

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal

BRANDÃO MACHADO

Sócio Fundador e Diretor
Tesoureiro do IBDT/USP.
Advogado em São Paulo.

§ 1

1. O Supremo Tribunal Federal julgou, em 6 de outubro de 1982, embargos no recurso extraordinário número 94.462-1, de São Paulo (Diário da Justiça da União, de 17 de dezembro de 1982, ementário número 1.280-6), acolhendo as razões da União Federal, para concluir que, com a lavratura do auto de infração, se consuma o lançamento do crédito tributário. A empresa embargada havia sido notificada de um auto de infração lavrado em outubro de 1969, no qual o fisco federal impugnara a dedução de despesas contabilizadas em 1967 e 1968, para o efeito da apuração do lucro tributável. Contra o auto de infração apresentou a empresa impugnação administrativa e, depois, recorreu para o Primeiro Conselho de Contribuintes, que julgou desfavoravelmente o seu recurso em abril de 1975. Como entre a data da lavratura do auto de infração e a intimação do acórdão do Conselho haviam decorrido mais de cinco anos, entendeu a empresa que a União não mais lhe podia exigir o imposto e a multa notificados, uma vez que, à época da notificação, já

se achava extinto pela decadência o seu direito de proceder ao lançamento. No julgamento do recurso extraordinário da empresa, o Supremo Tribunal acolheu a sua tese, concedendo-lhe a segurança impetrada, mas nos embargos voltou à sua jurisprudência, segundo a qual a lavatura do auto de infração esgota a atividade de lançar que o Estado pode exercer, após a ocorrência do pressuposto do tributo. A decisão do Supremo, agora, reproduz em substância o que já decidira em acórdãos anteriores (Revista Trimestral de Jurisprudência, vol.89, p.939; vol. 90, p.272; vol.94, p.382; vol.97, p.912), com a diferença, porém, de que a sua motivação procura apoiar-se em elementos doutrinários que não parecem idôneos para justificar a conclusão adotada em sua jurisprudência.

2. A decisão anotada resolve questões que, de há muito assentadas embora em alguns países, constituem ainda hoje, em outros, objeto de viva controvérsia, merecendo a atenção de boa parte da doutrina. Afirma-se no acórdão que a ocorrência do fato gerador do imposto cria a obrigação tributária e, ao mesmo tempo, faz nascer para o Estado o direito formativo (potestativo, segundo a terminologia italiana adotada no Acórdão) de proceder ao lançamento do tributo, sendo, por isso, de decadência o prazo que tem o Estado para exercer esse

direito. O direito formativo, como se sabe, pode ser gerador, modificativo ou extintivo, conforme tem por objetivo criar, modificar ou extinguir um direito (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Rio, 1955, tomo V, p.242-243). Segundo a doutrina do Acórdão, a ocorrência do fato gerador cria o direito formativo modificativo, pois, através do lançamento tributário, que consubstancia o exercício desse direito, a obrigação tributária se modifica, passando de ilíquida para líquida. Sustenta-se ainda na decisão a tese de que, por ser formativo o direito de lançar o tributo, pode o Estado exercê-lo, ou não, a seu arbítrio, sem que a sua omissão constitua qualquer violação de direito.

§ 2

1. Não é de hoje a idéia de que, para proceder ao lançamento do tributo, dispõe o Estado de um direito autônomo, que não se confunde com o direito de crédito, noção que predominou no século passado e que encontra defensores neste século, explicando, assim, a classificação dos impostos em lançáveis e não-lançáveis. O nascimento da obrigação tributária, nos impostos não-lançáveis, resultaria diretamente da realização do seu pressuposto independentemente da atividade da administração pública, ao passo que, nos impostos

lançáveis, a obrigação decorreria tão só do lançamento. Ao direito do Estado de proceder ao lançamento dava-lhe o administrativista alemão Otto Mayer (Deutsches Verwaltungsrecht, Berlim, 3a.ed., 1924, vol.I, p.331) o nome de Befugnis, que se traduz por faculdade, poder, autorização, em perfeita consonância com o que estabelecia a antiga legislação prussiana sobre prazos de prescrição de tributos, como por exemplo a lei de 18 de junho de 1840 (Becker-Riewald-Koch, Reichsabgabenordnung, Colônia, 1963, vol.I, p.468). Esse direito se contrapunha não já a uma obrigação do contribuinte, mas ao seu dever de suportar o lançamento, tendo este, portanto, a função de constituir o débito do imposto. Nesse mesmo sentido se orientava também a jurisprudência do Superior Tribunal Administrativo da Prússia, segundo Kurt Ball (Einführung in das Steuerrecht, Mannheim, 1927, p.139). Outro autor do passado, Kormann, citado por Schranil (Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Lípsia, 1925, p.78), já no começo do século, via no direito de lançar exatamente um direito formativo, tal como o havia enunciado Seckel em seu ensaio. Além do crédito tributário (Steuerforderung), entendia Kormann que o titular desse direito, o Estado, era também titular de um direito formativo. Franz Schneider, para quem a relação tributária era mais relação de poder do que relação de direito, defen-

dia tese semelhante. Ocorrido o pressuposto do tributo, nascia para o sujeito passivo um dever tributário (Abgabepflicht), uma espécie de obbligatio do direito italiano, mas era a intimação do imposto lançado, a ordem administrativa (Befehl) que constituía a obrigação (Das Abgabengewaltverhältnis, Tubinga, 1918, p.22).

