

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Isabele Fernandes Vieira

**PRINCIPAIS ASPECTOS DA OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA TEORIA GERAL DO
DIREITO**

Uma análise da diferença entre obrigação e crédito, prescindibilidade do lançamento, seu conceito e natureza jurídica.

Pós graduação em Direito Tributário

São Paulo

2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Isabele Fernandes Vieira

**PRINCIPAIS ASPECTOS DA OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA TEORIA GERAL DO
DIREITO**

Uma análise da diferença entre obrigação e crédito, prescindibilidade do lançamento, seu conceito e natureza jurídica.

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário sob orientação da Professora Dra. Aurora Tomazini de Carvalho.

SÃO PAULO

2017

Banca examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora Aurora Tomazini de Carvalho pelo suporte, compreensão e disposição para aconselhar, ensinar e ajudar. Por marcar minha vida acadêmica e por ser um exemplo pessoal de mulher e profissional.

À minha família, por sempre acreditar e investir em mim. Mãe e pai, pela amizade, amor incondicional, dedicação, incentivo, compreensão e segurança que sempre me proporcionaram.

Aos meus colegas de trabalho Patrícia Bressan da Silva Ferreira Santos e Giancarlo Gonçalves pelo companheirismo, afeto, amizade e irmandade durante esta jornada diária.

À minha amiga Dhaiany Pauline que esteve ao meu lado não só nos melhores e mais divertidos momentos deste ano, mas também me apoiando em todas as ocasiões que eu precisei.

Ao meu amigo Felipe Cabral, por mesmo diante das nossas brigas frequentes e da nossa personalidade incrivelmente oposta, me ajudar e socorrer em todas as que eu precisei.

E, por fim, a todos meus amigos que não cabe listar aqui, pela convivência e por fazerem parte da minha formação.

If the flap of a butterfly's wings can be instrumental in generating a tornado, it can equally well be instrumental in preventing a tornado.

Edward Norton Lorenz

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar os principais conceitos trazidos pela Teoria do Construtivismo Lógico Semântico, a fim de estudar com profundidade o lançamento tributário, sua prescindibilidade, natureza jurídica, definição e tratamento dado pelo legislador em contraponto à análise realizada pelo cientista do direito. No primeiro capítulo, aborda-se noções gerais sobre a teoria do direito, diferenciando os planos da realidade social, do direito positivo e da ciência do direito, trazendo a visão de direito como texto e a importância da hermenêutica e semiótica para o seu estudo. Ainda são apresentadas algumas definições basilares de norma, sanção, incidência e relação jurídica. Posteriormente, analisa-se a obrigação, o crédito e o lançamento tributário, apresentando-se críticas à linguagem do direito positivo e às posições e prescrições do Código Tributário Nacional, diferenciando os conceitos e os termos e, ao mesmo tempo demonstrando sua intrínseca dependência. Por fim, há uma análise minuciosa do lançamento tributário, seu conceito, definição, elementos, modalidades, colocando-se em cheque sua imprescindibilidade para a constituição do crédito tributário e as nuances da discussão acerca da sua natureza jurídica.

Palavras – Chave: Crédito; Obrigação; Relação jurídica;

ABSTRACT

The present work intends to analyze the main concepts brought by the Theory of Semantic Logical Constructivism, in order to study in depth the tax launch, its dispensability, legal nature, definition and treatment given by the legislator in counterpoint to the analysis done by the scientist of law. In the first chapter, general notions about the theory of law are discussed, differentiating the planes of social reality, positive law and the science of law, bringing the law as a text and the importance of hermeneutics and semiotics for its study. Some basic definitions of sanction, incidence and legal relationship are also brought. Subsequently, the obligation, the credit and the tax launch are analyzed, presenting criticisms to the language of positive law and the positions and prescriptions of the National Tax Code, differentiating the concepts and the terms and at the same time demonstrating their intrinsic dependence. Finally, there is a detailed analysis of the tax launch, its concept, definition, elements, modalities, and its essentiality for the constitution of the tax credit and the nuances of the discussion about its legal nature.

Keywords: Credit; Obligation; Legal Relationship;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1.NOÇÕES SOBRE A TEORIA GERAL DO DIREITO.....	12
1.1.Direito Positivo e a Ciência do Direito.....	13
1.1.1. A linguagem do legislador e linguagem do jurista.....	15
1.2 Consequências da visão do direito como texto.....	19
1.3.Hermenêutica: ciência da interpretação.....	20
1.3.1.Semiótica e a interpretação do direito.....	22
1.4. Normas jurídicas	23
1.4.1. Mínimo irreduzível de manifestação do deôntico.....	24
1.4.2.Sanção e normas jurídicas primárias e secundárias.....	25
1.4.3. Norma jurídica completa	26
1.5. Teoria da incidência da norma jurídica	27
1.6. Fato jurídico e teoria das provas.....	30
1.7. Relação jurídica:	31
1.7.1. Elementos que compõe a relação jurídica:	32
2.OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO.	34
2.1. O conceito de obrigação e crédito segundo o construtivismo lógico semântico.....	36
2.1.1. Obrigação tributária principal e acessória.....	37
2.2. Lançamento Tributário	39
3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	40
3.1. Ato, norma e/ou procedimento.....	42
3.2. Elementos e atributos do ato jurídico do lançamento	43
3.3. Lançamento e auto de infração.....	46
3.4. Erro de fato e erro de direito no lançamento tributário.....	47
3.5. Alterabilidade do lançamento.....	48
3.6. Modalidades de lançamento	50
3.6.1. Lançamento por declaração	51
3.6.2. Lançamento de ofício.....	52
3.6.3. Lançamento por homologação.....	53
3.7. A prescindibilidade do lançamento	55

3.8. O particular caso do autolançamento como sendo a “norma do contribuinte”.....	55
3.9. O processo de positivação das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195,I, “a” e II da Constituição Federal e a constituição do crédito tributário.....	58
3.8. A natureza jurídica do lançamento tributário.....	60
3.8.1. Teoria Declaratória.....	60
3.8.2. Teoria Constitutiva	61
3.8.3 Teoria Mista.....	61
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

Analisando o direito como texto em sentido amplo, observa-se que ele nada mais é do que um conjunto de códigos explicitados em um suporte físico. Seu conceito será construído pelo interprete e estará condicionado aos referenciais culturais, contextos e emoções individuais.

Desta forma, para todo o estudo do direito sempre é necessário estabelecer as referências e premissas adotadas, vez que o conteúdo será sempre composto pelo intérprete, não existindo uma relação ontológica entre as palavras e seus significados.

Neste sentido, percebe-se que não são poucas as impropriedades e confusões adotadas pelo legislador e confirmadas por uma parte da doutrina acerca do tema lançamento tributário, tornando-o um assunto polêmico e com diversas nuances.

Numa análise precípua, todo desalinho começa na discussão acerca da incidência. Enquanto alguns defendem a chamada “teoria da incidência automática e infalível”, nos parece impossível que um evento produza efeitos no mundo jurídico sem ser relatado em linguagem competente.

A desordem continua com a diferenciação do momento do surgimento da obrigação e do crédito tributário, bem como a definição dos termos, vez que o legislador ora pretende tornar tais palavras sinônimas, ora visa utilizá-las para a descrição de etapas.

A questão posterior acerca da definição do lançamento como ato, norma ou procedimento não se esclarece no decorrer do Código Tributário Nacional, sendo que, da mesma forma, traz à doutrina tradicionais divergências e discussões sem importância pragmática.

As modalidades de lançamento e a questão do lançamento por homologação põem em cheque a competência privativa da autoridade e a visão do lançamento como ato privativamente administrativo.

Do mesmo modo, é colocada em cheque a própria prescindibilidade do lançamento. Nesta seara, surgem discussões acerca da “norma do contribuinte” e até mesmo da constituição do crédito por meio de norma individual e concreta emitida pelo Poder Judiciário.

Por fim, ainda existem as discussões sobre a natureza jurídica do lançamento que estão intrinsecamente conectadas à teoria da incidência, de forma que, todos os conceitos e termos se relacionam e dependem de um mesmo ponto de partida

Deste modo, o presente trabalho visa a análise do lançamento, bem como a delimitação conceitual de crédito, obrigação, norma do constituinte, analisando, ademais, a natureza jurídica, classificação e os outros sujeitos aptos a produzir norma individual e concreta que documenta a incidência que não a autoridade administrativa.

1.NOÇÕES SOBRE A TEORIA GERAL DO DIREITO

Toda teoria é um conjunto de proposições que visa o conhecimento e a compreensão de determinado objeto.

A teoria e a prática se separam, em suma, vez que esta atesta, solidifica e confirma aquela. No entanto, ambas nada mais são do que pontos de vista em relação a um objeto.

Para conhecer um objeto é necessária sua delimitação e demarcação por meio da aplicação de uma teoria.

Desta forma, a compreensão de qualquer objeto se dá nos moldes da teoria delimitada e escolhida para o seu conhecimento.

A Teoria do Direito é conjunto de proposições descritivas acerca do direito positivo.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho, para delimitar o estudo do direito no âmbito de uma teoria geral são utilizados três recortes metodológicos.¹

O primeiro deles é inspirado na doutrina kelseniana e delimita o direito como um conjunto de normas, ou seja, prescrições válidas num determinado país que visam regular condutas jurídicas.

O segundo recorte considera que o direito se manifesta mediante uma linguagem na função prescritiva.

A respeito, a autora aduz:

Nosso segundo recorte diz respeito à materialidade do direito. Tomá-lo como corpo de linguagem importa um posicionamento muito particular, a ser implementado com recursos das Ciências da Linguagem. Dizer que onde há direito, existe uma linguagem na qual ele se materializa, implica,

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de, Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico.

em última instância, afirmar que o objeto de análise do jurista é a linguagem positivada. Estudar o direito, assim, é estudar uma linguagem²

O terceiro recorte toma o direito como um conjunto de normas válidas num determinado país que se manifesta numa linguagem prescritiva e se constitui em um objeto cultural, ou seja, num objeto criado pelo homem para realizar certa finalidade.

No caso do direito, sua função precípua seria implementar valores na sociedade visando modificar condutas intersubjetivas.

Desta forma, o direito nada mais é do que um instrumento que se materializa em linguagem.

O objeto de uma teoria geral do direito é, portanto, o direito positivo.

Por fim, o direito positivo é o inserido por uma autoridade competente, podendo esta ser entendida em seu sentido amplo, como todos aqueles considerados aptos a introduzir normas jurídicas no sistema.

1.1.Direito Positivo e a Ciência do Direito

O plano da realidade social é formado pelas relações intersubjetivas, ou seja, aquelas estabelecidas entre dois sujeitos. O direito se preocupa e se atenta a essas relações.

Convém ressaltar que antes do plano da realidade social, há apenas o plano da individualidade, não tendo este, no entanto, interesse para o estudo do direito.

Diante da linguagem da realidade social, observando as condutas que objetiva regular, o legislador (em sentido amplo) produz uma linguagem chamada de direito positivo.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico, p. 92.

