

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

THOMAS VINICIUS YAMAMOTO

**A EFICÁCIA DO LANÇAMENTO E SUA RELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

SÃO PAULO

2021

THOMAS VINICIUS YAMAMOTO

**A EFICÁCIA DO LANÇAMENTO E SUA RELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para a conclusão do curso de Graduação em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FOLHA DE APROVAÇÃO

THOMAS VINICIUS YAMAMOTO

**A EFICÁCIA DO LANÇAMENTO E SUA RELAÇÃO COM A OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para a conclusão do curso de Graduação em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

RESUMO

A presente Monografia tem por objeto de estudo o lançamento tributário, especificamente no que se refere à sua eficácia e à forma como se inter-relaciona com a obrigação tributária. Seu objetivo geral é determinar a natureza dos efeitos produzidos pelo lançamento, identificando sua eficácia como constitutiva, declaratória ou de outra espécie. A pesquisa jurídica efetuada é de caráter dogmático, servindo de fonte primária principal o Código Tributário Nacional, e de fontes secundárias obras doutrinárias, de autores nacionais e estrangeiros, de caráter geral sobre direito financeiro e tributário, além de obras de caráter específico acerca do lançamento. As conclusões alcançadas apontam no sentido de que o lançamento, como ato administrativo pelo qual se emite a norma jurídica individual e concreta que documenta a incidência tributária, tem eficácia constitutiva, uma vez que faz nascer a obrigação tributária concreta.

Palavras-chave: Direito Tributário. Lançamento Tributário. Obrigação Tributária

ABSTRACT

This Monograph has as its object of study the tax assessment, specifically with regard to its effectiveness and the way in which it interrelates with the tax obligation. Its overall objective is to determine the nature of the effects produced by the tax assessment, identifying its effectiveness as constitutive, declaratory, or otherwise. The legal research carried out is of a dogmatic nature, serving as the main primary source the National Tax Code, and as secondary sources doctrinal works, by national and foreign authors, of a general nature on financial and tax law, in addition to works of a specific nature about the tax assessment. The conclusions reached point in the sense that the assessment, as an administrative act by which the individual and concrete legal rule that documents the tax incidence is issued, has constitutive effectiveness, since it gives rise to the concrete tax obligation.

Key-words: Tax Law. Tax Assessment. Tax Obligation

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 6 |
| 1.1 OBJETO DO PRESENTE ESTUDO..... | 6 |
| 2 DESENVOLVIMENTO | 8 |
| 2.1 NOÇÕES PRELIMINARES: PRESSUPOSTOS TEÓRICOS..... | 8 |
| 2.1.1 A Distinção Fundamental entre Evento e Fato..... | 8 |
| 2.1.2 Normas Gerais e Abstratas e Normas Individuais e Concretas — O Processo de Positivação do Direito Positivo..... | 10 |
| 2.1.3 Teorias Acerca da Incidência Normativa..... | 11 |
| 2.2 O LANÇAMENTO TRIBUTARIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL..... | 14 |
| 2.2.1 Modalidades de Lançamento..... | 16 |
| 2.3 A NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO..... | 17 |
| 2.4 A NATUREZA DOS EFEITOS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO..... | 21 |
| 3 CONCLUSÃO | 29 |
| REFERÊNCIAS | 31 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 OBJETO DO PRESENTE ESTUDO

O presente trabalho, ora apresentado sob a forma de monografia jurídica científica, é voltado ao lançamento tributário, figura de enorme e incontestável relevância no âmbito do direito tributário, seja no que se refere à atuação prática dos operadores do direito na área fiscal, seja no que concerne propriamente à ciência do direito tributário. O lançamento ocupa, no direito tributário, posição central. Não seria temerária a afirmação de que todas as questões com as quais se depara o operador do direito tributário - seja o advogado tributarista, o Procurador da Fazenda Pública, o conselheiro de corte administrativa, o magistrado - perpassa, ou ao menos tangencia, de alguma forma, o lançamento.

Todavia, afirmar, tão somente, que esta monografia se ocupa do estudo do lançamento tributário seria incorrer em uma grande omissão, um significativo reducionismo. Isto porque tal afirmação não revela todo o vasto, denso e profundo conteúdo teórico subjacente ao lançamento.

Com efeito, tratar do lançamento é tratar da teoria geral do direito tributário e, mais do que isso, da teoria geral do direito como um todo. E, como ficará evidente, este trabalho monográfico é inspirado tão intensamente por motivações ligadas à investigação zetética quanto por aquelas vinculadas à análise estritamente dogmática.

O que não significa, de modo algum, que o estudo ora apresentado relegará a segundo plano a análise de nosso direito tributário positivo. Só o que se afirma é que o escopo deste trabalho não se esgota na análise da disciplina conferida ao lançamento pelo legislador pátrio. As questões concernentes às particularidades do sistema tributário brasileiro, decerto, são de importância capital e, assim, serão abordadas com cuidado, recebendo a atenção que inegavelmente merecem. Sem embargo, adota-se, nestas perquirições, uma concepção que reconhece e prestigia a universalidade do fenômeno jurídico.

Diga-se, já nesta introdução, que as reflexões que aqui se propõe desenvolver gravitam em torno da incidência normativa. E parece não haver tema que proporcione melhor oportunidade para se discutir a fenomenologia da incidência do que o lançamento tributário. A nosso ver, toda a divergência entre as diferentes correntes doutrinárias que buscam explicar o lançamento tributário funda-se na existência de concepções distintas acerca da incidência normativa. Tudo se resume ao mecanismo de funcionamento do direito, à dinâmica do mundo jurídico. Não se trata, portanto, de meros posicionamentos que se desencontram, mas de formas totalmente opostas de se entender o direito.

Não há dúvidas de que qualquer trabalho monográfico dificilmente produziria bons resultados sem a adequada delimitação do tema abordado. Assim, cumpre esclarecer que, se o assunto ou tema geral do estudo ora desenvolvido é o lançamento tributário, o tema propriamente delimitado a ser aqui examinado refere-se à eficácia do lançamento tributário, especificamente no que concerne à relação entre lançamento e obrigação tributária.

Decerto, o tema do estudo ora empreendido não é novo. Diversos autores, dentre os quais destacados tributaristas brasileiros, já se ocuparam de investigar a natureza, a validade e a eficácia do ato de lançamento tributário. A própria relação entre o lançamento e a obrigação tributária, que constitui o tema propriamente delimitado deste trabalho monográfico, foi objeto de perquirições na dogmática fiscal pátria e de outros países. Isto, é evidente, não poderia ser diferente, ante a centralidade e relevância que a questão ostenta no âmbito da ciência do direito tributário.

Ainda assim, é imperioso reconhecer que os estudos desenvolvidos até o presente momento acerca da correlação entre o lançamento e a obrigação tributária não chegaram, de modo algum, a alcançar respostas definitivas e seguras às múltiplas e profundas questões que emergem da matéria.

Ademais, pretende-se, neste estudo, abordar o tema da eficácia do lançamento tributário conferindo especial atenção à perspectiva teórica do constructivismo lógico-semântico, escola de pensamento que, a nosso sentir, representa o que há de mais sofisticado e inovador no terreno da ciência jurídica atual. Assim, conquanto se tome por objeto tema já bastante explorado, propõe-se abordá-lo à luz de ideias muito recentes, que se afastam do pensamento tradicional.

