

# NATUREZA SUBSTANCIAL OU PROCEDIMENTAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

*Brivaldo Pereira dos Santos Junior*  
*Advogado da União*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 O Lançamento Tributário – Aspectos Gerais; 3 O Ato Administrativo; 4 O Procedimento Administrativo; 5 Teorias sobre o Caráter Substancial ou Procedimental do Lançamento; 6 Conclusões: Reconhecimento do Lançamento como um Ato Administrativo; 7 Referências.

**RESUMO:** Este trabalho tem por objetivo discutir e se posicionar sobre uma das principais contradições engendradas a partir do texto do Código Tributário Nacional, notadamente a que versa sobre a natureza do lançamento tributário frente aos conceitos de ato administrativo e procedimento administrativo, com o exame das teorias denominadas de substancialista e procedimentalista.

Para tanto, incursiona-se pelos principais traços de ambas, fazendo preceder, entretanto um breve estudo sobre o fenômeno do lançamento e a sua razão de existir, analisando-o como uma específica categoria do direito tributário.

Ao mesmo tempo, dedicar-se-á algumas linhas ao estudo do ato e do procedimento administrativo, notadamente àquelas *nuances* que se mostram úteis à apreensão da discussão proposta.

**PALAVRAS-CHAVE:** Natureza Jurídica do Lançamento. Teorias Substancial e Procedimental. Caráter Constitutivo ou Declaratório do Lançamento Tributário. Direito Tributário.

## 1 INTRODUÇÃO

A recepção do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – pela nova ordem constitucional inaugurada em 1988 intensificou o já vultoso conjunto de críticas doutrinárias aos seus dispositivos, notadamente àqueles disciplinadores do lançamento.

Esse movimento, entretanto, nem sempre encontrou eco nas decisões dos tribunais, talvez porque a convocação de seus integrantes para a aplicação das normas tributárias às situações concretas lhes exija um maior esforço interpretativo.

É que o desiderato perseguido pelos que desempenham a função jurisdicional lhes impôs a busca de alguma coerência sistêmica no seio do Código, tarefa certamente das mais árduas.

Na verdade, a confusa redação adotada pelo Código Tributário Nacional, mais que as próprias diferenças essenciais entre uma atividade concreta (julgar) e outra abstrata (doutrinar), parece ser o fator responsável pela acentuada dissociação entre a doutrina – ou parte dela – e a jurisprudência tributária.

Este trabalho visa elucidar uma das principais contradições engendradas a partir do texto do Código Tributário Nacional, notadamente a que versa sobre a natureza do lançamento tributário frente aos conceitos de ato administrativo e procedimento administrativo, com o exame das teorias denominadas por Souto Maior Borges de substancialista e procedimentalista<sup>1</sup>.

Para tanto, incursiona-se pelos principais traços distintivos de ambas, fazendo preceder, entretanto um breve estudo sobre o fenômeno do lançamento e a sua razão de existir, analisando-o como uma categoria específica do direito tributário, reconhecida sua independência estrutural como uma categoria jurídico-dogmática.

---

1 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 103.

## 2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – ASPECTOS GERAIS

Os mecanismos de aplicação da legislação tributária contêm *nuances* que a diferenciam da forma usual pela qual a incidência das normas de outros campos do direito gera direitos e obrigações.

Talvez por isso o Código Tributário Nacional tenha avançado em seara usualmente laborada pela doutrina, adotando um conceito de lançamento, numa empreitada que não escapou imune às mais abalizadas opiniões:

[...] a definição de lançamento estabelecida no artigo 142 caput do Código Tributário Nacional não tem outro significado senão o de uma construção teórica do legislador que, subrogando-se autoritariamente no exercício de uma função doutrinária, pretende superar eventuais divergências teóricas sobre o conceito de lançamento com uma tomada de posição em termos de direito positivo. Ao invés de editar comando, avoca a definição de fenômeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa.<sup>2</sup>

Essa definição, cujo teor segue adiante transcrita, é contraditada pelo próprio Código, que remete ao lançamento como um ato administrativo em outro de seus artigos, notadamente o de número 150:

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.

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.

Antes, porém, de ingressar no cerne da questão sobre a qual pretende este trabalho se debruçar, conveniente se mostra atentar para alguns aspectos relacionados ao estudo do lançamento levado a efeito pela doutrina pátria.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT-EDUC, 1975. p. 99.

A Itália parece ser o berço que influenciou a maioria das construções doutrinárias sobre o lançamento, através do estudo sobre um ente equivalente, lá denominado de *accertamento*.

Naquele país vislumbra-se algumas das figuras que a nós são conhecidas, tais como o *autoaccertamenti* e o *accertamento* em sentido estrito, que é aquele realizado pela Administração em sua atividade fiscal.

Este último pode ainda ser subdividido em:

- a) *accertamento* oficioso, onde se dispensa qualquer colaboração do sujeito passivo; e
- b) *accertamento* misto, que pressupõe a atuação do contribuinte ou responsável.

