



Universidade de Brasília  
Centro de Educação a Distância  
Pós-Graduação em Direito Processual Tributário

## **A Origem do Crédito Tributário**

**ADRIANA GOMES RÊGO**

Brasília, maio de 2008

Universidade de Brasília  
Centro de Educação a Distância  
Pós-Graduação em Direito Processual Tributário

## **A Origem do Crédito Tributário**

Monografia apresentada no Curso de Pós Graduação em Direito Processual Tributário, do CEAD – Centro de Educação à distância da Universidade de Brasília.

Prof. Orientador: Henrique Smidt Simon  
Prof<sup>ª</sup> Co-orientadora: Maria Gabriela Peixoto

Brasília, maio de 2008



## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

CLT - Consolidação das Leis Trabalhistas

CTN – Código Tributário Nacional

Darf – Documento de Arrecadação de Tributos Federais

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DJU – Diário de Justiça da União

DOI - Declaração de Operações Imobiliárias

EResp. – Embargos em Recurso Especial

GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

REsp. – Recurso Especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

# Sumário

INTRODUÇÃO	4
1. O FATO GERADOR	6
2. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	12
3. A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	19
4. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	28
5. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	35
5.1 MODALIDADES DO LANÇAMENTO	41
5.2 HIPÓTESES DE FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	49
5.3 TEORIAS EM TORNO DA NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO	56
5.4 LANÇAMENTO E SEUS EFEITOS EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	72
CONCLUSÕES	78
BIBLIOGRAFIA	82

## INTRODUÇÃO

O surgimento do crédito tributário, de um modo geral, tem sido matéria bastante polêmica em fóruns de discussões especializados em matéria tributária. Questões relativas aos aspectos formais de como ele é formalizado têm sido levantadas em sede de recursos administrativos e judiciais nos processos tributários, isto porque o CTN apresenta dispositivos considerados conflituosos, além de não contemplar, hoje, todas as modalidades de formalização do crédito tributário praticadas pela Administração Tributária.

De acordo com o § 1º do artigo 113 do CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Ao teor do artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No entanto, à luz do artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário por lançamento.

É de se questionar se o crédito tributário decorre da obrigação principal, e se esta surge com a ocorrência do fato gerador, para que serve o lançamento? Ou melhor, para o surgimento do crédito tributário, faz-se necessário um lançamento prévio?

O presente trabalho tem por escopo, então, analisar aspectos polêmicos relacionados ao surgimento do crédito tributário no âmbito federal, a partir das disposições do CTN, no sentido de verificar se, para o surgimento do crédito tributário, faz-se necessária sua constituição por meio do lançamento.

Para tanto, serão explorados os diversos pontos de vista da doutrina nacional em torno de alguns institutos e conceitos concernentes ao crédito tributário, procurando identificar, ainda, as posições jurisprudenciais relativas ao assunto.

Assim, inicialmente se abordará o que está positivado e discutido na doutrina a respeito da origem do crédito tributário, buscando a compreensão do que vem a ser o fato gerador e a obrigação tributária, a partir da qual se poderá tratar a relação tributária e, por conseguinte, as noções de sujeito ativo e passivo desta, inclusive no tocante à figura do substituto legal tributário e do responsável tributário, procurando avaliar se as “regras” relativas ao surgimento da obrigação tributária são as mesmas quer o sujeito passivo seja o contribuinte, quer não.

Feitas estas considerações, o trabalho será iniciado com a discussão, propriamente dita, em torno do objeto da obrigação tributária, buscando o conceito de crédito tributário, perquirindo como surge e que elementos são indispensáveis à sua materialização, chegando-se, por decorrência, ao aspecto do lançamento tributário.

Analisar o lançamento tributário implica investigar, nos moldes com que é concebido hoje, se é ato ou procedimento, quais as modalidades previstas no CTN, bem como quais as outras modalidades de formalização do crédito tributário apresentadas pela doutrina e aceitas pela jurisprudência.

Além disso, para questionar a origem do crédito tributário é preciso verificar se o lançamento é constitutivo ou declaratório desse crédito, motivo por que será necessário conhecer as posições doutrinárias a respeito das diversas correntes que analisam a eficácia do lançamento.

Por fim, a análise recairá sobre os efeitos do lançamento, no sentido de investigar sua relação com a obrigação tributária e, por consequência, com o crédito tributário.

## 1. O FATO GERADOR

Analisando, inicialmente, o direito positivo, tem-se no CTN, artigo 114, que fato gerador da obrigação “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

A partir dessa aparentemente simples definição, a doutrina se debruça em várias teses, ora esmiuçando as múltiplas faces do fato gerador, ora discorrendo sobre nomenclaturas alternativas àquela adotada pelo legislador.

Verifica-se, por exemplo, que Celso Ribeiro Bastos<sup>1</sup> o define simplesmente como uma “descrição feita, pela norma, de um ato ou fato que, ocorridos, gerarão a obrigação tributária”. Mas, salienta o mencionado autor que há dois níveis em que pode ser entendida a expressão “fato gerador”: em um plano hipotético e na concreta ocorrência do fato ou ato. Afirma, também, que a situação descrita pela norma pode ser entendida como o cerne do fato gerador, ou seja, a definição do artigo 114 do CTN diz respeito ao seu núcleo, mas que, além desse núcleo, há outros aspectos a ele inerentes, tais como o subjetivo, o espacial, o temporal e os quantitativos. Acrescenta, ainda, que o fato gerador pode ser simples ou complexo, “conforme se completa um ou diversos fatos”.

É de se perceber, portanto, que, em que pese a legislação dispor tão-somente que o fato gerador é a situação definida na lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, a doutrina vislumbra que um mesmo fato se apresenta sob vários aspectos, como o temporal, o espacial etc.. Isto porque, ao definir, na lei, o fato que configura a ocorrência da obrigação, o legislador o faz buscando caracterizá-lo sob esses aspectos.

E aqui já se pode verificar uma inversão de ordem do próprio CTN, pois, no Livro Primeiro, “Do Sistema Tributário Nacional”, no título III, que trata dos impostos, ao elencar as

---

<sup>1</sup> BASTOS, 1998, p. 150.

hipóteses que configuram o fato gerador, o legislador já foi forçado a se utilizar da expressão “fato gerador”, que só define no Livro Segundo, das “Normas Gerais do Direito Tributário”, como, por exemplo, no caso do imposto de renda, cujo *caput* do art. 43 dispõe, *verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador** a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:[...] (Negritou-se)

Mas o fato é que entre os artigos 19 a 76 do CTN é perfeitamente visível a lição de Bastos, ou seja, que fato gerador compreende uma definição complexa das diversas situações que o legislador quis definir como necessárias e suficientes para o surgimento da obrigação.

Cumpra salientar que o CTN também traz, no artigo 115, uma definição para fato gerador da obrigação acessória, qual seja, “a situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Luciano Amaro<sup>2</sup> faz uma comparação entre os artigos 113, 114 e 115 do CTN, afirmando que o artigo 114 e o § 1º do artigo 113 são simétricos, “pois aquele dispositivo diz que o fato gerador da obrigação principal é a situação legalmente definida que dá lugar à ocorrência da obrigação principal, e o citado parágrafo declara que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”. Mas que entre o artigo 115 e o § 2º do artigo 113 inexistente tal simetria, porque, no caso da obrigação acessória, registrou o legislador que decorre da legislação tributária, o que leva o autor a observar que também a obrigação principal decorre da legislação tributária, porque ambas decorrem de fatos definidos em lei. A justificativa vislumbrada por Amaro é a de que o Código quis deixar claro que, no tocante às obrigações acessórias, estas podem ser definidas por ato infra-legal.

---

<sup>2</sup> AMARO, 2003, p. 244.

No tocante ao fato gerador da obrigação principal, Amaro<sup>3</sup> destaca, ainda, que é mais amplo do que fato gerador do tributo, pois engloba, também, as infrações tributárias, vez que, combinando-se o artigo 114 com o artigo 113, § 1º, o fato gerador da obrigação principal “corresponde à situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária”. Assim, a definição de fato gerador da obrigação acessória, segundo ele, seria dada por exclusão: “toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade)”.

Mas observa que este intento classificatório do CTN não foi observado pela doutrina, nem pela legislação dos tributos, que se referem a “fato gerador” para tratar do fato gerador do tributo, preferindo abordar o “ilícito tributário” como “infração tributária”<sup>4</sup>.

No que diz respeito às obrigações principal e acessória, como o fato gerador da obrigação acessória dá lugar à prática de um ato ou sua abstenção, que não configura obrigação principal, e como a obrigação principal tem como objeto o pagamento do tributo e se extingue com o crédito dela decorrente, para analisar a origem do crédito tributário, o foco do presente trabalho é a obrigação principal, de modo que a obrigação acessória ficará tangenciada.

Quanto às diversas nomenclaturas propostas, destaca Amaro<sup>5</sup> que poucas expressões no direito tributário foram tão censuradas quanto “fato gerador”, e, neste sentido, informa que uma das correntes de críticas diz respeito ao qualificativo “gerador”, que não deveria ser atribuído ao fato, mas à lei, posto ser esta que gera a relação jurídica tributária; outra corrente mencionada por ele critica o fato da expressão ter os dois sentidos já mencionados.

Assim, em relação às expressões propostas pela doutrina, Amaro<sup>6</sup> elenca e esclarece:

---

<sup>3</sup> AMARO, 2003, p. 248.

<sup>4</sup> *Id Ibid*, p. 249.

<sup>5</sup> *Id Ibid*, p. 250.

<sup>6</sup> *Id Ibid*, p. 250-251.

- a) “hipótese de incidência” e “hipótese de incidência realizada” – sugerida por Alfredo Augusto Becker, para designar, respectivamente, o conceito abstrato e o concreto;
- b) “hipótese de incidência” e “fato imponible” – opção de Geraldo Ataliba, que critica a expressão “hipótese de incidência realizada”, porque, se o fato já se concretizou, não é hipótese;
- c) “facto tributário” – proposta de Alberto Xavier, acatada pela lei portuguesa;
- d) “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário” – manifestação de Paulo de Barros Carvalho.

Contudo, reconhece o autor que a expressão “fato gerador da obrigação tributária” resistiu a todas as críticas tendo em vista que nenhuma proposta apresentou vantagens, isto porque:

[...]hipótese de incidência realizada’ (abstraída a crítica à contradição nos termos que a locução traduz) é de difícil utilização prática, (...), ‘fato imponible’, por sua vez, também não é expressão adequada, pois o sufixo empregado na formação do adjetivo, assim como outros da mesma família, denota qualidade de algo que pode vir a ser, mas que ainda não é.”<sup>7</sup>

Discorre Amaro<sup>8</sup> que “fato tributável” é uma expressão muito ampla e só faria sentido se a tributação não ocorresse com o fato gerador, mas em um momento posterior, com o lançamento.

Destarte, Amaro, ao reafirmar que a melhor expressão é “fato gerador da obrigação tributária”, acaba por manifestar sua posição a respeito do surgimento do fato gerador:

A par disso, identifica o momento do nascimento (geração) da obrigação tributária (em face da prévia qualificação legal daquele fato). Justamente porque a lei há de preceder o fato (princípio da irretroatividade), a obrigação nasce à vista apenas da regra legal; urge que se implemente o fato para que a obrigação seja gerada.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> AMARO, 1998, p. 251-252.

<sup>8</sup> *Id ibid*, p. 251-252.

<sup>9</sup> *Id ibid*, p. 253.

Alfredo Augusto Becker<sup>10</sup>, citado por Amaro, critica a expressão “fato gerador” porque “para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.”, ou seja, este nada gera. Observa que a fenomenologia do fato gerador não é própria do Direito Tributário, já que todos os ramos do direito adotam a estrutura de hipótese de incidência e regra cuja incidência ocorre com a realização desta hipótese e acrescenta:

Deve-se cuidar para não confundir infalibilidade da incidência com respeitabilidade da incidência. Uma vez realizada a hipótese de incidência, a incidência da regra jurídica é infalível e independente da atuação de qualquer Órgão executivo ou judiciário; entretanto, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos resultantes daquela incidência. Para impor este respeito é que atuam os Órgãos executivos e judiciários.<sup>11</sup>

Com efeito, assiste razão à Becker no que diz respeito à estrutura da hipótese de incidência como regra geral para todos os ramos do direito. Na verdade, como salienta Maria Helena Diniz<sup>12</sup>, a norma de direito é um modelo funcional que contém, em si, o fato, que é um tipo geral, ao qual, pelo método da subsunção, que é enquadrar o caso concreto à norma, pode ser individualizado.

Porém, não se pode concordar com Alfredo Augusto Becker quando vislumbra que, para surgir a relação tributária, a norma de incidência tem que ter incidido sobre o fato gerador e, por isso, o fato nada gera. É que, sem o fato, não há sobre o que a norma incidir. Então, para que a hipótese de incidência definida abstratamente na norma gere uma relação tributária, é necessário, sim, ter havido um fato concreto e, uma vez ocorrido no mundo real o fato descrito nesta, deverá o sujeito passivo ou a autoridade administrativa subsumir este fato à norma, de

---

<sup>10</sup> BECKER, 2002, p. 318-319.

<sup>11</sup> *Id ibid*, p. 320-321.

<sup>12</sup> DINIZ, 1993, p. 375.

modo a identificar que ocorreu o fato gerador de uma obrigação tributária. Logo, sem o fato ter ocorrido, a norma legal nada gera.

Assim, há de se concordar também com Amaro, quanto à expressão fato gerador, porque, mesmo na hipótese abstrata, será sempre o fato que, hipoteticamente, gerará a obrigação tributária.

Contudo, independentemente da preferência quanto ao nome e das demais colocações doutrinárias abordadas a respeito do tema, deve-se extrair das lições de Luciano Amaro e Alfredo Augusto Becker que o fato gerador decorre da norma e que a obrigação tributária surge desde então, ou seja, que a hipótese de incidência é “infalível”.

Mas é preciso analisar o que vem a ser obrigação tributária, para compreender o que especificamente decorre do fato gerador, ou seja, quais as conseqüências, no âmbito dos deveres tributários, advindos da implementação, no mundo dos fatos, da situação definida na norma como caracterizadora do fato gerador.

## 2. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O CTN, por meio do artigo 113, como mencionado, definiu a obrigação tributária, quer seja principal, quer seja acessória, a partir do seu objeto. A doutrina, por sua vez, busca lições do Direito Civil para melhor caracterizá-las.

Neste sentido, Luciano Amaro<sup>13</sup> constata que a obrigação, no âmbito tributário, apresenta a mesma conceituação do direito obrigacional comum, diferenciando-se apenas no tocante ao objeto que será sempre uma prestação de natureza tributária, quer seja de dar, quer seja de fazer algo (ex. emitir nota fiscal ou apresentar declaração de rendimentos), ou não fazer (ex., não embarçar a fiscalização).

Todavia, José Souto Maior Borges<sup>14</sup> critica aqueles que se socorrem das construções civilistas, porque vislumbra que isso limita a doutrina do Direito Tributário às empolgações da doutrina do Direito Civil, e sugere a adoção de uma metodologia própria. Ele observa que há tributaristas que buscam explicações até em teorias contestadas nos anais de Direito Civil, como é o caso da teoria dualista de inspiração germânica que separa o débito (*Shuld*) da responsabilidade (*Haftung*).

Dentre estes adeptos à teoria germânica, que na verdade se reporta ao direito romano, identifica-se Américo Masset Lacombe<sup>15</sup>, cujo entendimento caminha no sentido de que o Código adotou a estrutura dualista, concebendo o lançamento como um ato declaratório do *Shuld* e constitutivo do *Haftung*.

Contudo, mesmo sem se recorrer à doutrina germânica, há tributaristas que também vislumbram uma distinção no CTN entre obrigação e crédito, como Celso Ribeiro Bastos, que

---

<sup>13</sup> AMARO, 2003, p. 239.

<sup>14</sup> BORGES, 1984, p. 33.

<sup>15</sup> LACOMBE, 1998, p. 286.

comenta: “Com a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária principal, tornando-se líquida e exigível pela constituição do crédito tributário através do lançamento (art. 142 do CTN).”<sup>16</sup>

Além disso, em que pesem as críticas de Souto Maior Borges à busca no Direito Civil pelos tributaristas, há cotejos à doutrina civilista que convém trazer à colação, como os de Hugo de Brito Machado<sup>17</sup> que, em seu trabalho “Impossibilidade de Tributo Sem Lançamento”, afirma que existem obrigações contratuais ou *ex voluntate*, que dependem da vontade para sua formação, e outras que decorrem diretamente da lei, ditas legais ou *ex lege*, e que, entre estas últimas, há aquelas que dizem respeito aos direitos ditos disponíveis, e outras, aos direitos indisponíveis, mas classifica a obrigação tributária como indisponível, no sentido de que aquela pessoa que vai exercer o direito amparado por tal obrigação não pode dele dispor, para com ele, por exemplo, negociar; e acrescenta:

Embora possa a autoridade administrativa concordar com o valor pago pelo contribuinte, ela só pode fazê-lo se entender que a apuração foi feita nos termos da lei e que, em consequência, aquele é o valor realmente devido. Se entender que o valor pago é inferior ao devido tem o dever de cobrar a diferença, e se entender que o valor pago é superior ao devido tem o dever de restituir ao contribuinte a diferença.