De acordo com o que foi exposto, o objetivo do presente trabalho é determinar a natureza dos efeitos produzidos pelo lançamento, identificando sua eficácia como constitutiva, declaratória ou de outra espécie.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 NOÇÕES PRELIMINARES: PRESSUPOSTOS TEÓRICOS

2.1.1 A Distinção Fundamental entre Evento e Fato

Mencionou-se, ainda nas linhas iniciais deste trabalho, que as opiniões dissonantes acerca da eficácia do lançamento tributário revelam, na realidade, diferentes formas de se compreender a incidência normativa. Acrescente-se que toda essa divergência de pensamento tem início em algo particularmente singelo: o conceito de fato.

A concepção comum, presente tanto na vida cotidiana quanto no meio científico, é a de que fato é um acontecimento, uma ocorrência que se manifesta na realidade material, concreta, aquela em que estamos inseridos.

Partindo desta noção elementar, que parece intuitiva e imediata a todos, se estrutura o conceito tradicional de fato jurídico, que perpassa, cabe assinalar, a consagrada contraposição entre o mundo fenomênico (plano do *ser*) e o mundo jurídico (plano do *dever-ser*).

Fato jurídico seria o acontecimento que ocorre na realidade material e que desencadeia efeitos de direito, consequências jurídicas, que podem consistir no nascimento, na preservação, na modificação ou na extinção de relações jurídicas.

Esta definição é plenamente consolidada, ao ponto de, aos olhos de muitos, constituir uma certeza inabalável.

Paulo de Barros Carvalho (2005), remetendo ao pensamento de Habermas, chama a atenção à distinção fundamental entre fato e evento. Segundo a concepção exposta pelo Ilustre Professor, um acontecimento que se processa na realidade material, na qual nos inserimos e com a qual interagimos por meio dos sentidos, não constitui um fato, mas apenas um evento. O evento é a manifestação que percebemos na realidade concreta — trata-se de um objeto da experiência. Fato, por sua vez, é o relato que se faz de um evento, por meio de linguagem, é um enunciado linguístico que se refere a um evento verificado (ou não) no plano fenomênico (p. 358). Nota-se, portanto, que, enquanto o evento se revela uma realidade objetiva, o fato aparece como uma realidade subjetiva, uma vez que existe em função de um sujeito, que pela apreensão sensorial percebe o evento e, comunicando-se por meio de alguma linguagem, o relata, dá conta de sua ocorrência.

Sob tal perspectiva, o fato não é algo concreto, mas algo abstrato, não é um objeto material, mas uma representação. Um fato, diga-se, é a representação linguística de um evento.

Do que foi exposto se infere que a um mesmo e único evento podem corresponder infinitos fatos diferentes, porquanto o mesmo acontecimento pode ser relatado, pode ser descrito, por diferentes pessoas de maneiras distintas.

Voltemo-nos, novamente, ao conceito de fato jurídico, adequando-o ao entendimento referido.

Há, aqui, a ser feita, uma observação da mais elevada relevância: o fato é um enunciado linguístico que se refere a um evento; contudo, como é evidente, nem todo fato constitui fato jurídico. Diga-se mais, dentre a infinidade de fatos emitidos cotidianamente, minuto a minuto, no âmbito da realidade social e das relações humanas, apenas alguns pouquíssimos destes — que formam um conjunto ínfimo em relação ao todo — podem ser reconhecidos como fatos jurídicos. Isto porque o fato jurídico é um enunciado linguístico formulado e emitido na linguagem competente do direito; o que significa dizer que se trata de enunciado expedido por quem seja investido de competência para fazê-lo, e observando este agente competente as normas que regem a emissão de enunciados dotados de validade jurídica.

Tem-se, portanto, que o fato jurídico é um enunciado, expresso na linguagem competente do direito positivo e que se relata, documenta, a ocorrência de um evento. E é a emissão deste enunciado que desencadeará consequências jurídicas, efeitos de direito, quais sejam, a constituição, a manutenção, a modificação ou a extinção de relações jurídicas.

Como se percebe do quanto exposto, a simples ocorrência de um acontecimento na realidade concreta, no mundo fenomênico, não é capaz de produzir, por si só, consequências jurídicas. Assim o é, uma vez que o plano do *ser* e o plano do *dever ser* não se comunicam como pretendem os defensores da tese da incidência automática e infalível.

Para fins de exemplificação, é oportuno transcrever excerto da obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho (2005), que traz lições absolutamente irretocáveis:

Pensemos num exemplo singelo: nasce uma criança. Isto é um evento. Os pais, entretanto, contam aos vizinhos, relatam os pormenores aos amigos e escrevem aos parentes de fora para dar-lhes a notícia. Aquele evento, por força dessas manifestações de linguagem, adquiriu também as proporções de um fato, num de seus aspectos, fato social. Mas não houve o fato jurídico correspondente. A ordem jurídica, até agora ao menos, não registrou o aparecimento de uma nova pessoa, centro de imputação de direitos e de deveres. A constituição jurídica desse fato vai ocorrer quando os pais ou responsáveis comparecerem ao cartório de registro civil e prestarem declarações. O oficial do cartório expedirá norma jurídica, em que o antecedente é o fato jurídico do nascimento, na conformidade das declarações prestadas, e o conseqüente é a prescrição de relações jurídicas em que o recém-nascido aparece como titular dos direitos subjetivos fundamentais (ao nome, a integridade física, a liberdade etc.), oponíveis a todos os demais da sociedade. Eis uma relação jurídica em que o sujeito ativo está determinado, e o passivo, em estado de indeterminação.

É que, muitas vezes, o direito posto não se satisfaz com a linguagem ordinária que utilizamos em nossas comunicações corriqueiras: exige uma forma especial, fazendo adicionar declarações perante autoridades determinadas, requerendo a presença de testemunhas e outros requisitos mais. Justamente o que sucede no caso do nascimento. A linguagem do direito não aceita as comunicações que os pais fazem aos vizinhos, amigos e parentes. Impõe, para que o fato se dê por ocorrido juridicamente, um procedimento específico. Eis a linguagem do direito positivo (Ldp) incidindo sobre a linguagem da realidade social (Lrs) para produzir uma unidade na linguagem da facticidade jurídica (Lfj) (p. 362-363).

2.1.2 Normas Gerais e Abstratas e Normas Individuais e Concretas — O Processo de Positivização do Direito Positivo

Antes de ingressar propriamente na discussão do tema a que é dedicada esta seção, julgamos imprescindível reservar algumas linhas para explicitar nossa compreensão acerca da natureza da norma jurídica, especificamente quanto a algumas questões.

Reputamos, diga-se de início, que a norma jurídica — ou regra jurídica — não é uma entidade objetiva, mas sim uma construção teórica subjetiva que surge como produto da interpretação.

Com efeito, os textos legais não são compostos de normas jurídicas, mas apenas de disposições, preceitos potencialmente normativos, ou, empregando a precisa terminologia do Prof. Paulo de Barros Carvalho, enunciados prescritivos de direito positivo.

O intérprete, ao analisar o texto da lei, busca apreender os sentidos, os significados dos diferentes enunciados prescritivos que o formam, e, conjugando estes significados, constrói as normas jurídicas.

Neste sentido, não surpreende a circunstância de que um mesmo dispositivo legal pode comportar diversas interpretações distintas. Isto só põe em evidência a função construtiva, criadora, da interpretação.

O esforço cumulativo de incontáveis e brilhantes autores, empreendido ao longo de séculos, resultou na identificação da estrutura característica da norma jurídica. Cumpre observar que esta norma a que aqui nos referimos é a norma jurídica geral e abstrata, aquela construída pelo intérprete a partir da interpretação dos preceitos do direito positivo.

A norma jurídica (geral e abstrata), de acordo com a compreensão que hoje é consolidada em âmbito doutrinário, é formada por dois componentes essenciais. Tais componentes ou elementos receberam, na literatura jurídica dos diferentes países, e mesmo naquela dos diferentes ramos da dogmática, designações das mais variadas.

