

QUESTÕES POLÊMICAS SOBRE O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Doutor em Direito pela PUC-SP. Estágio Pós-Doutoral na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha). Professor Titular da UFBA. Professor da UCSAL. Juiz Federal na Bahia.

RESUMO

O lançamento tributário constituiu o principal tema da teoria geral do direito tributário. Em torno dele gravitam várias discussões, das quais a doutrina e a jurisprudência tem se ocupado há bastante tempo. O presente estudo se debruçará sobre o perfil do lançamento tributário, estabelecido pelo Código Tributário Nacional, tomando como premissa se tratar de uma categoria jurídico-positiva. Com base neste fundamento teórico, será possível verificar, então, que o legislador não adotou uma postura excludente em relação à natureza do lançamento tributário, eis que o considera como ato e também como procedimento. O exame dos enunciados prescritivos que versam sobre a matéria demonstrará, ainda, que não se pode afirmar que o lançamento confere exigibilidade ao crédito tributário, pois a obrigação tributária, dever reflexo ao crédito, é uma obrigação a termo. Logo, sem o advento deste, o crédito não pode ser cobrado pelo Fisco. Por fim, o estudo tentará demonstrar que o debate sobre a eficácia do lançamento deve considerar a existência de mais de uma modalidade eficaz no ato de constituição do crédito tributário, e não de um tipo apenas, excludente de outro. Ao final, as conclusões do trabalho serão apresentadas, numa tentativa de colaboração com um debate teórico rico e polêmico, existente na doutrina nacional.

Palavras-chaves: Lançamento tributário. Questões polêmicas.

CONTROVERSIAL TOPICS ABOUT TAX FILING

ABSTRACT

The tax filing constitutes the main subject of the general theories about tributary law. Surrounding it there are several discussions which doctrine and jurisprudence have taken care of for a long time. The present article points its focus towards tax filing, established by the National Tributary Code, taking as premise the legal-positive characteristic of this category. Basing on this theoretical foundation, it will be possible to verify that the legislator didn't take an excluding posture in what concerns the character of tax filing, once it considers this as an action and also a procedure. The examination of the prescriptive enunciates that theorize about this subject will also demonstrate that it is not possible to affirm that the filing confers enforceability to tributary credit, once that the tax obligation must be reflected in the credit. Thus, without the advent, credit cannot be charged by the treasury. Finally, the study demonstrates that the debate about the efficiency of tax filing must consider the existence of more than one effective modality in the constitution of tributary credit, and not an exclusive one. At the end, this paper's conclusions are presented in an attempt

of collaborating with a rich and controversial theoretical debate, which is part of national doctrine.

Keywords: Tax filing. Controversial topics.

1 INTRODUÇÃO

O lançamento tributário é o tema central da teoria geral do direito tributário. Por isso, historicamente tem sido objeto de vários estudos, devido à sua importância. Isso não significa, contudo, que não remanesçam questões que ainda merecem um exame mais cuidadoso.

O presente trabalho objetiva investigar alguns aspectos polêmicos que gravitam em torno da teoria do lançamento tributário, como a sua natureza, conteúdo e eficácia, tendo como referência o ordenamento jurídico pátrio.

O Código Tributário Nacional posiciona-se de que forma acerca da natureza do lançamento tributário? Com base no conteúdo do ato de lançamento, seria possível afirmar que este confere exigibilidade ao crédito tributário? Qual é a eficácia que predomina no lançamento? Seria admissível a existência de mais de uma modalidade eficaz? São estas as principais questões que serão objeto de discussão no presente estudo.

2 SURGIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICA

A relação jurídica pode ser entendida como um vínculo jurídico em virtude do qual um sujeito fica adstrito ao cumprimento de uma prestação perante outrem.

Sob a perspectiva de uma visão normativa do direito, a relação jurídica é sempre efeito da incidência de uma norma jurídica sobre o plano dos fatos. A hipótese (antecedente) normativa descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico. No instante em que este comportamento se realiza, a norma desce até o plano dos fatos, jurisdicizando-os, transformando-os em fatos jurídicos. Esse fenômeno é denominado de incidência normativa, o qual não equivale à aplicação da norma.

As consequências atribuídas a este fato, estatuídas no mandamento (consequente) da norma, representam as situações jurídicas, as quais constituem, assim, efeitos decorrentes da incidência normativa.