O direito positivo é um conjunto de textos que se volta ao plano da realidade social para prescrever e regular condutas intersubjetivas.

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrassubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.³

O cientista do direito interpreta esse conjunto de textos produzido pelo legislador e enuncia sua interpretação de forma descritiva, produzindo, assim, outro conjunto de textos chamado Ciência do Direito.

A Ciência do Direito também é um conjunto de textos, porém voltado para o plano do direito positivo com a finalidade de descrevê-lo.

Observa-se, assim, que existem três linguagens diferentes: a linguagem da realidade social, a linguagem do direito positivo e a linguagem da Ciência do Direito.

A ciência do direito toma como objeto o direito positivo, enquanto este toma como objeto a linguagem da realidade social. São, deste modo, todos corpos de linguagem que não se misturam, mas que são diretamente relacionados.

O direito permeia todo o âmbito da sociedade, prescreve as relações intersubjetivas, causando uma utópica ideia de que o cientista do direito está apto a também dizer sobre as relações sociais e descrever as relações sociais.

No entanto, o objeto do estudo da Ciência do Direito é o conjunto de normas válidas num determinado país.

A respeito, Paulo de Barros Carvalho diferencia:

O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 34.

ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia. Como ciência que é, o produto de seu trabalho terá caráter descritivo utilizando uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva. Mas, ao transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica, o cientista emprega a linguagem e compõe uma camada linguística que é, em suma, o discurso da Ciência do Direito⁴.

Conclui-se, desta forma, que a diferenciação entre realidade social, ciência do direito e direito positivo se dá, primordialmente, por critérios linguísticos.

1.1.1. A linguagem do legislador e linguagem do jurista

Primeiramente, diferencia-se que é na linguagem da realidade social que se encontram as relações intersubjetivas, sendo esta pautada numa linguagem de nível ordinário.

Já a linguagem da realidade jurídica é produzida por autoridade própria, pelo legislador em sentido amplo, ou seja, por todos aqueles que estão aptos a inserir normas no sistema.

A linguagem do direito positivo goza de coercitividade. Caso a conduta não seja cumprida, há a possibilidade de utilizar e acionar todo o aparato estatal a fim de se ver cumprida a determinação.

Na linguagem jurídica há uma linguagem prescritiva que toma como objeto a linguagem da realidade social. O legislador observa a realidade social, elege acontecimentos e a estes acontecimentos atribui conseqüências, produzindo a linguagem jurídica.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 35.

A ciência do direito se volta ao direito positivo com a finalidade de descrevê-lo devido a sua complexidade.

Com relação ao direito positivo e a Ciência do Direito, Aurora Tomazini⁵ estabelece critérios pontuais para diferenciar estas duas linguagens:

O primeiro critério se direciona em relação à função da linguagem. No direito positivo há uma linguagem prescritiva e na ciência do direito há uma linguagem descritiva.

A respeito, diferencia Paulo de Barros Carvalho:

Linguagem descritiva, informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial é o veículo adequado para a transmissão de notícias, tendo por finalidade informar o receptor acerca de situações objetivas ou subjetivas que ocorrem no mundo existencial. Apresenta-se como um feixe de proposições, afirmadas ou negadas, que remetem o leitor ou o ouvinte aos referentes situacionais ou textuais. É a linguagem própria para a transmissão do conhecimento (vulgar ou científico) e de informações das mais diferentes índoles, sendo muito utilizadas no intercuro da convivência social. Seus enunciados submetem-se aos valores de verdade e de falsidade, razão pela qual essa sintaxe é estudada pela Lógica Clássica, também conhecida por Lógica Apofântica ou Lógica Alética⁶

A respeito da linguagem prescritiva, continua o autor:

Linguagem prescritiva de condutas presta-se à expedição de ordens, de comandos, de prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas. Seu campo é vasto, abrangendo condutas intersubjetivas e intrassubjetivas. Todas as organizações normativas operam com essa linguagem para incidir no proceder, canalizando as condutas no sentido de implantar valores. (...) As ordens não são verdadeiras ou falsas, mas sim válidas ou não-válidas. Estes últimos são os valores lógicos da linguagem prescritiva e sua sintaxe é estudada pela chamada Deontica, de que faz parte a lógica Deontica-jurídica, cujo objeto é a organização sintática da linguagem do direito positivo.⁷

Outro critério diferenciador se encontra no objeto. Enquanto o objeto do direito positivo é a realidade social sobre a qual ele incide, o objeto da Ciência do Direito é o próprio direito positivo.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 39-40.

⁷ *Idem.* p 41

A respeito:

Já somos capazes de separar direito positivo e Ciência do Direito como duas linguagens autônomas, dado a diferença de funções que as caracterizam: uma prescritiva, outra descritiva. Agora, basta uma análise de ambos os discursos para percebemos que enquanto a primeira dirige-se à materialidade das condutas intersubjetivas a fim de discipliná-las, a segunda volta-se à linguagem do direito positivo, com a finalidade de compreendê-la e relatá-la. Em outros termos temos que: o objeto do direito positivo são as condutas intersubjetivas que ele regula (linguagem social), ao passo que o objeto da Ciência do Direito é a linguagem do direito positivo que ela descreve.⁸

Acerca do nível da linguagem, o direito positivo se caracteriza como uma linguagem objeto em relação à Ciência do Direito.

Em outras palavras, a Ciência do Direito se mostra como uma metalinguagem, enquanto a linguagem do direito positivo é a linguagem objeto daquela.

No entanto, mudando-se o referencial, nota-se que o direito positivo também será considerado metalinguagem quando analisado em comparação à linguagem da realidade social, que será, no caso, seu objeto.

Sob outro ângulo, o grau de elaboração das linguagens também é um dos traços distintivos entre elas.

A linguagem do direito positivo é técnica, ou seja, pautada no discurso ordinário que encontra alguns termos específicos científicos. Já a linguagem da Ciência do Direito é mais depurada e construída com critérios de demarcação do seu objeto.

A Ciência do Direito busca se pautar em termos que sejam unívocos e visa eliminar com as contradições, ambigüidades e vaguidades da linguagem técnica utilizadas pelo legislador.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.108.

No tocante aos valores inerentes, no direito positivo as proposições são válidas ou não-válidas. Se uma norma jurídica não incide num caso concreto, não significa que ela não é mais obrigatória, não faz dela uma norma falsa, mas apenas não-válida no caso.

Já na Ciência do Direito há os valores de verdade e falsidade. Quando a ciência descreve alguma norma de direito positivo, é possível concordar ou discordar do enunciado, atribuindo a este um valor de verdade ou falsidade.

No que se refere à lógica, esta determina a estrutura de uma linguagem. A linguagem do direito positivo se estrutura na lógica do “dever-ser”, por ser uma linguagem prescritiva que visa modificar e direcionar condutas intersubjetivas.

Já a Ciência do Direito se caracteriza por proposições na estrutura do “ser”, pois descreve o direito positivo.

O último critério diferenciador é o da existência ou não de contradições.

A linguagem do direito positivo permite contradições, vez que essas serão sanadas no momento da aplicação do direito. Já a Ciência do Direito não admite, vez que a sua função é trazer informações.

O exame concreto dos vários sistemas de direito positivo chama a atenção para a existência de lacunas e contradições entre as unidades do conjunto. É bem verdade que os sistemas costumam trazer a estipulação de critérios com o fim de eliminar tais deficiências, no instante da aplicação da norma jurídica. Todavia, em face de dois preceitos contraditórios, ainda que o aplicador escolha uma das alternativas, com base na primazia hierárquica (norma constitucional e infraconstitucional) ou na preferência cronológica (a lei posterior revoga a anterior), remanesce a contradição, que somente cessará de haver, quando uma das duas regras tiver sua validade cortada por outra norma editada por fonte legítima do ordenamento. Agora, se isso de fato ocorre nos diversos sistemas de direito positivo, não acontece no quadro sistemático da Ciência do Direito. Toda ciência requer a observância estrita da lei lógica da não contradição, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios — A é B e A é não B — destrói a consistência interior do conjunto, esfacelando o sistema. Logo, no plano científico, não devemos encontrar contradição entre as múltiplas proposições descritivas, a despeito de tais enunciados relatarem normas jurídicas algumas vezes antagônicas. O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições. Por seu turno, o sistema do direito positivo abriga antinomias entre as

unidades normativas, as quais somente desaparecem com a expedição de outras regras.⁹

Desta forma, por meio destes critérios, é possível separar a linguagem do direito positivo da linguagem da Ciência do Direito, delimitando estes dois campos do saber jurídico.

1.2 Consequências da visão do direito como texto

Trabalhando o direito como texto, a forma como aparecerá é mediante um conjunto de códigos.

O texto pode ser analisado em sentido amplo e em sentido estrito.

No entanto, tratar o direito como texto é analisá-lo em seu sentido amplo.

É o intérprete que, por meio da leitura dos enunciados, vai construir o conteúdo inerente aos textos jurídicos. Logo, o texto em seu conceito amplo é entendido como sendo o suporte físico somado ao conteúdo atribuído e constituído pelo intérprete.

Em seu sentido estrito, o texto fica limitado aos códigos contidos no seu suporte físico.

O suporte físico de um texto é o seu dado material empírico. Na linguagem escrita são as marcas de tinta gravadas sobre um papel. É unicamente a estas marcas de tinta que temos acesso quando lidamos com os textos escritos e é a partir delas, por meio de um processo interpretativo, que construímos seu sentido. Aquele que não sabe manusear tais marcas e que não consegue associá-las a um significado, não é capaz de construir sentido algum, olha para aquele aglomerado de símbolos e só vê marcas de tinta sobre o papel. Isto nos prova duas coisas: (i) primeiro que o sentido não está no suporte físico, ele é construído na mente daquele que o interpreta; e (ii) segundo, que não existe texto sem sentido. Não existe um suporte físico ao qual não possamos atribuir uma significação. Se não houver a possibilidade de interpretá-lo, ou seja, de se construir um

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 43-44.

sentido, o suporte físico perde sua função e não podemos mais falar na existência de signos.¹⁰

O conteúdo é construído na mente do sujeito que interpretará os códigos presentes no suporte físico. A atribuição do sentido é condicionada ao contexto atribuído pelo intérprete e aos seus referenciais culturais.

É por essa razão, que no estudo do direito é importante sempre salientar as referências adotadas, vez que cada pessoa interpretará de forma diferente o suporte físico de um mesmo texto.

1.3.Hermenêutica: ciência da interpretação.

A hermenêutica jurídica é, em suma, a ciência que se volta à interpretação dos textos do direito positivo.

Como já ressaltado, o intérprete vai atribuir sentido ao suporte físico do direito positivo, sendo este o objeto de estudo da hermenêutica jurídica.

Interpretar é atribuir significados aos signos, adjudicar-lhes significações.

Neste contexto, diferencia-se a teoria tradicional da teoria do construtivismo lógico semântico.

A teoria tradicional segue os pressupostos da filosofia da consciência. Nela, todo conhecimento se dá por uma relação do homem com o objeto. A linguagem é utilizada como forma de transmissão do conhecimento.