O primeiro componente da norma jurídica consiste na descrição hipotética e abstrata de uma conduta ou de uma situação. Trata-se do antecedente da norma, também chamado de descritor, hipótese de incidência, suporte fático (abstrato), *Tatbestand*, *fatispecie*.

O segundo componente, de seu turno, é um enunciado de conteúdo prescritivo, pelo qual se determina a produção de consequências de direito, as quais podem consistir na constituição, na manutenção, na modificação ou na extinção de uma ou mais de uma relação jurídica. Esta parte integrante da norma jurídica é o seu consequente, também denominado consequência, prescritor, regra, regra de conduta, preceito, mandamento.

2.1.3 Teorias Acerca da Incidência Normativa

Passa-se agora a examinar duas diferentes teses a respeito do fenômeno da incidência normativa, que se revelam significativamente divergentes. É aqui que se delineiam com contornos nítidos as duas distintas formas de compreensão do funcionamento dinâmico do sistema do direito positivo.

A primeira tese, que, se poderia dizer, encontra-se ainda profundamente arraigada no pensamento jurídico contemporâneo, é a que postula a incidência normativa automática e infalível.

Esta concepção, acrescente-se, não considera a distinção fundamental entre fato e evento, referida há pouco, o que, como mencionado, terá repercussões determinantes sobre sua conformação.

Partindo da noção de que o fato é o acontecimento que se processa na realidade sensível, no mundo do *ser*, os adeptos da teoria em questão consideram que a concretização de um fato que se enquadre na hipótese de incidência da norma jurídica atrai a sua incidência.

Logo, sob tal perspectiva, ocorrendo, no mundo fenomênico um determinado fato qualquer, caso se verifique a sua subsunção à descrição hipotética que constitui o antecedente normativo, a norma, automática e infalivelmente, incide sobre o referido fato, juridicizando-o, isto é, atribuindo-lhe eficácia jurídica, o que implica o desencadeamento das consequências de direito previstas no consequente normativo. Assim, por exemplo, a ocorrência de um fato qualquer ensejaria a instauração de uma relação jurídica, vinculando dois sujeitos de direito.

Note-se que, de acordo com os termos deste raciocínio, a norma incide sobre um acontecimento concreto e esta incidência ocorre de maneira instantânea e sem a intervenção de qualquer agente ou operador, tão logo seja praticada a conduta ou configurada a situação que se subsuma à hipótese normativa.

A subsunção do acontecimento à descrição contida na norma acarretaria a imputação de direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos a sujeitos de direito.

É esta, essencialmente, a tese sustentada pelo insigne tributarista gaúcho Alfredo Augusto Becker (1972). Analisando aquilo que identifica como a atuação dinâmica da regra jurídica, Becker assevera que a realização da hipótese de incidência da regra jurídica faz com que esta incida sobre a hipótese de incidência realizada (p. 278).

Observe-se que, conforme preleciona o Mestre, a hipótese de incidência da regra jurídica consiste num conjunto de fatos previstos abstratamente, ou, em formulação um pouco mais precisa, na descrição hipotética e abstrata de diferentes fatos — empregando-se o termo “fato”, repise-se, com o sentido de acontecimento que se verifica na realidade material. Tais fatos (em sentido lato) podem ser atos (condutas humanas voluntárias), fatos em sentido estrito (acontecimentos cuja ocorrência independe da vontade humana) ou estados de fato, e podem, ademais, ter natureza psicológica, física, econômica ou jurídica (p. 318).

A realização da hipótese de incidência, afirma Becker, dá-se pelo acontecimento, pela ocorrência, no plano do *ser*, de *todos* os fatos que a compõe. Trata-se do acontecimento, na realidade sensível, de fatos que, em conjunto, enquadrem-se perfeitamente na descrição abstrata que constitui a hipótese de incidência da regra jurídica. O autor ressalta veementemente que a não realização de um único fato que integre a composição da hipótese de incidência impede a sua realização, e, portanto, impede a incidência da regra jurídica. Entretanto, vindo a realizar-se este último elemento — e assim sendo perfeita a subsunção do conjunto dos fatos concretos ocorridos ao conjunto dos fatos abstratamente previstos na hipótese —, a hipótese de incidência se realiza, acarretando a incidência *imediata, instantânea e infalível* da regra jurídica sobre a hipótese de incidência realizada (p. 279). Logo, a “hipótese de incidência realizada” a que alude Becker é o conjunto dos fatos ocorridos no mundo do ser que se enquadram na hipótese de incidência da regra jurídica. Há de se proceder com cautela ao se examinar as lições do ilustre autor para não confundir aquilo que é componente da regra jurídica (hipótese de incidência), existente no domínio do *dever ser*, com aquilo que é um conjunto de acontecimentos que se processam no domínio da experiência sensível (hipótese de incidência realizada).

Becker pontifica que a incidência da regra jurídica é infalível, automática, verificando-se de forma instantânea e imediata, tão logo tenham se concretizado todos os fatos abstratamente previstos na respectiva hipótese de incidência.

É fundamental à sustentação da coerente construção teórica apresentada pelo autor a distinção entre a infalibilidade ou automatismo da incidência e a respeitabilidade dos efeitos jurídicos que dela provem. Segundo Becker, a incidência da regra jurídica é infalível; o que

eventualmente pode falhar é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes, isto é, a sujeição dos destinatários da regra jurídica à eficácia jurídica irradiada por força de sua incidência. Aqui é necessário destacar outra consideração de capital relevância à tese ora examinada: a eventual ignorância, por parte dos destinatários da regra jurídica ou de terceiros, acerca da sua existência — como regra jurídica válida que integra o sistema jurídico — ou acerca da realização da sua hipótese de incidência não constitui qualquer obstáculo à incidência da regra jurídica e tampouco elide ou desobriga a sujeição aos efeitos de direito dela decorrentes (p. 280).

Na concepção de Becker, a infalibilidade da incidência e a coercibilidade da eficácia jurídica são justamente os traços característicos do jurídico (do fenômeno jurídico) (p. 281).

A segunda teoria acerca da incidência normativa a que aqui se dedicará alguma atenção é aquela defendida pelos autores vinculados à corrente do constructivismo lógico-semântico, escola de pensamento que tem por seu principal representante o Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Esta concepção, ao contrário da primeira, não reconhece o fato como um acontecimento que se verifica no plano da experiência sensível, mas como um enunciado linguístico que se reporta a um evento, o qual, por sua vez, é a manifestação constatada no domínio da realidade material, no mundo do *ser*.

Sob a perspectiva constructivista, a existência da norma jurídica geral e abstrata, decorrente da lei, e a ocorrência do evento não bastam para que venha a nascer uma relação jurídica concreta, vinculando sujeitos de direito pela imputação de direitos subjetivos e deveres jurídicos relativos a um mesmo objeto. É dizer, a norma geral e abstrata não incide por si mesma, de maneira automática, e certamente não incide, sendo uma norma (entidade do plano do *dever ser*), sobre um evento (entidade do plano do *ser*).

Para que se promova o desencadeamento de consequências jurídicas é necessário algo a mais. E este algo é justamente a inserção, no universo jurídico, de um fato — um enunciado emitido em linguagem competente — que relate a ocorrência do evento no plano da experiência sensível. Este fato é que, então, vindo a existir na esfera do *dever ser*, atrairá a incidência da norma jurídica geral e abstrata ao subsumir-se em sua hipótese de incidência, assim desencadeando os efeitos de direito prescritos no seu consequente normativo.