A relação jurídica é um tipo de situação jurídica que se caracteriza pela existência de pelo menos dois sujeitos, titularizando duas posições jurídicas, contrapostas entre si: direito subjetivo e dever jurídico.

Desse modo, a incidência da norma jurídica pode importar no surgimento de uma relação jurídica. Quando isso vier a ocorrer, duas posições jurídicas aparecerão no mundo jurídico no mesmo instante (dever jurídico e o respectivo direito subjetivo)

Nos ramos do direito com conteúdo obrigacional (ex: direito das obrigações, direito de família, sucessões, direito dos contratos, direito do trabalho, etc) há vários tipos de relações jurídicas, estabelecendo o cumprimento de prestações diversas. No direito tributário, o objeto principal da relação é uma prestação pecuniária, o tributo. Essa especificidade acaba gerando uma modificação no modo de surgimento da obrigação e do crédito tributário, como será adiante estudado.

3 NASCIMENTO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Na órbita do direito tributário, a norma impositiva tributária (regra matriz de incidência) descreve um fato em sua hipótese, prescrevendo a existência de uma relação jurídica em seu mandamento: a relação jurídico-tributária.

A incidência da hipótese sobre o suporte fático pode importar no aparecimento da relação jurídico-tributária, na qual se pode identificar vários tipos de situações jurídicas (poder, pretensão, sujeição, direito, dever, etc).

A relação tributária, convém observar, é complexa, pois apresenta diversos tipos de situações jurídicas (direito subjetivo, poder jurídico, sujeição, direito de crédito, etc) em seu conteúdo.

Sendo assim, a incidência deveria importar no surgimento simultâneo de pelo menos duas posições jurídicas básicas que integram a relação tributária: direito subjetivo (crédito tributário) e dever jurídico (obrigação tributária)

No entanto, há especificidades no aparecimento da relação tributária. Primeiro, trata-se de uma relação de direito público, o que demanda uma formalização, ou seja, ela necessita ser documentada.

Em segundo lugar, como o tributo é uma prestação pecuniária, após a incidência da norma, é necessário a prática de um ato para quantificar o valor da prestação tributária.

Trata-se de uma anormalidade, como explica Alfredo Augusto Becker: “a fenomenologia *normal* (lógica e conatural), na criação da relação jurídica, é o nascimento *simultâneo* do direito e da sua *exigibilidade* (1998, p.356). E conclui:

Entretanto, aquela *simultaneidade* no nascimento do direito e sua exigibilidade (pretensão) pode, por exceção, ser quebrada, isto é, a *exigibilidade* pode nascer em momento histórico (ex: uma hora, um dia ou quatro meses) *posterior* ao nascimento do direito. Porém, essa quebra de simultaneidade é *anormalidade* na fenomenologia do nascimento da relação jurídica (1998, p.356).

Ademais, no direito privado existe a possibilidade de que as obrigações surjam apenas com a ocorrência do fato jurídico, sendo desnecessária a realização de qualquer procedimento. Quando as partes celebram, por exemplo, verbalmente, um contrato, este passa a gerar obrigações ainda que não esteja formalizado por escrito.

Já as obrigações públicas têm como regra a necessidade de serem formalizadas por meio de procedimentos. Isso decorre das peculiaridades do regime jurídico respectivo, principalmente dos princípios da legalidade e o da indisponibilidade do interesse público. Como a atuação administrativa deve se limitar a aplicação da lei, não podendo o administrador dispor sobre os interesses que titulariza, a lei estabelece o procedimento como uma cautela para resguardar o interesse público e, de outro lado, permitir aos administrados um maior controle sobre a atividade administrativa. Desse modo, no Estado de Direito a procedimentalização representa uma nota ineliminável no exercício das funções públicas.

Sobre o assunto, leciona Marçal Justen Filho:

A relevância da atividade administrativa relaciona-se, ademais, a uma figura fundamental para a democracia moderna. Não apenas os atos administrativos têm de ser examinados no contexto de um conjunto de atividades, mas essas atividades se desenvolvem necessariamente sob forma procedimentalizada. (p.212)

E arremata:

A procedimentalização é uma exigência de cunho formalista, em que a forma jurídica é um instrumento de controle do exercício das competências estatais. A atuação administrativa tem de materializar-se de modo formal, seguindo uma ordenação lógica destinada a evitar imposição de concepções puramente subjetivas do titular da competência. (2008, p.213)

A obrigação tributária, como modalidade de obrigação pública, também se insere nesse contexto, o que significa que embora surja com a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador), necessita ser formalizada por meio de um tipo específico de procedimento administrativo.