Nos termos desta filosofia, existe um conteúdo próprio inerente à palavra que é a representação da coisa.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.179.

A palavra representa a essência da coisa, sendo igual para todos os sujeitos, vez que há uma relação ontológica entre a palavra e o que ela significa.

A teoria tradicional, em resumo, se pauta na concepção da teoria da consciência entendendo que há um conteúdo inerente, próprio aos textos. Toda a base da hermenêutica jurídica é pautada neste posicionamento, sendo a função do interprete apenas revelar um conteúdo próprio e inerente ao texto.

Com o movimento “giro-linguístico” passou-se a dar uma grande importância à linguagem. O conceito se alterou da “transmissão de conhecimento” para a “constituição deste conhecimento”.

A respeito, Paulo de Barros Carvalho:

As conquistas do giro fazem sentir-se em todos os quadrantes da existência humana. Ali onde houver o fenômeno do conhecimento, estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar, ainda que a seu modo, a realidade desse objeto.

(...) A superação dos métodos científicos tradicionais pelo movimento do giro-linguístico deixou de encontrar-se tão só no degrau do valor da ‘verdade’; crava, da mesma forma, uma nova postura cognoscitiva perante o que se entende por ‘sujeito’, por ‘objeto’ e pelo próprio ‘conhecimento’. Levando-se em conta essas injunções para delinear os traços do movimento, após o ‘giro-linguístico’, passou-se a exigir o próprio conhecer da linguagem, condição primeira para a apreensão do objeto. Eis o resultado desta transposição de sistema referenciais.¹¹

Diante do objeto, diante de uma determinada realidade, a palavra é utilizada para delimitar e tornar o objeto algo real. A palavra cria, constitui o objeto para o sujeito. Sem a palavra, portanto, o objeto não existe.

Não há relação ontológica entre a palavra e aquilo que ela cria. Segundo esta nova concepção filosófica da linguagem, não há um conteúdo inerente aos textos.

O conteúdo é construído pelo interprete por seus referenciais culturais e contexto.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 160-161.

Logo, o conteúdo não está no texto, está no interprete, sendo a norma um juízo construído e não extraído.

1.3.1.Semiótica e a interpretação do direito.

O modelo semiótico analisa a linguagem jurídica com a ajuda da ciência semiótica que trabalha com os signos, estudando o direito passando pelos planos sintáticos (estrutura), semântico (conteúdo) e pragmático (aplicação – normas individuais e concretas).

A respeito, aduz Eurico Martins Diniz de Santi

Fixar o direito positivo como objeto-formal da Ciência do Direito, implica a imperatividade de eleição de técnicas de investigação apropriadas à natureza lingüística do dado-material: o conjunto de enunciados prescritivos que constituem o suporte físico do direito positivo. É, por isso, que a Semiótica ou Teoria dos Signos potencializa o discurso do cientista dogmático que por este novo prisma, toma contato com realidades então inacessíveis mediante as categorias ordinárias da técnica jurídica. A Dogmática amplia, com isso, a zona limítrofe da linguagem do jurista, capacitando seu discurso na medida em que lhe incorpora novos e expressivos recursos. Deveras, instrumentaliza-o para descrever com maior riqueza e precisão as realidades imanentes ao fenômeno lingüístico do direito ¹²

Segundo a semiótica, a construção de sentido passa por alguns planos: S1: plano de expressão, quais sejam, os enunciados prescritivos; S2: plano das proposições – significações isoladas dos enunciados prescritivos; S3: plano das normas jurídicas – estruturação das significações em hipótese implica em consequências e S4: plano dos sistemas jurídicos que o constrói por meio da relação de coordenação e subordinação das normas jurídicas.

Para lidar com o direito, parte-se de um conjunto de enunciados prescritivos, que compõe o plano da materialidade, expressão do direito positivo (s1).

Diante deste conjunto de enunciados, passamos a atribuir significação.

¹² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. pg. 31.

A respeito do plano S2, explica Paulo de Barros Carvalho:

Eis o momento do ingresso no plano do conteúdo. Tendo o intérprete isolado a base física do texto que pretende compreender, estabelecendo, por esse modo, o primeiro contacto com o sistema objetivado das literalidades, avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido. Claro está que os enunciados haverão de ser compreendidos isoladamente, no primeiro ímpeto, para depois serem confrontados com outros enunciados, de superior e do mesmo status, buscando o exegeta sua integração na totalidade do conjunto.¹³

O conteúdo deve ser estruturado na forma de uma hipótese que implica uma consequência. O legislador faz, portanto, uma associação de causa e efeito. O acontecimento está previsto na consequência jurídica.

No plano S3, a mensagem prescritiva é entendida e a norma é aplicada ao caso concreto.

Passado por esse plano passa-se a estabelecer relações de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas, entrando no patamar do sistema jurídico (plano S4).

1.4. Normas jurídicas

As normas jurídicas são as unidades do sistema do direito positivo.

A respeito,

Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas¹⁴

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p.74.

¹⁴ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito.p. 50

As confusões doutrinárias na delimitação do conceito de norma jurídica apresentam-se frequentes vez que autores diferentes trabalham com a delimitação do conceito em planos diversos.

Os doutrinadores ora mencionam norma jurídica no contexto do plano da expressão, ora no plano da proposição e outros, ainda, no plano das proposições estruturadas.

Toda análise jurídica pressupõe, importa ou compreende uma análise de normas jurídicas.

Importante, inicialmente, diferenciar as normas jurídicas em sentido amplo e estrito.

Em sentido amplo será norma jurídica qualquer unidade de qualquer subdomínio do direito. Neste caso, como exemplo, norma jurídica será o texto de lei, documento normativo, sentença, acórdão, contrato ou qualquer suporte físico.

Já a norma em sentido estrito é aquela que é aplicada ao caso concreto. É necessário construir a estrutura, construir as significações na forma “hipótese implica em consequência”.

A norma jurídica em sentido estrito traz o sentido deôntico completo, carregando uma mensagem prescritiva inteira.

Quando se fala em norma jurídica em sentido estrito, todas elas terão a estrutura de uma norma hipotética condicional, apresentando uma homogeneidade sintática/estrutural e heterogeneidade de conteúdo.

Já as normas jurídicas em sentido amplo não guardarão uma unicidade de estrutura.

1.4.1. Mínimo irredutível de manifestação do deôntico

A norma jurídica apresenta uma mínima estrutura necessária para compreender e transmitir a mensagem prescritiva.

Esta estrutura mínima é composta por uma hipótese que descreve um acontecimento de possível ocorrência associada por um vínculo de “dever-ser”, tendo como consequência a prescrição de uma relação jurídica entre dois sujeitos.

Esta relação, ademais, estará modalizada em obrigatória, permitida ou proibida.

1.4.2.Sanção e normas jurídicas primárias e secundárias.

O termo sanção apresenta significados distintos dependendo do contexto e referencial adotado.

A sanção pode ser empregada com o sentido de punição. Nesta empreitada, considerando as definições de norma jurídica já empregadas, observa-se que nem toda norma estaria atrelada à uma sanção.

No entanto, ao empregar o termo sanção no sentido de coerção, toda norma está garantida pela sistemática do Estado.

A respeito, define Geraldo Ataliba

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.¹⁵

Aquele que se sentir lesado, poderá se socorrer ao Judiciário e se utilizar de todo o aparato estatal para ver cumprida a conduta prescrita na norma.

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária.p. 44

Desta forma, conclui-se que toda norma em sentido estrito apresenta uma sanção, desde que esta seja empregada no sentido de coerção.

1.4.3. Norma jurídica completa.

Em suma, toda norma é jurídica porque está atrelada a uma norma sancionadora.

Neste contexto surgem os conceitos de norma primária e norma secundária.

Paulo de Barros Carvalho:

Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever; se e quando acontecer o fato previsto no suposto, (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária¹⁶

A norma sancionadora na sua hipótese prescreve a não verificação daquele acontecimento prescrito na norma primária e como consequência, vai determinar a possibilidade daquele que se sentiu lesado com o não cumprimento da conduta, ir até o Judiciário e se utilizar do aparato estatal para ver cumprida a determinação.

Inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias. A organização interna de cada qual, porém, será sempre a mesma, o que permite produzir-se um único estudo lógico para a análise de ambas. Tanto na primária quanto na secundária, a estrutura formal é uma só [D (p->q)]. Varia tão somente o lado semântico, porque na norma secundária o antecedente aponta, necessariamente, para um comportamento violador de dever previsto na tese de norma primária, ao passo que o consequente prescreve relação jurídica em que o sujeito ativo é o mesmo, mas agora o Estado, exercitando sua função jurisdicional, passa a ocupar a posição de sujeito passivo¹⁷

A norma secundária, desta forma, atribui juridicidade à norma primária, tornando esta norma uma norma jurídica.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 138.

¹⁷ *Idem. Ibidem.*

Devemos ressaltar, no entanto, que para doutrinadores como Geraldo Ataliba, a sanção integraria a estrutura estática da norma jurídica, juntamente com a hipótese e o mandamento, não havendo a existência de regras diversas.

No entanto, seguindo a teoria do Professor Paulo de Barros, a norma sancionadora seria uma norma jurídica diversa da norma primária.

1.5. Teoria da incidência da norma jurídica

A norma jurídica é, desta forma, a significação construída a partir dos enunciados do direito positivo estruturados na forma hipótese implica uma consequência.

Ao analisar a incidência de uma norma jurídica, se verifica os efeitos da sua produção.

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. Com as cautelas que as comparações impõe, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga. A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas.¹⁸

No caso concreto, uma norma incidirá no momento em que ela desencadear efeitos jurídicos.

Acerca da incidência, doutrinariamente, os autores se dividem entre duas principais teorias:

A teoria tradicional separa os conceitos de incidência e aplicação. Nela, não há diferenciação entre o plano da realidade social e o da linguagem jurídica.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária.p.45.

Um fato quando ocorre no mundo dos acontecimentos sociais já produz efeitos, sendo suficiente para produzir uma relação jurídica.

Assim que ocorre um acontecimento nos termos da hipótese de incidência da norma jurídica, este acontecimento já produz efeitos jurídicos. É o que Pontes de Miranda chamou de incidência automática e infalível.

A incidência das regras jurídicas é infalível; isto é, todos os suportes fáticos, suficientes, que se compuseram, são coloridos por ela, sem exceção. A vontade humana nada pode contra a incidência da regra jurídica, uma vez que ela se passa em plano do pensamento.¹⁹

Apenas posteriormente, a autoridade competente, pessoa credenciada, faria a aplicação da norma jurídica, transformando a obrigação/relação jurídica em uma obrigação exigível, lhe conferindo concretude aos efeitos que já nasceram com a ocorrência do fato que se enquadra no conceito da hipótese de incidência.