Luciano Amaro<sup>18</sup>, por sua vez, identifica que a obrigação tributária é *ex lege* porque independe da vontade do obrigado, e não da vontade do credor, e vai mais além, dizendo que independe, também, de estar o sujeito passivo ciente do fato que deu origem à obrigação, muito embora reconheça que “o efetivo cumprimento da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo”.

---

<sup>16</sup> BASTOS, 1998, p. 146-147.

<sup>17</sup> MACHADO, 2002.

<sup>18</sup> AMARO, 2003, p. 241.

Hugo de Brito Machado<sup>19</sup> conclui seu raciocínio afirmando que tanto as obrigações legais, quanto as contratuais necessitam da determinação da respectiva prestação pecuniária, que ele chama de acertamento, que seria o lançamento. Entretanto, “em face da obrigação tributária o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo”<sup>20</sup>, justamente porque se faz necessária esta quantificação.

Assim, corroborando Hugo de Brito, Celso Ribeiro Bastos<sup>21</sup> vislumbra que no Direito Tributário não há qualquer discussão quanto ao fato da obrigação tributária (principal) se caracterizar como uma obrigação de dar, portanto, de natureza patrimonial, patrimonialidade esta que, mesmo quem não busca justificativas no Direito Civil, a aceita, como é o caso de Souto Maior Borges<sup>22</sup>, ao reconhecer: “[...] é atributo da obrigação tributária principal o ser economicamente avaliável”.

É de se perceber, portanto, que a doutrina caracteriza a obrigação tributária como *ex lege*, indisponível, como uma obrigação de dar, que conota uma patrimonialidade. Esta patrimonialidade é auferida, ora pela autoridade tributária, ora pelo próprio sujeito passivo, quando efetua o pagamento, ou quando busca o judiciário para discutir teses de interpretação da legislação tributária que repercutem, por óbvio, no *quantum* devido a título de determinado tributo. Aliás, convém ressaltar que o STJ<sup>23</sup> já se pronunciou que cabe ação declaratória que estabilize, caracterize e individualize os limites da obrigação tributária em casos concretos.<sup>24</sup>

Com relação à obrigação acessória, a melhor doutrina parece não lhe conferir natureza patrimonial, mas sim de dever administrativo, como observa Celso Ribeiro Bastos<sup>25</sup> que justifica:

---

<sup>19</sup> MACHADO, 2002.

<sup>20</sup> *id.*, 2007, p. 198.

<sup>21</sup> BASTOS, 1998, p. 145-146.

<sup>22</sup> BORGES, 1984, p. 70.

<sup>23</sup> REsp 0083180-RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, Decisão de 4/3/96, DJU de 1º/4/96.

<sup>24</sup> BASTOS, 1998, p. 147.

<sup>25</sup> *Id ibid.*, p. 146.

isso porque a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei o são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não suscetível de exaurir-se com mero cumprimento.

E conclui que no CTN há obrigações propriamente ditas e deveres.

Celso Ribeiro Bastos<sup>26</sup> ainda destaca que o § 1º do artigo 113 do CTN é bastante criticado porque, conforme já se mencionou, inclui como obrigação principal o pagamento de penalidade pecuniária, quando o próprio CTN, no artigo 3º, determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Mas Ives Grandra da Silva Martins<sup>27</sup>, ao se referir ao assunto Lançamento Tributário e Decadência, trouxe à tona as conclusões a que chegaram os 17 autores de dissertações e expositores do 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1976, explicando:

A obrigação tributária é composta de dois elementos de natureza jurídica distinta, a saber: o tributo e a penalidade. A definição legal identifica o procedimento exigencial sem confundir as estruturas de cada espécie, a primeira sendo a essência da receita regulada pelo direito tributário e a segunda, elemento retirado do direito repressivo 'lato sensu' e incorporado ao complexo daquele ramo para garantir e sustentar a prestação fundamental. Não se vê, portanto, contradição imediata entre a distinção conceitual de tributo e penalidade, apresentada pelo artigo 3º, e a assemelhação procedimental para efeitos exigenciais, quando transformados em obrigação principal.

Das palavras de Ives Gandra, mister se faz observar que a obrigação tributária principal, ao rigor da lei, compreende o tributo e penalidade dele decorrente, isto porque, se a obrigação decorre da lei, e se há uma previsão legal, também, dispondo sobre uma penalidade, a fim de garantir o seu cumprimento, deve-se entender que esta penalidade decorre, indiretamente, do fato gerador, de modo que ela só é devida se, ocorrendo o fato gerador do tributo, este não for pago no prazo estabelecido na lei.

---

<sup>26</sup> BASTOS, 1998, p. 147.

<sup>27</sup> MARTINS, 2002, p. 284.

Quanto ao adimplemento das obrigações, Luciano Amaro<sup>28</sup> observa com muita propriedade:

a) ora a obrigação deve ser cumprida sem que nenhuma providência seja tomada pela administração tributária (no sistema que o CTN batizou de ‘lançamento por homologação’); o adimplemento da obrigação, nessa hipótese, é já uma exigência incondicionada feita pela lei; b) noutras hipóteses, a obrigação depende de uma providência do sujeito ativo (qual seja, a consecução do lançamento, de ofício ou à vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo); já aqui, portanto, o sujeito passivo só está adstrito a efetuar o adimplemento da obrigação após o recebimento da notificação.(...) Em ambas as situações, a obrigação tributária já terá nascido com a ocorrência do fato gerador, mas seu adimplemento, na hipótese ‘b’, depende de uma atuação do sujeito ativo.

Ou seja, aqui já se diferencia que há obrigações tributárias que podem ser cumpridas sem prévia iniciativa da autoridade administrativa, e outras que necessitam de um ato administrativo, cabendo à lei, ao definir o fato e a obrigação tributária correspondente, estabelecer seu “modo de cumprimento”.

Mas Alberto Xavier<sup>29</sup> ainda faz uma distinção interessante, diferenciando a fonte da obrigação do seu fundamento jurídico: “O fundamento da obrigação tributária é sempre e necessariamente a lei; mas a sua fonte tanto pode ser o fato nela diretamente previsto, como qualquer outro a que tenha atribuído eficácia”.

Em outras palavras, quer dizer o citado autor que a lei pode atribuir eficácia constitutiva da obrigação tributária, não ao fato gerador, por si só, mas a um outro distinto, que pode ser um lançamento.

Todavia, observa Xavier<sup>30</sup>: “Seja, porém, como for, a verdade é que o Direito positivo brasileiro orientou-se no sentido de atribuir ao fato tributário típico e não ao lançamento a força causal genética da obrigação tributária”.

---

<sup>28</sup> AMARO, 2003, p. 245.

<sup>29</sup> XAVIER, 2005, p. 379.

<sup>30</sup> *Id ibid*, p. 380.

Urge lembrar também que, como de acordo com o artigo 3º da Lei de Introdução do Código Civil, a ninguém é dado o direito de ignorar a lei para deixar de cumpri-la, todos os destinatários da lei tributária devem observá-la, de forma que basta a lei para estabelecer a obrigação tributária.

Desta forma, uma vez concebido que a obrigação tributária surge com o fato gerador, que este pode compreender, inclusive, o pagamento de penalidade, que existem obrigações cujo adimplemento depende de iniciativa da autoridade administrativa, mas também que existem obrigações que a lei estabelece que o próprio “devedor” deve pagá-las, sem aguardar qualquer iniciativa da Administração Tributária, mister se faz compreender a própria estrutura da obrigação, para verificar algumas de suas características necessárias à compreensão do surgimento do crédito tributário.

Neste sentido, analisando inicialmente a doutrina do Direito Civil, especialmente na obra de Fábio Henrique Podestá<sup>31</sup>, verifica-se que a estrutura obrigacional possui três elementos:

- 1) partes: sujeito ativo, que é o credor, e sujeito passivo, o devedor;
- 2) vínculo jurídico: “estabelece-se entre as partes com o objetivo de fazer o credor exigir a prestação”;
- 3) prestação: forma de cumprimento da obrigação que pode ser de dar, fazer ou não fazer.

É de se reconhecer que a obrigação tributária possui estrutura semelhante, ou seja, também nela se verifica a existência de um sujeito ativo, credor, que é a Administração Tributária, um sujeito passivo, que é o devedor do tributo, um vínculo jurídico e a prestação.

---

<sup>31</sup> PODESTÁ, 2003, p. 76.

O vínculo jurídico que se forma entre o sujeito ativo e o passivo é denominado pela doutrina tributária de relação jurídica tributária ou somente de relação tributária, sobre a qual convém agora tecer alguns comentários.

### **3. A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Para analisar a relação tributária, mister se faz conceituar, inicialmente, as partes desta relação e, neste aspecto, o CTN tratou de definir tanto o sujeito ativo, como o sujeito passivo, nos termos dos artigos 119 e 121.

De acordo com esses dispositivos, o sujeito ativo é sempre uma pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal) que detém a competência tributária, e o sujeito passivo pode ou não ter relação direta com o fato gerador, isto é, o fato gerador pode ocorrer, a obrigação tributária pode surgir, mas o sujeito passivo pode, por definição legal, ser uma terceira pessoa vinculada a este fato, ainda que não o tenha praticado; o sujeito passivo pode, ainda, ser alguém que não se revista da condição de contribuinte, como está dito no artigo 128 do CTN, ou alguém que, pelo fenômeno da sucessão, isto é, em virtude de algum evento posterior que impeça o contribuinte de efetuar o pagamento, a lei lhe atribua a responsabilidade pela quitação da obrigação tributária.

Por conseguinte, se até agora ficou assente que a obrigação tributária surge com o fato gerador, cumpre investigar se também nos fenômenos da substituição tributária de que trata o artigo 128 do CTN, como também nos casos de sucessão e transformação de pessoa jurídica por cisão, fusão ou incorporação, ou mesmo da responsabilidade tributária solidária ou subsidiária de que tratam os artigos 124, 134 e 135 do CTN, pode-se confirmar as mesmas conclusões a que se chegou até agora.

Analisando, primeiramente, a substituição tributária atribuída por lei, qual seja, aquela em que, desde o surgimento da obrigação, a lei já define que o contribuinte é um, porém o responsável pelo recolhimento do tributo é outro, é de se concluir que a obrigação tributária

surge, como até então se vinha concebendo, com o fato gerador, e que a única diferença diz respeito ao vínculo obrigacional, já que tal vínculo foi estabelecido, desde que surgiu, entre o sujeito ativo e o terceiro, a quem a lei atribuiu esta responsabilidade pelo pagamento; desta forma, na hipótese de inadimplemento da obrigação principal por parte deste, o sujeito ativo vai cobrar dele e não do contribuinte.

Mas convém investigar as peculiaridades de alguns tributos, como o Imposto de Renda Retido na Fonte, pois a lei estabelece o dever da pessoa jurídica, fonte pagadora de rendimento, fazer a retenção e recolhimento do imposto devido sobre este, no mês em que efetuar o pagamento, porém dispõe que o contribuinte, no caso o beneficiário deste rendimento, deve incluí-lo quando fizer a apuração do imposto devido por ele, o que ocorre ao término do ano.

Diz-se, então, que a fonte pagadora antecipa o pagamento do imposto devido pelo contribuinte, o qual tem o dever de incluir o rendimento que foi base de cálculo deste imposto em sua apuração, mas tem também o direito de compensar o imposto retido mensalmente pela fonte pagadora com o imposto devido anualmente.

A questão que se coloca, pois, é como explicar esse fenômeno à luz da conclusão de que a obrigação tributária surge com o fato gerador.

Neste sentido, o que se pode concluir é que, quando a lei determina que compete à fonte pagadora recolher o tributo relativo a um fato gerador (auferir rendimento) praticado por um contribuinte, neste momento surge uma obrigação tributária para esta fonte pagadora, cujo fato gerador correspondente foi o fato de o contribuinte ter recebido rendimento no mês. Isso significa dizer que, para esta obrigação tributária, o sujeito passivo é o responsável pela retenção, ao passo que o contribuinte passa a ser sujeito passivo de uma outra obrigação tributária que surge no dia 31 de dezembro de cada ano, quando se configura o fato gerador do imposto sobre a renda auferida ao longo do ano.

Tem-se, portanto, que na hipótese há duas obrigações tributárias distintas, decorrentes de dois fatos geradores, ainda que o primeiro tenha influência sobre o segundo, ou seja, para ambas as obrigações pode-se dizer que surgiram quando do fato gerador, porque os fatos geradores não coincidem: em um momento, há o dever de recolher o imposto devido no mês e em outro, o imposto devido no ano, cujo cálculo sequer coincide com o primeiro. Não se pode dizer que o fato gerador mensal cria uma obrigação tributária que vincula o contribuinte beneficiário do rendimento, porque, nesse caso, a lei só estabelece com o prazo de vencimento para o imposto que lhe é devido, o último dia útil de abril do ano subsequente, ou seja, até essa data, nada pode ser exigido do contribuinte que recebeu rendimentos de pessoa jurídica.

Ainda em se tratando de substituição tributária, há de se analisar a figura da “substituição para frente” de que trata o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído por meio da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 2003, que dispõe, *verbis*:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo **fato gerador deva concorrer posteriormente**, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não realize **o fato gerador presumido**.  
(Negritou-se)

Diante de tal previsão constitucional, a legislação ordinária criou figuras de substituição, normalmente em uma cadeia sucessória de eventos comerciais, em que um contribuinte fabricante ou distribuidor tem o dever de recolher o tributo sobre a sua venda, na condição de contribuinte, mas também, sobre a venda daquele que revender o produto dele adquirido, na condição de substituto tributário do seu comprador, podendo, no entanto, receber de volta o valor pago como substituto, a título de restituição, se comprovar que não houve a revenda.

Nestes casos, a própria lei diz que houve um fato gerador presumido, porque, quando da saída do produto do primeiro estabelecimento, considerado substituto legal tributário, não se sabe

ainda se ocorrerá a revenda daquele que está lhe adquirindo a mercadoria. No entanto, a lei para esse caso já estabelece o dever de recolher tributo.

Logo, tem-se caracterizada uma obrigação tributária, muito embora não tenha ocorrido ainda o fato gerador do tributo. Porém isto não quer dizer que há obrigação tributária sem fato gerador, mas que a obrigação surgiu antes do fato correspondente. Porém, se o fato não ocorrer, desfaz-se a obrigação.

Então, a única diferença que se vislumbra com o que até aqui foi confirmado é que o fato gerador do qual decorre essa obrigação do substituto tributário ainda não se materializou, há uma presunção legal de que vai ocorrer. Trata-se, portanto, de um caso de obrigação que não nasce com o fato, mas antes dele.

A relação tributária que se formou foi entre a Administração Tributária e o substituto legal tributário, no caso do fato gerador presumido, e da Administração Tributária e esse mesmo substituto, porém na condição de contribuinte, em relação ao fato gerador por ele praticado, isto é, a saída do produto do seu estabelecimento.

Nos casos de sucessão tributária, ou seja, se o contribuinte definido em lei como tal vier a falecer, em se tratando de contribuinte pessoa física ou, mesmo no caso de pessoa jurídica, se esta for transformada em outra, for alienada, sofrer um processo de cisão parcial ou total, ou de incorporação total ou parcial, ou ainda se fundir com outra, dando lugar a uma terceira pessoa jurídica, em quaisquer destes casos, uma vez configurado o fato descrito na norma como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, esta terá surgido.

Se o evento ocorreu depois do fato gerador, toda a construção até aqui feita no sentido de que a obrigação tributária surge com o fato gerador permanece intacta, vez que a obrigação tributária decorrente desse fato vai ter como contribuinte a pessoa física ou jurídica sucessora; se, por outro lado, o fato gerador ocorreu antes do evento, porém o contribuinte não pagou o tributo

relativo a esse fato, ou seja, não quitou a obrigação tributária, e esta já se venceu, a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento do tributo para uma terceira pessoa, a quem atribui a condição de responsável por sucessão.

Mas é preciso ficar claro que, em todos esses casos, a obrigação surgiu inicialmente para o contribuinte, porém, antes do seu pagamento, ocorreu um evento sucessório que fez surgir, no pólo passivo da sucessão, a figura de um responsável pela obrigação tributária. Desta forma, a obrigação continua surgindo com o fato, restringindo-se a mudança à figura do sujeito passivo.

Também nos casos de responsabilidade solidária ou subsidiária, o que se verifica é uma pluralidade de sujeitos passivos sendo, por lei, responsabilizados por uma mesma obrigação tributária, que surgiu nos mesmos moldes até agora concebidos.

A respeito desta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, Elizabete Rosa de Mello<sup>32</sup> ainda observa que nem sempre todos os sujeitos envolvidos em uma relação jurídica, que também envolva tributos, podem ser considerados como sujeitos passivos tributários. É que, ao teor do artigo 123 do CTN, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de um tributo não podem ser opostas à Fazenda Pública, no sentido de modificar a identificação do sujeito passivo da obrigação. Exemplifica, a mencionada autora, com a hipótese de um contrato de locação de um imóvel que estabelece que o locatário é o responsável pelo pagamento do IPTU devido sobre este imóvel; assim, se este locatário não adimplir com o pagamento do IPTU, como o fato gerador é a propriedade de um bem imóvel, quem o praticou foi o seu proprietário, este será o contribuinte do imposto e, como a lei não atribuiu ao locatário tal responsabilidade, o sujeito ativo, no caso o Município, deve cobrar do locador, ainda que o contrato disponha de modo diferente.