Por tais motivos, o direito de crédito (crédito tributário) não aparece no mundo jurídico simultaneamente com o respectivo dever (obrigação tributária). O ordenamento exige a prática de um ato para que esta posição jurídica seja formalizada e seja quantificado o seu objeto, podendo se tornar, em um outro momento, exigível: o lançamento tributário.

Isso explica a separação traçada pelo nosso CTN entre crédito e obrigação, quanto ao surgimento em momentos distintos, tão criticada por determinado setor da doutrina (CARVALHO, 2016, p.356-357).

Por força do disposto no art.113, §1º, a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, enquanto o crédito é constituído pelo lançamento (arts. 142 e 174).

Destarte, crédito e obrigação tributária são duas posições jurídicas contrapostas entre si, aparecendo em momentos distintos: a obrigação (dever jurídico) surge com a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador), enquanto o crédito necessita da prática do ato de lançamento tributário para existir no mundo jurídico.

4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PERANTE O CTN

A compreensão do tema do lançamento tributário passa, também, por uma análise das relações traçadas pelo Código Tributário Nacional acerca da obrigação e do crédito tributário. Como salientado anteriormente, a obrigação tributária tem natureza de dever jurídico (uma espécie do gênero, dever tributário), no ordenamento jurídico brasileiro, por força de previsão expressa do CTN. Não se trata, portanto, de uma relação jurídica, e sim de um dos elementos da relação jurídico-tributária.

O legislador tentou estabelecer uma relação entre obrigação tributária e crédito tributário em cinco dispositivos: arts. 113, §1º, art.139, 140, 142 e 183, parágrafo único. Segundo o art. 113,§1º a obrigação se “extingue juntamente com o crédito dela decorrente”. O art. 139 estabelece que o crédito tributário “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Por sua vez, o art. 140 preceitua que “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou os seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”. O art. 142 conceitua o lançamento tributário, afirmando que este constitui o crédito e tem a função de verificar a ocorrência do “fato gerador da obrigação tributária”. Por fim, o art. 183, parágrafo único, estabelece que “a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda”.

Interpretando-se conjuntamente os arts. 113, §1º com o art. 139, pode-se concluir que o crédito é um reflexo da obrigação, pois dela decorre, na expressão do Código (BORGES, 1999, p.45). Trata-se, em outras palavras, de um direito subjetivo, pessoal, vinculado à obrigação tributária. Quando a lei diz que o crédito tem a mesma natureza da obrigação, está afirmando que ambos são posições jurídicas contrapostas, que integram uma mesma relação jurídica.⁸⁹No entanto, enquanto a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato jurídico tributário (CTN, art.113, §1º), o aparecimento do crédito foi postergado, na sistemática do Código, para um momento posterior, aquele em que se realiza o lançamento tributário.

A expressão crédito tributário pode ser tomada em pelo menos três acepções: a) como direito subjetivo do Fisco, ou seja, posição jurídica integrante de uma relação jurídica; b) como quantia em dinheiro; c) como um tipo de relação jurídica (SANTI, 1996, P.158-159). O sentido que predomina no CTN é o de direito subjetivo da Fazenda, contraposto a um dever jurídico, a obrigação tributária.

⁸⁹ Posição diversa é sustentada por Paulo de Barros Carvalho, que defende que o art. 139, ao afirmar que o crédito tem a mesma natureza da obrigação, ratifica a existência de uma identidade entre ambos, devendo ser considerado o crédito como parte da obrigação (relação jurídica). (2016, p.356-357).

5 CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Conceito previsto pelo CTN

O CTN estabeleceu a seguinte definição normativa do lançamento em seu art. 142:

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.

Da análise dessa definição normativa, algumas conclusões podem ser extraídas. Em primeiro lugar, o dispositivo veicula uma norma de competência administrativa, pois autoriza a realização de determinado comportamento pela Administração Pública. Convém observar, porém, que a outorga de competência não integra o conceito, pois é externo a ele.

A “autoridade administrativa” a que se refere o Código é aquela que vier a ser indicada pela lei do ente como habilitada a praticar o lançamento (auditor, fiscal ou outra autoridade).

