

**ALBERTO XAVIER**

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo  
Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa  
Advogado no Brasil e em Portugal

**DO LANÇAMENTO  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**



3ª edição



Rio de Janeiro  
2005

§ 1º COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A) *As diversas denominações do lançamento*

O Código Tributário Nacional estabelece no artigo 142 que “comete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, acrescentando o § único que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

O ato jurídico previsto neste preceito, em si mesmo considerado ou ligado a outros atos ou operações que lhe são complementares ou afins, constituindo uma “atividade” ou “procedimento administrativo”, é conhecido nas leis, na jurisprudência e na doutrina dos vários países por designações muito diversas, que umas vezes refletem simples particularismos ou tradições de linguagem, mas que outras são consequência de profundas divergências teóricas acerca da sua natureza jurídica.

Entre nós enraizou-se a expressão “lançamento”, cuja origem etimológica aponta para o significado de calcular, efetuar um lance; em Itália – um dos países onde o tema tem sido mais profusamente tratado – fala-se em *accertamento tributario*, inobstante uma forte corrente da doutrina preconizar, por razões que adiante serão analisadas, a substituição deste conceito pelo de *atto di imposizione*; na Alemanha empregam-se as noções de *Steuererlanlagung*, *Steuerfestsetzung*, *Steuerverfügung* e *Steuerbescheid*; em França fala-se na *liquidation de l'impôt*, distinta da *assiette*, mas já na Bélgica a expres-

são consagrada é a de *coñsation*; nos países de língua castelhana tanto se usa a expressão *liquidación* como *determinación*; nos países anglosaxónicos é geralmente utilizado o termo *tax assessment*; em Portugal a lei adotou a expressão *ato tributário*, com a qual se designa o ato administrativo típico da função de aplicação das leis tributárias aos casos concretos, que também é correntemente chamado de *liquidação*.

#### B) *As causas da atrofia doutrinária do lançamento*

Apesar de a elaboração dogmática do Direito Tributário ter experimentado notórios progressos a partir da segunda década deste século — particularmente sob o impulso da publicação da *Abgabenordnung* alemã — a verdade é que não pode dizer-se que o lançamento tenha estado sempre no cerne das principais preocupações da doutrina.

E o fato tem, a uma primeira observação, o seu quê de surpreendente: pois não foi largamente estudada a sentença penal que aplica a norma incriminadora ao caso concreto? Não têm sido objeto de cuidada investigação tantos tipos de atos administrativos que aplicam a lei em domínios de muito menor relevância social do que no campo tributário?

Apesar de surpreendente, o fato é, a mais do que um título, explicável.

Ele deve-se, desde logo, à escassa “visibilidade” do lançamento na vida jurídica quotidiana. Inicialmente nos chamados impostos indiretos, mas hoje na generalidade das espécies tributárias, em que a massificação dos mecanismos de arrecadação atribui crescente relevância à participação dos contribuintes no cálculo dos seus próprios tributos, não é ao menos aparente a existência de uma atividade declarativa de direitos e deveres tributários independente do pagamento; e, aí onde ela surge em plena luz, por ocasião do incumprimento da obrigação tributária, quase se identifica ou confunde com uma atividade repressiva de aplicação de sanções fiscais. Noutros impostos, particularmente nos de natureza territorial e predial, ao invés, já é patente o desenvolvimento da aludida atividade: a todo o momento,

num ciclo ininterrupto, o cidadão é chamado a prestar declarações ao Fisco, a exhibir-lhe os seus bens, a cumprir formalidades estabelecidas no interesse do Tesouro. E, todavia, o resultado final dessa atividade, constante e complexa, traduz-se, via de regra, apenas numa cifra, obtida no silêncio da repartição e que, para mais, nem sequer obedece a uma forma externa solene.

Como poderia a ciência do Direito interessar-se, pois, por algo que na sua expressão elementar aparenta traduzir-se numa operação aritmética singela, a todos acessível?

Contudo, quem lida de perto com o Direito Tributário conhece bem a dificuldade da tarefa que se oculta sob as vestes simples do “lançamento” do imposto: conhece a complexidade própria das normas fiscais, que tentacularmente se prendem às mais variadas situações da vida, regidas pelos mais diversos ramos da ordem jurídica; sabe os esforços necessários à correta e integral investigação dos fatos relevantes para cada caso individualmente considerado; não ignora, enfim, que até a expressão aritmética da aplicação da lei se erija de escolhos que só uma preparação especializada permite superar.

E até o contribuinte comum se apercebe, a uma segunda reflexão, da relevância que para a sua vida tem o obscuro ou invisível “lançamento” do imposto: vê que, em certos tipos de tributos, não pode pagar a sua dívida tributária sem que ele tenha sido efetuado; verifica que o Fisco, uma vez praticado o lançamento se recusa legitimamente a aceitar, como pagamento, quantia diversa da que nele consta; sabe que para fazer valer os seus direitos tem de socorrer-se de processos administrativos ou judiciais que o têm por objeto; observa, enfim, que no caso de não pagamento pontual do imposto é do “lançamento” que o Fisco extrai um documento que, sem mais delongas, lhe permite proceder à execução forçada.

E é tal a relevância do lançamento que o legislador constitucional determinou que a sua regulamentação jurídica fosse objeto de reserva de lei complementar (Constituição Federal, artigo 146, III, b).

Era, pois, evidente que a doutrina — se atenta aos problemas da vida e às necessidades da prática — não poderia, por muito mais tempo, continuar desinteressada deste capítulo do Direito Tributário.

Mas para o relativo desinteresse inicial pelo lançamento tributário contribuiu ainda, e decisivamente, uma razão de pura teoria: a distinção, formulada pela doutrina alemã, mas que logo se generalizou e arrefeceu, entre o *Direito Tributário material*, relativo à obrigação tributária – que constituiria o núcleo característico deste ramo da ordem jurídica – e o *Direito Tributário formal*, integrado pelas normas disciplinadoras da atividade administrativa de aplicação da lei fiscal, de fiscalização dos deveres tributários, dos meios administrativos e judiciais de garantia dos direitos emergentes da relação jurídica tributária – e que seria simplesmente acessório, auxiliar ou adjetivo do primeiro. E, com efeito, o desenvolvimento obtido no plano científico pelo chamado Direito Tributário material, nunca foi acompanhado de esforços comparáveis no Direito Tributário formal, até há pouco atrofiado e subalternizado pela doutrina<sup>1</sup>.

É certo que uma das mais controvertidas questões teóricas que de há muito se vem suscitando no Direito dos Tributos – a do momento do nascimento ou da fonte da obrigação tributária – encontra-se estreitamente relacionada com a da eficácia do lançamento, fato que desde logo devia sugerir não ter a distinção entre Direito material e formal – ao menos na sua formulação corrente – o alcance de fundo que se lhe pretendeu emprestar. Pode até mesmo afirmar-se que uma das razões que mais seriamente contribuiu para a acumulação de nebulosidades e equívocos em torno da aludida controvérsia foi precisamente a de ter sido olhada predominantemente sob o prisma do Direito material, da obrigação tributária, e não sob o ângulo, mais adequado, do lançamento, relegado para o terreno, reputado menos nobre, do Direito Tributário formal.

1 Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, *Derecho Tributario material y formal*, HPE 94, (1985), *passim*; HORACIO ZICCARDI, *Derecho Tributario Administrativo e Formal*, in HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE (org.), *Tratado de tributación: Derecho Tributario*, tomo I, vol. 2, Buenos Aires 2003, 189.

### C) A moderna reabilitação do Direito Tributário formal

A atrofia doutrinária do Direito Tributário formal e, portanto, do lançamento cedeu, porém, o passo a um movimento de sentido inverso. Sobretudo por influência da obra original e vigorosa de ALLORIO – o *Diritto Processuale Tributario*, cuja primeira edição é de 1942 – começaram a formar-se, entre os cultores do Direito Fiscal, correntes de princípio restritas, mas hoje generalizadas e influentes, que põem em causa, nos seus próprios alicerces, os ensinamentos tradicionais da doutrina tributarista, preconizando uma orientação que atenda mais de perto às relações e interdependência entre direito substancial e direito processual e entre a dinâmica da obrigação tributária e a atividade administrativa do Fisco; ou seja, preconizando uma reabilitação dos aspectos administrativos e processuais do ordenamento tributário, subalternizados no campo pobre do “Direito formal”.

Acresce ainda que, também por influência de ALLORIO, se foi consolidando e ganhando força, na doutrina e na jurisprudência<sup>2</sup>, uma corrente de resolutos defensores da eficácia constitutiva do lançamento, que inegavelmente veio abalar a oposta tese de uma eficácia simplesmente declarativa, pacífica na Alemanha desde a *Abgabenordnung* e que em Itália dominava sob a autoridade de ACHILE DONATO GIANNINI<sup>3</sup>. Daqui resultou reacender-se em tom vivamente polémico a clássica controvérsia sobre o momento constitutivo da obrigação tributária, mas agora enriquecida por novas perspectivas metodológicas e por uma cópia de novos argumentos, puramente teóricos ou de direito positivo<sup>4</sup>.