Assim como em nossa doutrina, também o direito italiano experimenta tormentosas discussões sobre essa importante categoria do Direito Tributário:

[...] a expressão *accertamento*, mesmo tomada no sentido mais restrito que lhe cabe na doutrina tributária, designa uma pluralidade de situações jurídicas, de tal modo diversas, que não se exagerará afirmando representar a imprecisão terminológica uma das várias fontes de incompreensões e dissidências em que este terreno tem sido tão fértil.<sup>3</sup>

O termo “lançamento” deita profundas raízes na prática administrativa e na vida jurídica brasileiras. Contudo, enfermam essa denominação uma certa ambigüidade e a pluralidade dos significados de que a mesma se reveste. Etimologicamente o verbo “lançar” corresponde a “avaliar”, “calcular”. Identifica-se, pois, com uma operação lógica, uma operação intelectual.

[...].

Na terminologia da doutrina do Direito Tributário, tampouco o vocábulo é inequívoco. Ao contrário, reveste-se, geralmente, de mais de um significado, sendo utilizado para designar realidades jurídicas distintas.<sup>4</sup>

3 XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 29.

4 BORGES, op., cit. 1999. p. 84-85.

Fixado esse ponto, importa tecer algumas considerações acerca do lançamento tributário, começando pela razão de sua existência no âmbito do Direito Tributário.

Isso se deve ao fato de que a relação tributária (obrigação tributária), embora já constituída por força da concretização do fato gerador, está a depender da efetivação do lançamento para a constituição do crédito tributário.

Essa peculiaridade se justifica pelo fato de que, ao contrário das relações jurídicas engendradas por força das normas dos diversos ramos do direito, as relações jurídicas tributárias não nascem com seu conteúdo jurídico máximo.<sup>5</sup>

Dessa forma, o lançamento encontraria sua razão de ser na necessidade de se acrescentar à obrigação tributária elementos que permitam o alcance dos efeitos desejados pela norma tributária, notadamente o pagamento do tributo devido.

É bem verdade que tal assertiva não passaria incólume perante a insistente discussão acerca do caráter declaratório ou constitutivo do lançamento, mas o fato é que mesmos os adeptos da primeira corrente não escapam ao reconhecimento de que algum tipo de efeito substancial é introduzido pelo mesmo na relação tributária,<sup>6</sup> nem que seja apenas para afastar a dúvida a respeito da sua existência.<sup>7</sup>

Importa consignar que os defensores do caráter simplesmente declaratório do lançamento invocam os dispositivos do Código Civil de 1916 atinentes ao conceito de ato constitutivo, ponderando que o lançamento não tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito.<sup>8</sup>

A rigor, a idéia de o lançamento possuir uma natureza híbrida tem arregimentado boa parte da doutrina e, sobretudo, conquistado adeptos entre os diversos tribunais e juízos monocráticos do país.

---

5 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 323.

6 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 326.

7 FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 101.

8 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 782.

Desta feita, comum afirmar que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, tendo como principal argumento os dizeres do Código Tributário Nacional.

Discussão mais profícua para a explicação da existência, da razão de ser do lançamento talvez seja a que gire em torno do elemento que realmente estaria sendo acrescido à relação jurídica tributária pelo lançamento, ou seja, que efeitos este busca produzir.

Segundo o Código Tributário Nacional, o lançamento destina-se a verificar a ocorrência de um fato gerador de obrigação tributária, bem como determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar o sujeito passivo e propor a penalidade pertinente, desde que o contribuinte tenha incidido em alguma falta.

À luz desse dispositivo, pontifica-se que o lançamento se prestaria a individualizar, qualitativa e quantitativamente, a obrigação tributária.

Menciona-se também que do lançamento decorreria a configuração formal do crédito, a qual seria condição de validade e eficácia material para este.

Mas tais efeitos não se sustentam diante do lançamento por homologação (autolancamento, para alguns), hipótese em que o pagamento e, por conseqüência a quantificação do débito, é efetivado sem que haja o lançamento.

Alguns autores passaram a diferenciar os efeitos decorrentes do lançamento de ofício e do lançamento por declaração daqueles produzidos pelo lançamento por homologação.

Essa classificação apega-se aos diferentes graus de participação do contribuinte na formação do lançamento, sendo oportuno diferenciar as categorias dela derivadas.

O lançamento de ofício ocorre sem que haja a participação do contribuinte, sendo de responsabilidade do Fisco a identificação do fato gerador, a apuração do montante devido e a notificação para o pagamento.

Já o lançamento por declaração tem vez quando o contribuinte científica o fisco da ocorrência do fato gerador, o qual operará o lançamento,<sup>9</sup> fixando o *quantum* devido.

---

9 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 211.

Por fim, o lançamento por homologação se verifica quando a legislação tributária atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento antecipado do tributo, sem que haja o exame prévio da autoridade administrativa.<sup>10</sup>

Nesse último caso, o lançamento ocorrerá quando a autoridade administrativa, tomando conhecimento da conduta do contribuinte, verifica-lhe a adequação e expressamente a homologa.