Pois bem. O dispositivo se refere ao procedimento de lançamento, sem descrevê-lo, o que ocorrerá pela legislação do ente tributante.

Parcela considerável da doutrina enxerga nesse dispositivo a admissão pelo legislador complementar da natureza procedimental do lançamento, contudo, essa conclusão não pode ser extraída. Isso porque a lei estabelece que o lançamento é “tendente” a algo: a prática do ato administrativo de constituição do crédito. Logo, não se trata apenas de um procedimento, alcançando, também, o que dele resulta (BORGES, 1999, p.102).

Com efeito, na legislação, o lançamento é visto ora como procedimento (art. 142, § único), ora como um ato administrativo (art. 150, *caput*). O Código não adota posição excludente da caracterização do lançamento como ato e como procedimento, como leciona acertadamente Souto Maior Borges (1999, p.101) O lançamento é uma categoria jurídico-positivo, sendo tratado pelo CTN como ato e como procedimento.

Numa primeira aproximação, pode-se enxergar o lançamento, com base no art. 142, como um ato de aplicação da lei tributária, material e formal, ao fato jurídico tributário, que resultará na edição de uma norma individual e concreta, cujo conteúdo é indicado por esse dispositivo. Em outras palavras, trata-se de um ato de aplicação do direito, que resulta em um ato administrativo, que veicula uma norma individual e concreta, contendo uma ordem de pagamento do tributo.

5.2 Conceito teórico

O lançamento é estudado no âmbito do Direito Tributário Administrativo (Direito Tributário Formal). Trata-se de uma expressão ambígua, posto que é utilizado para realizar duas realidades diferentes: um procedimento e um ato administrativo. Por isso, há diferentes propostas doutrinárias acerca da matéria.

A primeira defende que o lançamento é um procedimento, um conjunto de atos administrativos, destinado à constituição do crédito (BECKER, 1998; DORIA, 1968, p.321), enquanto a segunda corrente sustenta que o lançamento é um ato administrativo (CARVALHO, 2016, p.369-370), ou seja, o ato final, e não todo esse procedimento.

Uma terceira corrente defende que a expressão designa tanto o ato final de constituição do crédito tributário quanto o procedimento que o antecede (BORGES, 1999, p.86).

Não há como se negar que a expressão é utilizada pelo direito positivo para designar duas realidades diferentes: o ato derradeiro de constituição do crédito (CTN, arts. 144, 145, 146 e 150) e o procedimento (CTN, art. 142) do qual se origina. Essa ambigüidade deve, no entanto, ser solucionada para evitar confusão quanto à compreensão da matéria.

Para alcançar esse desiderato, é melhor falar em lançamento (*lato sensu*) e lançamento (*stricto sensu*). Em sentido lato, a expressão alcança o procedimento e o ato de apuração dos tributos. Em sentido estrito, trata-se de um ato de aplicação da lei tributária, que vai importar na constituição do crédito tributário. Essa idéia, todavia, deve ser ampliada, resultando em um conceito mais analítico, que englobe todos os caracteres do ato administrativo em estudo.

Seguindo essa trilha, podemos conceituar o lançamento da seguinte forma: ato administrativo simples, por meio do qual se certifica a ocorrência do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito

passivo da relação tributária, e se constitui o crédito tributário, apurando o valor do tributo devido, por meio da conjugação da base de cálculo com a alíquota do tributo (se o tributo não for fixo) e estabelecendo os termos da exigibilidade do tributo.

Examinemos os elementos desse conceito teórico:

- a) ato administrativo – corresponde a uma manifestação de vontade de um agente público, especificado em lei;
- b) ato administrativo simples – porque a vontade é manifestada por apenas um órgão público;
- c) lançamento tem eficácia declaratória, pois reconhece a existência da obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato jurídico tributário. Essa, porém, não é a única eficácia do lançamento, consoante será adiante explicado. O motivo do ato é a ocorrência do fato jurídico tributário;
- d) se constitui o crédito tributário; o lançamento constitui o crédito, fazendo com este apareça no mundo jurídico devidamente mensurado;
- e) o lançamento busca, em última análise, quantificar o valor do tributo devido. Para que isso ocorra, estabelecerá o valor da base de cálculo,⁹⁰ sobre a qual será aplicada a alíquota, a fim de se obter o valor do tributo devido;
- f) estabelecendo os termos da exigibilidade do tributo: como a obrigação tributária é a termo, ou seja, apresenta uma data para ser cumprida, esse momento será estabelecido pelo lançamento. Com o advento do termo, a obrigação será exigível. Por isso, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito. Apenas estabelece os seus termos.