Para a teoria tradicional há, portanto, uma clara distinção entre incidência e aplicação. Primeiro a norma incide, produz efeitos no mundo jurídico e só depois ela é aplicada pela autoridade competente, sendo assim, exigível juridicamente

Sob outro ângulo, para a Teoria do Construtivismo Lógico Semântico, a incidência da norma se dá com a versão em linguagem competente do acontecimento que se enquadra no conceito da hipótese de incidência de uma norma jurídica

Neste caso, há uma separação entre o plano da realidade social e o plano do direito positivo.

Algo só produz efeitos no mundo jurídico quando vertido em linguagem competente. Ou seja, só há a incidência da norma jurídica quando há a sua aplicação, quando a autoridade traz o acontecimento para o mundo do direito.

¹⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo I, p.78.

Enquanto isso não ocorre, o acontecimento não é capaz de produzir efeitos na ordem jurídica. Diante da inexistência da linguagem competente, não é possível exigir juridicamente a conduta.

Incidência e aplicação, desta forma, se confundem no mesmo momento. A norma incide no momento em que ela é aplicada, ou seja, quando uma pessoa competente, mediante um procedimento próprio, produz uma linguagem jurídica relatando um acontecimento que se enquadra no conceito da hipótese de incidência de uma norma, atribuindo como consequência a este acontecimento uma relação jurídica, ou seja, um vínculo entre dois sujeitos.

O acontecimento só propaga efeitos na ordem jurídica quando da aplicação da norma. A incidência é essa operação, sendo que para a norma incidir é necessário a presença do homem que, por meio da linguagem da norma individual e concreta, vai fazer a subsunção do acontecimento a uma hipótese normativa e mediante a subsunção do acontecimento, implicar a este acontecimento efeitos jurídicos que lhe são próprios, previstos no consequente daquela norma jurídica.

A teoria clássica constitui uma teoria declaratória. Entende-se que a finalidade na aplicação do direito tem uma natureza declaratória. A aplicação declara os efeitos de uma norma que já existem. O agente quando aplica a norma ao caso concreto declara a ocorrência de algo que aconteceu e a existência de uma relação jurídica que já existe e constitui apenas a exigibilidade da obrigação.

Para os autores que se filiam à corrente do Construtivismo Lógico Semântico, os efeitos de uma norma só se darão com a aplicação, tendo esta, efeito constitutivo. Haverá a constituição do acontecimento como acontecimento jurídico, transformando a situação num fato jurídico, porque a este fato ela imputa uma relação.

A partir da aplicação nasce efeitos para a ordem jurídica, só existindo a produção dos efeitos na ordem jurídica quando o acontecimento é vertido em linguagem competente.

1.6. Fato jurídico e teoria das provas

Inicialmente, importa salientar a distinção entre evento, fato e fato jurídico.

Evento é a situação existencial, o acontecimento do mundo fenomênico. Juridicamente, o evento só terá interesse quando se enquadrar nos moldes de uma hipótese normativa.

No entanto, todo acontecimento do mundo fenomênico se esgota na sua ocorrência, se dando num momento espacial/temporal específico e irrepetível.

O fato nada mais é do que a versão linguística que constitui o evento e o fato jurídico é o relato do acontecimento do mundo fenomênico em linguagem jurídica, capaz de produzir efeitos no direito positivo.

Neste contexto surge a importância da teoria das provas.

O aplicador do direito não entra em contato com o evento, tendo acesso apenas aos fatos alegados pelas partes.

A notícia do evento apenas materializa-se por meio dos fatos alegados, sendo que corroborando com estes há as provas admitidas no direito.

Conforme ensina Aurora Tomazini:

O objeto da prova são os fatos alegados, nunca os eventos. Estes, enquanto acontecimentos do mundo fenomênico, só são conhecidos por meio de uma linguagem. Assim, um enunciado linguístico só pode se referir a outro enunciado linguístico, porque não há relação entre os signos e as coisas às quais eles se referem, mas apenas entre signos. A prova é sempre do fato que afirma ou nega o evento, atestando-o quando compatível ou negando-o quando incompatível. Se não houver o fato alegado, não há o que se provar.²⁰

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.558.

A eficácia probatória demanda, desta forma, primeiro a apresentação dos fatos e depois a comprovação destes por meio das provas. Os fatos e as provas são os únicos elementos, portanto, que o julgador terá contato para emitir norma individual e concreta que solucionará a lide estabelecida.

1.7. Relação jurídica:

Analisando a acepção de relação jurídica em sentido amplo, podemos defini-la como todas as combinações possíveis entre sujeitos, normas, sistemas, fatos e efeitos que compõe o mundo jurídico.

Tratando-se, no entanto, de relação jurídica no sentido estrito, a relação jurídica será um vínculo abstrato mediante qual um sujeito ativo tem um direito subjetivo de exigir determinada conduta de outro sujeito denominado sujeito passivo. Este por sua vez, tem o dever jurídico de cumprir a conduta perante o sujeito ativo.

Eis que o nascimento dos direitos e deveres subjetivos no contexto da relação jurídica também se manifesta por um fato, instaurando-se mediante a formação de um enunciado lingüístico, protocolar e denotativo. No conseqüente da norma geral e abstrata, não temos ainda o vínculo, apenas o critério para determiná-lo, isto é, as classes de predicados que a relação deverá conter. Somente com o enunciado do conseqüente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado (O, V e P) (...) Quando se diz que, ocorrido o fato, nasce a relação jurídica, estamos lidando com o acontecimento de dois fatos: do fato- causa (fato jurídico) e do fato-efeito (relação jurídica).²¹

O vínculo abstrato da relação existirá em razão da constituição em linguagem jurídica competente, sendo produzido no processo de positivação do direito. Está presente no mundo do direito positivo, no conseqüente da norma individual e concreta resultado da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p.162

A respeito, Aurora Tomazini:

No enunciado tese da regra-matriz de incidência (norma geral e abstrata) ainda não temos a relação jurídica, apenas critérios para identificá-la. Somente com o enunciado consequente da norma individual e concreta, produzido na finalização do processo de aplicação, onde são determinados os termos gerais do enunciado-consequente da norma incidida, é que a relação jurídica é instituída. Por isso, não é correto dizer que o consequente contém a relação jurídica. Este delimita apenas uma classe, identificando as notas do vínculo a ser instituído, futuramente, entre sujeitos de direito. Assim como a hipótese serve como base para construção do fato jurídico, o enunciado do consequente da norma geral e abstrata opera como limite semântico, demarcando a extensão conceitual da relação jurídica. Esta há de ser produzida mediante a denotação dos critérios do consequente e nos limites conotativos por ele estabelecidos. Mas é somente com a norma individual e concreta, veiculada pelo ato de aplicação, que a relação jurídica se constitui, antes, ela não existe.²²

A relação jurídica, desta forma, se estabelece juntamente com a linguagem competente no ato da aplicação, prescrevendo uma conduta específica diante da ocorrência de um determinado evento que relatado por meio da declaração de um fato jurídico.

A relação jurídica é anormal, pois ela não foi encontrada in natura no mundo, mas é consequência (efeito) da atuação de um instrumento (a regra jurídica) construído pelo ser social (Estado) para agir. Toda regra jurídica supõe uma tensão ou a possibilidade de tensão, porque a regra jurídica não é criada para confirmar fenômenos naturais, mas para impor um determinismo artificial ao “fazer” e “não fazer” dos homens dentro de um organismo social²³

Observa-se, desta forma, que a função primordial da relação jurídica é regular e estabelecer condutas intersubjetivas.

1.7.1. Elementos que compõe a relação jurídica:

²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.501.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. p. 358.

A relação jurídica é construída com a denotação dos critérios do consequente da norma jurídica aplicada. Para o surgimento do vínculo jurídico é necessária a presença, em suma de cinco elementos: sujeito ativo, direito subjetivo, objeto, dever jurídico e sujeito passivo.

A função do direito é prescrever condutas intersubjetivas, estabelecendo relações entre os sujeitos.

Desta forma, apesar da antiga discussão doutrinária de que haveria a possibilidade de se instaurar uma relação jurídica entre um sujeito e um objeto, esta teoria caiu em desuso, sendo a presença do sujeito ativo e passivo da relação elementos indispensáveis.

O direito subjetivo, por sua vez, é a possibilidade do sujeito ativo demandar o cumprimento da prestação (crédito), estando diretamente relacionado com o dever jurídico, que é a obrigatoriedade do sujeito passivo adimplir a obrigação (débito).

Tanto o crédito quanto o débito, enquanto elementos da relação jurídica, são vínculos que unem dois sujeitos de direito (ativo e passivo) em torno de uma prestação. Eles só aparecem na linguagem da norma individual e concreta produzida com a aplicação. Antes, na linguagem da norma geral e abstrata, encontramos apenas critérios identificativos dos termos variáveis (sujeitos e prestação). Nela não há relação jurídica, em razão da inexistência de tais vínculos.²⁴

Por fim, o objeto (prestação) é identificado por um verbo e complemento no qual incidirão os modalizadores deônticos, caracterizando a conduta a ser cumprida pelo sujeito passivo e de que é titular o sujeito ativo.

A relação jurídica nasce no momento da constituição em linguagem competente do acontecimento que se enquadra na hipótese de incidência da hipótese da norma jurídica.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.615.

2.OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO.

O Código tributário Nacional segrega os momentos do surgimento da obrigação e do crédito tributário, como se fosse possível a existência de uma obrigação sem crédito.

Conforme prevê o artigo 113, §1º do referido dispositivo legal, a obrigação tributária nasceria no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, na ocasião da concretização da situação prevista na hipótese de incidência.

Nesta seara, o artigo 114 do Código tributário Nacional, ao prever que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, nos reporta à teoria da subsunção automática e infalível do fato à norma defendida pela doutrina tradicional, diferenciando o momento da aplicação e da incidência da norma.

Na mesma esteira, o artigo 142 mesmo diploma legal dispõe que o crédito tributário será constituído pelo ato do lançamento que verificará a ocorrência do fato gerador e determinará a matéria tributável, calculará o montante devido e identificará o sujeito passivo.

À primeira vista, pode parecer que antes do lançamento não haveria crédito ainda que tivesse acontecido, no mundo fenomênico, o fato imponible (ou “fato gerador”, ou, ainda, “fato jurídico tributário”). A doutrina, principalmente nos primórdios da saída à luz do Código Tributário Nacional, buscou razões para tal enunciado, invocando a eventual inspiração do legislador na denominada “teorista dualista” da obrigação. Segundo esta teoria, resumidamente, haveria dois tipos de relações obrigacionais: a) relação de dívida (Schuld) e b) relação de responsabilidade (Halftung). Pela primeira delas, o devedor teria o dever moral de cumprir com o objeto que se havia comprometido, instaurando-se a segunda, diante do não cumprimento da primeira, mediante o constrangimento do patrimônio de alguém (que poderia ser o próprio sujeito obrigado) que se responsabilizaria por aquele. Não se vislumbra como este tenha sido o pensamento inspirador do nosso CTN, ao menos nesta parte²⁵

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. p. 595.