Mas o Código Tributário Nacional, através do artigo 150, § 4º, também aponta a realização do lançamento por homologação quando, passado um prazo determinado pela legislação – ou, em caso de omissão, cinco anos – sem que haja a manifestação do fisco, considera-se extinto o crédito tributário.

Nessa última modalidade de lançamento, seus efeitos são apontados como homologatório-extintivos, pois consistem na confirmação das operações realizadas pelo particular e na extinção do crédito tributário.<sup>11</sup>

Já no que remete aos dois primeiros tipos de lançamento, este servirá para formar o título executivo extrajudicial, razão pela qual teria como consequência conferir à obrigação tributária a liquidez e a exigibilidade indispensáveis ao ajuizamento da execução judicial.

Entretanto, essa bipartição de efeitos não pode prosperar, vez que não se pode admitir o lançamento como extintivo da obrigação tributária.

Nem mesmo a leitura do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional permite tal ilação, vez que é o decurso do prazo para a realização do lançamento, e não o lançamento em si – que não ocorreu, o responsável pela extinção da obrigação tributária.

Sendo assim, não se pode emprestar efeitos extintivos ao lançamento.

Linha doutrinária mais promissora para a elucidação dos verdadeiros efeitos do lançamento é aquela que afasta a imprescindibilidade do lançamento na totalidade das relações jurídicas tributárias.

---

10 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 124.

11 BALEEIRO, op., cit. p. 787.

É preciso se desapegar da idéia de que o lançamento é indispensável, pois se está diante de uma ficção do Código Tributário Nacional que, para reforçá-la, criou o lançamento por homologação.

Aliás, pode-se afirmar que boa parte das dificuldades encontradas no texto do Código Tributário Nacional surge a partir do recorrente apego ao lançamento como instrumento indispensável do mecanismo posto a trabalhar após a concretização do fato gerador.

Fixado isso, pode-se avançar no sentido de firmar a seguinte assertiva: o lançamento somente se justifica quando sua presença é requerida pela lei, sendo que o lançamento por homologação é um artifício equivocado do Código Tributário Nacional.

Na verdade, o entendimento da razão de ser do lançamento passa necessariamente pela idéia de que o mesmo não é imprescindível, como quer o Código Tributário Nacional, pois em alguns casos a lei o dispensa, adotando o que se convencionou chamar de lançamento por homologação.

E se a lei dispensa o lançamento, quando o contribuinte o faz sem a participação do fisco, resta comprovado que não é o lançamento destinado a emprestar certeza ou liquidez à obrigação tributária.

O que ele faz mesmo é emprestar exigibilidade ao tributo, sempre que a lei o exija para o pagamento do mesmo, permitindo ao fisco, na hipótese de inadimplemento, a inscrição na dívida ativa.

Nessa última fase, é agregada à obrigação tributária a executoriedade. Isso está de acordo com o fato de, entre os atributos do lançamento mencionados pela doutrina, não está a auto-executoriedade, e sim a presunção de legitimidade.

É este o ponto em que se faz necessário o exame dos institutos do ato administrativo e procedimento administrativo, apenas naqueles aspectos que se façam relevantes ao desenvolvimento do tema, a fim de se vislumbrar onde se enquadra o lançamento.

### **3 O ATO ADMINISTRATIVO**

A noção de ato administrativo está intimamente associada à idéia de função administrativa do Estado, em oposição à legislativa e à judiciária.

Partindo-se dessa distinção, conceitua-se ato administrativo como aquele praticado pelo Estado ou por alguém em seu nome que tenha sido praticado à guisa de exercício da função administrativa.

Essa função dá-se sempre que o Estado atua no sentido de dar cumprimento à lei, no uso de suas prerrogativas públicas, emitindo uma declaração sempre subordinada ao controle da via judicial.<sup>12</sup>

Mas tal assertiva não é suficiente para diferenciar a atividade administrativa frente à jurisdicional, não sendo possível dispensar a referência a outras características da primeira, tais como a busca pelo provimento imediato e concreto das necessidades da coletividade e a parcialidade.<sup>13</sup>

Tomadas tais referências, convém sublinhar alguns traços relevantes da natureza do ato administrativo, sempre como forma de clarificar a existência de subsunção da figura do lançamento aos contornos do ato administrativo.

O primeiro desses traços diz respeito aos elementos (ou requisitos) dos atos administrativos.

Passando ao largo da polêmica sobre a adequação do termo adotado, o fato é que a Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, tratou de explicitar a competência, a forma, o objeto, o motivo e a finalidade como itens cuja ausência acarreta a nulidade de atos.

A competência pode ser definida como a linha que circunscreve, que delimita a área dentro da qual pode o agente administrativo atuar de forma legítima.<sup>14</sup>

Por vezes, a competência é substituída pelo termo sujeito, ponderando-se que no direito civil a capacidade é requisito para o exercício de atos ao passo em que no direito administrativo, além da capacidade é exigida a competência.