O nascimento, a constituição do fato jurídico na esfera do direito — isto é, sua inserção no universo jurídico — se dá pela emissão de uma norma jurídica individual e concreta, por ação de um agente investido da competência para fazê-lo. A norma individual e concreta tem estrutura análoga à da norma geral e abstrata, porém dela se distingue pela natureza de seus componentes.

O antecedente da norma jurídica individual e concreta é um enunciado descritivo que relata a ocorrência, na realidade material, de um evento — trata-se, justamente, do fato jurídico (enunciado expresso em linguagem competente que se reporta a um evento). Por sua vez, o conseqüente da referida norma é um enunciado de caráter prescritivo que determina o nascimento, a manutenção, a modificação ou a extinção de uma ou mais de uma relação jurídica.

Verifica-se, portanto, na brilhante construção teórica formulada pelos adeptos do constructivismo lógico-semântico, que a dinâmica de funcionamento do sistema jurídico-positivo desenvolve-se por um processo que parte da abstração para a concretude — é o que se identifica como o processo de positivação do direito.

Logo consignamos que esta segunda forma de compreensão do direito é aquela que endossamos. Pelo que nos parece, o modelo aperfeiçoado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho é o que melhor, e com maior coerência, representa o fenômeno jurídico-normativo.

2.2 O LANÇAMENTO TRIBUTARIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Passemos a analisar o conjunto das normas presentes no ordenamento jurídico brasileiro que disciplinam o lançamento tributário. O ponto de partida deste exame é o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja dicção é a seguinte:

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.

A redação do *caput* do art. 142 do CTN, ao menos pelo que inicialmente se infere da leitura, parece revelar de maneira bastante nítida a concepção do legislador de 1966 acerca do lançamento tributário. Apontemos duas das conclusões que defluem da interpretação do dispositivo, quando este é considerado por si só: I. Quanto à natureza jurídica do lançamento, os autores do Código reconhecem-no como um procedimento administrativo; II. quanto à natureza de seus efeitos, consideram que o lançamento tem eficácia constitutiva, uma vez que este constituiria, isto é, faria nascer, o crédito tributário.

Admitidas tais assertivas, evidencia-se, de pronto, uma contradição tremenda e aparentemente incontornável no sistema arquitetado pelo legislador de 1966: a desvinculação lógica e cronológica entre a obrigação tributária e o crédito tributário. Com efeito, prescreve o

art. 113, § 1º, do CTN, que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Ora, de acordo com o mencionado preceito, o nascimento da obrigação tributária se dá com a ocorrência do “fato gerador”. Se assim o é, como poderia o crédito tributário somente vir a nascer, a ser constituído, quando da efetivação do lançamento, conforme estabelece o *caput* do art. 142?

Nestes termos, de fato, depara-se o intérprete com um contrassenso inadmissível sob a perspectiva da teoria geral do direito. Isto porque a obrigação, seja de natureza tributária ou não, define-se, na sua forma mais elementar, como o vínculo jurídico estabelecido entre sujeitos de direito por meio da imputação, a estes, de um direito subjetivo, designado crédito, e de um dever jurídico, designado débito, referindo-se, crédito e débito, a um mesmo objeto, consistente em uma prestação de conteúdo econômico.

O crédito é simplesmente o direito subjetivo de que é investido o sujeito ativo da obrigação, diga-se, o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação que constitui o objeto do liame obrigacional. E, por sua vez, o débito é o dever jurídico cometido ao sujeito passivo da relação jurídica obrigacional, qual seja, o dever jurídico de cumprir, em favor do sujeito ativo, a mencionada prestação.

Admitidas tais premissas, verifica-se que o conteúdo lógico da obrigação consubstancia-se, tão somente, pela imputação a sujeitos de direito, de um crédito e de um débito relativos a um mesmo objeto. E nisso este conteúdo se esgota.

Assim sendo, como corretamente apontado pelos críticos da corrente constitutivista tradicional, não pode existir obrigação tributária sem que existam um crédito tributário e um débito tributário imputados a sujeitos de direito. Daí o absurdo de se conceber que a obrigação tributária se constitui com a ocorrência do “fato gerador”, mas que o respectivo crédito tributário somente é constituído posteriormente, com o lançamento, de modo que, do momento da ocorrência do “fato gerador” até o da efetivação do lançamento, a obrigação existiria sem que existisse o crédito.

Com efeito, obrigação, crédito e débito são elementos indissociáveis.

Partindo destas considerações teóricas, que são, ressalte-se, perfeitamente acertadas, os adeptos da corrente declarativista vieram a concluir que, se a obrigação tributária efetivamente nasce com a ocorrência do “fato gerador”, neste instante é que se constituem crédito e débito tributários. E, assim, o lançamento, efetuado em momento posterior, limitar-se-ia a aperfeiçoar o crédito tributário preexistente para a cobrança, liquidando-o, conferindo-o determinação e exigibilidade.

É nítido que a compreensão sustentada por aqueles que atribuem ao lançamento eficácia declaratória assenta-se na teoria da incidência normativa automática e infalível. O fato ocorreria na realidade material, no mundo concreto — auferir renda, praticar operação que importe circulação de mercadorias, ser proprietário de bem imóvel...—, e, por verificar-se a subsunção deste fato à hipótese de incidência da norma jurídica tributária, incidiria, automática e infalivelmente, a norma sobre o fato, desencadeando-se os efeitos de direito prescritos no mandamento ou conseqüente da norma, quais sejam, a constituição da obrigação tributária.

2.2.1 Modalidades de Lançamento

As considerações pertinentes a esta seção serão acentuadamente sintéticas, pois o tema das diferentes modalidades de lançamento existentes e seu emprego em nosso sistema não se localiza no centro das investigações propostas neste trabalho.

A consagrada classificação que distingue três diferentes modalidades de lançamento tributário adota como critério o grau de participação do sujeito passivo da obrigação tributária — ou de um terceiro legalmente obrigado — no referido procedimento ou ato. À vista deste critério de classificação, o gênero lançamento comportaria três espécies, quais sejam, o lançamento de ofício ou direto, o lançamento misto ou por declaração e o lançamento por homologação ou autolancamento. Examinemos brevemente cada uma destas modalidades.

O lançamento de ofício, também denominado lançamento direto, é aquele que, dentre as três modalidades admitidas, conta com a menor participação da pessoa obrigada ao pagamento do tributo. Trata-se de lançamento em que o Fisco, por iniciativa própria, atendendo à determinação legal, cuida, por si mesmo, de verificar a realização da conduta ou situação descrita na hipótese de incidência tributária, identificar o sujeito passivo da obrigação e apurar a importância devida. Para tanto, a Fiscalização vale-se das informações constantes de seus próprios bancos de dados ou obtidas por outros meios à sua disposição, sendo mínima ou totalmente inexistente a participação do contribuinte ou responsável no procedimento levado a efeito.

Conquanto já tenha figurado como a modalidade de lançamento mais frequentemente utilizada pelo Fisco, seu emprego foi gradualmente se reduzindo, à medida em que se tornavam mais usuais as modalidades que se beneficiam da colaboração ativa do sujeito passivo da obrigação tributária na apuração do débito.

Hoje, ainda assim, há tributos relevantes sujeitos ao lançamento de ofício, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), de competência dos Municípios.

Ademais, é fundamental apontar que o Fisco serve-se do lançamento de ofício sempre que o contribuinte ou responsável, obrigado a prestar declaração, deixa de fazê-lo, ou o faz de forma insuficiente ou inadequada, à luz do que prescreve a lei, bem como nas demais hipóteses arroladas no art. 149 do CTN.