2. Promulgado o Código Tributário alemão em 1919, abandonou-se a classificação dos impostos em lançáveis e não-lançáveis, reconhecendo-se no lançamento a função apenas de concretizar o crédito tributário, já nascido com a ocorrência do seu pressuposto. Era natural que a nova doutrina consagrada pelo direito positivo suscitasse reações. Assim, por exemplo, Hermann Mirbt, professor na Universidade de Gotinga, não aceitou sem reservas a teoria de que o crédito tributário e a correlata obrigação nascem exclusivamente do fato gerador (Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts, Lípsia, 1926, p.88-89). Não admitia Mirbt que o lançamento tivesse perdido a sua eficácia constitutiva, pois entendia que a só realização do pressuposto não era suficiente para determinar todo o conteúdo da relação de débito de imposto. Outro professor, não especialista em tributação, mas autor de grande peso, Hans Nawiasky, que criticou o Código com acrimônia, rejeitando a

solução do direito positivo, defendeu tese semelhante. Para Nawiasky, a ocorrência do pressuposto do tributo lançável, dá nascimento a um direito de lançar, um direito formativo, e não um direito de crédito (Steuerrechtliche Grundfragen, Munique, 1926, p.16), que somente surgirá com o lançamento. Se antes do lançamento, no tributo lançável, não há crédito do Estado, não há tampouco obrigação do contribuinte. A verificação in concreto do pressuposto cria apenas o direito formativo do lançamento (Veranlagungsrecht), ao qual, corresponde, no lado passivo, um dever de sujeição a esse lançamento (Veranlagungspflicht). O crédito tributário e a obrigação correlata nascem de um ato constitutivo (Gestaltungsakt) da administração pública (p.16). A obrigação tributária, no tributo não sujeito a lançamento, resulta imediatamente da lei (unmittelbar aus dem Gesetz). Essa teoria, que conferia ao lançamento eficácia constitutiva, formou-se no século passado e predominou na doutrina alemã até a promulgação do Código Tributário, sendo, no entanto, definitivamente abandonada na década de vinte, não obstante a autoridade do seu último e maior defensor que foi Hans Nawiasky.

3. Superada embora na Alemanha, a doutrina constitutivista persistiu em outros países, refletindo o grande influxo que a Ciência das

Finanças ainda exercia sobre o direito tributário. Na França, Gaston Jêze, mais financista do que tributarista, ensinava em 1936 que o crédito tributário, nos impostos sujeitos a lançamento, não resultava da verificação do fato gerador. Este apenas servia de base para a criação da obrigação tributária (Nature et régime de la créance d'impôt, na Revue de Science et Législation Financière, 1936, p.198 e seg.). Quanto aos impostos não lançados, a obrigação tributária surgia com a sua realização do seu pressuposto. Em trabalho posterior, traduzido para português e publicado na Revista de Direito Administrativo, vol.II, fascículo I, 1945, Jêze afirmou que "o fato gerador não cria dívida alguma a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontaneamente pelos contribuintes" (p.52). Outro autor francês, Piêrre Damerville, na mesma época, defendia a tese de que o fato gerador era a causa da obrigação tributária, pois somente ele podia fornecer indicação da capacidade contributiva do sujeito passivo (La Nature Juridique de la Créance d'Impôt, Paris, 1937, p.18). O fato gerador constituía um fato-condição para o nascimento do crédito tributário (p.18), que surgia com o ato administrativo criador da dívida individual do imposto (dette individuelle d'impôt) (p.19). Tratando-se de imposto pago, diretamente pelo contribuinte, não haveria en

tão o ato administrativo do lançamento, hipótese em que o pagamento ficaria sujeito ao controle posterior da administração (p.16). A tese dos dois autores franceses reflete um dos critérios que os antigos financistas aplicavam para classificar os impostos em diretos e indiretos, conforme eram pagos pelos contribuintes com a interferência da administração pública, ou sem essa interferência (Paul Leroy-Beaulieu, Traité de la Science des Finances, Paris, 1899, tomo I, p.273). Registre-se que também há no direito francês quem negue eficácia constitutiva ao lançamento, tomando o fato gerador como causa da obrigação tributária (J. Dufour, "La formation de la créance fiscale", Revue de Science Financière, 1961, p.210).