O Código Tributário continua com a confusão de conceitos ao estabelecer em seu artigo 139 que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A respeito, assevera Luciano Amaro:

O esforço do legislador para firmar a distinção entre obrigação e crédito permeia todo o texto do Código Tributário Nacional, que trata dessas figuras em Títulos diferentes do Livro Segundo: a Obrigação Tributária compõe o Título II e o Crédito Tributário integra o título III. A disciplina do “crédito tributário” começa pela insólita afirmação do citado art. 139, no sentido de que tal crédito “decorre” da obrigação tributária. O Código, tendo dito que a obrigação nasce com o fato gerado (art. 113, §1º), para depois dizer que o crédito tributário somente surge com o lançamento (art.142), entendeu necessário atestar que o crédito seria uma “decorrência” da obrigação, sem se dar conta de quem, decorrendo da obrigação, ele não precisaria ser objeto de lançamento para “constituir-se”.²⁶

Sobre a sistemática trazida pelo direito positivo, Hugo de Brito Machado:

Na terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. (...) Em primeiro lugar, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese pela ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, vale dizer, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário. Em face da obrigação tributária o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto, sim, diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isso fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, §3º), fazer um lançamento, constituir um crédito a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento”²⁷

Segundo a linguagem do direito positivo, portanto, a obrigação tributária surgiria no momento da verificação do fato gerador, no entanto, nasceria sem exigibilidade que lhe seria outorgada apenas posteriormente pelo ato jurídico do lançamento tributário e conseqüente constituição do crédito.

²⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. p. 540.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. p. 176

“(…) no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.”²⁸

Na linguagem do legislador, os momentos de aplicação e incidência não se confundem, de modo que também não há a diferenciação entre a linguagem da realidade social e a linguagem do direito positivo.

O lançamento, nesta seara, documentaria a incidência anterior, acrescentando algo à obrigação que não existia no momento da ocorrência do fato impositivo.

2.1. O conceito de obrigação e crédito segundo o construtivismo lógico semântico

A obrigação tributária nasce no momento do relato em linguagem competente do evento hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência tributária.

Em outras palavras, a obrigação tributária se instala no conseqüente de uma norma individual e concreta cujo fato jurídico tributário está localizado na hipótese desta mesma norma.

Como já explicado, instaurada a relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação, surgiria o direito subjetivo deste exigir o cumprimento do objeto, o que se denomina de “crédito”.

Em contraponto, surge também o dever do sujeito passivo adimplir a obrigação, prestando o objeto, o que se denomina “débito”.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. p. 178

Por esta razão, se torna impossível a concepção do surgimento de uma obrigação sem crédito, visto que este constitui um de seus elementos.

A respeito,

O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo a natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente, a mesma.²⁹

Observa-se, desta forma, que a acepção de crédito empregada pelo legislador não se refere ao direito subjetivo do sujeito ativo exigir o objeto da prestação.

Muitas vezes, no decorrer do código, ao utilizar tal termo, o legislador refere-se ao próprio liame obrigacional, razão pela qual há diversos problemas semânticos e conceituais.

Em resumo, crédito e obrigação são elementos indissociáveis, mas que não se confundem, surgindo no momento do fenômeno da incidência, ou seja, na ocasião da emissão da norma individual e concreta cujo antecedente será o fato jurídico tributário e o conseqüente a formalização da relação jurídica.

Aplicação e incidência se dão em um só momento indissociável: a ocasião do relato do evento em linguagem competente. O evento, enquanto não vertido em fato jurídico, não é capaz de produzir qualquer efeito.

Importante ressaltar, ainda, que adotando a teoria do Professor Paulo de Barros Carvalho, a incidência requer a atividade humana, visto que, apenas o homem poderá fazer a subsunção e relatar os eventos em linguagem jurídica competente.

2.1.1. Obrigação tributária principal e acessória.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 438.

O Código Tributário Nacional, além das impropriedades que traz ao distinguir os momentos do surgimento do crédito e da obrigação tributária, ainda comete uma série de erros conceituais ao dividir a obrigação em principal e acessória, nos termos do seu artigo 113.

Em suma, a diferenciação se dará conforme o objeto da prestação se tratar ou não de conteúdo pecuniário.

Nesta seara, a obrigação principal constituiria simplesmente o dever de pagamento do tributo, enquanto a obrigação acessória não teria caráter pecuniário, se tratando de prestações que objetivam apenas dar meios à administração arrecadar ou fiscalizar os tributos.

A respeito, Hugo de Brito Machado:

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já, na obrigação acessória as prestações positivas ou negativas a que alude o Código compreendem fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).³⁰

No entanto, observa-se que eu não obstante os deveres instrumentais fornecerem subsídios para a constituição do fato jurídico tributário, estes ainda não são suficientes para estabelecê-lo juridicamente, razão pela qual incompreensível é sua denominação em “obrigação”.

A respeito:

Trata-se de relato em linguagem competente, não há dúvida, mas ainda não credenciada àquele fim específico. É indispensável a edição da norma individual e concreta, no antecedente da qual aparecerá a configuração do fato jurídico tributário e, no conseqüente, a respectiva relação.³¹

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. p. 126.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 199.

Da mesma forma o termo “acessória” nem sempre é válido, vez que a obrigação considerada acessória poderá não dar ensejo a uma relação jurídica principal, sendo um fim em si mesma.

Portanto, não se tratando de obrigação e dado que o caráter da acessoriedade não está sempre presente, a denominação “obrigação acessória” sofre de duplo problema semântico, razão pela qual os autores modernos preferem a expressão “deveres instrumentais”.

2.2. Lançamento Tributário

Tratar do lançamento tributário, nada mais é do que analisar em minúcias o fenômeno da incidência, ou seja, o momento da aplicação da regra-matriz do tributo.

Da mesma forma, não é possível desvincular o lançamento do momento do surgimento da obrigação diante do relato do fato jurídico tributário em linguagem competente e emissão de norma individual e concreta capaz de formalizar a relação jurídica nascida entre o sujeito ativo e passivo.

A relação jurídica tributária nascerá, desta forma, quando for vertida em linguagem competente, por meio da introdução de uma norma individual e concreta no sistema que identificará o sujeito passivo, o sujeito ativo e o objeto da prestação.

O lançamento, em linhas gerais, nada mais é do que uma norma individual e concreta que documenta a incidência tributária.

Muito se fala sobre a imprescindibilidade do lançamento para a constituição do crédito, conforme se desprende da análise dos artigos trazidos pelo Código Tributário Nacional.

No entanto, ao se analisar o autolancamento, percebe-se que os sujeitos aptos a produzirem a norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária tanto será a autoridade competente, como também o próprio contribuinte, sujeito passivo da

obrigação. Em ambos os casos, o sistema prevê que estes agentes estão aptos a aplicar à norma geral e abstrata, dando ensejo a norma individual e concreta responsável pelo surgimento da obrigação.

Assim, por mais que não se possa desvincular o surgimento do crédito tributário do o lançamento, a constituição do crédito tributário não pode ser tida como indissociável do ato jurídico do lançamento, visto que, sob a ótica da Ciência do Direito, não é só o lançamento que constituirá o crédito, mas sim, também, a norma individual e concreta posta no sistema pelo contribuinte por meio do que o direito positivo equivocadamente denomina “lançamento por homologação”.

(...) a atividade de gerir e cobrar tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu* e que deveria, em princípio, ser desempenhada exclusivamente pela Administração Pública. No entanto, não é isso que ocorre atualmente, não somente no Brasil, mas também na maioria dos países antes denominados ocidentais.³²

Ressalte-se, ademais, que analisando a matéria mais a fundo, encontraremos situações em que o crédito será constituído até mesmo por norma individual e concreta expedida pelo Poder Judiciário, desmistificando, assim, o entendimento de que o lançamento é imprescindível para constituir os fatos e obrigações tributárias.

3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

³² HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolancamento”, p.73

O conceito de lançamento tributário é trazido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe, in verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

No entanto, o termo “lançamento” não fugiu do problema semântico da vaguidade e ambiguidade das palavras trazidas pelo direito positivo, cabendo ao Cientista do direito estabelecer os parâmetros e estabelecer a significação do termo conforme a escolha contextual.

A respeito:

Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão “lançamento” como: (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a um crédito ou débito. Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento”, acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, “caput”), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo p³³ articular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados “lançamentos por homologação”³⁴

³⁴ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. pg. 145,156

Assim, diante da plurivocidade do termo lançamento, bem como diante da grande riqueza conceitual e semântica trazida pela tema, é necessário, para a correta definição de “lançamento”, estabelecermos e delimitarmos o contexto em que nos encontramos.

3.1. Ato, norma e/ou procedimento.

Ato, norma e procedimento nada mais são do que momentos distintos de uma mesma realidade.

Desta forma, tratar o lançamento como ato, norma ou procedimento se torna mera escolha do aplicador ou cientista do direito, não existindo, portanto, uma primazia semântica de qualquer uma das concepções.

O lançamento será norma se analisado sob a ótica dos enunciados dispositivos que retratam e direcionam o procedimento para a produção de um ato.

Sob outro ângulo, o lançamento poderá ser analisado como a atividade praticada pela autoridade a cuja lei atribui competência, sendo uma sucessão de atos tendentes a produção de um resultado.

O lançamento, outrossim, será ato quando analisado como o produto advindo do procedimento.

A respeito, ensina Paulo de Barros Carvalho:

É com esse tom que devemos recolher os significados das ações intersubjetivas para lidar com o “lançamento tributário”. Há unidades normativas que o mencionam, instituem o regime procedimental para sua produção e o contemplam como acto jurídico administrativo com funções relevantíssimas para que o Estado-Administração realize a missão constitucional que lhe foi atribuída.³⁵

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p.271

Em suma, todo procedimento é um conjunto de ações ordenadas prescritas por meio de um conjunto de normas, que produzirão um único ato, razão pela qual, todas as acepções tratam de uma mesma realidade e poderão ser usadas conforme o interesse de quem examina o assunto.

Portanto, as discussões doutrinárias acerca de tais diferenças nas acepções do vocábulo lançamento parecem-nos por ora ultrapassadas.

3.2. Elementos e atributos do ato jurídico do lançamento

Ao analisar o lançamento como um ato jurídico administrativo, adotaremos a lição e definição do Professor Paulo de Barros

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido³⁶

Desta definição extraímos que, sem dúvidas, o ato jurídico administrativo é um veículo introdutor de uma norma individual e concreta no sistema, responsável pela instituição da obrigação tributária e da subsunção do fato jurídico aos critérios da norma matriz de incidência.

Ademais, nota-se que, como ato administrativo, o lançamento preenche os elementos tradicionais do ato jurídico administrativo, bem como apresenta alguns de seus atributos.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 512

A doutrina tradicional apresenta como sendo cinco os elementos tradicionais do ato jurídico administrativo: o motivo, sujeito, forma, conteúdo e a finalidade. Nesta seara, podemos encaixar, inteiramente, o lançamento no conceito trazido:

O motivo, no caso do ato do lançamento, é a ocorrência do evento, isto é, o acontecimento que está à espera da linguagem competente para vertê-lo em fato jurídico tributário.