2 Cfr. CATERINA SCIACCA, *L'influenza della dottrina sulla giurisprudenza in tema di accertamento tributario (dal 1930 al 1967)*, Riv. di Dir. Fin. e Scienza d. Fin. I (1968), 533 ss.

3 A respeito da influência da doutrina alemã sobre a doutrina italiana neste tema cfr. D'AMATI, *Diritto Tributario. Teoria e Critica*, Turim 1985, 138.

4 Para não falar em obras de caráter geral ou nos inúmeros artigos de revista, a final citados na bibliografia e referidos ao longo do texto, só no decurso dos anos sessenta foram publicadas em Itália nove valiosas monografias que têm como objeto central a problemática em causa: a nova edição, substancialmente revista do *Diritto Processuale Tributario*, de ALLORIO

Também na Itália a influência doutrinária de GIAN ANTONIO MICHELI, através dos seus estudos sobre o poder de imposição e a função tributária, consolidou uma corrente de pensamento que tende a acentuar os aspectos dinâmicos, funcionais, procedimentais da atividade tributária, que não já os ângulos estáticos, obrigacionais, centrados em torno das teorias da relação jurídica ou do fato tributário. Esta corrente corporizou-se numa coletânea de estudos dirigidos por MICHELI - *Studi sul procedimento amministrativo tributario* - em que os temas nucleares são precisamente os do lançamento e seu processo formativo<sup>5</sup>.

Esta orientação doutrinária irradiou da Itália para outros países sensíveis à influência da cultura jurídica deste país. Na Espanha são seus mais expressivos representantes PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZALEZ, cujo segundo volume do "Curso de Derecho Tributario" se dedica fundamentalmente ao procedimento administrativo de lançamento<sup>6</sup>. E no Brasil PAULO DE BARROS CARVALHO, reagindo contra

(Turim 1962); *La nascita del debito d'imposta*, de LONGOBARDI (Pádua 1965); *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, de MAFFEZZONI (Morano 1965); *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, de MAGNANI (Pádua 1965); *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, de BASCIÚ (Nápoles 1966); *Profili di una teoria generale dell'imposta*, de MAFFEZZONI (Milão 1969); *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, de PASQUALE RUSSO (Milão 1969); *La motivazione nell'accertamento tributario*, de MORETTI (Pádua 1969); *L'atto d'accertamento tributario nel diritto penale*, de MANGIONI (Pádua 1970).

5 Cfr. *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milão 1971, com estudos de BASCIÚ, FALSITTA, FANTOZZI, LA ROSA, MORETTI. Uma boa exposição dos pressupostos desta corrente pode ver-se em A. FANTOZZI, *La solidarietà nel Diritto Tributario*, Turim 1968, 157 ss.; Id., *Lançamento Tributário*, in AGOSTINHO TAVOLARO/et al (org.), *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado, Estudos Jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Cantão*, Rio de Janeiro 1988, 34 ss.; BALDASSARE SANTAMARIA, *L'accertamento tributario fra nozione statica e concessione dinamica*, RDT 1 (1993), 135-152. Veja-se, porém, a crítica desta "glorificação do procedimento" em D'AMATI, *Diritto Tributario. Teoria e Critica*, cit., 134 ss.

6 Cfr. PEREZ DE AYALA/EUSEBIO GONZALEZ, *Curso de Derecho Tributario*, II, Madrid 1976 [(6ª ed.), 1991]. Veja-se também de PEREZ DE AYALA, *Função tributária e o procedimento de lançamento*, RDP 32 (1974), 196; Id., *Dinâmica de la relación jurídica tributaria em el derecho español*, Madrid 1997.

as correntes de "glorificação do fato gerador", propõe-se reabilitar o estudo dos aspectos dinâmicos da atividade tributária, ou seja, a influência dos poderes-deveres da Administração pública na "evolução eficaz" das relações tributárias<sup>7</sup>.

Não admira, pois, que vários autores - impressionados com a pujante reabilitação científica do lançamento nos últimos tempos - cheguem a considerá-lo "o problema base do Direito Tributário"<sup>8</sup> ou "a questão central do Direito Tributário"<sup>9</sup>; como também não surpreende o conselho dirigido por ALLORIO a todos quantos se debruçam sobre a parte geral deste ramo do Direito para que "façam convergir os seus esforços na determinação da natureza e características do lançamento, que é o fulcro do Direito Tributário"<sup>10</sup>.

Em face de tudo isto, é-se levado a reconhecer que o tema do lançamento ocupa hoje lugar cimeiro na dogmática moderna: não se afirmou já que "o Direito Tributário muda de eixo nestes últimos tempos e deixa de ser primordialmente um direito do fato tributário para passar a ser um direito do lançamento do tributo"<sup>11</sup>?

Seja, porém, como for, a simples riqueza da produção científica neste domínio é um estímulo para tentar fazer o ponto ao estado atual da doutrina e repensar as suas conclusões à luz do nosso sistema jurídico<sup>12</sup>.

7 Cfr. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Decadência e Prescrição*, Cadernos de Pesquisas Tributárias 1 (1976), 49 ss.

8 Cfr. ANTONIO BERLIRI, *Principii di Diritto Tributario*, III, Milão 1964, 4.

9 Cfr. ENZO CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, Riv. di Dir. Fin e Scienza d. Fin. I (1966), 6.

10 Cfr. ENRICO ALLORIO, *Problemi di Diritto*, III, Milão 1957, 281.

11 Cfr. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Madrid 1968, 283.

12 Na mesma linha, JOSÉ RAMON RUIZ GARCIA, *La liquidacion en el ordenamiento tributario*, Madrid 1987, *passim*; CARLOS PALAO TABOADA, *Naturalaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho Español*, in BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, (trad.), Madrid 1974; ESTEVÃO HORVATH, *Lançamento tributário e "auto lançamento"*, São Paulo 1997, 23 ss.; RAFFAELLO LUPI, *Lesioni di Diritto Tributario. Parte Generale*, Milão 1992, 134 ss.

D) O pretenso “declínio do lançamento” num sistema de “administração de massas”

É certo que, mais recentemente, uma importante corrente da doutrina – impressionada pela crescente generalização de tributos que não pressupõem a prática necessária do lançamento previamente ao pagamento da obrigação tributária (comumente designados ora por tributos sem lançamento, ora por tributos de autolancamento, ora por tributos de lançamento por homologação) – tem aludido a um fenómeno de “declínio” do lançamento tributário, que deixaria de ser um momento indispensável na dinâmica da obrigação tributária, para ficar relegado a uma função de controle, supletiva, secundária e predominantemente sancionatória.

AUGUSTO FANTOZZI<sup>13</sup> observou que os estudos tradicionais do lançamento se reportaram a um esquema de aplicação da norma tributária pela qual a Administração fiscal tomava a iniciativa de determinar o montante do tributo devido por cada contribuinte, individualmente considerado, exigindo-lhe subsequentemente o respectivo pagamento.

Ora, continua FANTOZZI, a verdade é que este esquema não corresponde à realidade dos tempos modernos, em que não só os impostos “indiretos”, mas a generalidade dos tributos são arrecadados independentemente de uma prévia atuação do Fisco. Com o aumento do número de contribuintes para administrar, com a consequente renúncia ao lançamento generalizado em favor de lançamentos seletivos, através de uma administração mecanizada de processos de controle, com o agravamento de uma inflação que tornou necessária a adoção de cautelas antecipadas e propedéuticas (escriturações contábeis, selos de acompanhamento, notas fiscais) acentuou-se, de um lado, a seletividade dos lançamentos e, de outro, a sua função de controle.

Daí entender FANTOZZI que o estudo do lançamento tributário passa da problemática da obrigação tributária e do pressuposto do tributo para a dos controles administrativos sobre a atividade dos particu-

13 Cfr. *Lançamento tributário, cit.*, 51 ss.; Id., *Diritto Tributario*, Turim 1991, 271 ss.

lares, com vista a verificar a eventual inadimplência dos seus deveres. Na base do lançamento se concentram, assim, os controles sobre o cumprimento dos deveres formais e propedéuticos (deveres de instalar mecanismos e instrumentos de controle, registros de caixa), de deveres contábeis e deveres de declaração.

Na mesma linha de orientação se orientam, na Espanha, MARTÍN QUERALT e LOZANO SERRANO<sup>14</sup>, observando que, ao contrário do caráter necessário e insuprimível da anterior “gestão tributária”, o controle administrativo subsequente à “autoliquidação” é eventual, sem que se exija o seu exercício em relação a todos os casos que o legitimam, o que significa que pode consumir-se a aplicação e efetividade do tributo com a exclusiva intervenção do contribuinte – e é o que ocorre na imensa maioria dos casos, quando a Administração não atua no prazo em que se extingue o seu direito a lançar o tributo.

Por outro lado – observam os mesmos autores – tendo em vista a generalização do sistema de retenção na fonte, a atividade administrativa fiscal deixou tanto de se reportar à obrigação tributária surgida de um fato tributário a cargo do sujeito passivo, para se referir a um dever de reter surgido de pressupostos de fato distintos do fato tributário e a cargo de terceiros que, inobstante não serem contribuintes, estão obrigados a recolher o tributo. A atividade administrativa fiscal desloca-se assim para funções de controle, passando a responsabilidade preponderante a caber aos órgãos de inspeção.