Por sua vez, o lançamento misto, também designado lançamento por declaração, é realizado com a colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária. Este fornece à Fiscalização informações necessárias à apuração do débito fiscal, o que se efetiva por meio do preenchimento de formulários ou guias e pela apresentação de documentos. Munida de tais dados, a autoridade administrativa procede ao lançamento. Trata-se, portanto, de modalidade que conjuga a ação do Fisco e a do sujeito obrigado ao pagamento da exação.

Finalmente, o lançamento por homologação, comumente chamado de autolançamento, constitui a modalidade em que se verifica maior participação do contribuinte ou responsável e menor participação do Fisco. Neste tipo de lançamento — se é que pode ser entendido como tal —, o sujeito passivo da obrigação tributária fica incumbido de, por si próprio, calcular a quantia que deve recolher aos cofres públicos, a título do tributo em questão, e de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, de acordo com o que estabelece o art. 150 do CTN. Efetuado o pagamento, o órgão fiscal apenas verifica a operação realizada pelo devedor e, estando em termos, a homologa. De outra feita, constatando haver omissão, inexatidão ou qualquer outra irregularidade, o Fisco procede ao lançamento de ofício.

Cabe assinalar que, atualmente, a esmagadora maioria dos tributos existentes em nosso sistema, nas esferas federal, estadual e municipal, são sujeitos ao lançamento por homologação. O incremento vertiginoso da utilização desta forma de apuração dos débitos tributários não é tendência que se restringe ao nosso país, mas que se verifica no mundo todo.

2.3 A NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes de discutir a eficácia do lançamento tributário, matéria que é propriamente o foco do presente estudo, faz-se necessário determinar a sua natureza jurídica. A questão não poderia deixar de ser enfrentada, uma vez que, por imposição lógica, antes de indagar acerca dos efeitos jurídicos de algo, mister é descobrir o que este algo é no universo jurídico.

Maria Helena Diniz (2017, p.426), define o conceito de “natureza jurídica” como o “significado último dos institutos jurídicos”, acrescentando tratar-se da “afinidade que um instituto jurídico tem, em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído a título de classificação”.

No que toca à natureza jurídica do lançamento tributário no direito brasileiro, a dogmática se dividiu em duas grandes vertentes, contrapondo-se, de um lado, os autores que reconheciam o lançamento como um ato administrativo, e, de outro, aqueles que o identificavam como um procedimento administrativo.

Houve, não há dúvida, quem se apegasse à literalidade da disposição inscrita no art. 142, *caput*, do CTN, na qual o lançamento é definido como “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”. É óbvio, contudo, que o simples fato de o legislador estabelecer uma definição de um conceito jurídico-positivo qualquer em um enunciado de direito positivo, não faz com que esta definição realmente seja válida no sistema normativo em questão.

Cogitando de que o lançamento tenha a natureza jurídica de ato administrativo, cumpre, de início, esclarecer o sentido desta expressão.

O ato administrativo, deve-se ter presente, é espécie do gênero ato jurídico. Não obstante seja, de modo geral, associado ao âmbito do direito privado, o conceito de ato jurídico circunscreve-se ao domínio da teoria geral do direito, sendo dotado de validade e aplicabilidade em todos os ramos jurídicos.

Acerca do conceito de ato jurídico, cabe fazer menção à célebre definição consagrada no art. 81 do Código Civil de 1916, idealizado por Clóvis Beviláqua. Conforme prescreve o revogado dispositivo, ato jurídico é todo ato lícito que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos.

‘O direito subjetivo não pode ser dissociado do dever jurídico, porquanto, numa relação jurídica, estes dois elementos encontram-se, sempre, numa correlação necessária. É dizer, não existe direito subjetivo sem que exista um dever jurídico que lhe corresponda, que lhe seja reflexo. E é esta correlação entre o direito subjetivo e o dever jurídico, imputados a sujeitos de direito, referindo-se, o direito e o dever, a uma mesma conduta — o objeto do liame —, que consubstancia a relação jurídica.

Assim, falar na aquisição, manutenção, transferência, modificação ou extinção de direitos subjetivos é também falar na aquisição, manutenção, transferência, modificação ou

extinção de deveres jurídicos. E, em última análise, de forma a sintetizar estas ideias, pode-se falar simplesmente na constituição, manutenção, modificação ou extinção de relações jurídicas.

Ademais, é imprescindível que se reconheça outro elemento fundamental de todo e qualquer ato jurídico: a vontade. O ato jurídico consiste numa declaração de vontade do agente que o pratica, ou seja, uma manifestação de vontade qualificada, pois emitida com o intuito de se produzir consequências jurídicas determinadas.

É partindo destas noções, inerentes à definição tradicional de ato jurídico, que Hely Lopes Meirelles (1991) formula a definição de ato administrativo, agregando, aos elementos constitutivos da primeira, o atendimento da finalidade pública, que, a seu juízo, é o traço distintivo da espécie. Assim, de acordo com o magistério do ilustre administrativista, “ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria” (p.126).

O ato administrativo é conceito que reside na esfera do direito público, uma vez que sujeita-se ao regime jurídico próprio que define este ramo do direito positivo. Trata-se de um tipo particular de ato jurídico, praticado por agente público, que, ao fazê-lo, exprime a vontade da Administração.

Não se poderia deixar de colacionar, também, a definição de ato administrativo emitida pelo Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello (2015), autor que, a nosso sentir, desenvolveu os mais profundos estudos sobre a matéria. Segundo o Mestre, ato administrativo é a “declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes — como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional” (p.393).

Registre-se, outrossim, a breve análise dos elementos que compõem a definição, características peculiares do ato administrativo:

- a) trata-se de declaração jurídica, ou seja, de manifestação que produz efeitos de direito, como sejam: certificar, criar, extinguir, transferir, declarar ou de qualquer modo modificar direitos ou obrigações;
- b) provém do Estado, ou de quem esteja investido em prerrogativas estatais;
- c) é exercida no uso de prerrogativas públicas, portanto, de autoridade, sob regência do Direito Público. Nisto se aparta dos atos de Direito Privado;
- d) consiste em providências jurídicas complementares da lei ou excepcionalmente da própria Constituição, sendo aí estritamente vinculadas, a título de lhes dar cumprimento. Com isto diferencia-se o ato administrativo da lei. É que os atos administrativos são infralegais e nas excepcionálíssimas hipóteses em que possa acudir algum caso atípico de ato administrativo imediatamente infraconstitucional (por já estar inteiramente descrito na Constituição um comportamento que a

Administração deva obrigatoriamente tomar mesmo à falta de lei sucessiva) a providência jurídica da Administração será, em tal caso, ao contrário da lei, plenamente vinculada;

e) sujeita-se a exame de legitimidade por órgão jurisdicional. Vale dizer, não possui definitividade perante o Direito, uma vez que pode ser infirmada por força de decisão emitida pelo Poder estatal que disponha de competência jurisdicional: entre nós, o Poder Judiciário. Com isto diferencia-se o ato administrativo da sentença (MELLO, 2015, p.393-394).

Divergindo daqueles que vislumbravam no lançamento um ato administrativo, celebrados autores reconheceram-no como um procedimento administrativo.

Procedimento administrativo é um encadeamento de atos administrativos, lógica e cronologicamente ordenados, praticados, todos, com vistas a viabilizar a realização de um ato final.

Recorremos, novamente, às lições do eminente Celso Antônio Bandeira de Mello (2015):

Procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como "autonomia relativa". Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos coparticipam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam (p.499).