---

12 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 271.

13 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 186.

14 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999. p. 66.

O objeto do ato administrativo corresponde ao efeito jurídico imediato que dele deriva,<sup>15</sup> confundindo-se com a própria essência do ato.<sup>16</sup>

A forma apresenta-se como um dos aspectos mais importantes do ato administrativo na medida em que o diferencia daquele plexo de atos praticados no mundo privado aos quais a liberdade de forma é deferida.

Apontado como um requisito de validade, a forma se reveste de natureza garantidora do particular e da própria administração, na medida em que se traduz em previsibilidade, dando origem a um elemento que permite a aferição da validade do ato pelos particulares, pela Administração Pública e pelo próprio Judiciário.

Não se pode esquecer, porém, que a forma não pode ser tomada como um fim em si mesma, sendo salutar o caminho percorrido pela doutrina mais moderna no sentido de flexibilizá-la, sempre que isso não implique lesão a direito.

Já o motivo pode ser tomado como o suporte fático que ensejou a prática do ato administrativo, ou seja, a situação que exigiu a movimentação da Administração Pública.

Pode ser previsto em lei, mas em muitos casos é deixada ao arbítrio do agente a eleição dos motivos autorizadores da adoção de determinada providência, embora se saiba que sua liberdade está circunscrita pelos princípios administrativos e não escapa ao controle judicial. Claro que o Judiciário não pode ingressar no mérito administrativo.

Menciona-se ainda a finalidade, confundindo-se esta com o próprio resultado desejado pelo Estado no exercício da função administrativa.

Outro ponto relevante acerca dos atos administrativos, e que tem sido mencionado no trato doutrinário do lançamento, é o que versa sobre os seus atributos.

Atributos são as características do ato administrativo que têm sido ordinariamente apresentados pela doutrina como prova da sujeição do ato administrativo a um regime jurídico diferenciado, notadamente o

---

15 DI PIETRO, op., cit. p. 199.

16 MELLO, op., cit. p. 277.

regime jurídico administrativo, que é de direito público. O primeiro dos quais concerne à presunção de legitimidade.

Trata-se de premissa segundo a qual, de regra, o ato administrativo nasce em conformidade com o ordenamento jurídico, o que somente pode ser desmentido através da apresentação de prova em sentido contrário.

Essa característica decorre da própria natureza dos atos administrativos e do regime jurídico em que os mesmos se inserem. Justifica-se pela premência em se imprimir celeridade ao cumprimento dos atos administrativos, permitindo-se o atendimento do interesse público.

Por fim, consigne-se que se trata de atributo presente em todos os atos administrativos, ao contrário de alguns dos demais, que por vezes não se fazem presentes.

Outro atributo é a imperatividade, a qual permite a imposição dos atos administrativos aos particulares, prescindindo-se de sua concordância. Aqui, a Administração Pública interfere na esfera de direitos dos cidadãos unilateralmente.

Só se faz presente nos atos administrativos que imponham obrigações, vez que não é encontrado nos atos em que se confere um direito ao administrado ou naqueles de efeitos meramente enunciativos.<sup>17</sup>

A auto-executoriedade, outro dos atributos do ato administrativo, faculta a execução imediata do mesmo, dispensando-se o apelo ao Poder Judiciário.

Assim como a imperatividade, a auto-executoriedade não é atributo de todos os atos administrativos, somente se justificando nos casos de urgência ou quando a lei expressamente confira essa qualidade ao ato.

Não pode haver auto-executoriedade, por exemplo, na cobrança de um tributo ou de uma multa.

Além desses três atributos, referidos pela grande maioria dos doutrinadores, podemos distinguir dois menos difundidos, quais sejam, a exigibilidade e a tipicidade.

---

17 DI PIETRO, op., cit. p. 193.

Exigibilidade é atributo por meio do qual a Administração pode exigir do particular o atendimento às obrigações por ela imposta.

Não se confunde com a imperatividade, que apenas trata da constituição da obrigação, e nem com a auto-executoriedade, que permite a coação material.<sup>18</sup>

Já a tipicidade se reveste de conteúdo semelhante ao conceito amplamente difundido no âmbito da ciência criminal, determinando que o ato administrativo deve corresponder a tipos, figuras definidas previamente em lei.

Surge a partir da idéia de que à Administração somente é permitido fazer o que estiver determinado pela lei, ao contrário do que ocorre no mundo dos particulares, onde grassa a autonomia da vontade.

Com o exame dos aspectos do ato administrativo acima expostos, suficiente para a elucidação da natureza do lançamento, passa-se ao trato do procedimento administrativo.

#### **4 O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO**

Afastando-se da renitente controvérsia acerca das diferenças entre processo e procedimento, impende advertir que a definição de procedimento administrativo não é pacífica.