A vista de todas as novidades introduzidas pelo moderno direito positivo no modo de gestão dos tributos, sustentam MARTÍN QUERALT e LOZANO SERRANO que, na atualidade, a sua aplicação se desenvolve fundamentalmente através da intervenção dos próprios sujeitos mediante a “autoliquidação”. Só no caso de incumprimento, e só em caráter eventual, surge uma intervenção administrativa a cargo dos ór-

14 Cfr. *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (2ª ed.), Madrid 1991, 388-389. No mesmo sentido PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Madrid 1991, 176, referindo-se ao caráter “artesanal” dos esquemas anteriores, por oposição aos métodos de “gestão em massa” dos sistemas modernos.

gãos de fiscalização, comprovando ou investigando todas as circunstâncias relevantes dos pressupostos de fato em questão, concluindo com um ato de liquidação definitiva que põe termo ao "procedimento de gestão tributária", abrindo-se seguidamente a fase de cobrança.

Em Portugal SALDANHA SANCHES parte da mesma observação da realidade, assinalada pelos referidos autores italianos e espanhóis, de que no mundo moderno está superado o modelo clássico no qual a Administração tinha um papel determinante no nascimento e extinção da obrigação tributária, como que um monopólio e um dever de iniciativa no movimento de criação da obrigação tributária, remetendo-se os contribuintes a uma posição passiva, como se não estivessem, na sua relação com o incipiente ordenamento jurídico fiscal, sujeitos à obrigação de conhecer a lei<sup>15</sup>.

"Lançamento, rol nominativo, cadastro - como momentos da atuação administrativa que tinham sido plasmados em conceitos elaborados pela doutrina - eram as fases normais de um procedimento administrativo de liquidação que precediam, tendo como pano de fundo a passividade do contribuinte, o nascimento da dívida fiscal. A partir destes elementos de base, deveria a Administração proceder ao cálculo do imposto devido por cada um dos contribuintes, através da respectiva liquidação. Efetuada esta, competiria também à Administração fazer saber ao contribuinte a parte dos encargos fiscais que lhe iria caber"<sup>16</sup>.

Ora - prossegue SALDANHA SANCHES - nos sistemas fiscais modernos o "ato tributário" raramente desempenha o papel que lhe fora outrora atribuído, pois a obrigação tributária via de regra nasce e morre sem qualquer intervenção expressa da Administração. O "ato tributário", quando existe, deixa de desempenhar a função de ato finalizador de um procedimento administrativo, sem cuja verificação não pode existir um dever de prestar, passando a desempenhar a função excepcional de intervenção sancionatória destinada a corrigir um ilícito<sup>17</sup>.

15 Cfr. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária*, Lisboa 1995, 21.

16 *Op. cit.*, 23.

17 *Op. cit.*, 31.

O ato tributário fica assim relegado a uma "função supletiva em relação à produção dos efeitos que em princípio caberiam aos comportamentos declarativos dos privados"<sup>18</sup>.

Este esquema moderno de aplicação da lei fiscal tem o seu paradigma nos impostos sobre o valor acrescentado, que leva até às últimas consequências a delegação de funções administrativas aos particulares, que tornam inteiramente acessória e complementar a atividade da Administração, chegando alguns a falar de um fenómeno de "privatização da Administração fiscal"<sup>19</sup>, que atua sob a forma de um "procedimento de massa"<sup>20</sup>.

O ato tributário - conclui SALDANHA SANCHES - não pode ser por isso o conceito central do Direito Fiscal, tal como o ato administrativo não pode ser já o conceito central do Direito Administrativo: poderá ter uma função clarificadora, procedimental e processual, tal como poderá instituir um título para a reação administrativa ao incumprimento e continuar por isso a ser um instrumento indispensável para a análise do funcionamento da Administração fiscal. Mas não pode excluir o aparecimento de outros tipos de relações em que não desempenha qualquer papel<sup>21</sup>.

Daí SALDANHA SANCHES aludir ao "declínio do ato tributário", decorrente do desempenho de funções excepcionais, na zona patológica da relação tributária, no contexto de uma "administração de massas", baseada na automação e na informática<sup>22</sup>.

Pela nossa parte não temos dúvidas de que o sistema tributário brasileiro vigente se reveste das características de massificação e automação, raramente surgindo o lançamento como momento necessário na dinâmica da obrigação tributária que, a maior parte das vezes, pode ser espontaneamente cumprida sem a prática prévia do referido ato.

18 *Op. cit.*, 35.

19 *Op. cit.*, 59.

20 *Op. cit.*, 114.

21 *Op. cit.*, 155.

22 *Op. cit.*, 169.

Observa - e bem - RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA<sup>23</sup> - que, em virtude da automação e dos controles e com a busca de rapidez e economia nas atividades de arrecadação e fiscalização, a generalidade dos modernos tributos brasileiros não pressupõem qualquer intervenção da Administração Fiscal anterior ao pagamento. "Como o CTN não prescreve para qualquer imposto uma ou outra modalidade de lançamento como de adoção obrigatória pela lei ordinária, temos hoje inseridos no sistema de lançamento por homologação o IPI, o ICM, o ISS, o IUM, o ITR, o PIS, o FINSOCIAL, além do próprio IR, seja o recolhido através das declarações anuais de rendimentos, seja o retido na fonte. Impostos há, como o próprio IR, o IPI, o ICM e outros, em que o contribuinte ou responsável declara o movimento econômico tributável mas, por antecipar o recolhimento em relação ao exame da declaração pela autoridade, ocorre o lançamento por homologação. Isto é verdade ainda que impropriamente algumas vezes se fale em imposto de declaração ou existam documentos intitulados de notificação de lançamento, como ocorre com o IR anual das pessoas físicas ou jurídicas. O próprio imposto de importação é hoje submetido ao lançamento por homologação, uma vez que, apesar de o importador apresentar à repartição aduaneira o documento "Declaração de Importação", em que demonstra o fato gerador e o imposto devido, efetua o recolhimento previamente à revisão, que ocorrerá em ato subsequente". "Destarte - prossegue MARIZ DE OLIVEIRA - os impostos lançados por declaração hoje estão restritos aos impostos territoriais e prediais, dependentes de declarações contendo informes relativos às características dos imóveis, embora parte de respeitável doutrina os considere impostos lançados "ex officio". O lançamento por declaração, na pureza do seu conceito é, portanto, uma espécie em extinção"<sup>24</sup>.

23 Cfr. *Do lançamento*, Cadernos de Pesquisas Tributárias 12 (1988), 118-119 e, quanto aos tributos aduaneiros, 126.

24 Cfr., no mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO: "O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como aliás sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, o ICM, o IR (atualmente nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação" [cfr. *Curso de Direito Tributário* (7ª ed.), São Paulo 1995, 282].

Também concordamos com os autores atrás referidos quando afirmam que, doravante, as construções jurídicas em torno do lançamento tributário não podem cingir-se ao esquema clássico de aplicação da lei fiscal, deixando na sombra os mecanismos modernos de gestão dos tributos, antes têm que procurar uma explicação unitária da dinâmica da obrigação tributária, que abranja tanto os tributos que pressupõem como os que dispensam um ato administrativo do Fisco anterior ao pagamento.

O fato de a generalidade dos tributos modernos não pressupor a prática de um ato administrativo de lançamento como condição prévia e indispensável ao pagamento dos tributos, por cada sujeito passivo individualmente considerado, não nos leva porém a concordar com SALDANHA SANCHES, quando se refere a um "declínio do ato tributário", porventura conducente a uma perda da sua relevância doutrinária e científica.

Bem pelo contrário. Sendo hoje o ato administrativo de lançamento praticado predominantemente no exercício de uma função de fiscalização e controle, eventualmente conducente à aplicação de sanções fiscais, mais do que no exercício de uma administração corrente, avoluma-se o seu significado de ato de autoridade potencialmente restritivo da propriedade e liberdade dos cidadãos.

Bastaria este fato para concentrar em derredor do lançamento preocupações garantísticas, que visem a acautelar os particulares dos riscos de ilegalidade que nele se possam insinuar, preocupações essas suficientes para confirmar a relevância fundamental deste instituto nos quadros da ciência do Direito Tributário.

#### E) Justificação do tema escolhido

Não se pense, todavia, ter já sido o lançamento tributário, em si mesmo, objeto de elaboração doutrinária exaustiva, que não tenha deixado terrenos virgens para desbravar.

Com efeito, as monografias atrás referidas, ou se limitam a um aspecto particularizado do instituto ou são obras de pura reconstrução sistemática, ao jeito da moderna doutrina italiana, que curam mais



de surpreender a coerência interna dos regimes, através dos seus traços dominantes, do que de proceder a uma exposição monográfica completa, embora crítica, de uma dada figura jurídica. E daqui resultou que a análise da doutrina se tivesse concentrado predominantemente no problema da eficácia do lançamento, mais de perto ligado à natureza e estrutura da obrigação tributária, e onde se trava a tradicional peleja entre partidários da teoria constitutiva e adeptos da explicação declarativa. Outros pontos centrais da dogmática do lançamento, como a delimitação do seu conceito, a determinação das suas espécies, a análise do seu procedimento de formação, a averiguação do seu conteúdo típico, para não falar de outros aspectos menos relevantes, como os da competência e da forma, foram assim omitidos ou relegados para segundo plano, por não se prenderem tão diretamente à obrigação tributária que, deste modo, até o movimento de reabilitação do Direito Tributário formal, a doutrina continua a colocar, talvez inconscientemente, no cerne das suas preocupações.