---

<sup>32</sup> MELLO, 2007.

Fica, então, evidenciado que, muito embora, como já foi dito, a estrutura da obrigação tributária guarde semelhança com a das obrigações em geral, do Direito Civil, no que diz respeito ao vínculo, não pode ser regido pelas leis de natureza cível. Tal fato decorre da concepção de tributo como receita financeira do Estado e do próprio sistema jurídico tributário, quando estabelece as competências tributárias, elegendo as pessoas jurídicas de direito público como detentoras desta.

A conseqüência de ser um vínculo regido pelo direito público é observada por Luciano Amaro,<sup>33</sup> quando afirma que, como a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, o administrador fiscal não é titular desta (credor), pois o credor é o Estado, ou a entidade a que a lei atribua a condição de sujeito ativo. Daí decorre, também, que o crédito é indisponível à autoridade, constatação esta já mencionada no item anterior, em referência ao entendimento de Hugo de Brito Machado.

Tem-se, na verdade, a consagração do princípio da indisponibilidade do interesse público, que no CTN resta claramente evidenciada, por exemplo, no artigo 141, que dispõe:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>34</sup> também faz esta distinção da relação jurídica tributária, nos seguintes termos:

A vontade das partes na relação jurídica de natureza obrigacional, regida pelo direito privado, é fundamental para a formação e extinção do respectivo vínculo. O credor da relação jurídica obrigacional é dono de sua vontade, podendo dispor da mesma, livremente, inclusive para perdoar o devedor do cumprimento de sua obrigação ou dever jurídico, enquanto a relação tributária nasce, e se forma, sem depender diretamente da vontade dos sujeitos participantes da mesma, que devem cumprir, isto sim, a vontade da lei.

---

<sup>33</sup> AMARO, 2003, p. 239-240.

<sup>34</sup> SEIXAS FILHO, 2005.

Cumpra destacar, porém, que, muito embora a relação jurídica tributária se amolde muito mais às regras e princípios do Direito Público do que às do Direito Privado, também o Fisco (Fazenda Pública, que representa a pessoa jurídica de direito público) deve se submeter a regras, ou seja, a lei também traz limitações ao Fisco, de modo que não se trata de uma relação de poder, mas sim do exercício de um dever de cobrar o cumprimento da obrigação tributária, um ato vinculado, como se verá mais adiante.

A propósito, Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>35</sup> define este papel do Fisco nos seguintes termos:

Curvando-se às normas legais idealmente impostas pelo Poder Legislativo, o Fisco, como departamento do poder executivo, situa-se na relação tributária como um órgão público, encarregado de uma específica função administrativa, (aplicação, de ofício, das leis tributárias) não possuindo poder normativo originário frente ao contribuinte, não sendo, também, um mero credor de uma determinada obrigação.

A função do Fisco de apurar e determinar o valor do tributo (acertamento e liquidação do tributo), e de exigí-lo do respectivo devedor, compõe um conjunto de atribuições próprias de um Órgão da Administração Pública, cujo exercício não se equipara a um mero direito subjetivo exigível por um credor [...].

Com efeito, trata-se de uma função administrativa e, neste sentido, destacam-se as lições de Hely Lopes Meirelles<sup>36</sup>:

No desempenho dos encargos administrativos o agente do Poder Público não tem a liberdade de procurar outro objetivo, ou de dar fim diverso do prescrito em lei para a atividade. Não pode, assim, deixar de cumprir os deveres que a lei lhe impõe, nem renunciar a qualquer parcela dos poderes e prerrogativas que lhe são conferidos. Isso porque os deveres, poderes e prerrogativas não lhe são outorgados em consideração pessoal, mas sim para serem utilizados em benefício da comunidade administrada. Descumpri-los ou renunciá-los equivalerá a desconsiderar a incumbência que aceitou ao empossar-se no cargo ou função pública. Por outro lado, deixar de exercer e defender os poderes necessários à consecução dos fins sociais, que constituem a única razão de ser da autoridade pública de que é investido, importará renunciar os meios indispensáveis para atingir os objetivos da Administração.

---

<sup>35</sup> SEIXAS FILHO, 2005.

<sup>36</sup> MEIRELLES, 2005, p. 86.

Assim, pode-se ir mais além, dizendo que, na relação jurídica tributária, tanto os deveres jurídicos do sujeito ativo, quanto os do sujeito passivo possuem conteúdo de normatividade de direito administrativo tributário.

Aliás, Aurélio Pitanga afasta por inteiro qualquer entendimento no que tange a tratar a relação tributária como obrigacional, ao observar que, enquanto no direito privado “não é admissível que um credor possa formar unilateralmente, sem o aceite do devedor, um título jurídico dotado de liquidez e certeza, características do lançamento tributário”, no âmbito tributário, pode o Fisco exigir o pagamento do tributo ainda que não possua um título jurídico hábil formalizado pelo devedor.<sup>37</sup>

Tratando, agora, do momento em que se forma a relação tributária, Natércia Siqueira<sup>38</sup> assim se posiciona:

Quando se fala que a obrigação tributária nasce com a existência *in concreto* dos fatos descritos na hipótese de incidência, que se torna exigível com o lançamento ou com o vencimento e que se vê exequível com o lançamento ou com o vencimento e ou com a inscrição na dívida ativa, está-se descrevendo não o ocorrer de um fenômeno que possui vida própria independente do intérprete, mas o resultado de uma atividade hermenêutica que atribui a respectivos momentos os diferentes níveis de eficácia da obrigação tributária. Portanto, dizer que a relação jurídica tributária surge com a ocorrência dos eventos descritos na norma geral e abstrata consiste em atribuir, àquele momento, a produção dos efeitos característicos do nascimento da obrigação sob o regime jurídico à época vigente.

E não poderia ser diferente, ou seja, se a obrigação tributária surge com o fato gerador, e se obrigação envolve partes e vínculo, também a relação jurídica tributária nasce neste momento, para quaisquer das modalidades de sujeição passiva.

Assim, pode-se dizer que a obrigação tributária possui estrutura semelhante às obrigações do Direito Civil, que, quando surge a obrigação, implicitamente, tem-se configurado

---

<sup>37</sup> SEIXAS FILHO, 2005.

<sup>38</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 195.

um vínculo jurídico entre duas partes, credor e devedor, o qual, como já foi dito, possui peculiaridades distintas, como por exemplo a formação de um título jurídico sem o aceite do devedor, em razão do credor ser pessoa jurídica de direito público, que, por sua vez, é representada por autoridades administrativas, as quais exercem, por conseguinte, uma função administrativa adstrita aos limites legais.

Desta estrutura obrigacional resta, por fim, analisar o seu objeto: o crédito tributário.

#### 4. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O Livro Segundo do CTN, que trata das Normas Gerais de Direito Tributário, dedica seu título III ao crédito tributário, dispondo, dentre as disposições gerais, especificamente no art. 139, que o crédito tributário “decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A redação desse dispositivo tem levado a doutrina a algumas discussões. A primeira delas, e mais importante para o presente trabalho, diz respeito ao confronto deste artigo 139 com o artigo 113, §1º, e com artigo 142, que Natércia Sampaio Siqueira<sup>39</sup> bem coloca:

O direito brasileiro, portanto, viu-se em dificuldades – dois artigos em um mesmo código aparentemente antagônicos: um dispondo que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, outro prescrevendo que o crédito resulta da atividade de lançamento. A dificuldade cresce à medida que o crédito, ao lado do dever e da prestação, é visualizado como elemento constituinte da obrigação, não havendo possibilidade lógica de o direito subjetivo (crédito tributário) surgir em momento posterior ao da relação jurídica (obrigação tributária).

Em outras palavras, Luciano Amaro<sup>40</sup> também retrata esta antinomia entre os artigos do Código:

A disciplina do “crédito tributário” começa pela insólita afirmação do citado art. 139, no sentido de que tal crédito “decorre” da obrigação tributária. O Código, tendo dito que a obrigação nasce com o fato gerador (art. 113, § 1º), para depois dizer que o crédito tributário somente surge com o lançamento (art. 142), entendeu necessário atestar que o crédito teria uma “decorrência” da obrigação, sem se dar conta de que, decorrendo da obrigação, ele não precisaria ser objeto de lançamento para “constituir-se”.

Neste sentido, há autores que buscam uma distinção entre o crédito e a obrigação, ainda que sob outro enfoque, como é o caso de Américo Masset Lacombe<sup>41</sup>, conforme já se comentou no item 2 (Obrigação Tributária), que identifica o crédito como relação de poder (elemento

---

<sup>39</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 27.

<sup>40</sup> AMARO, 2003, p. 330.

<sup>41</sup> LACOMBE, 1998, p. 283.

coativo), enquanto obrigação tributária seria uma relação de dever (elemento não coativo da relação obrigacional), afirmando, ainda, que não há débito sem crédito, nem crédito sem débito:

Surgindo o débito, surge inexoravelmente o crédito tributário. Se da ocorrência do fato imponible (fato gerador) resulta o débito do lado passivo, resultará imediatamente o crédito ao lado ativo. É esse exatamente o sentido deste artigo. O que o Código Tributário Nacional distingue é a relação de débito (*debitum, shuld*), que denomina obrigação tributária principal, da relação de responsabilidade (*obligatio, haftung*), que denomina crédito tributário.

Para Natércia, o crédito também é concomitante à obrigação.<sup>42</sup> No entanto, destaca a autora:

O crédito tributário não surge, portanto, automaticamente, com o ocorrer dos eventos constituintes do fato gerador de maneira análoga aos fenômenos da natureza que surgem quando desencadeada a causa. Mesmo porque, se o evento possui vida independente da compreensão do intérprete, o fato gerador, que consiste na qualificação jurídica dos acontecimentos, já é resultado do compreender do hermeneuta. Daí dizer-se que a norma impositiva tributária individual e concreta não possui existência independente do intérprete, resultando do entender deste.<sup>43</sup>

Quis dizer, a autora, que muito embora o crédito surja quando da obrigação, como o fato gerador já é concebido como uma qualificação jurídica de um fato que ocorreu no mundo real, todas as conseqüências deste também surgem de uma atividade de hermenêutica.

Sob esse aspecto, ainda assim ter-se-á crédito surgindo com a obrigação, que por sua vez, surge com o fato gerador, já que todos esses institutos dependem de um ato de interpretação do aplicador da lei.

Mas há quem entenda que o crédito só surge com o lançamento. Aliás, verifica-se inclusive jurisprudência do STJ manifestando esse entendimento, como se pode constatar por meio do seguinte Recurso Especial:

TRIBUTÁRIO – PRESCRIÇÃO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – TERMO INICIAL – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. A retenção do

---

<sup>42</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 28.

<sup>43</sup> *Id ibid*, p. 46.

tributo na fonte é inconfundível com a extinção do crédito tributário. O crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (Art. 142 do CTN). Em se tratando de Imposto de Renda, o lançamento deve ocorrer após as informações do sujeito passivo, na declaração de ajuste (Lei nº 8.383/91, artigo 15) ou pela informação da fonte que promoveu a retenção; qualquer das hipóteses leva ao exame dos artigos 147 e 150, § 4º. Não havendo homologação expressa, ela ocorreria tacitamente, decorridos 05 (cinco) anos do fato gerador e só aí há a extinção do crédito. Recurso parcialmente provido.<sup>44</sup>

Neste mesmo sentido, Ives Gandra<sup>45</sup> ao relatar as conclusões do já mencionado 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em 1976, informa que o entendimento majoritário, naquela ocasião, foi de que o legislador, ao veicular por meio do artigo 139 do CTN que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, vinculou o seu surgimento ao direito de lançar, tornando “o lançamento de exclusiva competência da autoridade administrativa, o ato constitutivo do crédito tributário, e, por consequência, declaratório da obrigação tributária.”

Cumprido salientar que os juristas daquele Simpósio concluíram, segundo Ives Gandra<sup>46</sup>, que há obrigações que se extroversam “sem a constituição do crédito (decadência), e crédito, que se constitui sem o nascimento da obrigação (lançamentos desfeitos, no mérito, por revisão administrativa ou judicial)” e compara: “Poder-se-ia imaginar o crédito tributário como uma fotografia revelada da obrigação, que representa, enquanto obrigação apenas, o filme tirado, mas não revelado”.

No entanto, convém observar que um crédito constituído por lançamento desfeito não pode ser considerado crédito constituído, e como obrigação sem crédito não é obrigação, tais conclusões soam partir de premissas equivocadas que precisam ser melhor esclarecidas.

---

<sup>44</sup> REsp 250306/DF, 1ª Turma, Rel. Ministro Garcia Vieira, julgado em 6/6/2000, publicado no DJU de 1/8/2000.

<sup>45</sup> MARTINS, 2002, p. 284-285.

<sup>46</sup> *Id ibid*, p. 285.

Existem autores, também, que definem crédito tributário sob outro enfoque, como Maria Rita Ferragut<sup>47</sup>, segundo a qual, crédito tributário é o “direito subjetivo do sujeito ativo de exigir, do sujeito passivo, a prestação pecuniária a que faz jus”, contrapondo-se ao débito tributário, que consiste na obrigação do sujeito passivo de pagar.

Tratar o crédito como direito subjetivo também soa apropriado, desde que se conceba como um direito do ente tributante, e não do Fisco, conforme já se mencionou acima a respeito da vinculação do Fisco, que não é credor.

Aliás, o CTN somente se utiliza da expressão “crédito tributário”, concebendo-o como o direito do sujeito ativo, isto é, ainda que o sujeito passivo promova recolhimentos a maior, do qual passe a ter créditos, o Código sempre se refere a crédito da Administração Tributária, como procurou demonstrar Marcelo Magalhães Peixoto<sup>48</sup>, a partir das seguintes conclusões:

[...] apesar de o crédito tributário decorrer da obrigação principal e ter idêntica natureza à da obrigação, resta claro que a expressão está reservada à dinâmica e aplicação do direito tributário, aos procedimentos da administração para cobrança, fiscalização e formação do título executivo da Fazenda Pública, as garantias e privilégios que cercam direito do sujeito ativo.

Com a ocorrência do fato jurídico, nasce a obrigação tributária, uma relação intersubjetiva, mas algumas das propriedades que lhe são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade, atributos exercitáveis por meio da ação ou da necessária intervenção do Poder Judiciário, são apenas virtuais, estando potencialmente presentes.

É apenas por meio da dinâmica na atuação da norma que se atualizam tais atributos de que é dotado o direito de crédito da Fazenda Pública.

Portanto, crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

Entretanto, como estabelece o mesmo diploma legal, crédito e obrigação têm a mesma natureza, se o direito de crédito é apenas um dos pólos da relação obrigacional. Tão logo ocorrido o fato jurídico, constituir-se-á também o crédito, o qual não pode ser um posterior à constituição da obrigação.

---

<sup>47</sup> FERRAGUT, 2006, p. 316.

<sup>48</sup> PEIXOTO, 2007.

Mas, a concepção de crédito contrapondo-se ao débito parece ser majoritária entre os juristas, não obstante se verifique na doutrina outros comentários em torno da expressão, como é o caso de Sasha Calmon Navarro Coelho<sup>49</sup>, que, além de dizer que “o crédito faz parte da obrigação”, afirma: “A obrigação tributária só existe para possibilitar o crédito. É instrumental.”.

Com efeito, o crédito não só integra a obrigação, como é o fim precípua desta, já que a obrigação é de pagar tributo e existe, como já dito, para permitir ao Estado receber o crédito, dentro da concepção de que o tributo é uma das poucas modalidades de receita pública.

Natércia Sampaio Siqueira<sup>50</sup> apresenta entendimento de que o crédito é o conteúdo do título extrajudicial materializado pelo lançamento. Este posicionamento também não destoa do que até aqui vem se afirmando, vez que quando a obrigação tributária precisa ser materializada em um título hábil a ser cobrado judicialmente, o conteúdo desse título vai corresponder, necessariamente, ao crédito inerente a esta obrigação. Ou, em outras palavras, o que vai ser exigido, quando o credor da obrigação precisar recebê-la coercitivamente, será o crédito.

Contudo, não parece apropriada a associação de crédito a vínculo jurídico, como entende Hugo de Brito Machado<sup>51</sup>, ao defini-lo nos seguintes termos:

[...] é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

É de se observar, ainda, que a noção do que vem a ser crédito tributário tem intrínseca relação com a corrente doutrinária em torno da figura do lançamento ao qual o jurista se filia.

Natércia Siqueira bem retrata essa relação, quanto tece os seguintes comentários:

---

<sup>49</sup> COELHO, 1999, p. 649.

<sup>50</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 50.

<sup>51</sup> MACHADO, 2007, p. 199.

Ainda resta indagar se o Código Tributário Nacional, ao empregar o termo crédito tributário, usa-o como sinônimo do direito do sujeito ativo de exigir o cumprimento da prestação. Os partidários da teoria da eficácia preclusiva do lançamento respondem que não. Por crédito tributário, explicam, o CTN reporta-se ao título executivo extrajudicial da Fazenda, que vale independente da relação jurídica nele constante coincidir com a relação jurídica tributária real.