Destarte, reputou-se que o lançamento tributário é uma sequência de atos administrativos logicamente concatenados e tendentes à prática de um ato derradeiro e conclusivo, que corresponde ao escopo de todo o encadeamento. Este último ato seria aquele pelo qual se constitui o crédito tributário — para aqueles que o atribuem eficácia constitutiva —, ou, pelo qual o crédito tributário preexistente é liquidado, apurado para a posterior cobrança.

Quanto à discussão acerca da natureza jurídica do lançamento, parece-nos ser fundamental, a princípio, atentarmos-nos ao caráter polissêmico que toda e qualquer palavra ou expressão pode potencialmente apresentar. É trivial reconhecer que um mesmo termo pode ser empregado, em diferentes contextos, com significados distintos.

A nosso ver, é o que se verifica quanto à palavra “lançamento”, ora empregada para designar um procedimento administrativo, ora para designar o ato administrativo final deste procedimento. Nestes termos, a controvérsia parece perder importância.

Paulo de Barros Carvalho (2005), ao abordar a questão, cuida de estabelecer esta mesma ressalva:

Ora, além do "procedimento de lançamento", temos, também, o "ato administrativo de lançamento". Pronto. O mal está diagnosticado: "lançamento" é palavra que padece do problema semântico da ambiguidade, do tipo "processo/produto", como tantas outras nos discursos prescritivo e descritivo do direito (p.381).

Entretanto, faz-se necessário ressaltar que, conforme se revela na experiência prática da atividade de tributação, por vezes, não há um procedimento que culmina na prática do ato de lançamento, realizando-se toda a operação por meio de um único ato. Daí julgarmos mais adequado caracterizar o lançamento como um ato administrativo, que pode ou não ser precedido de um procedimento administrativo que viabilize a sua prática.

2.4 A NATUREZA DOS EFEITOS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Os autores da doutrina tributarista estrangeira e brasileira ocuparam-se de discutir longa e intensamente acerca da eficácia do lançamento tributário, buscando determinar a verdadeira natureza de seus efeitos.

Neste debate, já bastante tradicional, sempre estremaram-se duas grandes vertentes, embora houvesse, é certo, quem não se afiliasse a qualquer delas, propondo outras formas de compreensão da matéria.

A primeira vertente sustenta que o lançamento possui eficácia declaratória. Os autores que a compõem adotam a premissa de que a obrigação tributária se constitui com a ocorrência do que denominam fato gerador ou fato imponible. Aqui, mais uma vez, fica evidente a divergência entre a concepção tradicional acerca da incidência tributária e aquela que adotamos. Os tributaristas, de maneira geral, ao longo dos últimos séculos, foram inspirados pela tese da incidência automática e infalível, considerando que a ocorrência, na realidade material, de um acontecimento (o qual denominam "fato") que se enquadre na descrição hipotética contida na norma tributária (hipótese normativa), atrai a sua incidência e faz nascer a obrigação tributária, conforme prescrito no consequente normativo.

Como já exposto, não compartilhamos de tal entendimento. Todavia, é esta a compreensão que se deve ter em mente na análise a que se procederá nesta seção.

Entendemos que, à vista das imposições do sistema lógico da teoria geral do direito, a constituição da obrigação tributária é, e nunca poderia deixar de ser, a constituição do crédito e do débito tributários, respectivamente, o direito subjetivo e o dever jurídico correlatos imputados ao sujeitos de direito que, por força desta imputação, ficam vinculados um ao outro. É dizer, não consideramos logicamente sustentável a concepção de que a obrigação poderia nascer sem que se constituíssem crédito e débito.

Assim, admitindo que a obrigação tributária passa a existir no momento em que se concretiza o fato imponible (que reconhecemos na verdade se tratar de mero evento), os adeptos da escola de pensamento em questão afirmam que o posterior lançamento simplesmente declara a existência da relação jurídica obrigacional previamente constituída. Neste sentido, o lançamento carece de eficácia constitutiva.

Todavia, é evidente que não haveria grande utilidade, teórica ou prática, numa tese que se limita a constatar aquilo que algo *não é*, sem indicar o que esse algo efetivamente *é*. Logo, interessa particularmente, sob a perspectiva da teoria declarativista, identificar os efeitos específicos do lançamento sobre a obrigação tributária, isto é, sobre o crédito e o débito fiscais, para além do mero reconhecimento de sua existência.

E quanto a este ponto, o pensamento dos autores que integram a corrente sob exame não é totalmente homogêneo.

Em contraposição a esta primeira, a segunda vertente referida reúne os autores que enxergam o lançamento como um ato ou conjunto de atos dotado de eficácia propriamente constitutiva. Consideram, assim, que o lançamento constitui a obrigação tributária, ou seja, dá origem ao crédito e ao débito tributários.

Alfredo Augusto Becker (1972) registra o enorme dissenso produzido no enfrentamento das duas correntes de pensamento referidas, tanto no estrangeiro, quanto no Brasil:

Os que sustentam a tese do efeito *declaratório* do lançamento não conseguem convencer aos que defendem a tese do efeito *constitutivo*; e nem estes àqueles. Por sua vez, os que assistem esta querela fradesca, inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem contudo trazerem mais luz à confusão reinante e revelando mais perplexidade que aceitação desta ou daquela doutrina (p. 319-320).

Complementando tais considerações, o Mestre colaciona lições do autor italiano Benedetto Cocivera, que brilhantemente sintetiza os termos da controvérsia em questão:

A doutrina não consegue, por esta razão, explicar os efeitos que produz o lançamento, nem quais os que produz o realizar-se a hipótese de incidência (“*fattispecie*”),

independentemente do lançamento. Assim, aquela parte da doutrina que entende que a obrigação tributária nasce tão logo acontecem os pressupostos de fato previstos na norma abstrata tributária, não podendo negar os efeitos que produz o lançamento, com evidente contradição admite que este produz alguns efeitos *substanciais* que diretamente influenciam (Como?) a relação jurídica tributária. Do outro lado, aquela parte da doutrina que sustenta que a obrigação tributária nasce com o lançamento (ou com a imposição), fica na contingência de negar a produção dos efeitos jurídicos anteriores ao lançamento, porém depois mostra-se embaraçada ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária (COCIVERA, 1958, p. 247, *apud* BECKER, 1972, p. 320).

Tecidas tais considerações introdutórias, há uma observação que, a nosso sentir, não poderia ser omitida na discussão que aqui se pretende empreender. Trata-se da ressalva de que, abordando o tema da eficácia do lançamento tributário, e sobretudo quando se recorre a lições de autores estrangeiros, é necessário ter presente que, no contexto das investigações dogmáticas, o lançamento é conceito jurídico-positivo, isto é, conceito cuja validade e aplicabilidade vincula-se a um determinado ordenamento, um sistema normativo particular.

Assim sendo, o lançamento, que existe como instituto em nosso sistema, não tem, necessariamente, as mesmas características dos institutos análogos existentes nos ordenamentos jurídicos dos demais países. O que não implica, em absoluto, uma desvalorização dos estudos de direito comparado. O que se pretende enfatizar é apenas que as considerações teóricas feitas por um jurista quando este interpreta um determinado conjunto normativo não podem ser desvinculadas desse sistema e tomadas como se tivessem validade universal. Sem embargo, sabendo-se identificar aquilo que os diferentes ordenamentos têm de comum e aquilo que têm de distinto, é possível extrair grande proveito dos ensinamentos de doutrinadores estrangeiros.

Neste sentido, cabe anotar a pertinente observação de Carlos Giuliani Fonrouge (2004), eminente tributarista argentino, que, depois de passar em revista posicionamentos de autores diversos — de variadas nacionalidades e opiniões — a respeito do lançamento tributário, conclui que cada uma das concepções doutrinárias examinadas é fortemente influenciada por características do ordenamento positivo a que se refere (p. 436).