É tão vivo este fenómeno que, mesmo ao abordar com autonomia o problema da eficácia do lançamento, as atenções dos autores voltam a convergir nos efeitos produzidos na relação jurídica tributária, sem que, em geral, se chegue sequer a colocar o problema de saber se essa eficácia não se desenvolverá sobre outras realidades alheias ao vínculo obrigacional.

Ora, mal se compreende que subsistam semelhantes lacunas de investigação e análise num tema que, por outro lado, se considera pedra fundamental no edifício do Direito Tributário.

Aos aliciantes já apontados um outro se adiciona e que consiste na própria dificuldade do tema a versar.

Desde logo, o obstáculo que se depara a qualquer investigação em profundidade de um capítulo do Direito Tributário, ramo que ainda não alcançou a solidez doutrinária de outros setores da dogmática jurídica, com a inerência de a todo o momento se deparar com conceitos e figuras, institutos e regimes, para os quais a doutrina não fornece ainda auxílio bastante, o que obriga o pesquisador, momento a momento, a dispersar a análise, a sobrecarregar a exposição e a socorrer-se de um apoio bibliográfico, abundante e heterogêneo, que noutros domínios seria supérfluo.

Surge, logo a seguir, a dificuldade que representa o fato de o Direito Tributário brasileiro ter sido profundamente modificado pelo Código Tributário Nacional, o que obriga a repensar numerosas questões, algumas já consideradas à luz do sistema anterior, que se encontram ligadas de perto à problemática do lançamento.

Mas a estes obstáculos gerais acrescem os específicos da matéria a tratar.

É hoje tão vasta e desigual a bibliografia sobre certos pontos do regime do lançamento e tão escassa quanto a outros, que desde logo há que evitar o risco de uma construção desequilibrada, em que — retomando erros do passado — se subalternizem os aspectos mais descuidados, nem sempre justificadamente, pela doutrina e pela jurisprudência.

Por outro lado, a polémica que de há anos se vem travando sobre a eficácia do lançamento quanto à obrigação tributária deu origem, nos vários países, a tal profusão de argumentos extraídos das respectivas ordens jurídicas, a tantas e tão heterogêneas tentativas de explicação teórica, que todos os que mais de perto enfrentam o problema não podem deixar de reconhecer a dificuldade de distinguir com seriedade e bom senso aquilo que exprime uma divergência de fundo do que não passa de matiz subjetivo ou de controvérsia terminológica.

Com razão afirmou José SOUTO MAIOR BORGES que “o jurista que se disponha ao estudo do lançamento tributário se vê diante de uma verdadeira babel de conceitos e opiniões muitas vezes conflitantes. Perde-se na definição do fenómeno noções inseguras e cientificamente insatisfatórias, denunciando o precário estágio de desenvolvimento em que se encontra a construção da teoria jurídica do lançamento”<sup>25</sup>.

## § 2º OBJETO DA INVESTIGAÇÃO E PLANO DA EXPOSIÇÃO

### A) Objeto da investigação

Objeto da presente investigação é a determinação do conceito e da natureza jurídica do lançamento tributário. Significa isto que não se irão analisar, monográfica e descritivamente, os vários aspectos em que este instituto se desdobra, antes se procurará sintetizar, por indução do seu regime, os traços característicos que permitam a sua qualificação e subsunção numa dada categoria dogmática.

Não será possível apontar, em geral, quais os aspectos fundamentais para a determinação da natureza jurídica de um instituto, tão variadas podem ser os critérios ou as perspectivas adotadas pela doutrina. Todavia, a quem se debruce sobre o lançamento impõe-se, por natureza, separar quatro momentos bem distintos entre si, pela sua autonomia lógica e cronológica: um primeiro momento, dinâmico, que se refere aos seus *antecedentes*, isto é, à atividade que o prepara, conduzindo à sua prática; um segundo momento, estático, que respeita ao *ato*, em si mesmo, ao preceito que nele se contém; um terceiro momento, dinâmico de novo, mas que agora já se não relaciona com os antecedentes, mas sim com as *consequências* que, de futuro, irá produzir; a estes, acresce um quarto momento, que respeita à *reconsideração* do ato, uma vez praticado, por iniciativa da Administração ou do particular, impugnando-o por via administrativa ou jurisdicional.

Esta visão completa – como que circular ou cíclica – permitirá apreender, em toda a plenitude, a essência jurídica do lançamento.

### B) Plano da exposição

Destas considerações resulta, por si, a divisão do plano adotado em sete partes.

Na primeira parte determinaremos o *conceito* de lançamento e as *espécies* que este abrange.

Numa segunda parte trataremos da *formação* do lançamento, cuidando de apurar a natureza da atividade que a ele conduz; de expôr os

princípios fundamentais que a regem; de analisar os atos em que se decompõe.

Na terceira parte abordaremos o *conteúdo* do lançamento, tentando surpreender os limites impostos à vontade da Administração fiscal pelo princípio da legalidade, com a especial formulação que reveste neste ramo do Direito; e procurando qualificar a declaração em que se traduz numa categoria dogmática determinada.

Numa quarta parte estudaremos os problemas suscitados pela *revisão* do lançamento por iniciativa da Administração.

Na quinta parte debruçamo-nos sobre a *impugnação* do lançamento, examinando os temas fundamentais do *processo administrativo tributário*.

Numa sexta parte abordamos a *impugnação* do lançamento perante os tribunais, ou seja, o *processo judicial tributário*.

Na sétima e última parte estudaremos a *eficácia* do lançamento, tentando colocar com precisão o problema, expôr e apreciar os fundamentos das grandes correntes em debate e apresentar a nossa teoria.

PARTE I

CONCEITO E ESPÉCIES

## CAPÍTULO I CONCEITO

### § 1º A DEFINIÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO

#### *A) Primeira apreciação crítica*

O artigo 142 do Código Tributário Nacional contém uma definição de lançamento, estabelecendo que "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível", acrescentando o § único que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Poderia pensar-se que, existindo definição legal expressa, estaria desde logo resolvida a questão preliminar da fixação do conceito do instituto que nos ocupa. Não é, porém, assim. Propomo-nos demonstrar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional enferma de graves imprecisões e equívocos, podendo mesmo dizer-se que a este dispositivo - de mãos dadas com os que regem a matéria da decadência e prescrição - se devem as principais responsabilidades nas imprecisões e obscuridades da doutrina neste capítulo.

Nesta nossa crítica partimos do princípio de que as simples definições legislativas não são, por si sós, vinculantes para o intérprete, dando apoio a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES quando afirma que "a definição de lançamento estabelecida no artigo 142 *caput* do Código Tri-

butário 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 fenómeno regulado, uma forma atípica de exercício da função legislativa<sup>1</sup>.

Não que o artigo 142 não represente, aqui e além, uma contri-buição positiva. É o caso da menção a um procedimento administrativo, enfatizando assim o carácter dinâmico, procedimental, da actividade de aplicação das leis tributárias no caso concreto. Assim fazendo, inovou relativamente à concepção estática, prevalecente na Itália à época em que o Código foi elaborado, e segundo a qual o “acertamento” reveste-se de carácter unitário global. Mas também é verdade que não perseverou na idêa — apenas esboçada — posto não haver extraído todas as consequências que a alusão a um procedimento comportava, notadamente a regulamentação, absolutamente omissa, dos seus princípios fundamentais, dos atos que o integram e dos direitos e deveres dos que nele participam.

Enferma a definição legal de lançamento de quatro defeitos capitais.

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento. Defeito tanto mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento — que em certos casos pode dele prescindir. 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 terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição, como adiante se verá.

O segundo vício radica no carácter meramente descritivo, mal ajustado a uma definição, que se requer precisa e concisa. Na verdade, a

1 Cfr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Lei complementar tributária*, cit., 99.

referência a “verificar a ocorrência do fato gerador”, “determinar a matéria tributável”, “calcular o montante do tributo devido”, “identificar o sujeito passivo”, traduz-se numa enumeração exemplificativa de operações lógicas que se englobam no processo subsuntivo de aplicação da lei tributária aos fatos concretos. Enumeração desprovida de qualquer rigor, pois propicia confundir operações lógicas com atos jurídicos, além de encobrir, sob a aparência de uma pluralidade de realidades referidas, sejam atos ou simples operações intelectivas, o carácter unitário do ato administrativo de aplicação da lei.

O terceiro erro traduz-se na afirmação de que o lançamento tem por objeto “propor a aplicação de penalidade cabível”. Trata-se de feito sobremodo grave — e que deu aso a inúmeros equívocos na construção jurídica do auto de infração — uma vez que coloca no mesmo plano, confundindo-as, a norma tributária material — reguladora dos tributos — e a norma penal tributária — que rege as penalidades. Assim fazendo, o artigo 142 do Código Tributário Nacional entra em conflito aberto com o artigo 3º do mesmo Código, o qual — de modo cientificamente discutível, mas certamente quanto ao fundo — afirma que o tributo não tem a natureza de sanção de ato ilícito. Lançamento é o ato de aplicação da norma material, de tal modo que o ato de aplicação da penalidade é ato administrativo de diversa natureza. Acresce que a referência à proposta de aplicação de penalidade sugere — o que não é exato — que as autoridades administrativas não têm competência para, por si sós, aplicar penalidades, antes devendo submeter as suas propostas a outra ou outras autoridades, estas dotadas de verdadeiros poderes de decisão.