Aparece, no cenário jurídico, mais uma teoria referente à natureza da eficácia do lançamento. Entretanto, o autor da teoria da eficácia preclusiva da prática lançadora, Alberto Xavier, assim como os adeptos da teoria declaratória, reserva ao momento da ocorrência do fato gerador o nascimento da obrigação tributária, dispondo que o lançamento nada mais faz do que declarar o que já existe. A eficácia inovadora do ato de lançar limitar-se-ia a ordenar o pagamento.”<sup>52</sup>

É que discutir a origem do crédito tributário implica analisar o lançamento.

A propósito, Alberto Xavier, citado por Natércia, explorou bem em sua obra “Do Lançamento” as diversas posições doutrinárias a respeito do surgimento do crédito tributário, conforme se verá no item a seguir. Para esse autor há uma diferença entre o que advém do fato gerador, que seria uma situação jurídica fundamental, do que surge com o lançamento, que seria uma situação jurídica abstrata; diz que ambas as situações são autônomas, vez que originadas de fontes distintas, e, ao mesmo tempo, complementares. Assim, ter-se-ia a obrigação tributária, surgida com o fato gerador, configurando a situação jurídica subjacente, e o crédito tributário, decorrente da obrigação tributária, caracterizando a situação jurídica abstrata; mas obrigação e crédito não seriam realidades juridicamente distintas, porque o crédito seria a própria obrigação, intitulada pelo lançamento.<sup>53</sup>

Evidencia-se, portanto, que é preciso analisar a figura do lançamento tributário para ter uma melhor compreensão do surgimento do crédito tributário ou, em outras palavras, urge saber para que serve o lançamento, já que o crédito nasce com a obrigação, e porque o legislador inseriu no CTN o dispositivo do artigo 142.

---

<sup>52</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 28-29.

<sup>53</sup> XAVIER, 2005, p 404-406.

Convém, então, inicialmente verificar o que está posto no CTN em termos de lançamento, o que se vem adotando em termos de formalização do crédito tributário, para poder ter uma melhor noção deste instituto, o que, associado a uma compreensão das teorias que estudaram essa figura, permite compreender os seus efeitos, ou seja, para que ele serve e, por conseguinte, qual sua relação com o crédito tributário.

## 5. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A definição legal de lançamento tributário consta no artigo 142 do CTN, em outras palavras, aduz que o lançamento é competência privativa da autoridade administrativa, por meio do qual se constitui o crédito tributário, afirmando ainda ser o lançamento um procedimento administrativo que visa verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, além de “determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade aplicável.”

Ocorre que tal dispositivo apresenta algumas inconsistências, identificadas por Hugo de Brito Machado<sup>54</sup> nos seguintes termos:

A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de calcular o montante do tributo devido. É sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. É sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por isto, preferimos dizer que no lançamento se tem de calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário.[...] Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é aplicar a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante.

Alberto Xavier<sup>55</sup> identifica, inclusive, que o artigo 142 do CTN, juntamente com os dispositivos que regem a decadência e a prescrição, são os pontos dos quais decorrem as maiores imprecisões e obscuridades do capítulo II do Código, mas destaca que, quando o legislador define fenômenos, ao invés de editar comandos, subrogando-se à condição de doutrinador, tais preceitos não vinculam o intérprete. Ou seja, na visão dele, as definições do artigo 142 não vinculam o

---

<sup>54</sup> MACHADO, 2007, p. 200.

<sup>55</sup> XAVIER, 2005, p. 23.

intérprete da lei, que vai buscar o real alcance do que vem a ser “lançamento” a partir de outros referenciais.

Além disso, ao invés de dois, ele identifica quatro defeitos em relação ao artigo 142, quais sejam:

1) definir lançamento como procedimento, ao invés de ato jurídico (ato administrativo);

2) ao fazer referência a “verificar a ocorrência do fato gerador”, “determinar a matéria tributável”, “calcular o montante do tributo devido”, ou “identificar o sujeito passivo”, o legislador se utilizou de uma enumeração exemplificativa de operações lógicas, para descrever processos subsuntivos de aplicação da norma jurídica, que exigem um maior rigor em termos de definição. Salaria que essa enumeração ainda encobre o caráter unitário do ato administrativo do lançamento;

3) o fato de fazer referência à proposição de penalidade cabível, englobando no mesmo plano norma tributária material e norma penal tributária, deixa o artigo 142 em conflito com o artigo 3º do mesmo diploma legal. “Lançamento é o ato de aplicação da norma material, de tal modo que o ato de aplicação da penalidade é ato administrativo de diversa natureza”. Além disso, ao dizer que por meio do lançamento a autoridade administrativa propõe penalidade, o legislador está sugerindo que falece competência à autoridade administrativa para aplicá-las, devendo assim submeter a proposta a outra ou outras autoridades; e

4) quando faz menção a “constituir o crédito tributário”, sugere que o lançamento tem caráter constitutivo, e não declaratório, que é a posição majoritária da doutrina em razão do artigo 113, § 1º do CTN.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> XAVIER, 2005, p. 24-25.

Todavia, as duas maiores discussões giram em torno dessa natureza constitutiva ou declaratória do lançamento, que será abordado mais adiante, e de se saber se o lançamento é ato ou procedimento.

Dentre aqueles que o identificam como um procedimento, tem-se Gilberto Lyrio Neto<sup>57</sup>, que argumenta:

O lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvido com obediência a certas formalidades legalmente impostas. Assim, por exemplo, há de ser sempre assegurado o direito de defesa ao contribuinte, que abra o direito de uma decisão da autoridade sobre as objeções que colocar à determinação do tributo, e o direito de recorrer dessa decisão a instância administrativa superior. Mesmo quando não exista a inconformação do contribuinte com a exigência do tributo cujo valor seja objeto da primeira declaração, há de ser o contribuinte dela notificado, e a ele assegurado prazo para defender-se. Assim, além dos atos ditos preparatórios, haverá sempre mais de um ato a compor um procedimento que se destina a garantir os direitos fundamentais do administrado, vale dizer do contribuinte.

Há ainda aqueles que vislumbram ser ato e procedimento, como Ives Gandra Martins<sup>58</sup> e Maria Rita Ferragut<sup>59</sup>, a qual se manifesta por dizer que é ato e procedimento, ao mesmo tempo.

Já Hugo de Brito Machado<sup>60</sup> afirma que o lançamento pode ser ato e pode ser procedimento, dependendo das circunstâncias; será ato, na hipótese do contribuinte omissivo, em que a fiscalização apura a ocorrência do fato gerador, e lavra um auto de infração (o ato administrativo), e será procedimento, se a esse auto de infração, o contribuinte apresentar impugnação.

Natércia Siqueira<sup>61</sup>, entretanto, pondera:

Perante a literalidade do CTN, ilustres juristas – Alfredo Augusto Becker, Antônio Sampaio Dória, Ruy Barbosa Nogueira, Hugo de Brito Machado – não titubearam em defender a natureza procedimental do lançamento.

---

<sup>57</sup> LYRIO NETO, 2007.

<sup>58</sup> MARTINS, 2002, p. 304.

<sup>59</sup> FERRAGUT, 2006, p. 316.

<sup>60</sup> MACHADO, 2002.

<sup>61</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 196-197.

[...]

No entanto, se, por ocasião do art. 142, o texto do CTN oferta subsídios à teoria procedimental, situação que reforça ao classificar as espécies de lançamento em razão dos diferentes procedimentos existentes, em outras ocasiões, a Lei Geral Tributária fala expressamente do lançamento como ato (art. 150, caput). Ademais, quando referido diploma trata da revisão do lançamento em seu art. 145, ganham força as opiniões que lhe atribuem caráter normativo. Insta ainda notar que segmento da doutrina não hesita em denominar de autolançamento a atividade realizada pelo particular nos tributos sujeitos ao art. 150 do CTN, em constatando que é materialmente igual à realizada pela Administração na constituição do crédito.

E conclui a autora:

Se há algum tempo tendia grande parte da doutrina a aceitar o lançamento como procedimento, nos dias atuais, a tese que vislumbra o lançamento como ato é a que mais goza de prestígio dentre os estudiosos do direito tributário. A ela aderiram nomes de grande prestígio, como Geraldo Ataliba, Misabel Abreu Machado Derzi, Fábio Fanuch, Salcha Calmon Navarro Coelho, dentre outros.<sup>62</sup>

Na mesma linha, James Marins<sup>63</sup> se diz acompanhado da doutrina moderna, e ao apontar essa impropriedade no artigo 142 do CTN, destaca que “configura-se dominante a doutrina no entendimento de que se trata de um ato, e não de um procedimento”. E acrescenta:

Entre nós consagrou-se o seguinte conceito, cunhado por Paulo de Barros Carvalho: ‘Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito estipulando os termos da sua exigibilidade.’.

É de reconhecer, portanto, que, muito embora haja procedimentos anteriores ao lançamento, preparatórios, inclusive, a eles, bem como eventuais procedimentos revisionais posteriores, é, na verdade, o lançamento um ato administrativo, um ato singular, porque todos estes procedimentos de investigação do Fisco para quantificar o crédito tributário, para identificar corretamente o sujeito passivo, enfim, preparatórios ou revisionais ao lançamento, não são da sua

---

<sup>62</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 198.

<sup>63</sup> MARINS, 2002, p. 312-314.

essência, ou seja, não são pressupostos da sua estrutura. É perfeitamente possível um lançamento sem qualquer ato de investigação anterior. Basta, por exemplo, que haja uma declaração prévia do sujeito passivo, para que a autoridade administrativa promova o lançamento mediante ato único. Da mesma forma, é possível haver um tributo fixo, como já lembrado por Hugo de Brito Machado, de forma que não caberia qualquer cálculo de apuração quando do lançamento.

É sabido, também, que o lançamento nem sempre é um ato de baixa complexidade, porque não raro a lei, ao definir o modo de apuração do tributo, adota metodologia que envolve vários cálculos. Aliás, a respeito desse aspecto, Luciano Amaro<sup>64</sup> assim se pronunciou:

O lançamento não se reduz ao simples cálculo do tributo, não obstante haja acentuados níveis de complexidade no que respeita às operações necessárias à determinação do valor da obrigação tributária. Nas situações mais singelas, a apuração do montante devido é simples, como se dá quando a norma diz que, em razão do fato “x”, o indivíduo deve pagar dez unidades monetárias, ou se manda que se recolha o resultado da aplicação de um percentual sobre certo valor. Noutras situações, a determinação do valor do tributo pode exigir operações mais complexas; por exemplo, uma soma algébrica de valores (cada um dos quais, por sua vez, pode depender de uma série de outras), sobre que se apliquem percentuais escalonados, em função do maior ou menor valor positivo da referida soma. É o que se dá, por exemplo, com o imposto de renda das pessoas jurídicas. Tais operações, aliás, são encontradas nos vários setores do direito, já que se fazem necessárias para a identificação do preço, do salário, do aluguel, dos honorários, do juro etc.

No entanto, ainda para aqueles casos para os quais a lei atribui fórmulas complexas de cálculo, ou mesmo utiliza institutos do direito civil ou qualquer outro ramo, na identificação do fato gerador, ter-se-á, sempre, um ato administrativo simples, porque representa uma manifestação unilateral de vontade da Administração Tributária, enquadrando-se, portanto, na seguinte definição de Hely Lopes Meirelles<sup>65</sup>:

Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir,

---

<sup>64</sup> AMARO, 2003, p. 325.

<sup>65</sup> MEIRELLES, 2005, p. 149.

resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

E é ato simples porque:

Ato Simples: é o que resulta da manifestação de vontade de *um único órgão*, unipessoal ou colegiado. Não importa o número de pessoas que participam da formação do ato; o que importa é a vontade unitária que expressam para dar origem, a final, ao ato colimado pela Administração. Tanto é ato administrativo simples o despacho de um chefe como a decisão de um conselho de contribuintes.<sup>66</sup>

Por oportuno, cumpre salientar que para se chegar a uma decisão dos Conselhos de Contribuintes, por exemplo, o conselheiro relator recebe o processo administrativo fiscal, analisa-o, redige o seu voto, apresenta-o na sessão, o presidente da Câmara colhe a votação dos demais conselheiros do colegiado, para só então se obter a decisão. No entanto, ainda assim tem-se um ato administrativo, porque, como bem coloca Alberto Xavier<sup>67</sup>, os vários momentos lógicos de aplicação da lei tributária, cronologicamente separados a que se referem as operações do artigo 142 do CTN, são juízos lógicos de aproximação do comando abstrato ao concreto, já que não possuem efeitos jurídicos próprios.

Uma vez compreendido que o lançamento é um ato administrativo que muitas vezes assume certa complexidade, é necessário saber qual o objeto desse ato para se saber para que ele serve, análise esta que deve se iniciar com o que está posto no direito positivo, conhecendo quais são as atuais modalidades de lançamento previstas no CTN.

---

<sup>66</sup> MEIRELLES, 2005, p. 171.

<sup>67</sup> XAVIER, 2005, p. 50.

## 5.1 MODALIDADES DO LANÇAMENTO

De acordo com Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>68</sup>, existem apenas dois procedimentos previstos no CTN, no sentido de levar o contribuinte a cumprir o seu dever tributário:

O primeiro procedimento está fixado no art 147, cabendo ao contribuinte declarar ao Fisco toda a matéria de fato relevante para acertar e liquidar o tributo devido.

Com a confissão feita pelo devedor das circunstâncias em que ocorreu o fato típico legal, cabe ao Fisco a partir desta denúncia, fazer a valoração jurídica destes fatos, produzindo o efeito jurídico da certeza (acertamento), e, em seguida, determinar o montante devido, tornando-o, finalmente, líquido e certo.

[...]

O segundo procedimento previsto pelo Código Tributário Nacional para o pagamento do débito fiscal é o fixado no artigo 150, em que cabe unicamente ao devedor acertar e liquidar o valor do tributo, que deverá ser pago sem qualquer interveniência direta do Fisco.

Mas, na verdade, consoante a doutrina majoritária, são três as modalidades de lançamento previstas no CTN: de ofício, por declaração e por homologação.

É que as modalidades apontadas por Aurélio Pitanga são tão-somente aquelas que “levam o contribuinte a cumprir o seu dever tributário”, ou seja, as de iniciativa do sujeito passivo.

Desta forma, vislumbra-se no artigo 147 do CTN a definição de lançamento por declaração, no artigo 149 tem-se a figura do lançamento de ofício e o lançamento por homologação, por sua vez, encontra sua definição legal no artigo 150.

Leandro Paulsen<sup>69</sup> observa, com muita propriedade, que no lançamento por declaração, o que ocorre é o fornecimento, por parte do contribuinte, de elementos ao Fisco, para que este apure o crédito tributário e notifique-o a pagar. Mas chama a atenção o autor: “Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso,

---

<sup>68</sup> SEIXAS FILHO, 1988.

<sup>69</sup> PAULSEN, 2007.

dispensaria o lançamento pelo Fisco”. Ou seja, há a declaração, mas ela é tão-somente informativa de dados necessários à apuração, a qual é feita pelo Fisco.

Contrapondo ao lançamento por declaração, Paulsen esclarece o lançamento por homologação nos seguintes termos:

No lançamento por homologação, em verdade é o contribuinte que apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente cancelar tal apuração, quando a entenda correta, mediante homologação expressa ou tácita. Nenhum ato do Fisco, pois, se faz necessário. O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem o efeito homologatório, impedindo, a *contrario sensu*, que o Fisco proceda a lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada. O prazo, portanto, não é propriamente para a homologação, pois esta ocorrerá de qualquer modo, ainda que tacitamente. Por isso, aliás, boa parte da doutrina denomina tal modalidade de autolanzamento pelo contribuinte. O prazo é, sim, para o Fisco, censurando e, portanto, não-homologando o pagamento realizado pelo contribuinte, proceder ao lançamento de ofício do que entenda ser o seu crédito.<sup>70</sup>

E, em relação ao lançamento de ofício, discorre:

O lançamento de ofício, por sua vez, é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo submetido por lei a um das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício terá caráter supletivo, será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário.<sup>71</sup>

Hugo de Brito Machado<sup>72</sup> define o lançamento de ofício, como aquele feito por iniciativa da autoridade administrativa, independente de qualquer colaboração do sujeito passivo. Todavia, tal definição não é de todo abrangente, vez que é possível haver a colaboração do sujeito passivo no lançamento de ofício, quando, por exemplo, intimado a apresentar documentos ou prestar esclarecimentos, o contribuinte o faz sem qualquer embaraço à fiscalização. Assim, a definição de lançamento de ofício que parece ser mais acertada, quando o faz sob o ponto de vista

---

<sup>70</sup> PAULSEN, 2007.

<sup>71</sup> *Id ibid.*

<sup>72</sup> MACHADO, 2007, p. 203.

da iniciativa, isto é, se a iniciativa do lançamento é da autoridade administrativa, quer porque a lei assim o determina, quer porque houve omissão ou insuficiência de recolhimento por parte do sujeito passivo, tem-se aí a figura do lançamento de ofício.

Andrei Lapa de Barros Correia<sup>73</sup> observa que as circunstâncias que diferenciam a necessidade do lançamento de ofício daquele por declaração decorrem basicamente da quantidade de informações de que dispõe a Administração Tributária: “se as possui suficientemente, lança de ofício o tributo, notificando o devedor para pagar valor certo em data certa. Se não dispõe de todos os elementos, notifica-o a partir das informações que este se vê obrigado a prestar”.