O sujeito do será considerado como o agente ao qual o próprio ordenamento indicou como sendo competente para o exercício da função.

A forma varia conforme o tributo e pode ser entendida como a disposição de linguagem que a lei atribuiu.

O conteúdo do ato jurídico do lançamento, por sua vez, é a norma individual e concreta inserida no ordenamento jurídico.

Por fim, a finalidade do lançamento é a constituição do crédito, ou seja, tornar possível o exercício do direito à prestação tributária.

A respeito dos atributos do ato jurídico administrativo, discorre Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Visto que o ato administrativo é espécie de ato jurídico, cumpre apresentar os atributos que o distinguem dos atos de direito privado, ou seja, as características que o distinguem dos atos de direito privado, ou seja, as características que permitem afirmar que ele se submete a um regime jurídico administrativo ou a um regime jurídico de direito público. Não há uniformidade de pensamento entre os doutrinadores na indicação dos atributos do ato administrativo; alguns falam apenas em executoriedade, outros acrescentam a presunção de legitimidade; outros desdobram em inúmeros atributos, compreendendo a imperatividade, a revogabilidade, a tipicidade, a estabilidade, a impugnabilidade, a executoriedade (que alguns desdobram em executoriedade e exigibilidade)³⁷

³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo.p 204.

Conforme leciona Paulo de Barro Carvalho, o lançamento tributário goza das prerrogativas de presunção de legitimidade e de exigibilidade, não possuindo, no entanto, outras propriedades como a imperatividade e a executoriedade.

Operará em seu benefício a presunção *juris tantum* de legitimidade, de modo que o ato de lançamento só poderá ser desconstituído por outra decisão de hierarquia superior.

Da mesma forma, a exigibilidade também é inerente ao lançamento, vez que ao tomar ciência de seu teor, o sujeito passivo deve satisfazer a obrigação na forma estipulada e determinada no próprio ato, sob pena de ter lavrado outro ato jurídico de caráter sancionatório que terá como antecedente uma infração e como conseqüente o surgimento de outra relação jurídica, na qual o sujeito ativo reivindicará o pagamento de um valor a título de multa.

No tocante à imperatividade, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Entende-se por imperatividade a iniciativa do Poder Público de editar provimentos que, interferindo na esfera jurídica do particular, constituam obrigações, de modo unilateral. Essa virtude, entretanto, o lançamento não tem. Mesmo que o fato jurídico tributário seja constituído pelo antecedente da norma individual e concreta, expedida pela Administração, ela assim o faz na conformidade de mandamentos gerais e abstratos, inscritos em normas de hierarquia superior, nunca para atender a deliberações de sua vontade, de tal arte que não se pode atribuir à autoridade lançadora o poder de gravar a conduta do administrado quando bem lhe aprouver. Sua atividade, nesse campo, sendo vinculada à lei, não deixa espaço a provimentos animados com esse tipo de imperatividade.³⁸

Por fim, não se pode dizer, ademais, que o lançamento é dotado de executoriedade. Observa-se, nesta seara, que para a satisfação do crédito, a Fazenda Pública deverá se socorrer ao Judiciário e promover a execução patrimonial do obrigado, não tendo o lançamento o condão de inserir-se na esfera patrimonial do devedor.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 486.

3.3. Lançamento e auto de infração

Muitas vezes, sob a denominação de auto de infração nos deparamos com dois atos administrativos em um único suporte físico, que, por comodidade administrativa são unidos em um instrumento material sugerindo a possibilidade de um “ato híbrido”.

No entanto, tanto o lançamento como o ato de infração são veículos introdutores de normas individuais e concretas no ordenamento positivo.

O lançamento, conforme já estudado, possui em sua hipótese um fato lícito e prevê como consequência o surgimento da relação jurídica tributária.

O auto de infração, por sua vez, tem como suposto a descrição de um delito e no conseqüente há uma sanção aplicada diante do fato do devedor não ter pagado o tributo ou cumprido os deveres instrumentais a ele atribuídos.

(...) O ato administrativo tributário do lançamento visa a declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, identificar o sujeito passivo, calcular o montante de tributo devido. Contudo, o legislador tributário não parou aí quando elaborou o artigo 142 do CTN. Com efeito, para além das funções já mencionadas, referido dispositivo legal atribui ao lançamento a possibilidade de “propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142, *caput, in fine*). Todavia, tal impropriedade técnico-jurídica não há de passar inadvertida pelo jurista. (...) Por razões de praticidade, ou para facilitar a cobrança do crédito tributário, o CTN pretendeu confundir institutos que em direito são inconfundíveis: o tributo e sanção³⁹

Desta forma, o auto de infração em sentido estrito seria o ato jurídico que introduz no sistema norma individual e concreta sancionatória a quem cometeu ilícito tributário e o auto de infração em sentido amplo seria o instrumento físico que suporta tanto o ato de lançamento, como o auto de infração propriamente dito.

No entanto, tais conceitos não se misturam, não podendo atribuir ao ato de infração a prerrogativa de constituir o crédito tributário.

³⁹ HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e “autolanzamento”.p.59.

3.4. Erro de fato e erro de direito no lançamento tributário

O erro de fato refere-se a um problema intranormativo, isto é, uma falha na utilização das técnicas linguísticas na verificação do evento que traz um vício na composição do enunciado, de forma que este não corresponde às provas produzidas.

Já o erro de direito diz respeito a um descompasso internormativo, aparecendo como um equívoco quanto à norma aplicada.

A respeito, Paulo de Barros Carvalho:

O erro do lançamento, entretanto, pode ser de direito. Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescentando-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas que não a regra-padrão de incidência.⁴⁰

Percebe-se, portanto, que ambas as situações se tratam de equívocos no aspecto pragmático do processo de aplicação do direito.

Devemos ter em mente que ambos os erros se constituem como desajustes entre enunciados. O erro de direito consiste na distorção entre os enunciados da norma individual e concreta (fato jurídico e relação jurídica) e os enunciados conotativos da norma geral e abstrata que deveria ser aplicada. O erro de fato caracteriza-se por desajuste interno na formação dos enunciados factuais do fato jurídico, ou da relação jurídica decorrente de um problema relativo à interpretação das provas.

Há, assim, uma distorção entre o enunciado do fato jurídico e os enunciados probatórios. Vale ressaltar que o erro de fato não se trata da incompatibilidade entre o fato jurídico (ou a relação jurídica) e o evento, mas da não correspondência entre linguagens do sistema: a linguagem das provas e aquela que constitui a norma individual e concreta.⁴¹

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p.285.

⁴¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. p.574.

Desta forma, conclui-se que se o desajuste da linguagem ocorrer no interior de apenas uma norma, seja no antecedente ou no consequente, sendo esta norma individual e concreta, deparamo-nos com um erro de fato.

Sob outro ângulo, quando os desajustes na linguagem envolverem mais de uma norma, sendo uma delas, obrigatoriamente, uma norma individual e concreta e a outra, geral e abstrata, o erro será considerado de direito. No mais, qualquer confusão na análise da alíquota ou do sujeito ativo sempre se enquadrarão no erro de direito, pois são fatores que não são encontrados no contexto do fato jurídico tributário.

3.5. Alterabilidade do lançamento

Inicialmente, o lançamento, como ato administrativo que é, será recebido pela ordem posta como válido até que se prove o contrário. No entanto, demonstrado vícios e irregularidades, o ato do lançamento poderá ser considerado nulo ou anulável, nos termos do direito administrativo.

Apresentando uma série de peculiaridades, o tema será visto brevemente, visto que não constitui o objeto central deste trabalho.

A alteração do lançamento não se dá apenas nas hipóteses de anulabilidade e anulação do ato, vez que este também poderá sofrer alterações mediante impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa da autoridade administrativa

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 145 hipóteses taxativas nas quais o lançamento, após ter sido regularmente notificado ao sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser modificado.

A respeito:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149

O rol do artigo 149 é amplo e, em sua maioria, traz situações que protegem o Estado de eventuais omissões do sujeito passivo

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O lançamento, em resumo, poderá ser modificado quando existir falsidade, fraude, erro de fato, omissão do sujeito passivo ou quando surgir fato novo desconhecido anteriormente pela autoridade fiscal.

O erro que permite a alteração do lançamento é apenas o erro de fato, nunca o erro de direito.

No entanto, a tênue distinção entre tais tipos de erro trazem ao tema uma zona nebulosa.

(...) Constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato na localizado no critério

espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo)

'Erro de direito', por sua vez, estará configurado, exemplificadamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.⁴²

Ressalte-se que o artigo 146 do Código Tributário Nacional veda, expressamente, a modificação baseada na alteração dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativo, de forma que novas interpretações de dispositivos tributários não terão o condão de modificar lançamentos pautados em fatos jurídicos passados.

Por fim, ressalte-se que a possibilidade de revisão do lançamento faz com que considerável parte da doutrina divida o lançamento em provisório e definitivo. Este último, seria aquele do qual não caberia nenhuma alteração ou revisão pela autoridade administrativa, enquanto no caso do provisório.

No entanto, tal distinção no mundo jurídico não nos parece sensata, visto que, todos os atos e decisões podem sofrer impugnações, recursos e revisões, de forma que a denominação de "provisório" parece restar perdida e infundada.

3.6. Modalidades de lançamento

Tanto a doutrina tradicional quanto o Código Tributário Nacional acolhem como três as modalidades do lançamento: a) lançamento de ofício; b) lançamento por declaração; e c) lançamento por homologação.

Tal classificação se baseia, em suma, no grau de participação do sujeito passivo na celebração do ato jurídico do lançamento.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. p. 525.

3.6.1. Lançamento por declaração

O Código Tributário Nacional disciplina tal modalidade em seu artigo 147, dispondo, que:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Nesta modalidade, o sujeito participará do ato do lançamento por meio da prestação de informações sobre a matéria fática, indispensáveis ao Fisco. Apenas posteriormente, com base nas declarações fornecidas pelo declarante é que a autoridade realizará, efetivamente, o ato jurídico do lançamento.

A respeito, Luciano Amaro:

A declaração, portanto, configura uma obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art.113, §2º) do sujeito passivo (ou de terceiro, por exemplo, o pai, o tutor, o curador, o administrador). (...)

Embora, para a prestação de informações sobre fatos, o declarante tenha de, previamente, valorizar os atos (para saber se são ou não sujeitos à declaração), essa tarefa do declarante não é ato de lançamento. Por isso, mesmo que o declarante já fala, no documento a ser apresentado, as operações necessárias a quantificar o montante do tributo, só haverá lançamento quanto a autoridade, à vista das informações contidas na declaração, efetiva, documentalmente, o ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de tornar exigível o tributo.⁴³

A declaração realizada pelo sujeito passivo será presumidamente verdadeira, porém poderá ser retificada pelo próprio declarante ou pela autoridade. No caso do declarante, as informações só poderão ser alteradas para reduzir ou excluir tributo, antes da notificação do lançamento, mediante a existência de erro.

⁴³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. p. 358.