Ora se apresenta o procedimento administrativo como uma sucessão encadeada de eventos através dos quais se atinge um ato administrativo, ora como um conjunto de atos administrativos que se sucedem para alcançar um ato final.

A questão parece residir no fato de ser possível ou não admitir que o procedimento administrativo encerra apenas a idéia de um caminho a ser observado para a prática de um ato de que é o resultado, ou se ele próprio é um conjunto de atos dos quais resulta um outro, mais importante.

Na verdade, o exame da realidade administrativa, ao menos brasileira, permite concluir que as duas correntes podem ser admitidas, vez que apenas emprestam o mesmo nome a dois entes que, essencialmente, pouco diferem.

<sup>18</sup> MELLO, op., cit. p. 298.

Um conjunto de atos imprescindíveis ao alcance de um ato final pode ser apontado como o caminho a ser percorrido pelo agente para se chegar a este.<sup>19</sup>

O que não se pode ignorar é que é grande a diversidade de procedimentos administrativos requeridos pelo amplo leque de situações para as quais a Administração Pública é convocada atualmente.

Assim, por vezes o procedimento administrativo é dotado de uma maior complexidade e tem de ser formado por um conjunto de atos intermediários, aos quais são exigidos os elementos (ou requisitos) dos atos administrativos, sobre a eles ser deferido alguns dos atributos mencionados acima.

Outras hipóteses existem, porém, nas quais a produção do ato administrativo, por deter este um caráter mais singelo ou por ainda não estar presente uma controvérsia, dispensa a intermediação de outros atos administrativos, sendo suficiente a execução de meros atos materiais, aos quais não se pode atribuir características de ato administrativo.

Traço que merece registro é o relativo a dependência de cada um dos atos administrativos em relação aos que o sucederam, sendo possível que o vício de algum dos atos intermediários contamine a validade do ato final.

De qualquer sorte, o que se deve fixar para os fins aos quais se propõe o presente trabalho é que o procedimento administrativo pode ser tomado como o caminho a ser tomado por um agente público para a realização de um ato administrativo ou como um conjunto de atos concatenados para a produção de um outro ato administrativo.

## **5 TEORIAS SOBRE O CARÁTER SUBSTANCIAL OU PROCEDIMENTAL DO LANÇAMENTO**

Nesse momento, já é possível contar com os elementos necessários ao exame das teorias que se propõem a demonstrar a adequação do lançamento aos conceitos de ato administrativo ou procedimento administrativo.

---

19 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 139.

A leitura do excerto doutrinário delimita bem os contornos da discussão que se apresenta:

Com efeito, ora o lançamento tributário é tido como um procedimento, ou seja, é considerado como uma seqüência de atos regrados tendentes à realização do iter procedimental; ora pretende-se seja o lançamento um ato complexo; ora é ele visualizado como um ato administrativo ou, simultaneamente, como um ato ou uma série de atos e, mesmo, como uma *fattispecie* de formação sucessiva. Sob esse aspecto, o conceito de lançamento não se revela unívoco – antes, sendo característica que vem marcando o seu estudo, no campo do Direito Tributário, uma certa equivocidade que resulta prejudicial ao conhecimento científico.<sup>20</sup>

Tampouco o conceito legal de lançamento é unívoco. Antes se caracteriza por uma pluralidade de significados, decorrente da formulação com que o Código Tributário Nacional estruturou essa categoria jurídica. Assim é que o lançamento ora é definido como um “procedimento” (art. 142, caput), ora é tido como uma “atividade” (art. 142, parágrafo único), ora, finalmente, como um “ato” administrativo (art. 150, caput).

O dado jurídico-positivo está caracterizado, na hipótese, por uma diversidade de sentidos que dificulta seu tratamento doutrinário e, pois, a construção de uma teoria jurídica do lançamento harmônica e coerente.<sup>21</sup>

Como já mencionado, a teoria que defende a inclusão do lançamento na categoria dos procedimentos administrativos é chamada procedimentalista e tem como principal trunfo a definição emprestada ao instituto pelo Código Tributário Nacional.

Não obstante, a teoria que a ela se opõe – denominada substancialista – busca demonstrar o desacerto da definição abraçada pelo Código Tributário Nacional, referindo, outrossim, a existência de uma remissão, no texto do mesmo diploma legal, que aponta o lançamento como um ato.

---

20 BORGES, op., cit. 1999. p. 85-86.

21 *Ibid.*, p. 99.

Merecerá menção ainda, a opinião abalizada de José Souto Maior Borges sobre a matéria em discussão, já que o mesmo é autor de posicionamento que busca conciliar ambas as teorias – ao qual poderia ser dada a denominação de teoria mista.

A doutrina que segue refuta, com acerto, a teoria procedimentalista:

Se o procedimento se consubstancia numa série de atos que se conjugam, objetivamente, formando um todo unitário para a consecução de um fim determinado, salta aos olhos que, ou escolhemos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta existir procedimento, para que haja lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é que um ato jurídico administrativo, [...].<sup>22</sup>

Mas não somente por isso faz-se mister afastar do lançamento qualquer tentativa de associá-lo à idéia de procedimento.