Alberto Xavier<sup>74</sup> observa que essa classificação não obedece a um rigor científico, porque não adota o mesmo critério: ora utiliza a iniciativa do procedimento (por declaração ou de ofício), ora distingue pela necessidade ou não de prática de um ato anterior ao pagamento (por homologação ou não). Assim, o lançamento poderia ser por declaração, e ao mesmo tempo por homologação se, de acordo com o critério da iniciativa, fosse pelo sujeito passivo, atendendo à desnecessidade de ato administrativo prévio. E o lançamento de ofício poderia ocorrer tanto para os tributos lançados por declaração, quanto nos tributos lançados por homologação.

Mas, na verdade, o que se identifica é que, ao contrário do que afirma Andrei Correia e Alberto Xavier, o que determina se um lançamento é por declaração ou por homologação é a lei, ou seja, não pode haver lançamento por declaração e ao mesmo tempo por homologação, a menos que se conceba que a homologação é da declaração, o que não foi objeto de discussão até então; e, para quaisquer dos casos, se o contribuinte não cumpre o seu dever, a lei estabelece a prerrogativa da Administração Tributária buscar o seu crédito por meio do lançamento de ofício. Assim, o lançamento de ofício pode alcançar todo e qualquer tributo. Pensar diferente, aliás,

---

<sup>73</sup> CORREIA, 2006.

<sup>74</sup> XAVIER, 2005, p. 71-72.

significa impedir que a Administração Tributária receba o que por lei lhe é devido para custear as finanças públicas.

Exemplificando as modalidades de lançamento, James Marins<sup>75</sup> vislumbra que, se o contribuinte apresenta uma DCTF, sujeita-se às regras do artigo 147, de forma que nesta hipótese haveria um lançamento por declaração que, segundo ele, se realiza em três fases distintas: “a declaração (contribuinte ou terceiro), a análise (Fisco) e a fixação do lançamento (Fisco)”, mas destaca que essa espécie de lançamento se afigura cada vez mais rara no sistema jurídico tributário brasileiro, em que prevalece o lançamento por homologação, que “é fenômeno correlato à privatização da gestão tributária.”.

Todavia, como bem colocou Leandro Paulsen, nem sempre a apresentação de uma declaração configura lançamento por declaração. Isto porque, mesmo na hipótese de lançamento por homologação, tem sido prática usual da Administração Tributária exigir declarações informativas ou mesmo que constituam confissão de dívida, a título de obrigação acessória.

Aliás, no âmbito dos tributos federais, inexistente atualmente um lançamento por declaração, muito embora existam inúmeras declarações a serem apresentadas pelos administrados, quer seja em relação a tributos, quer seja em relação a operações, como é o caso da DOI, apresentadas pelos cartórios, relativamente aos registros de imóveis transacionados.

O usual, então, é o lançamento por homologação e, na sua ausência ou insuficiência, o lançamento de ofício. A propósito, para Paulo de Barros Carvalho há, na verdade, ato homologatório, que ele distingue de lançamento, nos seguintes termos:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um único ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificando o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresse, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei.

---

<sup>75</sup> MARINS, 2002, p. 318-319.

Não é preciso dispendir muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estroutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.<sup>76</sup>

Discorda-se, no entanto, de Paulo de Barros Carvalho porque, na prática, nos tributos sujeitos a prévio pagamento, sem qualquer iniciativa do Fisco, inexistente outra modalidade de lançamento, e não se pode dizer que a obrigação não surgiu, porque o que o contribuinte pagou foi tributo, e se pagou tributo, é porque houve obrigação tributária.

Corroborando o que já se disse no que diz respeito ao lançamento por homologação representar, hoje, a maior parte do volume de tributos arrecadados, James MARINS conclui:

Assim, podemos dizer que a regra geral (que acompanha a maioria) seria aquela em que a obrigação tributária já é exigível mesmo antes da formalização da obrigação por obra da autoridade fazendária sob forma de antecipação de pagamento. Concluindo este ponto, somente nos casos em que a lei expressamente prevê o lançamento de ofício, exclusivamente, para a formalização da obrigação é que o ato da autoridade se afigurará como essencial à exigibilidade.<sup>77</sup>

Mas, ainda a respeito do lançamento por homologação, observa-se uma divisão na doutrina quanto ao objeto do ato de homologação. Ives Gandra<sup>78</sup>, por exemplo, defende que o objeto da homologação é o pagamento e ao mesmo tempo a atividade de apuração do crédito tributário, isto porque, para ele, se houver notificação do pagamento, o lançamento de ofício ocorre pela diferença, mas a parte paga é homologada, expressa ou tacitamente e a verificação de crédito suplementar é mera decorrência da verificação do *quantum* já pago, comparando-o com o direito que pretende ter o sujeito ativo.

---

<sup>76</sup> CARVALHO, 2005, p. 290.

<sup>77</sup> MARINS, 2002, p. 322.

<sup>78</sup> MARTINS, 2002, p. 306.

Já para James Marins<sup>79</sup>, a homologação é do pagamento porque, para ele, não é admissível que o contribuinte exerça o papel do Fisco, efetuando um lançamento provisório que, se condizente com a lei, seria homologado.

Hugo de Brito Machado<sup>80</sup>, por sua vez, adota a tese de que o objeto da homologação não é o pagamento, mas a apuração do montante devido, motivo por que vislumbra a possibilidade de homologação mesmo que não tenha havido pagamento.

Entretanto, há de se discordar dessa última tese, para corroborar o pensamento de James Marins, porque conceber a idéia de homologação do procedimento é admitir uma operacionalização impossível, pois como o Fisco iria diferenciar aquele que nada apurou, daquele que apurou e nada recolheu? E mais, a homologação deve ser sempre efetuada pela Administração. Não se pode conceber o sujeito passivo homologando algum ato jurídico. Por conseguinte, se é o Fisco quem vai homologar, como se homologa uma apuração, sem esta ser materializada? Até se pode conceber a figura do Fisco homologar uma apuração, quando o contribuinte a materializa por meio de uma declaração, mas não é disto que trata o artigo 150, ao prever a antecipação do pagamento, que por óbvio deve ser concebido como uma antecipação à atividade do Fisco; significa apurar e, como é antecipação do pagamento, pagar. Apurar, porque o sujeito passivo, via de regra, não consegue pagar sem apurar. Apurar é o antecedente lógico do pagar. Mas a letra da lei é muito clara ao prever a antecipação do pagamento. Este é o cerne do dispositivo e, por isso, a homologação há de ser entendida como relativa ao pagamento.

Cumprе destacar que no pensamento de Alberto Xavier<sup>81</sup>, não há sequer lançamento no ‘autolancamento’; não há lançamento na ‘homologação expressa’ porque esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado a título de quitação e não há lançamento na

---

<sup>79</sup> MARINS, 2002, p. 320.

<sup>80</sup> MACHADO, 2007, p. 204.

<sup>81</sup> XAVIER, 2005, p. 91.

‘homologação tácita’ porque também não se trata de ato administrativo, mas de silêncio que produz efeitos preclusivos.

Contudo, é importante observar que, à luz da legislação atual, pode haver uma homologação expressa do pagamento, que só não ocorre porque a Administração Tributária se reserva, até o limite do prazo decadencial, ao direito de conferir se o pagamento foi efetuado no exato valor devido, motivo por que a regra tem sido da homologação tácita.

Buscando-se as origens do lançamento por homologação no CTN, verifica-se que seu mentor, Rubens Gomes de Souza, assim o justificou:

O projeto incorporou, entre as demais modalidades de lançamento a matéria dos artigos 175 e 176 do Anteprojeto, que figuravam em capítulo intitulado ‘Dos tributos que não dependem de prévio lançamento’ e adotou a terminologia ‘lançamento por homologação’, visou-se com isso, acentuar o que já decorria, embora com menor clareza, da sistemática do Anteprojeto, a saber, que **todos os tributos dependem de lançamento**. É o que resulta da circunstância do lançamento ser atividade privativa da autoridade fiscal (art. 105): nessas condições segundo conclui a doutrina o chamado ‘auto-lançamento’ nada mais é que uma obrigação acessória<sup>82</sup>. (Negritou-se)

É de se verificar, por conseguinte, que, por ocasião da elaboração do CTN, a concepção que se tinha era a de que todos os tributos dependiam de lançamento, ou seja, o lançamento era constitutivo do crédito.

Abstraindo-se, por enquanto, da essencialidade ou não do lançamento para constituir o crédito, é de se constatar que o lançamento por homologação foi uma figura criada pelo legislador, devido ao grande universo de contribuintes, que tornaria impossível, à União, aos Estados e mesmo aos Municípios e Distrito Federal examinar a exatidão de todos os pagamentos de tributos devidos.

---

<sup>82</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. (*Tesoro, ‘Il Cosidetto Auto-Accertamento’ na Rivista Italizana di Diritto Financiaro*, 1938, 1/12 *apud* SEIXAS FILHO, A função do lançamento tributário. *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, n. 8., Maio/Agosto, pp. 343/359, Madrid, 1988.)

Deixou-se, contudo, assegurado ao Fisco o direito de examinar todo e qualquer cálculo de tributo recolhido, desde que dentro do prazo possível para lançar (antes da decadência do seu direito de constituir o crédito de ofício).

Além disso, muito embora o CTN preveja somente três modalidades de lançamento, na prática se verifica que em muitos casos não ocorre lançamento, mas o crédito é considerado constituído e exigível, sendo inclusive inscrito em dívida ativa.

Mister se faz, então, conhecer essas outras modalidades de constituição do crédito tributário.

## 5.2 HIPÓTESES DE FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

De acordo com Hugo de Brito Machado<sup>83</sup>, a constituição do crédito tributário é da competência exclusiva da autoridade administrativa, ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez; sem essa homologação, não existe, juridicamente, o lançamento, e sem esse lançamento, o crédito tributário não está constituído.

Parte, citado autor, da idéia de que apenas a Administração Tributária pode constituir o crédito. Ele identifica que, quando a Administração Tributária recebe as informações do contribuinte por meio da DCTF, por exemplo, e este não efetuou o pagamento, ao efetuar a intimação para o contribuinte pagar o que declarou, sob pena de inscrição em Dívida Ativa, a Administração está homologando uma apuração do contribuinte<sup>84</sup>. Tal concepção decorre, conforme já se mencionou no item 5.1, do entendimento dele de que a homologação a que se refere o artigo 150 do CTN é, na verdade, da apuração e não do pagamento.

No entanto, de acordo com Leandro Paulsen<sup>85</sup>, a formalização do crédito tributário é a representação documental de que o crédito existe em determinado montante perante um certo contribuinte ciente da sua obrigação, e pode se dar de várias maneiras, não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade. E assim, ele identifica essa formalização não só por meio do auto de infração ou da notificação de lançamento, mas também pela DCTF, pela GFIP, e até mesmo por ato Judicial, nas ações trabalhistas, no que diz respeito às contribuições previdenciárias.

---

<sup>83</sup> MACHADO, 2007, p. 199.

<sup>84</sup> *Id ibid*, p. 204.

<sup>85</sup> PAULSEN, 2007.

A respeito da DCTF, aliás, Antonio Airton Ferreira<sup>86</sup> vislumbra que quando o contribuinte elabora sua declaração, na verdade, está executando os mesmos passos determinados para o lançamento tributário.

E, com efeito, conforme já se salientou, muito embora haja juristas confundindo a apresentação da declaração com lançamento por declaração, no caso da DCTF e da GFIP, o procedimento adotado pelo contribuinte é de apuração do *quantum* devido, identificando-se, por conseguinte, o sujeito passivo e, partir destas declarações, a Administração não promove mais nenhum outro tipo de lançamento para exigir o que ali foi consignado, porque essas declarações são concebidas como confissão de dívida. Eventual lançamento posterior à DCTF ocorre tão-somente para complementá-la, ou seja, na hipótese da Administração Tributária identificar que o tributo devido é maior do que aquele que foi declarado.

A respeito da possibilidade de a autoridade administrativa poder executar o crédito tributário, se o sujeito passivo fez a apuração deste e informou o valor correspondente ao Fisco, mas não fez o pagamento, Ives Gandra manifesta-se nos seguintes termos:

Na minha opinião, declarado o crédito e não pago, deveria o contribuinte ser notificado para pagá-lo ou defender-se. **Esta tese, todavia, foi repudiada pela jurisprudência, que permite a imediata execução do crédito tributário não pago, independentemente de um processo administrativo com o direito a ampla defesa.** Vencido, mas não convencido, entendo que a eliminação da instância administrativa fere o artigo 5º LV da Constituição Federal.<sup>87</sup> (Negritou-se)

Na verdade, o contraditório consagrado pela Constituição resta garantido, porque ao contribuinte sempre lhe assiste a possibilidade de discutir a exigência no âmbito do Poder Judiciário. Além disso, tal como colocado por Ives Gandra, a jurisprudência dos tribunais é farta

---

<sup>86</sup> FERREIRA, 2004.

<sup>87</sup> MARTINS, 2002, p. 306.

ao dispor que a DCTF é constitutiva do crédito tributário. A título exemplificativo, colaciona-se o seguinte recurso especial:

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia. [...] <sup>88</sup>

Cumpre destacar que a natureza de confissão de dívida da DCTF consta desde o artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, *verbis*:

Art. 5º O Ministério da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. [...]

Ou seja, tal Decreto-Lei dispõe justamente que o documento do contribuinte que, em cumprimento à obrigação acessória, comunica a existência de crédito tributário, constitui confissão de dívida, sendo instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, o que enseja, no caso de inadimplemento, a inscrição direta em Dívida Ativa, com juros e multa moratória, para efeito de cobrança executiva.

Além disso, no âmbito federal, à luz do artigo 74, parágrafos 6º ao 11, da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, tem-se a figura da Declaração de Compensação, por meio da qual o contribuinte aponta um

---

<sup>88</sup> Resp. nº 644.802- PR, da lavra da Min. Eliana Calmon, julgado em 27/3/2007, publicado no DJU de 13/4/2007.

crédito seu para com a Fazenda Pública e, ao mesmo tempo, declara um débito e informa que pretende compensar ambos. Tal declaração é concebida como confissão de dívida, de modo que, não homologada a compensação, o crédito tributário confessado, isto é, o débito do contribuinte, é inscrito diretamente em dívida ativa, prescindindo de qualquer formalização adicional, ou seja, descabe, neste caso, falar em lançamento de ofício.

No que tange às contribuições previdenciárias, é de se observar que a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 dispõe, de forma expressa, a respeito de outras formas de constituição do crédito tributário, ao dispor no artigo 33, § 7º, *verbis*:

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Em relação às ações trabalhistas mencionadas também por Leandro Paulsen, é de se constatar que o artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal dispõe que a Justiça do Trabalho tem competência para executar, de ofício, as contribuições devidas pela empresa sobre os valores a que for condenada a pagar ao trabalhador, quando das sentenças que proferir. Esta matéria é regulada pela Lei nº 10.035, de 25 de outubro de 2000, que acrescentou o § 1º-A ao artigo 879 da CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, o qual dispõe, *verbis*: “§1º-A. A liquidação abrangerá, também, o cálculo das contribuições previdenciárias devidas.”

E Leandro Paulsen observa:

Com isso, criou-se nova modalidade de formalização do crédito relativo a tais contribuições previdenciárias, o que já tem resultado no indeferimento de certidão negativa ainda que inexista lançamento ou declaração do contribuinte, desde que os débitos estejam formalizados nos autos de reclamatória trabalhistas, conforme já decidiu o STJ.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> PAULSEN, 2007.

Além das modalidades de formalização até aqui suscitadas, observa-se na jurisprudência judicial uma tendência pacífica a aceitar também o depósito judicial como constitutivo do crédito tributário e, portanto, dispensando o lançamento.

Neste sentido, em recente julgamento a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, exarou o seguinte entendimento:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito" (Leandro Paulsen, "Direito Tributário", Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. Embargos de divergência não providos.<sup>90</sup>

A respeito dessa modalidade, discorre Hugo de Brito Machado:

Com o depósito desaparece inteiramente a necessidade de lançamento de ofício, que teria por finalidade fazer líquida e exigível a obrigação tributária. A liquidez é alcançada no momento em que se afirma ser o depósito integral, e a exigibilidade, que o depósito mantém suspensa, se faz absolutamente desnecessária, porque a Fazenda não precisará mais de promover a cobrança. A

---

<sup>90</sup> EREsp. nº 898.992/PR, Relator Ministro Castro Meira, publicado no DJU 27/08/2007.

conversão em renda, mero efeito da sentença a favor da Fazenda, extinguirá o crédito tributário correspondente.<sup>91</sup>

É de se reconhecer, portanto, que, quando o contribuinte preenche um Darf e efetua o pagamento de um tributo federal, ou mesmo quando preenche uma guia de depósito para vincular a sua ação, dando, inclusive, o efeito da suspensão da exigibilidade de que trata o artigo 151, inciso II, do CTN, na verdade, ele está formalizando a existência do crédito, conferindo-lhe certeza e liquidez, ao indicar o tributo, a competência e o seu *quantum*, o que torna absolutamente desnecessário o lançamento de ofício.

Da mesma forma, quando apresenta uma declaração, o contribuinte está cumprindo uma obrigação acessória, atrelada à obrigação de apurar e pagar o tributo. Assim, por meio das declarações o contribuinte calcula o montante do tributo devido, deduz muitas vezes dos pagamentos efetuados, demonstra as compensações que deseja fazer, e chega ao valor que deve, porventura, ainda ser recolhido. Resta, sem dúvidas, formalizada a existência da sua obrigação, tornado-se também desnecessário o ato de ofício do lançamento.