O quarto defeito está na menção a que o lançamento tem por fim “constituir o crédito tributário”, ensejando a interpretação de que este ato administrativo se revestiria de carácter constitutivo, que não simplesmente declarativo da obrigação tributária, como é opinião dominante da doutrina nacional e parece resultar do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a obrigação tributária decorre da verificação do fato gerador. É certo que a expressão “crédito tributário” tem, na sistemática do Código Tributário Nacional, um significado preciso, a saber, a relação jurídica tributária objeto de prévio lançamento, significado cujo rigor e alcance será adiante

examinado com maior detença. Por ora basta sublinhar que a referência à "constituição" do crédito, não sendo em si mesma absolutamente inexistente, como se verá, não quadra bem numa definição legal do lançamento, que não tem que se pronunciar quanto à eficácia deste ato no que tange ao nascimento da obrigação tributária.

#### B) Razão de ordem

Importa agora demonstrar os quatro vícios de que padece a definição legal do lançamento<sup>2</sup>.

Começamos por examinar a concepção unitária do lançamento, efetuando a sua crítica e demonstrando como bem andou o Código Tributário Nacional ao perfilhar uma visão dinâmica e procedimentalista da atividade administrativa de aplicação das normas tributárias.

Impugnamos de seguida a validade da distinção entre determinação da base de cálculo e fixação do tributo devido como momentos juridicamente autónomos na aplicação da lei tributária, distinção acolhida por boa parte da doutrina estrangeira e que de certo modo subjaz à enumeração exemplificativa de operações intelectuais constante do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Logo após procuramos demonstrar que o lançamento é um verdadeiro ato jurídico de aplicação da lei tributária, o que envolve, em primeiro lugar, sublinhar a necessária separação entre o ato jurídico e o procedimento administrativo que prepara a sua formação e, em segundo lugar, distingui-lo das simples operações lógicas enxertadas no processo subsuntivo.

Numa quarta fase da nossa demonstração debruçamo-nos sobre a identificação das normas tributárias aplicadas pelo lançamento, con-

2 "Críticas impiedosas", na opinião de HUGO DE BRITO MACHADO, *Temas de Direito Tributário*, São Paulo 1993, 78, às quais não adere na sua maior parte. Vejam-se, porém, críticas semelhantes feitas por LUCIANO AMARO, *Direito Tributário brasileiro* (9ª ed.), São Paulo 2003, 334 ss.

cluindo que se trata de normas materiais, com exclusão de normas instrumentais e de normas penais tributárias, umas e outras aplicadas por atos administrativos distintos.

Imediatamente após ocupamo-nos do órgão de aplicação, ou seja, do sujeito a quem compete a prática do lançamento, com vista a apurar se este reveste a natureza de ato administrativo ou se, ao invés, pode também assumir o carácter de ato jurisdicional.

Encerramos assim a fundamentação das críticas endereçadas ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, elaborando do mesmo passo os materiais necessários à correta definição do instituto. É o que faremos logo de seguida, concluindo o capítulo I com a definição proposta.

### § 2º CONCEPÇÃO UNITÁRIA E PROCEDIMENTALISTA DO LANÇAMENTO

#### A) O conceito amplo de "accertamento"

A aplicação da norma tributária tem sido estudada, sobretudo pela doutrina italiana, através do conceito de *accertamento*, expressão que arreigados hábitos de linguagem da técnica fiscal e da ciência das finanças generalizaram nesse país. De resto, para a consolidação do termo na doutrina jurídico-tributária contribuiu em larga escala o preciso significado técnico que o conceito já adquirira no Direito Processual e no Direito Administrativo, onde exprime todo o ato, sentença ou ato administrativo, que se limita a verificar e a declarar a existência de determinadas situações da vida e a extrair os correspondentes efeitos jurídicos<sup>3</sup>.

3 Sobre o conceito de *accertamento* no Direito Processual veja-se CHIOVENDA, *Principii di Diritto Processuale Civile* (3ª ed.), Nápoles 1913, 165 ss.; CARNELUTTI, *Sistema di Diritto Processuale Civile*, I, Pádua 1936, 145 ss.; LIEBMAN, *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milão 1935, 19. No Direito Administrativo, cfr. ZANOBINI, *Corso di Diritto Amministrativo*, vol. I, Milão 1957, 293; ALESSI, *Principii di Diritto Amministrativo*, Milão 1966, 353 ss.; LANDI-POTENZA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milão 1967, 239 ss.

No âmbito do Direito Tributário, certo setor da doutrina — ainda há bem pouco tempo dominante e que entre nós parece ter recebido o apoio de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>4</sup> — define o *accertamento* (lançamento) como o complexo de atos ou série de atos necessários para a comprovação e valoração dos elementos constitutivos da dívida tributária (pressuposto material e pessoal, base de cálculo), com a consequente aplicação da alíquota e a concreta determinação quantitativa da dívida do contribuinte<sup>5</sup>; ou, segundo formulação análoga, o complexo de atos e procedimentos através dos quais se chega à individualização e valoração dos elementos que exprimem o conteúdo do débito de imposto, bem como à determinação do seu *quantum*<sup>6</sup>.

Baseada neste conceito de *accertamento*, de tal modo amplo que abrange globalmente toda a dinâmica da norma tributária, a aludida doutrina distingue subsequentemente várias espécies de *accertamenti*, consoante a natureza dos sujeitos que a eles procedem, separando-os conforme sejam realizados pelos próprios particulares contribuintes — os *autoaccertamenti* — ou pelas autoridades estatais. Neste último caso ainda haveria que distinguir o *accertamento* levado a cabo pela Administração fiscal daquele que representa o conteúdo da sentença proferida pelas autoridades jurisdicionais competentes no processo tributário contencioso.

Indo um pouco mais longe, alguns autores, como TESORO, separam dentro de um conceito amplo de *accertamento*, que abrangeria todas as realidades acima descritas, um *accertamento* em sentido restrito, que apenas se referiria ao ato administrativo pelo qual o sujeito ativo da relação jurídico-tributária procede à aplicação da norma absoluta ao caso concreto, determinando os elementos subjetivos e objetivos da obrigação tributária<sup>7</sup>.

4 Cfr. A. A. BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo 1963, 325 ss.

5 Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario* (8ª ed.), Milão 1960, 143; *Id.*, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milão 1937, 230.

6 Cfr. D'ALBERGO, *Accertamento tributario*, Novissimo Digesto Italiano I, 127; FONROUGE, *Derecho Financiero*, I, Buenos Aires 1962, 427.

7 Cfr. TESORO, *Principii di Diritto Tributario*, Bari 1938, 279.

O *accertamento* realizado pela Administração fiscal ou *accertamento* em sentido restrito, distinguir-se-ia ainda, atendendo à eventual colaboração do sujeito passivo, num *accertamento* oficioso e num *accertamento* misto, o primeiro dispensando, o segundo pressupondo a referida colaboração<sup>8</sup>.

Do exposto resulta que, independentemente das divergências que se têm suscitado quanto à sua natureza jurídica, a doutrina tradicional reservou o conceito de *accertamento* a toda e qualquer atividade, seja qual for o sujeito que a realize e sejam quais forem os efeitos que a lei lhe atribua, desde que tenha em vista a aplicação da norma tributária ao caso concreto e, portanto, a determinação das prestações tributárias individuais. O *accertamento* designaria, nesta perspectiva, não só os atos ou operações individualmente considerados que visam a determinação de cada elemento do fato tributário, mas o complexo global desses mesmos atos e operações, que assim se encontrariam integrados numa realidade estruturalmente unitária. Com a mesma expressão tanto se denominaria o ato quanto o procedimento administrativo.

### B) Crítica

Não pode deixar de reconhecer-se que a referida orientação da doutrina, de influência italiana, tem representado importante obstáculo a uma correta análise dos problemas inerentes à aplicação da lei fiscal.

Cumpre desde logo salientar que 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 exagere afirmando representar a imprecisão terminológica uma das várias fontes das incompreensões e dissidências em que este terreno tem sido tão fértil<sup>9</sup>. Assim, por *accertamento* designa-se umas vezes a função pública dirigida a determinar a exis-

8 Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., 151; *Id.*, *Il rapporto*, cit., 237; FONROUGE, *Derecho Financiero*, I, cit., 434-5.

9 Cfr. BERLIRI, *Principii di Diritto Tributario*, II, Milão 1957, 7 e 25.

tência e medida das prestações tributárias individuais; outras vezes, o procedimento ou conjunto de atos organicamente coordenados através dos quais se realiza aquela função; outras, o ato conclusivo do referido procedimento e que é o ato típico da função ou atividade tributária; e ainda se utiliza a expressão em causa para designar a situação fática da vida já declarada ou verificada, e para a qual BERLIRI reserva o neologismo de *accertato*<sup>10</sup>.