Após a notificação do lançamento, o sujeito passivo ainda poderá impugnar eventuais erros, no entanto, não mais sob a ótica de um erro na “declaração” e si no próprio “lançamento”, cabendo a ele a impugnação prevista no artigo 145, I do CTN.

Já a autoridade administrativa poderá retificar de ofício os erros identificados na declaração na ocasião do seu exame, conforme disposto no artigo 147, §2º do CTN.

3.6.2. Lançamento de ofício

Esta modalidade de lançamento vem disciplinada no artigo 149 do Código Tributário Nacional juntamente com a matéria da revisão de ofício, o qual traz todas as hipóteses em que o lançamento deve ser procedido de ofício pela autoridade administrativa.

A respeito:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nestes casos, como se verifica, o próprio fisco apura o montante devido e notifica o sujeito passivo para pagamento.

Além dos casos do lançamento de ofício, pode ele ocorrer para revisar os lançamentos feitos anteriormente por qualquer outra modalidade, ou para efetivar lançamentos que deveriam ter sido feitos por outras modalidades e não foram respeitando sempre o prazo decadencial fixado.

3.6.3. Lançamento por homologação

O lançamento por homologação ou como preferem alguns autores, o denominado “autolançamento” encontra sua previsão no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Nestes casos, o sujeito passivo participaria do ato jurídico do lançamento não só apurando o valor devido da obrigação, como adiantando o pagamento, cabendo à autoridade administrativa apenas a atividade de homologação.

A respeito, Hugo de Brito Machado:

O objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo eu não tenha havido o pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver tido o pagamento antecipado. (...) Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA, etc), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida ativa. (...) O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado⁴⁴

A grande maioria dos tributos são constituídos por esta modalidade de “lançamento”, demonstrando, desta forma, que o Estado atribuiu ao sujeito passivo grande parcela de participação na apuração e constituição do fato jurídico e obrigação tributária, mesmo determinando que o ato jurídico do lançamento seria de competência exclusiva da autoridade administrativa.

Diante desta e de inúmeras outras impropriedades são inúmeras as críticas tecidas diante da divisão do lançamento em modalidades.

Da mesma forma, a questão do lançamento por homologação ainda suscita diversas divergências no tocante à sua natureza e espaço no sistema jurídico.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. p. 183.

3.7. A prescindibilidade do lançamento

Como já mencionado, conforme definição do próprio Código Tributário Nacional, a competência para a produção do ato jurídico do lançamento tributário é outorgada exclusivamente à autoridade competente definida em lei.

Neste caso, muitos entendem que a figura do autolancamento não seria admitida pelo próprio direito positivo.

No entanto, entendemos que só há mais um problema conceitual e delimitativo trazido pela linguagem técnica do legislador, cabendo ao cientista do direito acabar com as contrariedades e abstrações do tema.

O lançamento nada mais é do que um ato administrativo que insere uma norma individual e concreta no sistema e formaliza a relação jurídica tributária, seguindo, assim, todas as prescrições e delimitações dos atos administrativos em geral.

Porém, trata-se de espécie pertencente ao gênero, não sendo o único ato capaz de constituir o crédito tributário.

Quando o crédito for constituído nos moldes administrativos e seguindo os procedimentos prescritos no código, podemos denominar tal ato como sendo “lançamento”.

No entanto, qualquer outro ato capaz de inserir norma individual e concreta no sistema que documenta a relação jurídica, apesar de não ser emitido por autoridade competente, terá igualmente a mesma estrutura e validade do sistema, como é o caso do autolancamento que será estudado a seguir.

3.8. O particular caso do autolancamento como sendo a “norma do contribuinte”

No caso do chamado autolancamento criou-se uma ficção jurídica para se dar ao ato do particular uma aparência de “dever instrumental”, transformando a homologação

posterior no ato administrativo responsável pela criação da relação jurídica e constituição do crédito tributário.

No entanto, não se pode negar que os casos do lançamento por homologação nada mais são do que hipóteses em que o próprio sujeito passivo individualiza o evento tributário e constitui o fato jurídico, estruturando todos os elementos da relação tributária.

Portanto, apesar de ser entendido como uma modalidade de lançamento, o autolancamento, nada mais é, do que a constituição do crédito pelo próprio sujeito passivo por meio de procedimento diverso do administrativo.

“Como visto, o termo “autolancamento” geralmente significa que, na sua ocorrência, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo, em contraposição ao lançamento de ofício ou por declaração. (...) No Direito Positivo brasileiro, entretanto, essa distinção carece de qualquer significado e aplicabilidade, dado que o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, caput)⁴⁵

Em suma, não há diferenças pragmáticas na atividade realizada pelo Estado-administração e pelo sujeito passivo da obrigação tributária no momento da inserção da norma individual e concreta no sistema que constituirá o crédito e a obrigação tributária.

“Reitere-se que a atividade realizada pelo sujeito passivo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é materialmente, a mesma que aquela desenvolvida pelo Fisco nos tributos cujo lançamento é direto (ou “de ofício”).⁴⁶

Em ambos os casos, haverá um acontecimento que se enquadrará na hipótese da norma geral e abstrata, surgindo um outro enunciado que instituirá a relação tributária.

A respeito, ensina Paulo Cesar Conrado:

Ora: (i) se lançamento é norma individual e concreta necessária à instauração do fato jurídico tributário e do correspondente fato relacional (obrigação tributária); (ii) se, entretanto, nem todos os tributos (melhor dizer, nem todos os fatos jurídicos tributários e consequentes fatos

⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. p.370.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. p. 599

relacionais tributários) são constituídos por força do lançamento; (iii) a conclusão que sobra, para nós, é de que o lançamento não seria a única espécie de norma individual e concreta capacitada, segundo o sistema, a dar à luz os fatos jurídicos tributários e obrigações tributárias. Daí, por sinal, a afirmação segundo a qual, na mesma gaveta em que se encontra guardada a norma individual e concreta de lançamento (ato privativo da autoridade administrativa), habita o ato produzido pelo contribuinte: ambos, lançamento e ato do contribuinte, normas; ambos, lançamento e ato do contribuinte, normas individuais e concretas, não sobressaindo qualquer diferença entre uma e outra, a não ser os dados subjetivo e procedimental⁴⁷

Desta forma, observa-se que as modalidades de lançamento previstas pelo Código Tributário Nacional, não se enquadrariam no próprio conceito de lançamento trazido pelo direito positivo.

O lançamento por homologação (...) deve ser tratado como exceção à regra do artigo 142, que conceitua o lançamento como atividade vinculada da administração, e como espécie peculiar, em que a atividade de constatar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria impositiva e calcular o montante de tributo devido fica a cargo do próprio sujeito passivo, quando a lei o obriga a efetuar o pagamento por iniciativa própria e sem qualquer interferência da Fazenda Pública.⁴⁸

O conceito de autolancamento, pragmaticamente falando, mostra que o lançamento não é a única norma individual e concreta de constituir o fato jurídico tributário e a relação tributária.

Ressalta-se, inclusive, que analisando a matéria sobre esse ângulo, Paulo Cesar Conrado sugere que ao invés do termo lançamento por homologação, a norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo seria melhor nomeada de “norma do contribuinte”, vez que será este seu foco ejetor.

Logo, a norma do contribuinte seria outra espécie de norma individual e concreta apta a formalizar a obrigação e constituir o crédito tributário, juntamente com o lançamento, porém, não se confundindo com este.

⁴⁷ CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. p.63

⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12 -do lançamento. 18

3.9. O processo de positivação das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, I, “a” e II da Constituição Federal e a constituição do crédito tributário pelo Poder Judiciário

O artigo 114 da Constituição Federal em seu inciso VIII, ao definir a competência da Justiça do Trabalho, abre espaço para que o Judiciário pratique, atipicamente, a atividade administrativa da constituição do crédito tributário.

Este modo de constituição de crédito difere das situações conhecidas em que a atividade é exercida pela autoridade administrativa ou pelo próprio particular, saindo da esfera das pessoas envolvidas na relação tributária e se tornando um ato praticado por terceiro estranho à obrigação.

A inferência do Poder Judiciário no processo de positivação do direito tributário pressupõe o surgimento de uma relação de conflitualidade que põe em risco o direito subjetivo de um dos sujeitos da relação jurídica. Por isto, a participação do Estado-Juiz na constituição do crédito é uma situação atípica e pontual a ser tratada sob a ótica das contribuições previdenciárias.

A atividade do contribuinte ou da autoridade administrativa no caso das contribuições previdenciárias visam verificar os eventos ocorridos nas hipóteses de incidência, ou seja, o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas.

O antecedente da norma cujo consequente se refere às obrigações no tocante às contribuições sociais será o dever de remunerar o empregado.

No entanto, o dever de remunerar o empregado também será o consequente da norma trabalhista, cujo antecedente será a existência do vínculo de trabalho.

A respeito:

Em outras palavras: o dever de remunerar, objeto da demanda trabalhista, é justamente o evento conotado na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. Daí a conveniência de se valer do processo judicial trabalhista como instrumento extraordinário de cobrança dos créditos tributários previdenciários.

A conversão deste evento em fato jurídico, dando ensejo ao nascimento da obrigação tributária, depende do efetivo exercício de competência que, nos termos do que dispõe o art. 114, inciso VIII da CF, é da própria autoridade prolatora da sentença que pôs fim à lide trabalhista, que se aproveitou da “coincidência” de facticidade (o fato jurídico trabalhista do dever de remunerar, reconhecido em sentença, possui as mesmas notas identificadoras do evento que conotado na hipótese de incidência própria às contribuições previdenciárias), para atribuir à autoridade judiciária uma função que, ordinariamente, lhe é estranha⁴⁹

Percebe-se, desta forma, que o juiz trabalhista ao exercer sua atividade típica de por fim à conflituosidade instaurada entre as partes, acaba, por meio da competência outorgada pelo artigo 114, VIII, da Constituição Federal, constituindo o crédito tributário, em nítida atividade atípica.

Que fique muito bem claro, no entanto, que o crédito tributário previdenciário não integra o núcleo de sentença eu acolhe a demanda trabalhista, pois não compõe o objeto da lide laboral (causa de pedir e pedido). Trata-se, em verdade, de mera decorrência da sentença (nos exatos termos do enunciado constitucional) consubstanciando verdadeiro efeito anexo da sentença trabalhista, assim entendido como aquele (efeito) que decorre de previsão legal (no caso, constitucional), e não do próprio conteúdo da decisão.⁵⁰

Portanto, conforme se infere, embora não pareça ter sido a intenção do legislador outorgar ao Poder Judiciário a possibilidade da constituição do crédito tributário por meio da emissão de norma individual e concreta que configura um dos efeitos anexos da sentença trabalhista no caso das contribuições previdenciárias, conclui-se que, pragmaticamente, tal hipótese traz uma grande quebra de paradigma.

Desta forma, a constituição do crédito tributário não está adstrita ao lançamento propriamente dito, ou à norma do contribuinte, de forma que, amplamente considerando os conceitos até aqui trazidos, podemos dizer que havendo a subsunção do evento ao fato previsto na hipótese normativa, poderá até mesmo o poder Judiciário produzir norma individual e concreta apta a documentar a incidência e formalizar a obrigação.