É de se destacar, ainda, que a jurisprudência tem sido tão favorável a aceitar outros meios de formalização do crédito tributário que até mesmo um termo de compromisso assinado pelo importador, quando declara estar importando sob o regime de suspensão dos impostos de importação (*drawback*), tem o efeito de constituir o crédito tributário, na hipótese de não observância, por este importador, das condições exigidas para tal suspensão, como se pode verificar no Recurso Especial ora colacionado, cuja ementa dispõe:

---

<sup>91</sup> MACHADO, 2007, p. 208.

RECURSO ESPECIAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENEGAÇÃO DO PEDIDO DE DESENTRANHAMENTO, DEPOIS DE TRANSITADA EM JULGADO A DECISÃO FINAL NO MANDADO DE SEGURANÇA, DA CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA OFERECIDA PARA OBTENÇÃO DA LIMINAR E SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INADIMPLENTO DO REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. Ao serem importadas matérias-primas do exterior sob o regime de drawback, modalidade suspensão, e ocorrendo, posteriormente, o descumprimento do prazo concedido para a exportação dos produtos com elas fabricados, desde então passam a ser exigíveis os tributos incidentes sobre tais importações, cujas obrigações fiscais, de acordo com o art. 72 do Decreto-Lei 37/66, constituem-se mediante termo de responsabilidade assinado pelo beneficiário desse regime aduaneiro especial.
2. Nesse contexto, já constituído o crédito tributário, não se verifica a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituí-lo no prazo a que se refere o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.
3. Recurso especial desprovido.<sup>92</sup>

Na verdade, em relação às declarações, é perceptível que o CTN não cuida, propriamente, dos seus efeitos, tampouco dispõe sobre a formalização por ato judicial, por depósito etc.; o que se vislumbra naquela Lei Complementar é tão-somente uma modalidade de formalização do crédito tributário, que é o ato da autoridade administrativa, disposto no art. 142 do CTN: o lançamento.

Contudo, como a realidade, corroborada pela jurisprudência inclusive dos Tribunais Superiores é diversa, há de se admitir que existem, sim, outros instrumentos de formalização do lançamento, ou seja, o lançamento é o modo de formalização do crédito tributário praticado pela Administração Tributária. Mas é preciso saber a que corresponde essa formalização, quais são os seus efeitos, qual a relação entre lançamento e crédito tributário, que foi amplamente estudada por diversas correntes doutrinárias.

---

<sup>92</sup> Resp 658.404/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 6/12/2005, publicado no DJU em 1/2/2006, p. 442.

### 5.3 TEORIAS EM TORNO DA NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

A questão do surgimento do crédito tributário, se nasce da obrigação tributária ou se precisa ser constituído, tem íntima ligação com a discussão em torno da natureza do lançamento tributário, vez que, para alguns, é o lançamento um instrumento meramente declaratório de um crédito que já nasce com a obrigação, mas para outros é constitutivo do crédito, tendo em vista que o artigo 142 do CTN estabelece que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Há ainda quem defenda uma natureza híbrida, isto é, constitutiva do crédito e declaratória da obrigação.

Além disso, o artigo 142 dá à expressão “crédito tributário” um sentido que pressupõe liquidez e certeza, mediante uma formalização que implica dizer verificação de que o fato gerador ocorreu, seguida da correta identificação do sujeito passivo, com o cálculo do montante devido.

Tal definição leva também a doutrina a discutir sobre o objeto do lançamento, no sentido de perquirir se ele apenas confere exigibilidade ao lançamento, se é mera representação documental etc.. E desta forma, mesmo para aqueles que conferem natureza declaratória ao lançamento, não são unânimes quanto aos seus efeitos.

Assim, no que diz respeito ao conteúdo do lançamento, Alberto Xavier observa que existem três correntes:

1) Teoria do ato jurisdicional – entende que o fato do lançamento ser vinculado, assemelha-se à sentença de um juiz, porém Xavier<sup>93</sup> discorda porque entende que se deve analisar primeiramente o conceito de Administração, cuja essência é a iniciativa, a parcialidade e a

---

<sup>93</sup> XAVIER, 2005, p. 239-240.

prossecução de interesses, de forma que um ato administrativo distingue-se do jurisdicional, não pelo aspecto vinculado ou discricionário, mas pela “causa-função objetiva”.

2) Teoria da declaração de ciência - que concebe o lançamento como uma mera declaração de ciência ao sujeito passivo, já que a vontade nele declarada não é causalmente relevante para a produção dos efeitos; Xavier<sup>94</sup> discorda dessa, porque, segundo ele, ao praticar o lançamento, a Administração não se limita a declarar que conhece a situação tributária individual, muito embora reconheça que o lançamento tenha como pressupostos os aludidos momentos representativos ou cognoscitivos. É que, na concepção dele, não é esta a função do lançamento, ou seja, não lhe é essencial a função enunciativa.

3) O lançamento como exigência ou ordem de pagamento – solução defendida por Xavier<sup>95</sup>, na esteira das afirmações de que o lançamento não é uma declaração de ciência ou uma declaração de vontade. O lançamento é um ato jurídico intencional, em que se pratica uma vontade com o intuito de se obter determinado resultado.

Quanto à natureza, a maior parte dos autores se debruçam sobre as duas teses já comentadas, quais sejam a de ser constitutivo ou declaratório.

Alberto Xavier<sup>96</sup> estudou as diversas correntes adeptas à teoria que ele classifica como da eficácia constitutiva, e as sintetiza nos seguintes termos:

- a) todas afirmam que é o lançamento que imprime exigibilidade à obrigação e que antes da sua prática, não se pode falar com rigor em obrigação tributária;
- b) para as mais radicais, as situações jurídicas anteriores ao lançamento (entendido como atividade administrativa do Fisco e dos particulares) não seriam de direito material, mas sim de carácter procedimental. Distinguem, por conseguinte, uma

---

<sup>94</sup> XAVIER, 2005, p. 241-242.

<sup>95</sup> *Id ibid*, p. 243.

<sup>96</sup> *Id ibid*, p. 297-300.

relação creditícia de direito substancial de uma relação instrumental, em que o sujeito ativo disporia dos poderes necessários à determinação da prestação tributária individual e o sujeito passivo estaria confinado a uma posição de sujeição ao exercício desses poderes;

- c) para outras correntes, as situações jurídicas essenciais para caracterizar a posição da Administração e dos particulares já teria natureza substancial, mas não seria obrigacional ou creditícia (haveria um direito potestativo da Administração de constituir-se credora); e
- d) outras, ainda, identificam que há natureza substancial nas relações anteriores ao lançamento com características obrigacionais, porém as qualificam como obrigações em abstrato, contrapondo-se às obrigações em concreto. Esta, aliás, seria a linha adotada por Rubens Gomes de Souza.

Dentre os adeptos das teorias constitutivas, Xavier<sup>97</sup> destaca Paes de Barros Leães, Alcides Jorge da Costa e Américo Masset Lacombe, que procuram justificar a natureza constitutiva do lançamento a partir da construção dualista da obrigação tributária germânica já citada, de que haveria o *debitum*, relativa ao débito, e a *obligatio*, relativa à responsabilidade ou garantia, que os germânicos denominaram, respectivamente de *Schuld* e *Haftung*.

A crítica que Xavier<sup>98</sup> faz a tal teoria é a de que o vínculo da responsabilidade, o *Haftung*, só surge se houver inadimplemento do *Schuld*, porém para os seus adeptos, por meio de um “hiato lógico”, o *Haftung* surge, não com o inadimplemento, mas sim com o lançamento, e assim, se afastam da construção alemã. Além disso, adverte que também tal corrente deixa sem explicação a grande maioria de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

---

<sup>97</sup> XAVIER, 2005, p. 325-328.

<sup>98</sup> *Id ibid*, p. 329-330.

Alberto Xavier<sup>99</sup> faz também uma crítica a esta teoria, no sentido de lembrar que, no âmbito tributário, impera o princípio da legalidade, de modo que “a lei é o fundamento único e exclusivo dos direitos e deveres tributários”. E afirma:

O direito de exigir o tributo e o dever de o prestar constituem mera relação jurídica de direito substantivo, que não se altera pela circunstância de os atos de aplicação da lei fiscal serem exatos ou inexatos, justos ou injustos. O lançamento “injusto” que declarou erroneamente a existência de um débito tributário quanto a certa pessoa, não a investe numa situação tributária de direito material. Torna-a destinatária de um comando ilegal, cujos efeitos terá de suportar em caso de preclusão dos meios processuais de defesa ao seu dispor. Paralelamente, a inexistência de lançamento não impede a constituição do débito tributário na esfera jurídica do contribuinte, nos termos limites definidos pela lei.<sup>100</sup>

Como adepto da teoria constitutiva no direito brasileiro, vislumbra-se, ainda, Hugo de Brito Machado<sup>101</sup>, que se manifesta pela necessidade do lançamento, porém, nos seguintes termos:

Seja como for, no plano jurídico será indispensável, em qualquer caso, a manifestação da autoridade administrativa sobre o valor do tributo devido, e essa manifestação configura o lançamento tributário.

[...]

Realmente, como a obrigação tributária é, repita-se uma obrigação *ex lege*, a aplicação da lei que a institui, ao fato previsto na respectiva hipótese de incidência, implicando necessidade de liquidação, ainda quando feita pelo contribuinte está sempre sujeita a verificação pela autoridade administrativa, a menos que se entenda que divergências eventualmente surgidas nessa liquidação devem ser submetidas a um terceiro, juiz ou árbitro, o que não nos consta ocorrer nos ordenamentos jurídicos em geral.

[...]

Quando o tributo é apurado e pago pelo contribuinte existe tributo e existe lançamento, neste caso, pelo ato da autoridade administrativa que afirma estar correta a apuração feita pelo contribuinte, e se tal ato não é praticado, o lançamento existirá como ficção jurídica, com o decurso do prazo de que dispunha a autoridade para lançar. Isto é uma exigência da segurança jurídica, que estaria degradada se a autoridade dispusesse de tempo indeterminado para verificar a apuração feita pelo contribuinte.

---

<sup>99</sup> XAVIER, 2005, p. 333-334.

<sup>100</sup> *Id ibid*, p. 334.

<sup>101</sup> MACHADO, 2002.

Para o autor, “existiria, sim, tributo sem lançamento, se o tributo fosse uma contribuição voluntária; ou então, sendo compulsória, tivesse a Fazenda Pública de pedir ao juiz o acertamento da prestação sempre que discordasse do contribuinte quanto a ela.”<sup>102</sup> Ou seja, na concepção dele, como tributo é uma prestação pecuniária compulsória, mas que depende de “acertamento”, considerando que a lei atribuiu que este acertamento é competência do fisco, e o mesmo pode fazer independente da vontade do contribuinte, não pode haver tributo sem lançamento. De acordo com Hugo de Brito, portanto, o lançamento é “constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente”.<sup>103</sup>

Enquanto Hugo de Brito vislumbra tributo sem lançamento, Ives Gandra Martins<sup>104</sup> identifica, no direito brasileiro, tributo sem fato gerador, na figura da substituição tributária para frente, abordada no item 3 (Relação Tributária), além de fato gerador sem lançamento, nas hipóteses de lançamento por homologação, e conclui:

Na substituição tributária denominada ‘para frente’, há tributação na ocorrência de fato gerador inexistente, que pode ou não ocorrer no futuro. Nos lançamentos por homologação, há fato gerador e pagamento, independente do lançamento, que se prescreve cinco anos após a ocorrência de fato gerador, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN.

No entanto, como dito na ocasião em que se abordou a substituição tributária para frente, o que ocorre lá é uma ficção jurídica, ou seja, a lei criou uma obrigação tributária relacionada a um fato gerador que ainda vai ocorrer. Se esse fato não ocorrer, descabe falar em obrigação, e o valor pago é integralmente restituído. Em contrapartida, uma vez observada a situação descrita como necessária e suficiente para gerar, em face do substituto tributário, a

---

<sup>102</sup> MACHADO, 2002.

<sup>103</sup> *Id.*, 2007, p. 201.

<sup>104</sup> MARTINS, 2002, p. 304.

obrigação de recolher o tributo, se este não o fizer, poderá haver, sim, lançamento de ofício, pois fato gerador e obrigação tributária surgiram.

Assim, a substituição tributária não se exclui da regra geral do lançamento, de forma que a teoria que prevalecer para as situações normais, aplica-se à substituição tributária.

Passando, então, à análise das teorias de eficácia declarativa, Xavier<sup>105</sup> afirma que a sua generalidade admite a identidade do fenômeno obrigacional antes e depois de praticado o lançamento, ou seja, que a obrigação tributária nasce com a verificação do fato previsto na lei, muito embora os autores adotem nomenclaturas diferenciadas para as duas fases típicas do desenvolvimento da obrigação, distinguindo a obrigação em abstrato/concreta, certa/incerta, potencial/atuado etc.

Mas, para o autor, o problema da eficácia do lançamento é essencialmente uma questão de direito positivo. É que observa que o artigo 113, no seu § 1º, bem como o artigo 114, ambos do CTN, adotam a tese da eficácia declarativa, enquanto o artigo 142 do CTN emana a tese da eficácia constitutiva. Daí porque verifica que assiste razão àqueles que defendem que esses problemas não podem ser resolvidos pelo simples recurso a definições legais, mas sim a partir de uma análise do regime jurídico.<sup>106</sup>

Sob esse aspecto, há de se concordar com Alberto Xavier que os efeitos do lançamento só podem ser analisados a partir do regime jurídico em que se enquadra, ou seja, o que o direito positivo dispõe em torno do lançamento, quais suas conseqüências etc..

Esclarece, então, Alberto Xavier que, dentre as teorias da eficácia declaratória, há algumas que partem do princípio de que, com a verificação do fato gerador, a obrigação tributária nasce imediatamente, mas apenas *in abstracto* e, com o lançamento, o vínculo abstrato é

---

<sup>105</sup> XAVIER, 2005, p. 301.

<sup>106</sup> *Id ibid*, p. 302.

transformado em obrigação concreta, com conteúdo e contribuinte determinados. Além da concretização, indica Xavier que há autores que acrescentam à abstração da obrigação tributária antes do lançamento a característica de “genericidade”, ou seja, a obrigação tributária é genérica e o lançamento a específica.<sup>107</sup>

Contudo, ele identifica que a abstração e a generalidade são atributos da norma tributária, ou dos tributos, mas nunca da obrigação tributária, que tem que ser concreta, subjetivamente determinada, já que é uma obrigação pecuniária e que o princípio da tipicidade afasta qualquer discricionariedade da Administração na aplicação da lei fiscal, não havendo como se conceber que, com o seu ato, surja a especificação:

[...]quando a Administração fiscal fixa e valora os fatos, e ulteriormente os subsume nas normas tributárias que lhes correspondem, ela não concretiza uma obrigação abstrata, nem especifica uma obrigação genérica: muito simplesmente aplica o direito, o que envolve por definição um ajustamento da lei ao fato, do abstrato ao concreto.<sup>108</sup>

Em relação às teorias declaratórias que concebem o lançamento como liquidação, representando um ato final de aplicação da lei ao caso concreto, ao determinar o pressuposto do fato gerador, verificar a sua correspondente previsão legal e determinar o montante da base de cálculo, Xavier<sup>109</sup> esclarece que para seus adeptos o lançamento não tem por fim criar um efeito de certeza do direito ou do fato, muito embora a Administração formule um certo juízo a respeito da existência do pressuposto de fato, mas objetiva apenas determinar o valor da base de cálculo, motivo por que o lançamento não seria um ato de autoridade.

A este entendimento ele se opõe, afirmando que a liquidação do elemento ilíquido da “*fattispecie*” tributária não passa de uma prova de uma das qualidades do fato tributário que é o

---

<sup>107</sup> XAVIER, 2005, p. 357.

<sup>108</sup> *Id ibid*, p. 358-359.

<sup>109</sup> *Id ibid*, p. 360-361.

seu valor; o lançamento teria natureza de uma providência instrutória, de caráter preparatório, porém salienta que as teses não colocam com clareza essa identidade do aludido ato, descrevendo-o como uma mera operação aritmética, e acrescenta que se o lançamento se limitasse a provar (liquidar) os elementos quantitativos (ilíquidos) da obrigação, a lei teria que limitar os fundamentos da impugnação ao erro de cálculo, o que não ocorre. Além disso, ressalta que recusar ao lançamento a natureza de ato de autoridade é deixar sem explicação a consolidação dos atos ilegais.<sup>110</sup>

Todavia, entre os doutrinadores brasileiros, a tese da eficácia declaratória parece predominar, muito embora cada autor a aborde sob um enfoque.

Neste sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>111</sup> manifesta-se no sentido de que o lançamento tributário tem como função “tornar certo o dever jurídico tributário, e de liquidá-lo para que possa ser cobrado administrativamente ou através do judiciário pelo Executivo Fiscal.”.

E salienta o autor:

Não se enquadra na figura definida no artigo 142 do C.T.N. o ato da administração fiscal que simplesmente certifique a prática pelo devedor de fatos relevantes para a tributação.

Também não será lançamento tributário o ato do órgão da administração fiscal que faça o acertamento do tributo sem, entretanto, liquidá-lo.