Mas é tal o arregaçamento do termo na linguagem jurídico-tributária que autores, como A. D. GIANNINI, que expressamente reconhecem a sua equivocidade e os seus perigos, acabam por conformar-se com o uso corrente, continuando a utilizar a mesma expressão para designar muito diversas realidades<sup>11</sup>.

Acresce ainda que a expressão *accertamento* adquiriu, como já se disse, um significado técnico preciso no âmbito do Direito Processual e do Direito Administrativo, segundo o qual apenas mereceria tal designação a aplicação autoritária da lei ao caso concreto<sup>12</sup>, aplicação essa que seria dotada de efeitos preclusivos<sup>13</sup>. Sendo assim, ou a doutrina se conforma a utilizar o conceito no Direito Tributário desprovido do seu caráter técnico rigoroso, ou não parece legítimo que, sem demonstrada investigação sobre o conteúdo e a eficácia do *accertamento* tributário, se atribua ao lançamento uma designação que antecipadamente comprometa aquelas questões.

Mas, se a orientação tradicional da doutrina italiana merece sérios reparos sob o ponto de vista formal, mais graves são as objeções que se lhe podem dirigir de um prisma substancial, pelo fato — já sublinhado por VON MYRBACH-RHEINFELD<sup>14</sup> — de abarcar sob um mes-

10 Cfr. BERLIRI, *Principii di Diritto Tributario*, III, Milão 1964, 27 ss., esp.

33. A referida pluralidade aludem também MICHELI, *Lezioni di Diritto Tributario*, Roma 1968, 211; A. ROTONDI, *Introduzione alla tecnica tributaria*, Milão 1957, 37 ss.

11 Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., 143 ss.

12 Cfr. ZOTTA, *Gli accertamenti costituitivi nel quadro degli atti amministrativi*, Rivista di Diritto Pubblico I (1940), 135.

13 Cfr. FALZEA, *Accertamento (Teoria Generale)*, Enc. del Dir. I, 225 ss.

14 Cfr. FRANZ VON MYRBACH-RHEINFELD, *Précis de Droit Financier* (trad. francesa), Paris 1910, 296. Posteriormente, MICHELI, *Lezioni di Diritto Tributario*, cit., 217 e 264-265.

mo conceito atividades profundamente heterogêneas pelo seu conteúdo e pelos seus efeitos. Assim, para a referida orientação constituem *accertamenti* atos jurisdicionais, como as sentenças proferidas nos processos tributários contenciosos, atos materialmente administrativos e até simples operações intelectuais dos particulares, que não dão lugar a atos jurídicos, limitando-se a funcionar como pressuposto eventual de uma conduta prevista na lei e que é o pagamento do tributo<sup>15</sup>.

Esta heterogeneidade não se refere apenas aos tipos de *accertamento* segundo a sua tradicional classificação pelos sujeitos que o realizem, antes é bem mais profunda, pois não só o objeto do *accertamento* jurisdicional não é necessariamente o mesmo que o do *accertamento* administrativo, como já noutro estudo se demonstrou<sup>16</sup>, mas ainda mesmo que nos limitemos a este último, na sua forma “com colaboração dos particulares”, aí deparamos com uma série de atos jurídicos e de operações completamente diversos no seu conteúdo e nos seus efeitos, como a declaração de rendimentos do contribuinte, a realização de exames à escrita, a avaliação de bens e a aplicação da alíquota à base de cálculo.

A um espírito jurídico com a penetração do de ACCHILE DONATO GIANNINI não poderia escapar, como não escapou, o referido defeito. Mas para o superar não basta obviamente responder que, através do conceito unitário de *accertamento* e suas classificações, apenas se pretende começar por ordenar os dados da realidade<sup>17</sup>, sobretudo quando não se abandonam em posteriores desenvolvimentos as opções prioritivamente traçadas.

Para que o conceito amplo e complexo de *accertamento* fosse dotado de rigor jurídico, haveria, na verdade, que explicar qual o fundamento de uma hipotética unificação dos seus elementos heterogêneos. Tal unidade não pode, porém, descortinar-se sob o ponto de vista estrutural, posto terem natureza muito diversa, sob este prisma,

15 A. A. BECKER refere-se expressamente a “atos psicológicos”: cfr. *Teoria geral do Direito Tributário*, cit., 325.

16 Cfr. ALBERTO XAVIER, *Aspectos fundamentais do contencioso tributário*, Lisboa 1972, 43 ss.

17 Cfr. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., 151-2.



os atos e as operações integrados no conceito, conforme já se observou. Tão pouco pode falar-se numa unidade funcional: e isto já porque não há função sem poder<sup>18</sup> e, pelo menos no caso do *acertamento* realizado pelo particular, tal poder não existe; já porque abrangeria atos representativos de funções materialmente distintas, como a administrativa e a jurisdicional.

Deste modo, uma unidade, a existir, poderá apenas ser entrevisível numa função prática ou técnica comum, qual seja a comprovação da existência do fato tributário e a determinação quantitativa do tributo; mas com dizer-se isto está a fazer-se coincidir o conceito de *acertamento* com a noção mais ampla de aplicação do direito, sem que se procure caracterizar as particularidades que tal aplicação eventualmente revista no âmbito do Direito Tributário. Não se vê, com efeito, qualquer vantagem em designar a aplicação do direito por uma nova expressão, nem em diluir num conceito único as realidades muito diversas que envolve toda a complexa dinâmica da norma tributária.

Bem andou, pois, deste ângulo, o Código Tributário Nacional ao aludir à existência de um fenómeno procedimental no lançamento, afastando-se assim das visões unitárias que criticamos e dando acolhida a uma ótica dinâmica e pluralista do instituto em exame.

Pecou, todavia, por ter definido o lançamento como procedimento administrativo quando, em rigor, ele é o ato jurídico conclusivo do procedimento, como adiante melhor se verá.

### § 3º A DISTINÇÃO ENTRE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E FIXAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO

#### A) A distinção na doutrina

Certo setor da doutrina estrangeira tem traçado no âmbito da realidade até aqui considerada uma classificação, que pretende plena-

18 Cfr. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, Riv. Trim. di Dir. Pubbl. 1952, 118 a 145; ALBERTO XAVIER, *Do procedimento administrativo*, São Paulo 1976, 23 ss.

mente compreensiva, e segundo a qual importaria distinguir o fenómeno da determinação da base de cálculo do fenómeno da fixação do tributo devido como momentos autónomos na aplicação da norma tributária.

Essa questão assume relevância no direito brasileiro, enquanto o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao enunciar as diversas operações a que se reporta a definição de lançamento, enumerou, ao lado da verificação da ocorrência do fato gerador e da identificação do sujeito passivo, precisamente a determinação da base de cálculo<sup>19</sup> e o cálculo do imposto devido.

Muito embora a terminologia não seja inteiramente pacífica, a doutrina dominante em Portugal reserva o termo *lançamento* para a atividade tendente a determinar em concreto o contribuinte e o valor da base de cálculo (matéria coletável), enquanto o termo *liquidação* caberia à determinação do montante da prestação a cargo do sujeito passivo, pela aplicação da alíquota à matéria coletável apurada<sup>20</sup>. E a esta distinção corresponde a classificação, acolhida na Espanha entre a *comprobación* e a *liquidación*<sup>21</sup>; por alguns autores em Itália entre o

19 O Código Tributário Nacional refere-se expressamente a "matéria tributável", mas a expressão é condenável no campo científico, devendo ser substituída pela de "base de cálculo", como consagrada constitucionalmente. Cfr. GERALDO ATALIBA, *Hipótese de incidência*, São Paulo 1973, 127; SOUTO MAIOR BORGES, *Lei complementar tributária*, cit., 103; Id., *Lançamento tributário*, 146.

20 Cfr. SOARES MARTÍNEZ, *A obrigação tributária*, Lisboa 1963, 174-175; Id., *Direito Fiscal*, Coimbra 1993, 293; ANTONIO JOSÉ BRANDÃO, *Da natureza jurídica do contencioso das contribuições e impostos no direito positivo português*, O Direito, ano 71, 258 ss.; Id., *O Direito: Antologia*, II, Lisboa 1968, 398 ss., esp. 409; PESSOA JORGE/BRAS TEIXEIRA, *Anteprojecto de Código dos Impostos sobre o Rendimento*, I, Lisboa 1968, artigos 45º e 64º; BRAS TEIXEIRA, *O imposto profissional*, Lisboa 1964, 70-71. Sobre a distinção entre "atos de fixação da matéria coletável" e "atos tributários" veja-se, por último, SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária*, cit., 127 ss.; DIOGO LEITE DE CAMPOS/MONICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Lisboa 1996, 220 ss.

21 Cfr. PEREZ DE AYALA, *Derecho Tributario*, I, Madrid 1968, 223; RUIZ GARCIA, *La liquidacion en el ordenamiento tributario*, cit., 33 ss.

*accertamento* e a *liquidazione*<sup>22</sup>; em França entre a *assiette* e a *liquidation*<sup>23</sup>; bem como a dicotomia *Feststellung-Veranlagung* ou *Ermittlungs-Festsetzung* própria da doutrina alemã<sup>24</sup>. Um e outro fenômeno verificar-se-ia quer fosse realizado pelo Fisco, quer pelos próprios particulares, falando-se neste último caso num “autolancamento” ou numa “auto-liquidação”.