Na verdade, o lançamento é o ato administrativo que conclui um procedimento.

Tanto isso é verdade que, por vezes, a existência de um procedimento, mesmo que singelo, não é requisito inarredável do lançamento, podendo o mesmo dele prescindir:

Conforme atrás já se deixou sublinhado, o artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume o caráter de um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar.

Cumpre, porém, salientar que o Código não se manteve coerente com a posição assim adotada, posto que noutros preceitos acolheu a expressão lançamento com o significado de ato jurídico e não de procedimento: é, por exemplo, o que se passa com o artigo 149, ao

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 1. vol. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 39.

referir-se à revisão do lançamento, de vez que objeto de revisão só podem ser atos, não procedimentos.<sup>23</sup>

Mas o questionamento do caráter procedimentalista do lançamento passa, necessariamente, pela análise daquilo que seria as supostas fases procedimentais previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Para isso, resta imperioso reconhecer que a aplicação da norma tributaria, diante de sua estrutura notoriamente complexa, nem sempre se dá uma única vez, sendo que, por vezes, a própria lei determina que essa aplicação ocorre através de momentos lógicos separados, muitas vezes intercalados por uma atividade instrutória necessária ao conhecimento de fatos relevantes.

Essas operações lógicas são justamente aquelas visualizadas na dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação; a fixação da matéria tributável; o cálculo do montante do tributo devido; a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade eventualmente cabível.

Seria esta, no dizer de Alberto Xavier, “uma enumeração exemplificativa de operações lógicas que se englobam no processo subsuntivo de aplicação da lei tributária aos fatos concretos”.<sup>24</sup>

Ou, dito de outra forma, as operações lógicas por meio das quais se verifica a aplicação da lei tributária, com a aproximação da norma abstrata ao caso concreto, são:

a interpretação do tipo legal; a caracterização da situação da vida nele abstratamente descrita; a subsunção da situação já caracterizada no tipo, ou seja, a qualificação dessa situação como fato tributário; e ainda a aplicação do chamado ‘direito de aplicação’ (Rechtsanwendungsrecht) do Direito Tributário, nos seus aspectos temporal e espacial.<sup>25</sup>

---

23 XAVIER, op., cit. p. 44.

24 Ibid., p. 25.

25 Ibid., p. 51.

É bom que se ressalve que cada um desses eventos não são atos administrativos, pois não produzem cada um deles efeitos diversos daqueles observados ao final do lançamento, nem tampouco caracterizam uma conduta.

O fato é que, embora mencione o termo “procedimento” ao definir o lançamento tributário, o Código Tributário Nacional não aponta qualquer indício de quais seriam os atos a serem concatenados para a produção de seu objetivo, nem mesmo indica um trâmite a ser observado ou fases a serem cumpridas.

Como se vê, o lançamento é o ato jurídico conclusivo do procedimento,<sup>26</sup> destinado a aplicar a norma tributária ao caso concreto, diferenciando-se da atividade praticada pelo Poder Judiciário na medida em que é praticado por órgãos que integram a Administração, consubstanciando um ato organicamente administrativo.

Alberto Xavier ensina que o lançamento particulariza-se por objetivar a aplicação de normas tributárias materiais e não instrumentais ou penais, concluindo ter o lançamento por objeto o direito à prestação patrimonial.<sup>27</sup>

E ainda:

Ora, como se disse, a especificidade do lançamento, como espécie do gênero ato tributário, reside em que ele declara o direito do ente público à prestação tributária, na sua existência e quantitativo.

[...] definindo-o como o ‘ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.’<sup>28</sup>

Opiniões doutrinárias das mais respeitáveis, entretanto, questionam o caráter auto-excludente das teorias:

Mas tanto a visão procedimentalista quanto a visão substancialista do lançamento pecam pela sua unilateralidade. Não correspondem,

---

26 XAVIER, op., cit. p. 32.

27 Ibid., p. 66.

28 Ibid., p. 67.

a rigor, a um equívoco científico, senão a uma verdade incompleta, vale dizer, a uma meia-verdade. A visão de um aspecto parcial toldou a compreensão de um fenômeno só apreensível, no seu todo, com o instrumental das categorias da Teoria Geral do Direito, relacionadas com o processo dinâmico de formação e aplicação do Direito.<sup>29</sup>

Ao lume dos critérios tradicionalmente propostos para a formulação de proposições de ciência do Direito Tributário que descrevam o lançamento, a irredutibilidade das posições antagônicas coloca o problema em termos insolúveis. E assim o é precisamente porque o Código Tributário Nacional, ao contrário do que se supõe, não adota posição excludente da caracterização simultânea do lançamento como procedimento e ato administrativos. Até mesmo a doutrina não ortodoxamente normativista distingue, com a maior clareza, no lançamento, ato jurídico tributário, os aspectos da formação (dinâmico), conteúdo (estático) e eficácia (dinâmico), inconfundíveis entre si, mas integrantes de uma complexa realidade normativa unitária.<sup>30</sup>