Examinemos, primeiro, os posicionamentos teóricos daqueles autores que sustentam ter o lançamento eficácia declaratória.

Dentre os representantes da dogmática fiscal brasileira, um dos autores que sustentou ter o lançamento eficácia declaratória foi o ilustre Prof. Ruy Barbosa Nogueira (1976). O autor define lançamento tributário como “o ato, ou conjunto de atos, que o órgão fiscal pratica, para apurar e apreciar os elementos legalmente constitutivos da dívida tributária de determinado contribuinte” (p. 28).

Tratando de precisar sua natureza jurídica, bem como o a natureza de seus efeitos, o Mestre caracteriza o lançamento como um ato administrativo declaratório, ressaltando sua eficácia *ex tunc*, isto é, retroativa. Assim, assevera que o lançamento cumpre a função de aperfeiçoar o crédito tributário — constituído quando da ocorrência do fato gerador, no momento de nascimento da obrigação tributária —, a fim de viabilizar a sua cobrança administrativa, permitindo, assim, que o Fisco exija do sujeito passivo do vínculo obrigacional o pagamento da importância pecuniária apurada, a título de tributo ou penalidade (NOGUEIRA, 1976).

Nestes termos, o lançamento não ostentaria eficácia constitutiva, pois não viria a constituir, a fazer nascer, a obrigação tributária, o crédito e o débito, mas tão somente cuidaria de dar *configuração formal*, de *formalizar*, o crédito e, naturalmente, também o débito, preexistentes. É esclarecedora a observação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira — apreciada à luz das premissas teóricas por ele adotadas — no sentido de que o lançamento *dá a forma*, mas *não cria a matéria*.

O autor, outrossim, revela sólida coerência de pensamento ao apontar que o lançamento promove a formalização do crédito tributário necessária a sua cobrança pela via administrativa, praticada pela autoridade fiscal, que notifica o sujeito passivo da obrigação, assinalando-lhe prazo para que proceda ao pagamento. Em contrapartida, a cobrança do crédito pela via judicial exige mais uma formalização, qual seja, a inscrição do débito em dívida ativa (NOGUEIRA, 1976).

Um dos argumentos manejados pelos adeptos da teoria declarativista que, a nosso sentir, parecem mais pertinentes diz respeito à circunstância de que, em nosso sistema, o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato imponible. É o que prescreve o *caput* do art. 144 do CTN. Assim, na apuração do *an debeat* e na fixação do *quantum debeat* referentes ao tributo devido, aplica-se a lei vigente ao momento em que concretizado o fato imponible, e não aquela vigente ao momento em que realizado o lançamento. Igualmente, se, a título de exemplo, o tributo em questão tenha por base de cálculo o valor venal de um imóvel, a autoridade administrativa, ao proceder ao lançamento, deverá tomar em consideração aquele valor que o bem apresentava quando ocorrido o fato imponible, e não o valor que ele apresenta por ocasião do lançamento.

Aqueles que reputam ter o lançamento eficácia declaratória chamam a atenção para tal circunstância, da mais elevada importância teórica e prática, apontando-a como evidência de que o crédito e o débito tributários se constituem no exato momento em que, na realidade

material, ocorre o acontecimento que se subsume à hipótese de incidência da norma tributária, momento este que corresponde ao nascimento do vínculo obrigacional.

Também Aliomar Baleeiro posiciona-se em defesa da caracterização do lançamento como um ato de natureza declaratória. Segundo o autor, as escolhas vocabulares feitas pelo legislador do CTN nas passagens em que se faz menção à *constituição do crédito tributário* não são indicativas de que os autores do Projeto Rubens Gomes de Sousa–Oswaldo Aranha tenham adotado, no Código, a concepção de que o lançamento tem eficácia constitutiva. Baleeiro consigna que o disposto nos artigos 143 e 144 do CTN torna evidente que o próprio diploma atribui ao lançamento efeitos característicos dos atos declaratórios. Trata-se, é claro, da disposição que estabelece a regra de conversão do valor tributável expresso em moeda estrangeira para a moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador (art. 143), bem como daquela que prevê reportar-se o lançamento à data de ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente (art. 144, *caput*) (BALEEIRO, 1976).

Passemos, agora, a analisar como se posicionam no debate em questão alguns dos autores que defendem a tese da eficácia constitutiva do lançamento tributário.

Notoriamente, ilustres tributaristas italianos, voltados ao seu próprio sistema jurídico tributário, sustentaram que o lançamento (*accertamento*) é dotado de eficácia constitutiva, de modo que este ato ou conjunto de atos, afirmam, enseja o nascimento da obrigação tributária, constituindo crédito e débito.

Giuliani Fonrouge (2004), contudo, ao mencionar os referidos autores, salienta a circunstância de que a legislação tributária italiana apresenta um traço bastante peculiar: antes de efetuado o lançamento, não apenas é o Fisco impedido de buscar a satisfação do crédito de que se entenda titular, mas também o próprio contribuinte é impedido de satisfazê-lo voluntariamente. Reputa-se que esta particularidade teria influído para que muitos doutrinadores italianos tenham defendido a natureza constitutiva do lançamento (p. 431).

De outra banda, o eminente publicista francês Gaston Jèze, a quem se atribui a introdução, na dogmática fiscal brasileira, da expressão “fato gerador”, sustentou que o ato de lançamento, praticado pela autoridade pública competente, faz nascer o crédito fiscal, ou seja, constitui o crédito tributário.

Aponte-se, de início, que Jèze (1945) define fato gerador da seguinte maneira:

Por essa expressão, entende-se o *fato* ou o *conjunto de fatos* que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de *tal* importância, a título de *tal* imposto, contra *tal* contribuinte.

Por exemplo, a introdução, na fronteira, de uma mercadoria compreendida nos termos da lei aduaneira é, para o importador, o fato gerador do imposto de importação. O *óbito* de um indivíduo é, para os herdeiros do falecido, o fato gerador do imposto de sucessão. A situação jurídica de proprietário de um terreno ou de uma casa em 1.º de janeiro de cada ano é, na França, para cada proprietário, o fato gerador do imposto predial (p. 50).

Aqui, novamente, verifica-se, ao menos à primeira vista, que o termo “fato” é empregado para designar um acontecimento — seja determinado ou não pela vontade humana, podendo, em caso afirmativo, consistir numa conduta comissiva (um fazer) ou omissiva (um não fazer) — ou ainda um estado de fato que se manifesta na realidade material. Contudo, não se poderia omitir a ressalva de que a terminologia empregada pelo célebre autor francês não é sempre precisa, parecendo-nos haver, por vezes, alguma confusão entre os acontecimentos concretos que ocorrem no plano do *ser* e a descrição hipotética e abstrata de acontecimentos que constitui componente da norma jurídica tributária (hipótese de incidência), a qual reside no plano do *dever ser*. Uma solução possível para evitar tal confusão seria designar a mencionada descrição hipotética como “fato gerador abstrato” e, por sua vez, designar os referidos acontecimentos concretos como “fato gerador concreto”. Foi justamente esta ambiguidade e imprecisão que ensejou pertinentes críticas ao emprego da expressão “fato gerador” por parte de grandes tributaristas, como o ilustre Geraldo Ataliba.