Afastando-se das posições atrás referidas, PASQUALE RUSSO<sup>25</sup> procura distinguir, já não entre a determinação do contribuinte e da base de cálculo, por um lado, e a determinação da prestação tributária individual, pela aplicação da alíquota à base imponible, por outro, mas sim entre os atos que se referem ao *an* e aqueles que respeitam ao *quantum* da obrigação de imposto.

Para este autor, o fundamento da previsão legal de uma pluralidade de atos dos particulares e da Administração antes da fase do pagamento radica na existência de um elemento ilíquido da obrigação tributária, tal como resulta da sua fonte normativa. Com efeito, sempre que esta, de um modo direto, não fixe quantias em dinheiro rigorosamente determinadas tornam-se necessárias atividades estimatórias ou de avaliação, tendentes a liquidar em concreto os valores apenas em abstrato referidos na lei. Ora, é do fundamento jurídico desses atos que deveria ser deduzida a sua própria individualidade

22 Cfr. BERLURI, *Principi di Diritto Tributario*, III, cit., 29; D'AMATI, *Alla ricerca del concetto di accertamento tributario*, Dir. e Prat. Trib. I (1960), 288; Id., *Diritto Tributario. Teoria e Pratica*, cit., 190; MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, Pádua 1969, 250 ss.

23 Cfr. ANDRÉ DE LAUBADÈRE, *Le recours pour excès de pouvoir et le contentieux de l'imposition*, Rev. de Science et de Lég. Fin. 1936, 531; JEAN MÉGRET, *Précis de Droit Fiscal*, Paris 1948, 11.

24 Quanto à distinção entre *Ermittlungsverfahren* e *Festsetzungsverfahren* (que culminaria com a *Steuerbescheid*), cfr. SPITALER/PAULICK, in HÜBSCHMANN/HIEPP/SPITALER, *AO Kommentar*, prel. § 160, nota 6 e § 210, nota 2; GIERSCHEMANN, *Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts*, I, Berlin 1959, 46; KRUSE, *Steuerrecht*, I, Munique 1969, 186-7; TIPKE/LANG, *Steuerrecht* (14ª ed.), Köln 1994, 170 ss.

25 Cfr. PASQUALE RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milão 1969, 296 ss.

de. Tais atos de caráter estimatório tanto podem referir-se à fixação da base de cálculo como a outros parâmetros relevantes para a aplicação da alíquota; o que essencialmente os caracteriza é o fato de não se pronunciarem sobre questões de fato ou de direito atinentes à existência da obrigação, mas tão só sobre “questões de estimação” relativas à determinação do seu *quantum*.

A luz do direito italiano (segundo PASQUALE RUSSO), o ato que paradigmaticamente reveste esta natureza é o *avviso di accertamento*, que se encontra aliás no cerne da clássica discussão acerca da eficácia do lançamento; mas revesti-la-iam igualmente a declaração de imposto e o “concordato”, pois, de harmonia com o referido direito, eles podem verificar-se independentemente do *avviso* ou em sua alternativa.

Adaptando esta orientação às realidades do nosso direito positivo, concluir-se-ia que o lançamento abrangeria no seu conteúdo todas as questões de avaliação, incluindo as respeitantes à base de cálculo, mas apenas essas questões. Todas as restantes seriam mero objeto de verificações instrumentais (*accertamenti istrumentali*), destituídas de relevância jurídica<sup>26</sup>.

Enfim, uma terceira orientação – representada, entre outros, por SPITALER e PAULICK<sup>27</sup> – coloca a destrição em bases muito diversas, reportando-a ao elemento da norma jurídica que se visa concretizar. Enquanto a determinação da base de cálculo (*Ermittlungs* ou *Feststellung*) teria por função concretizar a hipótese legal da norma tributária, o cálculo do tributo (*Veranlagung* ou *Festsetzung*) destinar-se-ia a concretizar o respectivo mandamento. Por outras palavras: a determinação da base de cálculo destinar-se-ia a determinar em concreto o fato

26 Categoria elaborada por M. S. GIANNINI, *Accertamenti amministrativi e decisioni amministrative*, Foro Italiano IV (1952), 173.

27 Cfr. SPITALER/PAULICK, in HÜBSCHMANN/HIEPP/SPITALER, *AO Kommentar*, § 160, nota 6; BIRK, *Steuerrecht*, I, Munique 1988, § 11, 440 e § 14, 85 ss.; RAMALLO MASSANET, J., *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*, Civitas REDF 20 (1978), 605 ss.; VICENTE ARCHE DOMINGO, *Elementos cuantitativos de la obligación tributaria*, Rev. de Der. Fin. y de Hac. Publ. 60 (1965); ÁLVAREZ CORUGEDO, *Situación estratégica de la base imponible en el proceso impositivo*, Rev. de Der. Fin. y de Hac. Publ. 94 (1971), *passim*.

tributário típico, na sua existência e nos seus atributos quantitativos; a fixação do imposto destinar-se-ia a determinar em concreto a medida do tributo correspondente. Tudo se passaria de modo análogo ao da atividade do juiz penal que, após verificar a existência e modalidades do fato criminoso típico, fixa a medida da pena aplicável.

### B) Crítica. Determinação da base de cálculo em abstrato e em concreto

Não pode deixar de reconhecer-se que as mencionadas orientações dualistas, ao distinguirem os referidos momentos, representam um passo em frente relativamente à concepção estruturalmente unitária do *accertamento*, por recortarem na unidade meramente técnica que este exprime atos e operações respeitantes a momentos diversos na aplicação da lei fiscal. E, por outro lado, revelam-se mais adequadas ao direito positivo, ao excluir do seu âmbito o chamado *accertamento* jurisdicional que tem um objeto e um conteúdo completamente distinto do *accertamento* realizado pela Administração<sup>28</sup>.

Observe-se, porém, que as tentativas ensaiadas por parte da doutrina portuguesa no sentido da elaboração de um conceito unitário suscetível de abarcar os aludidos momentos — seja ele o de lançamento em sentido amplo ou o de liquidação em sentido amplo — acabam por incorrer nos vícios já apontados à concepção italiana do *accertamento*. Com efeito, não só os referidos conceitos unitários se reportam a realidades estrutural e funcionalmente heterogêneas, como não se alicerçam num fundamento suficientemente idóneo para justificar aquela unificação. Deste modo, tais conceitos vêm a ser utilizados, em sinonímia com o de aplicação do direito, sem qualquer vantagem, ainda que formal, pois que o termo lançamento reveste no Direito Tributário português também o significado de instituição de um tributo e o termo liquidação tem na teoria geral do Direito o específico sentido de determinação quantitativa de uma qualquer realidade.

28 Cfr. *infra*, 63.

Abstraindo, porém, destas tentativas de unificação, importa averiguar do eventual valor que para a construção dogmática do Direito Tributário possa ter a distinção entre determinação da base de cálculo e cálculo do tributo devido.

Dúvidas bem fundadas se podem levantar à distinção entre atos que respeitam ao *an* e atos que respeitam ao *quantum* da obrigação tributária.

Oferecer-se-ia, decerto, matéria de interessante meditação para a teoria geral das relações entre normas, o complexo vastíssimo de preceitos que no Direito Tributário desempenham a função de desenvolver e explicitar o conteúdo do tipo legal e que, do mesmo passo, passam a fazer parte integrante deste. Trata-se, com efeito, de *normas integradoras* ou de *segundo grau* — que operam uma interpretação do conceito pela sua definição, dando lugar a uma “redução conceitual”, pela sua substituição por outro ou outros de grau lógico inferior (*definição reductiva*)<sup>29</sup>.

Nesta progressiva redução ao concreto, neste processo contínuo de concretização — o *steuerrechtliche Konkretisierungsauftrag*, de que falam BÜHLER e STRICKRODT<sup>30</sup> — um momento há em que especialmente difícil se torna distinguir onde acaba a descrição típica do fato e onde se inicia a mera determinação fática da sua existência e dos seus atributos. No Direito Tributário, porventura mais do que noutros ramos de técnica menos complexa, torna-se particularmente impressiva a opinião daqueles para quem tudo se possa dizer de fato ou de direito, conforme a perspectiva por que se opte: subindo da vida para a norma, abstraindo; descendo da norma para a vida, concretizando<sup>31</sup>.

As dificuldades que acabamos de referir revelam-se sobretudo nos aspectos objetivos do fato tributário, mormente quando estes se caracterizam por aspetos quantitativos. Bem entrevera o problema OLIVEIRA SALAZAR quando apontava que “não nos parece atingir a maté-

29 Sobre o fenómeno da “definição reductiva” cfr. CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-facto - Questão-de-direito*, Coimbra 1967, 135 e 136, nota 8.

30 Cfr. BÜHLER/STRICKRODT, *Steuerrecht*, I, Wiesbaden 1960, 208; veja-se também SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, II, Madrid 1962, 294.