O direito brasileiro, a contrário do italiano, não deu relevância ao procedimento administrativo de acertamento, apartado do ato de liquidação.

No acertamento tributário, visa-se identificar corretamente os fatos praticados (fato imponível), quem os praticou, e valorizá-los juridicamente com a adoção do critério jurídico apropriado. É um procedimento administrativo equivalente à ação judicial declaratória.

[...]

O que caracteriza substancialmente o lançamento tributário é o grau de certeza jurídica conferido por um órgão da administração fiscal competente para tal, suficiente para liquidar e exigir o pagamento do tributo.

<sup>110</sup> XAVIER, 2005, p. 361-366.

<sup>111</sup> SEIXAS FILHO, 1988, p. 343-359.

Acrescenta, o citado autor, que o lançamento pode até contemplar os fatos indicados pelo contribuinte, mas, para ser “lançamento”, a valoração jurídica não pode deixar de ser da responsabilidade da autoridade administrativa.<sup>112</sup>

Já Sacha Calmon<sup>113</sup> afirma:

- a) o lançamento somente confere exigibilidade necessária ao crédito tributário do sujeito ativo nos casos dos tributos que exigem lançamentos diretos (IPTU, IPVA) ou que pedem lançamentos após declaração do contribuinte (ITR, ITBI). Nos impostos sujeitos à homologação do pagamento, é ele prescindível. A própria lei torna obrigatório o recolhimento [...];
- b) mesmo nesta última hipótese, inexistindo pagamento, ou ainda nos casos de tributos sujeitos a lançamento por declaração ou misto, lançamentos *ex officio* são sempre possíveis para dar à Administração, inerte o sujeito passivo, condição de exigir o crédito já nascido com a obrigação, esta a seu turno decorrente da realização do fato gerador previsto em lei [...];
- c) é erro rotundo dizer que o lançamento institui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclama que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isto for necessário – ao individualizar o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade.

Mas esta conciliação de teses a que se refere Sacha Calmon é um entendimento muito comum na doutrina; ao fazer referência a Paulo de Barros Carvalho (*in* Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, São Paulo, Saraiva, 1998), James Marins<sup>114</sup>, por exemplo, cita:

De acordo com pensamento mais recente de Paulo de Barros Carvalho, terá o lançamento eficácia declaratória se levarmos em conta que o ato de lançamento, ao ser formalizado, estará declarando o evento e a data em que o mesmo ocorreu em concreto (tempo no fato) e, terá ele eficácia constitutiva se levarmos em conta que somente a partir do momento em que o lançamento for efetivado é que nascerá para o direito a relação jurídica tributária, vinculando um sujeito ativo titular de um direito subjetivo a um sujeito passivo detentor de um dever

<sup>112</sup> SEIXAS FILHO, 1988, p. 343-359.

<sup>113</sup> COELHO, 1999, p. 649-653.

<sup>114</sup> MARINS, 2002, p. 316.

jurídico (tempo do fato). Para este autor, não basta a ocorrência pura e simples do evento no mundo fenomênico, nos moldes em que foi hipotetizado nos critérios da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência) para que se dê por constituída a relação jurídico tributária. Somente nascerá para o direito com a expedição de norma individual e concreta que, tanto poderá ser expedida pelo sujeito passivo – ato de preenchimento de guia de recolhimento da exação no caso de tributos sujeitos ao regime de homologação – como poderá ser expedida pelo poder público – no caso o ato de lançamento tributário – onde o evento ocorrido no mundo fenomênico será individualizado no tempo e no espaço. Então, prossegue o autor: ‘tanto isso é verdade que um lançamento regularmente efetuado, vale dizer, realizado por funcionário competente, mesmo não tendo ocorrido o fato jurídico tributário, prevalece como ato válido instalando nova relação de crédito no mundo da factilidade jurídica, ao menos até que se comprove por meios idôneos do sistema do direito que o acontecimento não se configurou. Tal expediente deverá ser ‘desconstituído’ pela forma apropriada, pouco interessando a chamada ‘verdade material’.’.

Também Natércia Siqueira<sup>115</sup> adota posição mista:

O homem quando constrói a norma individual e concreta em resultado de uma atividade de compreensão de dados já postos, como o ordenamento escrito, o meio de aplicação e as práticas reiteradas, preocupa-se em reproduzi-los com fidelidade e coerência. Na produção da norma individual e concreta há, portanto, o elemento declarativo ao lado do constitutivo, podendo-se até dizer que é o último que se agrega ao primeiro, havendo um misto de declaração e criação.

Perante todos estes dados, não se pode compactuar com a teoria da eficácia declaratória do lançamento quanto ao conteúdo da obrigação, em que o aplicador apenas declararia o que já existe. De igual sorte faz-se insustentável a teoria no sentido de o lançamento ser declaratório quanto à existência e os termos da relação jurídica tributária e constitutivo no tocante ao crédito, que resultaria de uma atividade de liquidação. Ora, na constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa não se limita a efetuar cálculos; antes, busca a veracidade dos eventos, qualifica-os juridicamente, determina os sujeitos ativo e passivo e dispõe acerca da prestação da obrigação (art. 142, caput, CTN). A constituição do crédito consiste em verdadeira atividade interpretativa, que envolve declaração e criação, não se restringindo aos lindes de uma prática liquidatória.

Também não se aceita a teoria que atribui efeito preclusivo ao lançamento, em razão de o crédito tributário valer independentemente de refletir a real obrigação tributária. Como comentado exaustivamente, não existe a real obrigação tributária, plenamente constituída com ocorrer do evento posteriormente qualificado como fato jurídico e apta a ser autenticamente desvendada, à qual o crédito deve estar em conformidade. Entretanto, não obstante tudo o que foi dito, não se pode menosprezar o que preconiza a mais respeitada doutrina, no sentido de a obrigação surgir com a ocorrência do evento, havendo por ocasião do lançamento apenas declaração quanto ao conteúdo da relação jurídica instaurada. Tal assertiva é extremamente útil, se entendido que em matéria tributária é proibida a discricionariedade e que o

<sup>115</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 47-48.

regime jurídico material a ser aplicado é o do momento em que o intérprete julga ocorrido o fato gerador, atribuindo-se a este os efeitos resultantes do nascimento da obrigação. É inclusive pelo ângulo da incidência, do momento ao qual se atribui a produção dos efeitos, que se pode dizer que a obrigação tributária nasce com ocorrer dos eventos futuramente qualificados como fato gerador.

[...]

Concluindo, o agente regulador do caso concreto, quanto à matéria jurídica, executa pura atividade interpretativa, caracterizada pela declaração e constituição.

Alfredo Augusto Becker<sup>116</sup>, por sua vez, apresenta tese diferente das abordadas até então, ao dizer que é impossível o lançamento ter efeito puramente declaratório porque o verdadeiro efeito do lançamento é a preclusão, esta entendida como a preclusão de qualquer investigação sobre a situação jurídica antecedente ao lançamento, pois, depois do lançamento, a sua contestação fica enfraquecida. Observa que o lançamento tributário consiste numa série de atos (de natureza psicológica, material, econômica ou jurídica), que podem ser praticados pelo sujeito passivo, pelo sujeito ativo, por ambos, ou por terceiros, com a finalidade de, investigando fatos pretéritos, constatar a realização da hipótese de incidência, captar a base de cálculo, e quantificar o tributo.

Extrai, então, as seguintes conclusões: 1ª) que “O lançamento é um momento lógico jurídico que existe na criação de todo e qualquer tributo”; 2ª) que o tempo do lançamento pode ocorrer imediatamente após a realização da hipótese de incidência, ou passado um certo lapso de tempo após tal hipótese de incidência. Quando ocorre imediatamente, o lançamento consiste em atos de natureza apenas psicológica; 3ª) no caso de lançamento após um certo tempo, este consiste em atos de natureza jurídica, porque “aquele intervalo temporal é anormal na fenomenologia jurídica e somente pode existir por regra jurídica cuja regra seja precisamente a criação de um tal intervalo.” Nesta hipótese, o lançamento acrescenta exigibilidade ao conteúdo

---

<sup>116</sup> BECKER, 2002, p. 352-361.

jurídico da relação jurídica tributária preexistente que nascera com conteúdo mínimo: direito e correlativo dever; e 4ª) mesmo depois do lançamento, o sujeito passivo (ou ativo) pode oferecer resistência jurídica contra a exigibilidade (do direito), provando que o lançamento desobedeceu às regras jurídicas de lançamento, ou contra a existência (do direito), quando discute os fatos analisados e investigados pelo lançamento, afirmando que não realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo.

Sem afirmar se é constitutivo ou declaratório, Leandro Paulsen vislumbra que o lançamento de ofício assume caráter supletivo, tendo efeito direto sob a liquidez e certeza do crédito tributário:

Age, o Fisco, quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco. Quando o contribuinte, **embora não efetuando o pagamento**, reconhece formalmente o débito, **ainda que com ele não concorde**, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) **ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento**, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.

Ou seja, embora o CTN diga da constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e liquidez do crédito tributário em documentos produzidos pelo próprio contribuinte.<sup>117</sup> (Negritou-se)

Reforça, ainda, o citado autor que lançamento é tão-somente o ato da autoridade: “O ato do contribuinte, isto sim, faz as vezes do lançamento, dispensando-o na medida em que já documenta a existência e liquidez do crédito tributário e revela a inequívoca ciência quanto à obrigação respectiva”.<sup>118</sup>

Mas Luciano Amaro, com muita propriedade, adverte:

---

<sup>117</sup> PAULSEN, 2007.

<sup>118</sup> *Id ibid*, 2007.

Se, de um lado, não se pode desprezar a situação de fato (o fato gerador), sem cuja ocorrência não cabe falar do nascimento do dever de prestar tributo, por outro lado há importantes efeitos que surtem com um lançamento, e que não se limitam a *formalizar*, ou *quantificar*, ou *liquidar*, ou *tornar certa* a obrigação tributária. Tanto que, em inúmeros casos, a lei determina o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer providência por parte do sujeito ativo. O que mostra que a liquidez e a certeza da obrigação tributária são decorrência da lei aplicada ao fato gerador e não de um procedimento do credor.<sup>119</sup>

E, na verdade, se os efeitos do lançamento fossem tão somente os de formalização ou quantificação, este estaria dispensado se, hipoteticamente, houvesse um tributo para o qual a lei já lhe fixasse o valor exato, ou seja, um tributo fixo como já vislumbrou Hugo de Brito Machado; mas o fato é que, mesmo nesses casos, isso não ocorre, vez que, ainda que se tratando de tributo de fácil apuração, se a lei fixasse ser este sujeito a pagamento antecipado e posterior homologação, se o contribuinte não o quitasse, necessário seria um lançamento por parte do Fisco para poder receber o seu crédito.

Aliás, esses efeitos são muito bem colocados por Alberto Xavier que identifica no lançamento um “título abstrato da obrigação tributária”, concebido, na mesma linha de Paulsen, como um ato complementar, que confere poderes e deveres à relação tributária, antes não advindos. Ou seja, o lançamento tem uma “eficácia acessória”, reforçando as relações jurídicas surgidas com o fato gerador, porque só após ele é que pode ser invocada uma execução coercitiva da obrigação. Esclarece que é um título abstrato porque se desvincula do fato que o originou, de forma que subsiste, ainda que a situação subjacente não tenha ocorrido, ou a tenha em outros termos.<sup>120</sup>

Com isto, o autor consegue justificar a hipótese já citada quando das colocações de Paulo de Barros Carvalho, da perpetuação dos efeitos dos lançamentos, mesmo quando eivados

---

<sup>119</sup> AMARO, 2003, p. 326.

<sup>120</sup> XAVIER, 2005, p. 400-404.

de vícios, se não argüidos, pois a teoria declaratória, ao dizer que o lançamento apenas declara uma relação jurídica já existente, que surgiu com o fato gerador, atrela de tal forma o lançamento ao fato gerador, que torna difícil sustentar a situação, não rara de ocorrer no mundo real, de lançamento quando não ocorreu fato gerador.

Nesse contexto, a função precípua do lançamento seria de fazer nascer um título executivo da obrigação tributária, dentro da sua teoria de que o lançamento seria uma “ordem de pagamento” ou uma “exigência”, vez que possibilita a “realização coativa do crédito mediante execução forçada”. E por formar um título jurídico, ao lançamento dever-se-ia reconhecer uma “eficácia inovadora”.<sup>121</sup>

Sendo constitutivo da ação executiva, seria o lançamento a “condição de atendibilidade” da obrigação tributária, que já apresenta seus efeitos desde o nascedouro; porém, no terreno da “eficácia extrínseca”, estes só se materializam com o lançamento. Todavia, Xavier ainda distingue essa “condição de atendibilidade” da “condição de exercício do direito” pelo credor; é que, para ele, a primeira ocorre com o lançamento, e a segunda, com os prazos legais da obrigação.<sup>122</sup>

Cumprir destacar que Xavier<sup>123</sup> concebe que o lançamento pode ser praticado antes ou depois do vencimento da obrigação. Contudo, é de se constatar que, ao contrário do que afirma esse autor, o Fisco não pode exigir tributo vincendo, o que significa dizer que, não pode haver lançamento antes do vencimento da obrigação e, por conseguinte, a denominada condição de atendibilidade do devedor necessariamente deve coincidir com a condição do exercício do direito do credor. São momentos coincidentes, ou seja, o direito do sujeito ativo de exigir passa a existir com o dever de atendimento da obrigação pelo sujeito passivo.

---

<sup>121</sup> XAVIER, 2005, p. 409.

<sup>122</sup> *Id ibid*, p. 416-417.

<sup>123</sup> *Id ibid*, p. 411.

Mas observa Luciano Amaro<sup>124</sup> que há tributos “cujo recolhimento é reclamado pela lei independente de qualquer providência do sujeito ativo, em relação aos quais, portanto, a *atendibilidade* já se poria com a só ocorrência do fato gerador”, porém, para esses casos, ele vislumbra que a “exigibilidade” estaria condicionada a três circunstâncias, quais sejam: o descumprimento, pelo sujeito passivo, do recolhimento no prazo legal, o lançamento e o vencimento desse prazo.

Assim, tem-se que, com o vencimento da obrigação, esta passa a ser atendível pelo sujeito passivo, porém somente é exigível pelo sujeito ativo, com o lançamento.

Por fim, e em razão de identificar uma situação jurídica abstrata e uma material subjacente, defende Xavier<sup>125</sup> que a eficácia do lançamento não é nem declaratória, nem constitutiva, mas sim, preclusiva, teoria esta já criticada acima por Natércia Siqueira e já defendida por Alfredo Augusto Becker, de certa forma. Para Xavier, essa eficácia preclusiva seria caracterizada pelo fato de o lançamento não depender da situação jurídica anterior, ou seja, o efeito de não haver lançamento é a não formação do título. Vislumbra, ainda a prevalência da relação abstrata, declarada pelo título jurídico extrajudicial, sobre a relação material subjacente, muito embora reconheça que a segurança jurídica que permeia essa prevalência esbarra no princípio da verdade material<sup>126</sup>. E com isso, Xavier constrói a sua “Teoria dos graus sucessivos de eficácia”, separando momentos distintos na dinâmica da obrigação tributária:

Com a ocorrência do fato tributário, ela torna-se existente; no momento da prática do lançamento é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata em que se traduz o crédito tributário; neste momento – mas só nos tributos em que o lançamento precede necessariamente o pagamento – ela torna-se atendível; no momento da verificação do prazo de vencimento, torna-se exigível pelo credor e realizável pelo devedor; no momento em que se esgota o período de cobrança voluntária, sem que o pagamento tenha sido efetuado, torna-se exequível. E torna-se atendível,

---

<sup>124</sup> AMARO, 2003, p. 327.

<sup>125</sup> XAVIER, 2005, p. 422.

<sup>126</sup> *Id ibid*, p. 422.

exigível, realizável e exequível nos precisos termos declarados no lançamento, isto é, nos termos e limites da obrigação tributária abstrata (crédito tributário).<sup>127</sup>

É de se perceber que Xavier, com essa teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, agrega mais um elemento: a exequibilidade. Além disso, cita que a obrigação passa a ser atendível, com o lançamento, se se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, quando, na verdade, é sabido que nas hipóteses de antecipação de pagamento, o lançamento por homologação é, na maioria das vezes, tácito, e só ocorre, ao teor do artigo 150 do CTN, passados cinco anos do fato gerador.

Assim, evidencia-se que é preciso investigar melhor quais os efeitos do lançamento, porque essa construção apresenta muitas incoerências.

---

<sup>127</sup> XAVIER, 2005, p. 427-428.

#### 5.4 LANÇAMENTO E SEUS EFEITOS EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O fato gerador, uma vez ocorrido, dá imediatamente origem à obrigação tributária, que se traduz num crédito para o credor e, conseqüentemente, em um débito para o devedor. Porém, as partes só podem invocar esses efeitos de crédito e débito por meio de um título jurídico formal.

Mas, sempre que surge a obrigação, a lei vai estabelecer uma data de vencimento para pagamento da mesma, em se tratando de um tributo sujeito a pagamento antecipado e posterior homologação, ou uma data para a entrega da declaração, em que o contribuinte vai fornecer ao Fisco os elementos necessários para que este promova o lançamento por declaração.