A partir dessa constatação, José Souto Maior Borges diferencia os conceitos lógico-jurídicos dos jurídico-positivos indicando que as dificuldades decorrentes da conceituação prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional somente podem ser sanadas a partir do reconhecimento desse conceito como um de natureza jurídico-positiva, ou seja, um conceito construído pelo ordenamento positivo brasileiro, obtida *a posteriori*, somente apreensível a partir do conhecimento de um determinado direito positivo.<sup>31</sup>

Já os conceitos lógico-jurídicos, obtidos *a priori*, não variam a partir do direito positivo, pois detém validade permanente e constante, apontando o mesmo autor como exemplo, os conceitos de direito subjetivo e de relação jurídica.<sup>32</sup>

Segundo o mencionado professor, o conceito de lançamento corresponde a um conceito jurídico-positivo e não lógico-jurídico.<sup>33</sup>

---

29 BORGES, op., cit. 1999. p. 103.

30 Ibid., p. 101.

31 Ibid., p. 94.

32 Ibid., p. 94.

33 Ibid., 117-118.

Ensina ainda o referido doutrinador que:

Para a aplicação do Direito impõe-se estabelecer se concretamente ocorre um determinado fato – o fato jurídico tributário. Nisso consiste, em parte, a função concretizadora da norma individual posta pelo ato administrativo de lançamento. À verificação da ocorrência do fato jurídico tributário (CTN, art. 113, §1º) segue-se um ato administrativo concreto – o lançamento (CTN, art. 142, caput). O lançamento, enquanto ato administrativo individual, é, inclusive no procedimento de sua criação, abstratamente determinado pelas normas tributárias de caráter geral (leis complementares, leis ordinárias, regulamentos, etc.). Conseqüentemente, a produção do lançamento implica a individualização ou concretização das normas gerais a aplicar.<sup>34</sup>

Reconhecida a finalidade do lançamento como instrumento de aplicação do direito, argumenta José Souto Maior Borges que a mesma passa necessariamente por aspectos relacionados ao direito tributário material (“tendente a constituir o crédito tributário, ou seja, a aplicar a norma tributária material ao caso concreto”) e ao direito tributário formal (“um procedimento administrativo [...] de competência privativa da autoridade administrativa”).

Ao assim se posicionar, pavimenta o autor o caminho que trilhará para caracterizar o lançamento como um ato administrativo e, ao mesmo tempo, como um procedimento administrativo.

Os trechos a seguir elucidam com maestria o pensamento defendido pelo doutrinador em comento:

Por conseguinte, há sempre duas espécies de normas implicadas no lançamento: 1ª espécie, as normas tributárias formais, que estabelecem o órgão competente para lançar o tributo e o procedimento de lançamento tributário; 2ª espécie, as normas tributárias materiais, que determinam em parte o conteúdo do lançamento [...].<sup>35</sup>

A aplicação das normas de Direito Tributário Material na hipótese de aplicação pelo ato de lançamento não é possível sem a aplicação das normas de Direito Tributário Formal, especificamente das

34 BORGES, op., cit. 1999. p. 82.

35 Ibid., p. 83.

normas sobre o procedimento administrativo de lançamento. Trata-se, pois, de categorias normativas inseparáveis, na sua conexão intra-sistemática.<sup>36</sup>

Que o lançamento não é apenas o procedimento comprova-o o art. 150, caput, do CTN, dispositivo que expressamente se refere ao ato de lançamento.<sup>37</sup>

Mas basta uma só observação para demonstrar que o lançamento, mesmo na definição do art. 142, caput, do CTN, não pode ser havido apenas e ingenuamente como um procedimento administrativo. Até uma interpretação pedestremente literal desse dispositivo o evidencia. O lançamento não é só constituído pelo procedimento administrativo, dado que o dispositivo expressamente se refere à função meramente “tendencial”, vale dizer, instrumental, desse procedimento. Noutras palavras, e mais precisamente, o lançamento é procedimento administrativo “tendente” a algo, na formulação literal do art. 142, caput, do CTN. Esse algo nada mais é do que o ato que consiste na verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, determinação da base tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, propositura da penalidade cabível.<sup>38</sup>

Ao final dessas considerações, sugere o autor que o lançamento é tanto um ato administrativo como um procedimento:

A atividade administrativa de lançamento resolve-se num agir (conduta especificamente normada) no qual se distingue um *feri* (o procedimento de lançamento) e um *factum* (o ato de lançamento). Os atos administrativos – e, pois, o lançamento – são metas que se não podem de ordinário alcançar senão por determinados caminhos, os procedimentos administrativos.<sup>39</sup>

E arremata:

O procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido, o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa

---

<sup>36</sup> BORGES, op., cit. 1999. p. 84.

<sup>37</sup> Ibid., p. 83.