6 CONTEÚDO DO LANÇAMENTO

O conteúdo do lançamento está regulado pelo art. 142 do CTN, qual seja: verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo; propor a aplicação de penalidade, se for o caso.

Quanto a lei fala em verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, está se referindo à certificação da ocorrência do fato que funciona como pressuposto para a prática do lançamento tributário. O legislador menciona, ainda, que se trata do “fato gerador da obrigação

⁹⁰ Se o tributo não for fixo.

correspondente”. Por óbvio que a obrigação a que se refere a lei é a obrigação tributária principal, pois é a única que tem como contrapartida o direito de crédito (BORGES, 1999, p.141).

Já a expressão “matéria tributável” equivale à base tributável. O CTN utilizou os dois conceitos (base de cálculo, art. 97, IV) e matéria tributável (art. 142) para designar a mesma realidade, porque parte da doutrina tradicional, à época da elaboração do Código, designava a base tributável como matéria tributável (BORGES, 1999, p.148) Assim, é com o lançamento que a base de cálculo, a ser aplicada diante de determinado fato, será identificada,⁹¹ o que só ocorrerá se a hipótese não for de tributo com valor fixo. Determinada a base tributável, deve-se calcular o tributo devido. Essa é uma das principais funções do lançamento;

A identificação do sujeito passivo também faz parte do conteúdo do lançamento, sendo uma das suas principais funções. O sujeito passivo, neste particular, deve ser entendido como gênero, abrangendo as duas modalidades de sujeição passiva existentes em nosso direito, o contribuinte (sujeito passivo direto) e o responsável tributário (sujeito passivo indireto).

Por fim, a “aplicação da penalidade cabível”, se for o caso, também constará no lançamento. A lei se refere à hipótese de prática da uma infração tributária, que motivará a aplicação de uma sanção, juntamente com a apuração do tributo devido. Em tal caso, um único ato veicula a constituição do crédito e a aplicação de uma sanção.

Cabe observar, ainda, que o termo (data para o cumprimento da obrigação tributária) não integra o conceito de lançamento. O termo deve ser previsto pela lei ou pelo regulamento. Em qualquer caso, não é um dos requisitos do lançamento, exigidos pelo art. 142, mas nada impede que o termo conste no próprio ato de constituição do crédito, como geralmente ocorre na prática, pois a obrigação tributária a ele está sujeito.

⁹¹ Explica Souto Maior Borges que a base tributável é mais ampla do que a base de cálculo, porque também envolve os tributos fixos, enquanto a base de cálculo atinge apenas as variáveis. (1999, p.148)

7 EFICÁCIA DO LANÇAMENTO

Tema que desperta há muito tempo divergências no plano doutrinário é o da eficácia do lançamento tributário. Aqui, dois grupos podem ser identificados. Uma primeira posição defende a tese de que o lançamento tem eficácia declaratória, pois certifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (HORVATH, 1999, p.57) Essa concepção se apóia em alguns dispositivos do CTN, principalmente no art. 113, §1º. Amilcar de Araújo Falcão adere a esta corrente, elencando os argumentos que a sustentam, dentre os quais destacam-se os seguintes: as valorações qualitativas e quantitativas realizadas pelo lançamento têm em vista o momento da ocorrência do fato gerador, a vinculação do sujeito passivo ao fato gerador se determina no instante do surgimento deste, o regime jurídico material que regerá a obrigação tributária será o da época do fato gerador (2013, p.75-77).

De outro lado, uma outra concepção defende que a eficácia do lançamento é a constitutiva, pois este importa na formação, no surgimento de algo até então inexistente no procedimento impositivo, o crédito tributário. Assim, inexistiria obrigação tributária antes da realização do lançamento. O principal fundamento legal invocado aqui é o art. 174 do CTN.

A eficácia se relaciona à produção de efeitos jurídicos, no caso, efeitos diante de situações jurídicas existentes antes e depois da realização do ato de lançamento tributário. Os adeptos da tese declaratória advogam o entendimento de que o lançamento apenas certifica a existência de uma situação já existente no momento em que este ato é praticado, a qual surge com a ocorrência do fato jurídico tributário: a obrigação tributária. Em sentido contrário, defendem os constitutivistas que o lançamento importa na formação, no aparecimento de uma nova situação jurídica, o crédito tributário.