⁴⁹ CONRADO, Paulo Cesar (coord). Processo Tributário Analítico, volume II. p.165

⁵⁰ CONRADO, Paulo Cesar (coord). Processo Tributário Analítico, volume II. p.167

3.8. A natureza jurídica do lançamento tributário

Definir a natureza jurídica de um instituto nada mais é do que classificá-lo e localizá-lo dentro do ordenamento jurídico, diante das suas afinidades e correlações com outros conceitos da mesma categoria.

A respeito da eficácia do lançamento, poucas não foram as discussões doutrinárias acerca de sua natureza jurídica.

No entanto, como todo conceito, tudo dependerá do sistema de referência e contexto adotados, de forma que cada teoria tem seus fundamentos perfeitamente embasados quando olhados sob a ótica de suas próprias e estabelecidas premissas.

Mesmo dentro das teorias, apresentam subdivisões em várias ideias, de forma que serão explicadas de forma geral:

3.8.1. Teoria Declaratória

Em suma, para os adeptos desta teoria, o lançamento apenas declararia a existência de um direito anterior já consubstanciado no momento da ocorrência do fato gerador.

Os defensores desta teoria defendem a incidência tributária como sendo automática e infalível, de forma que o lançamento seria apenas uma formalidade que declara a existência formal da dívida.

Há a distinção entre os momentos da incidência e aplicação, de forma que o lançamento apenas documenta a incidência já ocorrida na ocasião do evento denominado “fato gerador”

Ruy Barbosa Nogueira cita o código tributário alemão elaborado sob o projeto de Enno Becker e promulgado em 1919 para contribuir com a tese declaratória. A respeito;

(...) podemos acentuar a verdadeira natureza de ato declaratório do lançamento, tendo em vista que uma vez concluído, ele nada mais faz do que declarar, na conformidade da lei material e preexistente, se há um débito tributário, qual o montante devido e quem é o devedor. Opera assim a liquidez do débito, removendo os obstáculos da incerteza e iliquidez, sem o que a Fazenda Pública não pode exigir administrativamente o seu direito creditório e muito menos convocar o Poder Judiciário para a execução forçada⁵¹

Os efeitos do ato jurídico do lançamento seria “ex tunc”, apenas conferindo exigibilidade ao crédito tributário.

Podemos citar como defensores desta corrente os professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Alionar Baleeiro.

3.8.2. Teoria Constitutiva

Para os defensores desta corrente, o lançamento tem natureza constitutiva, visto que, antes dele, o sujeito ativo não poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária, nem o devedor poderá efetuar-la.

Neste contexto, as situações jurídicas anteriores ao lançamento teriam apenas caráter processual.

Nada surge com o fato gerador, sequer a obrigação tributária.

Para essa corrente, apenas o lançamento faz nascer a obrigação e o crédito tributário correspondente.

Portanto, antes do lançamento, a Fazenda Pública tem apenas interesse, mas não possui direito algum em face do sujeito passivo.

3.8.3 Teoria Mista

⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do Lançamento Tributário.p. 39

Em relação à natureza jurídica do lançamento, a lição do Professor Paulo de Barros nos parece a mais correta. A respeito, assevera;

Meditemos sobre a construção desse segmento de linguagem. Seu conteúdo semântico será o relato de um evento do passado, devidamente caracterizado no tempo e no espaço. Dizendo de outro modo, o enunciado de que tratamos declara ter ocorrido uma alteração no plano físico-social. Nesse sentido, vale dizer que o fato jurídico tributário tem caráter declaratório. Aí está o motivo pelo qual se aplica ao fato a legislação em vigor no momento em que o evento ocorreu. Entretanto, podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade aparece e é percebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico. Por outros torneios, o enunciado projeta-se para o passado, recolhe o evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário. Retenhamos esses dois aspectos: o enunciado do antecedente da norma individual e concreta que analisamos se constitui como fato ao descrever o evento ⁵²

Mais adiante, o jurista, prossegue:

(...)Disso, advém uma conclusão importante: todos os elementos utilizados para a composição do enunciado relacional são extraídos do fato e não do evento, que já se consumiu ao transformar-se no enunciado do antecedente normativo. A montagem da relação jurídica não retroage ao instante da verificação do evento, para dele retirar os dados de que necessite, em ordem à qualificação dos sujeitos e à quantificação do débito tributário, pois tudo está no enunciado factual e, o que lá não estiver, foi desprezado pelo editor da norma, ao selecionar as propriedades do evento, sendo, dessa maneira, irrelevantes juridicamente. Só numa formulação apressada poderíamos supor que o autor da regra volta ao passado para vasculhar a ocorrência e dela extrair ingredientes que venha a utilizar na relação obrigacional. Isso é mera aparência sugerida pelo exame do primeiro instante. Todas as informações necessárias à compostura do liame obrigacional do conseqüente serão recolhidas ao lado, na linguagem do antecedente. Se o sujeito que vai expedir a norma tem ao seu alcance todos os elementos que foram filtrados do evento para constituir o fato jurídico tributário, que contingência poderia compeli-lo a regressar àquela ocorrência? Não se pode menos do que concluir, de modo peremptório, que o conseqüente é, todo ele, constitutivo de um vínculo que passou a existir, para o direito, com o correspondente enunciado relacional.⁵³

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 402-403.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. p. 402-403.

Desta forma, não distinguindo o momento do surgimento da obrigação e da constituição do crédito, a teoria declarativista pura, apesar de ser a posição adotada pela maioria da doutrina estaria ultrapassada, visto que não diferencia as linguagens da realidade social e do direito positivo.

Do mesmo modo que o lançamento constituirá o crédito por meio da norma individual e concreta que prevê em seu antecedente o fato tributário e em seu conseqüente a instauração da relação jurídica, haverá a declaração do fato gerador, visto que o evento, por meio da linguagem competente, será juridicializado ao ser inserido no antecedente da norma.

A respeito:

O fato jurídico *stricto sensu* se apresenta na forma de enunciado descritivo, declarando um evento que ocorreu no pretérito. Volta-se, portanto, para o passado, com efeitos nitidamente declaratórios. Já o fato jurídico relacional projeta-se para o futuro, estabelecendo que, a partir da unidade de tempo nele firmada, uma conduta será deonticamente devida por um sujeito perante outro sujeito de direito. Função declarativa, num; função constitutiva, noutro. ⁵⁴

Portanto, para esta teoria, o lançamento terá, ao mesmo tempo, o condão de declarar o fato jurídico tributário e constituir a relação jurídica.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p.165

CONCLUSÃO

A teoria geral do direito é um conjunto de proposições que delimita o estudo do direito positivo.

As linguagens da realidade social, do direito positivo e da Ciência do Direito não se misturam, de forma que enquanto o direito positivo se preocupa em disciplinar o comportamento humano, a Ciência do Direito visa descrever o direito positivo e acabar com as contradições, ambiguidades, vaguidades trazidas pela linguagem técnica do legislador.

O Direito é texto, devendo ser entendido com o suporte físico e o sentido atribuído a este pelo interprete.

Para um evento ter seus efeitos irradiados para o mundo jurídico este deve, portanto, ser relatado em linguagem competente, surgindo, neste contexto, a diferença entre evento, fato e fato jurídico.

Assim, a hermenêutica e a semiótica se demonstram imprescindíveis para o estudo da interpretação e dos diferentes planos de linguagem, de forma a estabelecer parâmetros e contextos para definir e delimitar conceitos que, costumeiramente, são confundidos e utilizados com impropriedade pelo legislador.

Nesta seara, o tema obrigação, crédito e lançamento enfrenta uma série de dificuldades trazidas por definições errôneas do Código Tributário Nacional e perpetradas por parte da doutrina, diante de problemas de conceituação e definição de premissas.

Assim, para entrarmos no tema, importante estabelecer, inicialmente, que uma relação jurídica nada mais é do que um vínculo entre dois sujeitos, no qual um terá o direito subjetivo de exigir determinada conduta (denominada crédito) enquanto o outro deverá adimplir a obrigação (débito), sendo o objeto da relação a prestação a ser cumprida.

Desta forma, já se observa que não é possível a distinção entre os momentos de surgimento da obrigação e do crédito tributário, vez que, serão coincidentes a ocasião do fato jurídico tributário e da incidência com a conseqüente formalização da relação jurídica.

A definição do Código de que a relação surgiria no momento do acontecimento previsto na hipótese de incidência já destoa da premissa de que o evento só será declarado fato tributário no momento em que for vertido em linguagem competente.

Sob outro ângulo, pensar em uma obrigação sem crédito se equipara a uma relação jurídica sem seus elementos, de forma que a linguagem do direito positivo torna a constituição de crédito uma mera condição de exeqüibilidade para a obrigação já constituída.

Partido para o conceito de que o lançamento é imprescindível para a constituição do crédito tributário, sendo este um ato de competência exclusiva da administração, continuamos com os problemas na análise do fenômeno da incidência.

O lançamento nada é mais é do que norma individual e concreta apta a constituir o crédito tributário e formalizar a relação jurídica que é produzida pela autoridade

administrativa competente. No entanto, a figura do autolançamento demonstra uma hipótese que destoa da própria conceituação trazida pelo CTN.

Desta forma, o lançamento mostra-se apenas como uma espécie de um gênero, sendo prescindível, vez que outras normas poderão constituir o crédito, como no caso do autolançamento que, apesar de erroneamente ser enquadrado como uma modalidade, na realidade é uma “norma do contribuinte”.

Ressalte-se, inclusive, que há hipóteses em que o crédito poderá ser constituído por atividade atípica do Poder Judiciário.

Sob outra seara, a diferenciação entre o lançamento como ato, norma e procedimento se mostra uma discussão que trata, apenas de momentos distintos de uma mesma realidade.

Por fim, a discussão sobre a natureza jurídica do lançamento, apesar de demonstrar-se superada pela maioria da doutrina que se posicionou pela corrente declaratória, ainda se releva obscura diante da imprecisão dos conceitos de incidência, crédito e obrigação adotados.

Desta forma, observa-se que apesar de termos distintos, obrigação, crédito e lançamento são conceitos conexos e para o pleno entendimento da matéria é necessário o estabelecimento de premissas sólidas desde a Teoria Geral do Direito.

Apenas com o entendimento do direito como texto e sua formalização, interpretação e planos de linguagem é que é possível se empreender uma análise crítica dos conceitos trazidos pelo Código Tributário Nacional e desmistificar o alcance do lançamento tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.
- BORGES, José Souto Maior Borges. **Lançamento Tributário**. 2ªed., São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ªed., São Paulo: Noeses, 2013.
- CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- _____. (coord). **Processo Tributário Analítico Volume II**. São Paulo, Noeses, 2013.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 2ªed., São Paulo: Editora Max Limonad, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25ªed., São Paulo: Editora Atlas, 2012.

HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”** São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ªed., São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias Volume 12: Do Lançamento. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1987.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado, tomo I**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária Limitada, 1965.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.