De todo modo, ressalte-se que, ao contrário do que sustentam os adeptos da vertente declarativista, cujas ideias há pouco se tangenciou, Jèze (1945) reconhece que a ocorrência do “fato gerador” não acarreta o nascimento de um débito fiscal concreto — e, logo, também não enseja o nascimento de um crédito fiscal concreto, havendo-se de ter presente a indissociabilidade e correlação necessária entre crédito e débito. Nestes termos se manifesta o autor:

A lei orgânica de cada imposto fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais *qualquer* pessoa que preencha *todas* essas condições e se encontre *inteiramente* naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de *tal* quantia, a título de *tal* imposto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele imposto. *É isso o fato gerador do imposto*. Ele não cria *dívida alguma* a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontaneamente pelos contribuintes mediante aposição de um selo adesivo. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a *criação* de uma dívida (p. 51-52)

Para Jèze (1946), o crédito fiscal (crédito tributário) somente nasce por força de uma manifestação unilateral de vontade efetivada pelo agente administrativo investido de competência para fazê-lo (p. 59). E o ato pelo qual a autoridade administrativa competente exprime tal manifestação unilateral de vontade, evidentemente, é o lançamento tributário. Deste modo, segundo o autor, é o lançamento que faz nascer o crédito tributário, e, por conseguinte, também o débito tributário; é dizer, é o lançamento que enseja o nascimento da obrigação tributária concreta, vinculando o sujeito ativo, a que é imputado o crédito tributário, e o sujeito passivo, a que é cometido o correlativo débito tributário.

Nosso posicionamento a respeito da eficácia do lançamento tributário decorre da concepção teórica exposta quando do estabelecimento das premissas teóricas deste trabalho.

Como já mencionado, admitimos a distinção entre fato e evento. Divergindo de muitos dos brilhantes juristas cujas lições foram colacionadas ao longo do desenvolvimento deste estudo monográfico, reconhecemos que fato não é uma manifestação que se verifica na realidade material e que poderíamos perceber por meio da apreensão sensorial. Tal manifestação — um acontecimento, uma conduta praticada por alguém, ou o estado em que alguém se encontra — é apenas um evento. O fato, com efeito, é um enunciado linguístico que reporta a ocorrência de um evento.

Destarte, aquilo que os tributaristas, por décadas, denominaram fato gerador (fato gerador concreto), fato imponível, fato jurígeno, hipótese de incidência realizada, dentre outros nomes, a nosso ver, não constitui fato jurídico, mas mero evento, que deverá ser relatado posteriormente em enunciado emitido em linguagem jurídica competente — por quem seja investido da competência para fazê-lo —, enunciado este que constituirá o verdadeiro fato jurídico, o fato jurídico tributário.

Conforme exposto, a previsão hipotética da norma jurídica geral e abstrata — veiculada na lei — e a ocorrência, no mundo do *ser*, de evento que se enquadraria na descrição abstrata contida na norma, não bastam, por si só, para que se desencadeiem consequências jurídicas. Por força da ocorrência de tal evento não pode nascer qualquer relação jurídica concreta vinculando sujeitos de direito. É indispensável a edição, por quem tenha competência para tanto, de norma jurídica individual e concreta, cujo antecedente consistirá no relato da ocorrência do evento em questão (fato jurídico) e cujo conseqüente prescreverá o nascimento da relação jurídica concreta, vinculando sujeitos de direito determinados.

Neste sentido, entendemos que o lançamento tributário é o ato administrativo por meio do qual é expedida a norma jurídica individual e concreta de natureza tributária, que traz como

anterior ao fato jurídico tributário e como consequente um enunciado prescritivo que determina a instauração da obrigação tributária concreta. Assim, pela edição desta norma individual e concreta, o lançamento faz nascer a obrigação tributária, vinculando sujeitos de direito por meio da imputação do crédito e do débito tributários, dotados de liquidez e exigibilidade.

3. CONCLUSÃO

Encerrada a análise do material legislativo e doutrinário que serviu de base para as investigações deste estudo monográfico, resta sintetizar as conclusões teóricas alcançadas, verificando-se, em seguida, se a hipótese adotada no início do trabalho de pesquisa foi confirmada ou infirmada.

Desde logo, é necessário apontar que nossa compreensão acerca da fenomenologia da incidência normativa, e, mais especificamente, da incidência tributária, não se alterou ao longo do desenvolvimento da pesquisa.

Ao fim deste trabalho, no que respeita ao mecanismo lógico de nascimento das relações jurídicas, e, em particular, das obrigações tributárias, continuamos a sustentar a concepção vinculada à corrente do constructivismo lógico-semântico.

Entendemos que os estudos mais recentes empreendidos pelos representantes do pensamento constructivista — e também por adeptos de outras vertentes teóricas influenciadas pelos estudos linguísticos - sinalizam a necessária superação dos modelos teóricos baseados na ideia de verdade por correspondência, dentre os quais, aquele que preconiza a incidência normativa automática e infalível.

São enumeradas a seguir as conclusões alcançadas no desenvolvimento do presente trabalho científico. As primeiras delas correspondem às premissas de que partimos, reafirmadas no curso da pesquisa.

1. Evento é o acontecimento que se manifesta na realidade sensível (plano do *ser*);
2. Fato é um enunciado expresso em linguagem que relata a ocorrência de um evento;
3. A norma jurídica geral e abstrata tem como componentes essenciais: I. o antecedente, que consiste em um enunciado que descreve, hipoteticamente, uma conduta ou uma situação e II. o consequente, que consiste num enunciado que prescreve a ocorrência de consequências de direito (constituição, manutenção, modificação ou extinção de uma ou mais de uma relação jurídica);
4. Fato jurídico é o enunciado linguístico emitido por agente competente, em conformidade com as normas que disciplinam a sua emissão, descritivo de um evento, que se subsume ao antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata, atraindo sua incidência e, como consequência, desencadeia as consequências jurídicas prescritas no consequente;
5. O fato jurídico surge no mundo jurídico (plano do *dever ser*) com a emissão da norma jurídica individual e concreta;

6. A norma jurídica individual e concreta tem como componentes essenciais: I. o antecedente, que consiste no fato jurídico e II. o conseqüente, que consiste em um enunciado que prescreve a ocorrência das conseqüências jurídicas particulares desencadeadas pelo advento do fato jurídico (por exemplo, a constituição de uma relação jurídica concreta vinculando sujeitos determinados);

7. O nascimento da obrigação tributária por força do surgimento, no mundo jurídico, do fato jurídico tributário obedece à exata dinâmica descrita;

8. O lançamento tributário é o ato administrativo por meio do qual é emitida a norma jurídica individual e concreta que traz como antecedente o fato jurídico tributário e como conseqüente o enunciado que prescreve a instauração da obrigação tributária concreta;

9. A obrigação tributária concreta vincula um sujeito ativo a um sujeito passivo, propriamente determinados, por meio da imputação a estes, respectivamente, do crédito e do débito tributários, dotados de certeza, liquidez e exigibilidade, referindo-se crédito e débito a um mesmo objeto, uma prestação de conteúdo econômico consistente na entrega de uma determinada quantia em dinheiro, a título de tributo ou penalidade pecuniária;

10. O lançamento tributário tem a natureza jurídica de ato administrativo;

11. O lançamento tributário tem eficácia jurídica constitutiva.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico universitário**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**, v. I. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.
- JÈZE, Gaston. Natureza e Regime Jurídico do Crédito Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 3, p. 59-68, 1946.
- JÈZE, Gaston. O Fato Gerador do Imposto. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 50-63, 1945.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 16. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Criação e Formalização do Débito Fiscal: a Lei, o Fato Gerador e o Lançamento — Natureza do Lançamento e os seus efeitos — Espécies de Lançamento. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 126, separata, p. 29-43, out./dez. 1976.