A análise do problema deve partir da fixação de uma premissa: a possibilidade de que várias modalidades de eficácia possam surgir da prática de um só ato. Esse fenômeno é uma constante na aplicação do direito. Basta pensarmos, por exemplo, em uma sentença judicial, proferida nos autos de uma ação de despejo, motivada pela falta de pagamento dos aluguéis. O julgamento de procedência do pedido apresentará a eficácia declaratória da existência da mora, a eficácia constitutiva, pois importará na resolução do contrato, e a eficácia condenatória, à medida que imporá ao vencido o cumprimento de uma obrigação de fazer (desocupar o imóvel).

No lançamento tributário as duas modalidades de eficácia, declaratória e constitutiva, podem ser identificadas, sem que a presença de uma delas seja excludente da outra. Convivem simultaneamente, portanto.

A eficácia declaratória está presente no ato de lançamento, porque este certifica a preexistência da obrigação, surgida com o fato jurídico tributário. Todavia, isso não impede que outros efeitos sejam reconhecidos, em relação ao crédito. O efeito constitutivo não atinge a obrigação tributária, e sim o crédito.

Com o lançamento, o crédito tributário aparece no mundo jurídico, ou seja, o direito subjetivo do Fisco passa a ter existência, sendo mensurado, quantificado por meio do ato que importará em sua formação. É dessa forma que o efeito constitutivo alcança o crédito. Como defende parcela da doutrina tradicional, o lançamento torna líquida e certa a obrigação tributária.

Para se admitir essa eficácia dúplice do lançamento é necessário admitir que o CTN permitiu o aparecimento do crédito e da obrigação tributária em momentos distintos do procedimento de imposição tributária. Ocorre uma cisão lógica e cronológica entre essas duas categorias (crédito e obrigação). Isso é possível porque crédito e obrigação são categorias do direito positivo, ou seja, são construções do legislador. Sendo assim, este pode imprimir a essas categorias o perfil, o modelo que desejar.

Isso significa que o vínculo surgido com a ocorrência do fato jurídico tributário não importa no aparecimento de um direito subjetivo para o Fisco, pois este não dispõe ainda de pretensão, ou seja, da faculdade de exigir a prática de determinada conduta. Para o CTN, pois, crédito e obrigação não são equivalentes, pois a lei cindiu a relação jurídica tributária: a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e o crédito com o lançamento. Pode, portanto, existir obrigação sem crédito, pois este depende de um acontecimento: o lançamento;

Conclui-se, portanto, no sentido de que o lançamento tributário, no direito brasileiro, apresenta as duas modalidades de eficácia. É declaratório quanto à obrigação tributária e constitutivo em relação ao crédito tributário. Eficácia *mista* ou *dúplice*.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Crédito tributário e obrigação tributária são duas posições jurídicas contrapostas entre si, surgindo em momentos distintos: a obrigação (dever jurídico) aparece com a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador), enquanto o crédito necessita da prática do lançamento para existir no mundo jurídico.

O Código Tributário Nacional ora conceitua o procedimento como procedimento (art. 142, §único), ora como ato administrativo (art.150, *caput*). Trata-se de uma categoria jurídico-positiva.

Em sentido lato, o lançamento tributário alcança tanto o procedimento quanto o ato de apuração dos tributos. Em sentido estrito, consiste em um ato de aplicação da lei tributária que vai importar na constituição do crédito tributário.

O lançamento estabelece os termos da exigibilidade do crédito. Como a obrigação tributária é uma obrigação a termo, antes do seu advento não é exigível. Por isso, não se pode afirmar que o lançamento confere exigibilidade ao crédito, como sustenta determinada corrente doutrinária.

A matéria tributária, conteúdo do lançamento, equivale à base tributável. Com o lançamento, a base de cálculo, a ser aplicada diante de determinado fato, será identificada.

No ordenamento jurídico brasileiro o lançamento tributário apresenta as duas modalidades de eficácia. É declaratório da existência da obrigação tributária e constitutivo em relação ao crédito tributário. A eficácia é duplice, portanto.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ªed. São Paulo: Saraiva, 2016.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 7ª. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: dialética, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 3ªed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Ed. Obelisco, 1968.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.