<sup>38</sup> Ibid., p. 102.

<sup>39</sup> Ibid., p. 120.

manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento. [...]

No Código Tributário Nacional o fim ou a meta – o ato administrativo de lançamento – está regulado com maior amplitude do que os caminhos – o procedimento – para a sua persecução. Mas essa circunstância, o maior grau de indeterminação legislativa do procedimento, não autoriza a conclusão de que o lançamento é só o ato administrativo, como pretende equivocadamente determinada doutrina.<sup>40</sup>

Trazido à baila este último posicionamento, mostra-se possível avançar no estudo da matéria, já que evidenciados os principais argumentos em favor de cada uma das teses postas em debate.

## **6 CONCLUSÕES: RECONHECIMENTO DO LANÇAMENTO COMO UM ATO ADMINISTRATIVO**

O lançamento tributário foi conceituado pelo Código Tributário Nacional, ocasião em que foi enquadrado expressamente na categoria de procedimento administrativo, embora tenha em outros artigos sido reportado como um ato administrativo.

Posta a contradição pela própria dicção legal, passou-se à análise, no decorrer deste trabalho, da adequação do lançamento aos conceitos de ato e procedimento administrativo.

Com fulcro no que restou elucidado acerca do procedimento administrativo, pode-se de logo afastar qualquer vínculo entre a idéia de lançamento e uma das acepções daquele, qual seja, a de rito, de percurso destinado à produção de um ato administrativo.

Resta a dúvida sobre a pertinência entre o lançamento e a definição de lançamento como conjunto de atos administrativos intermediários destinados a engendrar um novo ato administrativo.

Aqui vale relembrar os eventos mencionados no conceito de lançamento previsto no Código Tributário Nacional: verificação do fato gerador da obrigação, identificação do sujeito passivo, determinação da matéria tributável e cálculo do montante devido.

<sup>40</sup> BORGES, op., cit. 1999. p. 120.

Não parece acertado admitir que ao examinar tais eventos se esteja diante de um conjunto concatenado de atos administrativos intermediários.

Isso porque nesse conjunto de atividades não se enxerga fases pré-dispostas nas quais cada ato depende de um outro que lhe é anterior.

Em verdade, a verificação do fato gerador pode ser feita de forma simultânea ou anteriormente à identificação do sujeito passivo. Ao mesmo tempo, o cálculo do montante devido pode ser feito sem que se tenha evidenciado quem é o sujeito passivo.

Ademais, no lançamento por homologação, no qual realmente não há lançamento, mas apenas o simples decurso do prazo, e no lançamento por declaração são os cidadãos que reconhecem a existência do fato gerador e o seu enquadramento na situação de sujeito passivo.

E, especialmente no lançamento por homologação, é o contribuinte quem procede ao cálculo do montante devido.

Ora, nessas situações, não se pode admitir que os contribuintes estejam praticando atos administrativos, pois lhes falta competência, item essencial aos atos administrativos.

Sobre tal fato, padecem tais atos da ausência dos atributos arrolados pela doutrina tais como a auto-executoriedade e a imperatividade, seque gozando de presunção de legitimidade, a qual, como visto, é inerente a *todos* os atos administrativos.

Desta feita, resulta equivocado equiparar o lançamento a um procedimento administrativo.

No que remete à teoria que aponta o caráter dúplice do lançamento, cumpre invocar, ao lado dos argumentos já expostos acerca da impossibilidade de se admitir o lançamento como um procedimento, a mais abalizada doutrina para afastar seu acerto, em que pesem os argumentos de respeito já analisados:

E ainda que a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor

metodológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição.<sup>41</sup>

Ultrapassada essa discussão, observa-se que o lançamento pode sem maiores questionamentos subsumir-se à idéia de uma declaração da vontade estatal, através da qual se dá cumprimento a uma norma no uso de prerrogativas inerentes ao regime jurídico de direito público.

Além disso, não se admite oposição séria à assertiva de que o lançamento está sujeito ao controle judicial.

O lançamento dispõe, ainda, dos elementos inerentes a todo ato administrativo, pois sua validade condiciona-se a um sujeito legalmente competente – geralmente um agente do Fisco, que age com fulcro num motivo (fato gerador), tendo um objeto (constituição do crédito tributário), observando uma forma legalmente prevista e direcionada a uma finalidade (pagamento do tributo).

Ainda que suficiente tais argumentos, não é ocioso lembrar que a presunção de legitimidade é aceita por todos como atributo do lançamento e como tal é apontada mesmo pelos doutrinadores que insistem em qualificá-lo como um procedimento administrativo.

Por todas essas razões, impõe-se o reconhecimento do lançamento tributário como um ato administrativo.

## 7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

---

41 XAVIER, op., cit. p. 24.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT-EDUC, 1975.

\_\_\_\_\_. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e prescrição. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 1, vol 1. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudo de Extensão Universitária, 1976.

CARVALHO FILHO, José do Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1999.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