31 Cfr. CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-facto - Questão-de-direito*, *cit.*, 146.

ria coletável, como elemento constitutivo da obrigação de imposto os *processos de determinação dos valores* sobre os quais há-de incidir a taxa, devendo por isso haver todo o cuidado em distinguir o que é a matéria coletável no imposto e os *processos* por que o fisco a determina ou chega ao conhecimento dela<sup>32</sup>.

Com efeito, não pode esquecer-se o seguinte: sendo o aspecto quantitativo um daqueles em que se desdobra o aspecto objetivo do fato tributário, o processo lógico da sua concretização é ainda um processo de concretização de uma qualidade objetiva desse mesmo fato — o valor. A “determinação da base de cálculo” é, pois, um conceito que abrange dois fenômenos bem distintos entre si: uma *determinação em abstrato* e uma *determinação em concreto*. A determinação em abstrato é realizada pela lei, ou diretamente, ou por via indireta, através de definições redutivas ou conceitos de segundo grau; por seu turno, a determinação em concreto inicia-se aí mesmo onde terminou o processo de concretização legal. Está-se então perante uma determinação do fato na sua existência ou nas suas qualidades, que exige uma atividade mediadora do órgão de aplicação do direito; atividade que já não é de interpretação da lei, mas de simples fixação dos fatos, embora, claro, dentro dos limites e nos termos legais.

Da mesma forma que na teoria do fato gerador se tornou necessário proceder a uma separação terminológica, assim ela se torna imprescindível no que tange à base de cálculo. Também esta pode ser vista tanto como a descrição normativa da realidade sobre a qual se comenta o imposto, como essa mesma realidade na sua fatualidade concreta. A primeira é a *base de cálculo em abstrato*, a segunda a *base de cálculo em concreto*, que por razões de clareza lingüística podem ser designadas respectivamente por *base de cálculo* e por *base impositível*.

32 Cfr. SALAZAR, *Da não retroactividade das leis em matéria tributária*, in *Estudios de Direito Fiscal*, Lisboa 1963, 61-62. Veja-se também ALEXANDRE DO AMARAL, *Direito Fiscal*, Coimbra 1959/1960, 103; NARCISO AMORÓS, *Derecho Tributario*, Madrid 1963, 408. Mas a dificuldade do problema não passara também desapercibida à doutrina italiana mais antiga: cfr. QUARTA, *Commentario all'imposta di ricchezza mobile*, III, Milão 1902, 40 ss.; SALANDRA, *La giustizia amministrativa*, Turim 1904, 632 ss.

A base de cálculo de um tributo é, pois, suscetível de dois tipos de operações distintas: a *definição* do seu conceito por via da lei e a *determinação* do seu conteúdo por ato da administração. A “definição” diz respeito à base de cálculo em abstrato; a “determinação” à base de cálculo em concreto ou base impositível. A “definição” recorta, em abstrato, de entre a pluralidade dos conceitos em princípio adequados para o efeito, aquele que servirá de base de mensuração do tributo (valor venal do imóvel, valor da renda, valor da operação mercantil, valor da mercadoria). A “determinação” pressupõe esgotada a fase legislativa da definição do tributo e sua base de cálculo e tem por objetivo verificar, apurar, investigar em concreto a realidade em que consiste o valor de certo imóvel, de certa renda, de certa operação mercantil, ou de certa mercadoria.

Esta distinção permite compreender claramente porque a definição da base de cálculo é, por força do princípio da legalidade, da reserva absoluta de lei formal ou da tipicidade, matéria da competência privativa do Poder Legislativo, enquanto a determinação da base impositível é matéria da competência privativa do Poder Executivo<sup>33</sup>.

A chamada “determinação da base de cálculo”, como momento da aplicação da lei fiscal carece, portanto, de autonomia e unidade, resultantes de uma pretensa autonomia das “questões de avaliação”, a par das questões de fato e de direito, posto desdobrar-se necessariamente ou numa atividade interpretativa de caracterização do fato ou numa atividade probatória da sua descoberta e valoração<sup>34</sup>.

33 Cfr. ALBERTO XAVIER, *A determinação da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano*, in Id., *Direito Tributário e Empresarial-Parceres*, cit., 234 ss.

34 A distinção entre questões de fato, questões de direito e questões de avaliação tem sido adotada pela doutrina na Itália, onde a lei reserva a determinados órgãos o conhecimento das questões “di estimazione”: cfr. GIUSSANI, *La competenza dell'autorità giudiziaria in tema di imposte dirette*, Riv. Ital. di Dir. Fin. I (1942), 137 ss.; ALLORIO, *Fatto ed estimazione nella competenza della commissione centrale delle imposte e del giudice ordinario*, in *Problemi di Diritto*, III, Milão 1957, 343 ss.; Id., *Diritto Processuale Tributario*, cit., 287 ss.; A. D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., 225 ss.; BELLURI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia I (1940), 75 ss.; COCIVERA,

Mas, se é inegável a dificuldade de distinguir onde termina a caracterização legal do fato e onde começa a determinação do seu valor, a ela se sobrepõe uma outra, que consiste em a determinação quantitativa do elemento objetivo do fato tributável se verificar umas vezes por força de simples operações lógicas de aplicação da lei, enquanto noutras exige a prática de atos jurídicos autónomos<sup>35</sup>. Ora, essas mesmas operações lógicas de "liquidação" são simples elementos de um ato jurídico de aplicação global da lei tributária, pois a lei não lhes reconduz quaisquer efeitos jurídicos próprios. São, na verdade, numerosíssimas as hipóteses em que a definição do valor da matéria tributável obedece a regras jurídicas de conteúdo tão preciso que a sua aplicação envolve, para além de uma indispensável e prévia interpretação do seu sentido, meras operações aritméticas.

Noutras vezes, porém, as avaliações exprimem-se em atos jurídicos autónomos que as têm como conteúdo e que resultam de um processo rudimentar ou extremamente complexo que visam habilitar as autoridades fiscais a desempenhar a sua função de harmonia com a lei e a realidade dos fatos — uma vez que não se reputou possível ou conveniente a pré-determinação rigorosa dos critérios de fixação do valor, antes se deixou esta, dentro de certos limites, à livre apreciação do agente<sup>36</sup>.

Daqui resulta que a determinação do *quantum* da obrigação tributária é uma realidade extremamente heterogênea, quer pela natureza das questões que envolve (questões de direito e questões de fato), quer pela natureza dos juízos de que é objeto (simples operações, atos jurídicos), quer ainda pelos órgãos a que foi confiada e pela fase do

*Sui limiti di giurisdizione dell'autorità giudiziaria in tema di questioni di semplice estimazione*, Giur. it. I (1965), 411 ss.; BATTISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Nápoles 1964, passim; MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, cit., 249 e 401 ss.; SCOCA, *Di un particolare aspetto della distinzione tra estimazione semplice e complessa*, Riv. Dir. Trib. II (1940), 158.

<sup>35</sup> Sobre a distinção entre o "acto de comprobación" e o "acto de liquidación", cfr. RUIZ GARCIA, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., 157 ss.; ANTONIO BRÁS CARLOS, *Os actos preparatórios de fixação do rendimento colectável: sua impugnabilidade contenciosa*, Fisco 12/13 (1994), 20.

<sup>36</sup> Cfr. PURIFICACIÓN PERIS GARCIA, *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Madrid 1996, 22 ss.

procedimento em que se insere. Mas se o que caracterizaria o lançamento é ser um ato de "liquidação" referido ao *quantum* da obrigação tributária, ter-se-ia de concluir que a sua natureza e eficácia seriam comuns a atos que dele são orgânica e funcionalmente distintos e que, como adiante melhor se verá, ocupam uma posição, não alternativa, mas simplesmente preparatória.

Aliás, não se nos afigura correto dizer, como Russo, que a intervenção da Administração tributária ou, mais genericamente, a previsão de um procedimento, só se justifica pela existência de um elemento "ilíquido" na obrigação tributária. Por um lado, esse elemento ilíquido verifica-se não raras vezes em tributos — como inicialmente os indiretos, mas hoje a generalidade dos tributos modernos — quanto aos quais a lei não prevê qualquer atividade juridicamente relevante antes do pagamento. Por outro lado, essa atividade encontra-se reduzida quanto a tributos em que o grau de "iliquidez" é reduzido, mas em que avultam necessidades probatórias referentes a aspectos da obrigação tributária que não revestem caráter quantitativo.

Ora, é nesta necessidade geral de prova que se fundamenta a existência do procedimento; como é na necessidade de dissipar a incerteza objetiva em torno da obrigação tributária que se fundamenta a existência do ato conclusivo do aludido procedimento, como adiante se verá.

### C) Impossibilidade de autonomizar a aplicação da hipótese e do mandamento. Caráter unitário do ato de aplicação da norma tributária

Posta, porém, a distinção nos termos em que a colocam SPITALER e PAULICK, ou seja, atendendo ao elemento da norma que se visa concretizar, ela ganha já um rigor jurídico de que carecia nas formulações tradicionais, de índole meramente descritiva.

A sua validade depende, porém, da possibilidade de se autonomizarem os fenômenos de aplicação dos dois elementos lógicos da norma tributária: a previsão ou hipótese e a injunção ou estatuição.

Ora, sem embargo da legitimidade de se distinguir na estrutura das normas jurídicas os referidos elementos, certo é que hoje a me-