutrina tem se posicionado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao analisar o tema, escreve: “O inciso I (do art. 124, do CTN) noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são coproprietários ‘pro indiviso’ de um trato de terra. Todos são naturalmente, codevedores solidários do imposto territorial rural (ITR).”⁸

Alexandre Rossato da Silva Ávila refere-se à solidariedade por interesse comum como decorrente de uma situação de fato, em que dois ou mais contribuintes praticam um mesmo fato gerador. Escreve ele:

8. COÊLHO, Sacha Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 594.