Nesta última hipótese, o lançamento do Fisco, feito por declaração, gerará um título jurídico com um vencimento para o contribuinte pagar, cujo efeito, em não havendo o respectivo pagamento, será a possibilidade de o Fisco ajuizar uma execução para haver o seu crédito.

Já no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há duas possibilidades de eventos: a primeira seria o contribuinte pagar; a segunda, o contribuinte não pagar.

Conforme observado por Natércia, o lançamento não é um ato de vontade, mas sim um ato de interpretação e aplicação da lei, mas também o é o pagamento, sem lançamento prévio, já que, para efetuar o pagamento, o contribuinte precisou calcular o *quantum* lhe era devido, o que pressupõe interpretação e aplicação da lei.

Assim, se houver o pagamento e se este for integral, não se faz mais necessário qualquer ato de cobrança por parte do Fisco, de onde se pode concluir que o lançamento só precisa ser feito, tratando-se de tributos sujeitos a pagamento antecipado, se houver a necessidade de cobrança.

Fica, ainda, flagrantemente afastada a tese da teoria da eficácia constitutiva do lançamento. Aliás, se o pagamento não tivesse valor jurídico, o artigo 156 do CTN não o conceituaria como uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Confirmando esse entendimento, Natércia Siqueira<sup>128</sup>, ao comentar tal dispositivo legal, interpreta que nessa situação “o que ocorre é que as atitudes do contribuinte são devidas e geram efeitos antes que a autoridade manifeste-se quanto à obrigação, possuindo o pagamento sua eficácia atrelada ao momento em que foi realizado.”.

Também Aurélio Pitanga Seixas Filho revela a efeito advindo do pagamento:

Ora, se todo o recolhimento a título de tributo feito pelo contribuinte, sem participação do Fisco, é útil ou hábil para pagar ou quitar parte da obrigação tributária, este recolhimento espontâneo não pode ser considerado como desprovido de alguma relevância jurídica, nem muito menos o autoacertamento, pois nunca é resultante de meras operações mentais ou intelectuais, pois se o contribuinte for uma empresa ou um empresário, o autoacertamento deverá estar calcado, obrigatoriamente, pelas leis comerciais, em documentos e registros contábeis, que, sempre, produzem conseqüências jurídicas, enquanto o contribuinte não-comerciante, apesar de muitos deles não possuírem o dever de manter registros contábeis de suas operações tributáveis, estas sempre produzem documentos, salvo omissão dolosa para sonegar tributos.<sup>129</sup>

Mas se a lei estabeleceu um prazo para o contribuinte pagar o tributo decorrente da obrigação tributária, e ele não o fez, a atendibilidade a que se referiu Luciano Amaro não ocorreu, então o Fisco precisará exigir o crédito tributário de forma coercitiva.

Assim, para que o crédito tributário advindo da obrigação tributária possa ser exigível, deve o Fisco promover o lançamento de ofício. É a tão mencionada exigibilidade a que se referiu Leandro Paulsen e Alberto Xavier. Porém, essa formalização por parte do Fisco só pode ocorrer, como já observado, após o vencimento da obrigação tributária. Até então, a obrigação tributária era atendível.

---

<sup>128</sup> SIQUEIRA, 2004, p. 50.

<sup>129</sup> SEIXAS FILHO, 1988, p. 343-359.

Por conseguinte, após o prazo legal para pagamento do tributo, em havendo o inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco deve promover o lançamento para poder encaminhar o crédito devidamente formalizado, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa, produzindo-se, então, o título executivo extrajudicial que lhe confere exigibilidade, que é a certidão de dívida ativa.

Mister se faz observar, ainda, que, se é necessário o lançamento para que o crédito seja exigível, na hipótese do seu inadimplemento, também não deve prosperar a teoria da eficácia declarativa, porque se fosse tão-somente declarativo o efeito do lançamento, o crédito surgiria da obrigação e a lei já estabeleceria algum mecanismo para o seu adimplemento independentemente da vontade do sujeito passivo e de qualquer atitude coercitiva do sujeito ativo.

Neste sentido, é oportuno trazer a análise em face do artigo 142 do CTN efetuada por Ives Gandra:

[...]se a obrigação tiver nascido e a autoridade não a tiver constituído, como crédito tributário, nos prazos estipulados pelo artigo 173 do CTN, automaticamente decairá o seu direito de constituí-lo numa forma extintiva da obrigação e do crédito tributário em potencial, impedido de nascer por decorrência.<sup>130</sup>

Logo, é inquestionável que somente o lançamento e as demais modalidades de formalização do crédito a ele correlatas propiciam ao credor o direito de exigência.

A respeito das já mencionadas modalidades de formalização do crédito tributário, como o depósito e as declarações concebidas como confissão de dívida, cumpre observar que são tratadas de forma diferente.

---

<sup>130</sup> MARTINS, 2002, p. 285-286.

É que, no caso do depósito, a equiparação feita pela jurisprudência é com o pagamento, ou seja, o depósito, tal qual o pagamento, representa um desembolso do contribuinte para quitar tributo. Logo, se o pagamento dispensa o lançamento, também o depósito o dispensará.

Já as declarações como DCTF e GFIP, estas são tratadas, conforme mencionado no item 5.2 (Hipóteses de Formalização do Crédito Tributário), como títulos executivos extrajudiciais, tal qual o lançamento de ofício. Isto porque apuram e quantificam o valor devido, identificando, ainda, o sujeito passivo.

Além disso, das palavras de Ives Gandra é possível extrair mais uma conclusão, qual seja a de que se o lançamento não for praticado dentro do prazo estabelecido pela lei para que o sujeito ativo exerça o seu direito de exigência, o crédito tributário que surgiu da obrigação não poderá mais ser exigido. Assim, sob esse aspecto, a teoria da preclusão defendida por Alfredo Augusto Becker, e, sobretudo, por Alberto Xavier, parece ser a mais adequada.

Mas, a respeito dos efeitos do lançamento, oportuno ainda se faz trazer à colação as palavras de James MARINS<sup>131</sup>:

Lançamento e exigibilidade são fenômenos jurídicos distintos, e devem ser examinados no âmbito do percurso formalizador da relação jurídica tributária, ou seja, em seu momento dinâmico. Aumenta, diariamente, o número de tributos em que a exigibilidade do crédito ocorre sem o labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação (lançamento), pois nesses casos é a própria norma tributária que alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal), seus sujeitos, sua quantificação (base de cálculo e alíquota) e modo de adimplemento, sobretudo quanto aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento) que, deveras, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação por parte do Fisco, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário.

---

<sup>131</sup> MARINS, 2002, p. 321.

Assim, para o dito autor, não é apenas o ato formal do lançamento que confere exigibilidade à obrigação tributária, “ainda que o ato administrativo lhe seja essencial à exeqüibilidade”, porque, de acordo com ele: “Tais predicados de exigibilidade e exeqüibilidade são, contudo, insuscetíveis de serem confundidos, necessitando, portanto, de uma análise mais minudente dos diversos contextos da exigibilidade”.<sup>132</sup>

E pondera o autor:

Formando entendimento diverso, chegaríamos à inadmissível conclusão de que, não havendo lançamento (de nenhuma espécie), ou seja, permanecendo inertes os sujeitos passivo e ativo, não estaria o contribuinte sujeito aos prazos para cumprimento da obrigação, pois onde não há exigibilidade não existe mora. Por outro lado, se a lei prevê unicamente o chamado lançamento de ofício como condição de exigibilidade da obrigação tributária, somente após a notificação do lançamento é que poderão se registrar os efeitos de eventual mora.<sup>133</sup>

Mas, segundo Marins<sup>134</sup>, a exigibilidade que decorre unicamente da incidência não formalizada (não condicionada a lançamento) é diversa daquela decorrente do lançamento formal porque apenas deste ato administrativo é que pode decorrer a exeqüibilidade judicial do crédito, vez que a inscrição em dívida depende de formalização.

Como ocorre exeqüibilidade judicial do crédito também por meio das declarações, o raciocínio de James Marins acima exposto deve ser estendido também a elas. Mas esse é o único reparo a fazer nessa sua tese porque, de resto, o que se verifica na sua construção de diferente do que foi tratado por Luciano Amaro e Alberto Xavier é a nomenclatura, porque a sua “exigibilidade”, na verdade é o que se chamou até agora de “atendibilidade”, e o que ele menciona como exeqüibilidade, que ocorreria com o lançamento, na verdade é a exigibilidade.

---

<sup>132</sup> MARINS, 2002, p. 321.

<sup>133</sup> *Id ibid*, p. 322.

<sup>134</sup> *Id ibid*, p. 323.

Por conseguinte, a exequibilidade mencionada por Xavier, é obtida também por meio do lançamento ou das próprias declarações, mas em um momento posterior, quando tais títulos são inscritos em dívida ativa.

## CONCLUSÕES

Da análise do que está posto do CTN a respeito do fato gerador, verifica-se que há o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória, porém, para o estudo da origem do crédito tributário, interessa investigar o fato gerador da obrigação principal, havendo a doutrina discutido que o mesmo ora assume uma definição abstrata de hipótese de incidência da norma tributária, ora é tratado como fato concreto ocorrido no mundo fenomênico, que faz gerar a obrigação tributária.

É, então, posição pacífica na doutrina que a norma define o fato e que este, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, gera a obrigação tributária, ou seja, que a obrigação surge com o fato gerador.

Abordando a obrigação tributária, verifica-se que esta tem como características o fato de ser *ex lege*, indisponível e patrimonial. Ser *ex lege* e indisponível, isto é, de ocorrer independentemente da vontade das partes, atribui à obrigação tributária algumas peculiaridades que não se observam no âmbito do direito civil, como, por exemplo, a possibilidade de se gerar um título executivo extrajudicial sem qualquer aceite do devedor.

No que diz respeito à estrutura, a obrigação tributária em muito se assemelha às obrigações do direito civil, vez que possui partes, vínculo jurídico e tem por objeto uma prestação. Ao vínculo jurídico, no caso da obrigação tributária, dá-se o nome de relação tributária. As partes são, respectivamente, denominadas de sujeito ativo e sujeito passivo, podendo este ser tanto o contribuinte, como um terceiro designado por lei, que tenha ou não relação direta com o fato gerador.

Em relação à sujeição passiva, que pode ocorrer na substituição tributária, na sucessão tributária, na transformação, ou qualquer outra forma de alienação, verifica-se que, para todas

essas modalidades, a premissa de que a obrigação tributária surge com o fato gerador é sempre válida, inclusive nas hipóteses de substituição tributária para frente, vez que, muito embora o fato gerador seja inicialmente presumido, para efeito de gerar a obrigação, depois, se ele não ocorrer, a obrigação tributária deixa de existir.

É dizer, a lei dispôs que ocorrido determinado fato, presume-se também ocorrido outro, e cria duas obrigações tributárias, mas se o presumido não ocorrer, cabe restituição do valor que foi pago a título de crédito tributário da obrigação tributária relativa ao fato gerador presumido.

Quanto ao momento em que surge o vínculo, ou seja, a relação tributária, é possível dizer que o vínculo é um elemento da obrigação, que surge com ela; e esta, por sua vez, surge com o fato gerador.

No que diz respeito ao objeto da obrigação, verifica-se que corresponde ao que se denominou de crédito tributário, se analisado do ponto de vista do credor, ou débito tributário, se o enfoque for do ângulo do devedor, de forma que não há crédito sem débito, nem débito sem crédito, ou seja, a posição majoritária é a de que o crédito contrapõe-se ao débito, surgindo, portanto, juntamente com a obrigação, quando ocorrido o fato gerador, podendo o crédito, ainda, ser concebido como o conteúdo do título jurídico extrajudicial que materializa a obrigação tributária.

Ao definir o crédito, o CTN traz à tona a noção de lançamento, definindo-o como procedimento administrativo destinado a constituir o crédito. No entanto, a doutrina majoritária identifica o lançamento como sendo um ato. Tal ato é sempre uma prerrogativa do Fisco, não só no lançamento de ofício, mas também naquele por declaração ou mesmo por homologação.

Em relação ao lançamento por homologação, tem-se uma confirmação de que a obrigação surge com o fato gerador, porque não houve nenhuma atitude da Administração. Nesse

caso, o ato do Fisco é, na maioria das vezes, uma ficção jurídica, porque se não ocorrer a homologação do pagamento no prazo de cinco anos, diz-se que houve uma homologação tácita.

Há, também, outras modalidades de formalização do crédito não cogitadas pelo CTN que a jurisprudência tem admitido, como por exemplo, o depósito judicial e as Declarações que constituem confissão de dívida do contribuinte, por meio das quais a Administração Tributária alimenta seus sistemas de cobrança e ajuizamento de execução fiscal.

Mas o fato de haver a figura da homologação do pagamento, o fato de o CTN dizer que o crédito surge com a obrigação e, ao mesmo tempo dispor que o crédito é constituído por meio do lançamento, e ainda, de haver outras modalidades de formalização do crédito que dispensam o lançamento, têm levado a doutrina a construir teorias em torno da função do lançamento em relação ao crédito tributário, ora defendendo ter o lançamento eficácia constitutiva, ora tratando-o como dotado de eficácia declarativa.

A análise dessas teorias passa pelos efeitos do lançamento, que para alguns confere liquidez e certeza. Porém, o fato de haver tributos fixos, para os quais a lei não exige qualquer cálculo de maior complexidade, evidencia que o lançamento não se afigura para esse fim. Também nas hipóteses de pagamento antecipado, inexistente a figura do lançamento como forma de assegurar a liquidez e a certeza.

Chega-se, então, à conclusão de que o lançamento assume uma feição de ato complementar, que ocorre nas hipóteses em que o contribuinte não declara ou não paga o tributo na sua totalidade. A obrigação tributária já surgiu, a relação jurídica já nasceu, mas sem qualquer atividade do Fisco, o credor fica sem meios de promover a cobrança se precisar fazê-la de forma coercitiva.

Assim, a função do lançamento seria a de criar um título jurídico executivo para a obrigação tributária. O crédito surgiu com a obrigação, mas só pode ser exigível com o lançamento.

Nas hipóteses de pagamentos antecipados sujeitos a homologação, a obrigação tributária é atendível com o vencimento desse prazo para pagamento, mas só é exigível quando há o lançamento. Passado o prazo para a cobrança amigável, a obrigação passa a ser exequível, também, em razão de ter havido o lançamento.

Já nos casos de lançamento por declaração, o Fisco promove o lançamento com base na declaração e, ao fazer isso, estabelece a data para pagamento, quando, então, a obrigação passa a ser atendível. Finda tal data sem que ocorra o pagamento, tem-se que a obrigação é exigível e, passado o prazo para a cobrança amigável, é também exequível.

Todavia, como a Administração Tributária dispõe de prazos legais para promover o lançamento necessário para exigir o crédito tributário e, uma vez transcorrido esse prazo sem que ocorra o lançamento, o crédito já não mais poderá ser exigido, a tese mais adequada quanto à função do lançamento parece ser a da teoria da preclusão, no sentido de que o lançamento tem um efeito preclusivo sobre o crédito tributário, de modo que, se não praticado, preclui o direito de crédito do sujeito ativo, que surgiu com o fato gerador, com a obrigação tributária, mas que, de acordo com o sistema jurídico vigente, precisa ser materializado por meio de um título jurídico para que possa ser exigido coercitivamente.

**BIBLIOGRAFIA**

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Arts. 113 a 118. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Nacional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária. Uma introdução metológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CORREIA, Andrei Lapa de Barros. **O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN**. 2006, Jus Navegandi, nº 1031 (28.4.2006). Obtida via internet. <http://jus2uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>, em 29/10/2007, 20h20min.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 5. ed., atual..São Paulo: Saraiva, 1993.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FERREIRA, Antonio Airton. **A formalização do crédito tributário pelo contribuinte**. Jus Navegandi. Teresina, ano 8, n. 234, 27 fev. 2004. Obtida via internet. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4892>, 27/06/2007, 20h30min.

LACOMBE, Américo Masset. Arts. 139 a 150 (Crédito Tributário: Lançamento). *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Comentários ao Código Nacional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

LYRIO NETO, Gilberto. Noções sobre o lançamento tributário. Publicado em 19.05.2007. Obtida via internet. <http://www.webartigos.com/articles/1652/1/Nocoos-Sobre-o-Lancamento-Tributario>, em 29/10/2007, 23h10min.

MACHADO, Hugo de Brito. **Impossibilidade de tributo sem lançamento**. 2002. Obtido via internet em: <http://www.hugomachado.adv.br>, em 26/10/2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2005

MELLO, Elizabete Rosa de. **Identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária brasileira**, 2007. Obtido via internet em [http://www.estacio.br/graduacao/direito/publicacoes/id\\_trib.asp](http://www.estacio.br/graduacao/direito/publicacoes/id_trib.asp), em 11/12/2007.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Crédito Tributário: da Noção de Lançamento à de Formalização**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Edições 2 – Mai/Jun 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O que é crédito tributário?. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria- RS. Obtida via Internet. <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/credito-tributario.htm>, 27/06/2007, 21h10min.

PODESTÁ, Fábio Henrique. **Direito das Obrigações. Teoria Geral e Responsabilidade Civil**. São Paulo: Atlas. 2003. 4ª ed.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Natureza jurídica da relação tributária**. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano VI, Nº 6 – junho/2005.

\_\_\_\_\_. **A função do lançamento tributário.** *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, n. 8., Maio/Agosto, pp. 343/359, Madrid, 1988.

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