4. Na Itália também se ensinou, em Ciência das Finanças, que os impostos chamados diretos se cobravam mediante rol nominativo e, portanto, através de lançamento (Francesco Nitti, Principi di Scienza delle Finanze, Nápoles, 5a. ed., 1922, p.278), ensinamento também corrente nos tratados de direito administrativo (Lorenzo Meucci, Instituzioni di Diritto Administrativo, 6a. ed., Turim, 1909, p.483). Esse fato explica porque nem todos os autores peninsulares adotaram, desde logo, a teoria alemã que atribui ao lançamento eficácia simplesmente declaratória. Se é certo que

muitos doutrinadores italianos defenderam essa teoria, bastando mencionar Vanoni, Pugliese, Cutrera, Tesoro, Giannini, Alessi, é fato também que a teoria constitutivista continuou recebendo adeptos, embora não tenha sido uniforme a fundamentação que uns e outros desenvolvem para justificá-la, Francesco D'Alessio, no Corso di Diritto Finanziario, publicado em Nápoles em 1937, adverte de início que os autores alemães dicono cosa inesatta, quando atribuem ao fato gerador a origem da obrigação tributária (p.288). Para D'Alessio, o fato gerador não bastaria para criar essa obrigação (p.289). Era necessário um ato de avaliação do administrador público, de modo que, enquanto não se praticasse esse ato, a obrigação ficaria suspensa, isto é, não se concretizaria (p.290). Outro professor italiano, da época, Gustavo Ingrosso, defendia idéia semelhante, nas Instituzioni di Diritto Finanziario, Nápoles, 1937. Para Ingrosso, o fato gerador dava nascimento a um dever jurídico tributário (vol.II, p.61), que, todavia, permaneceria em estado potencial, enquanto a administração pública não exercesse a atividade própria para identificar o sujeito passivo, o objeto (sic), a medida do tributo e o montante que o sujeito deveria pagar (vol. II, p.62). A obrigação tributária surgiria, enfim, somente depois de efetivado o lançamento. Em artigo de 1938, Berliri sustentava entendimento análogo

go (Rivista Italiana di Diritto Finanziario, vol. II, parte I, p. 85-97), para concluir que há três espécies de tributo: a) os que o contribuinte pode pagar independentemente de qualquer intervenção da administração pública (ex: imposto do selo, a obrigação tributária surge com a só verificação do fato gerador); b) os tributos cuja obrigação de pagar nasce igualmente da verificação do fato gerador, mas é satisfeita, em regra, após um ato da administração, a liquidação (ex: imposto de registro); c) os tributos cuja obrigação de pagar não nasce com a verificação do fato gerador, mas com a inscrição no rol do débito já liquidado (ex: os impostos chamados diretos). A ocorrência do fato gerador, nesta última espécie de tributo, daria nascimento a um direito para o Estado, o direito de constituir-se credor. Berliri, pouco depois, reelabora a sua teoria, expondo-a mais amplamente no livro, em dois volumes, Il Processo Tributario Amministrativo, Reggio nell'Emilia, 1940, e concluindo: a) que há impostos cuja obrigação nasce com a só ocorrência do seu fato gerador; b) há imposto cuja obrigação surge com a verificação do fato gerador, mas o seu pagamento depende de um ato administrativo; e c) há impostos cuja obrigação nasce tão só com a inscrição do débito liquidado no rol nominativo de contribuintes (vol. I, p. 116-117). Para os impostos indicados nos itens b e c,

a ocorrência do fato gerador faz nascer para o Estado um direito potestativo, no primeiro caso, para liquidar os impostos, e, no segundo, para inscrever o débito no rol nominativo, constituindo-se credor do imposto (vol. I, p. 121-123). Berliri continuou defendendo sua teoria em Principi di Diritto Tributario, Milão, 1957, vol. II, tomo I, p. 16-20; vol. III (1964), p. 290 e 295, e Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Milão, 2a. ed., 1980, vol. I, p. 169-170.

5. Outros doutrinadores italianos propuseram também diferentes soluções para explicar o nascimento da obrigação tributária (e do crédito correspondente), que não estaria na realização do fato gerador, como de longa data concluiu a doutrina alemã, mas na atividade da administração pública. De tais doutrinas constitutivistas, nem sempre coincidentes entre si, bastaria referir entre os mais antigos a de Allorio (Diritto Processuale Tributario, Turim, 1942; 3a. ed., 1954; 5a. ed., 1969), e, entre os mais recentes, a de Maffezzoni (Profili di una teoria giuridica generale d'imposta, Milão, 1969) e Micheli (Curso de Direito Tributario, trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr., São Paulo, 1978), ambos da chamada escola procedimentalista. Allorio entende que há tributos cuja obrigação nasce com a

são ocorrência do fato gerador (a que ele prefere chamar situação-base), independentemente do lançamento (a que ele prefere chamar ato de imposição). Mas, ao lado desses, há tributos cuja obrigação surge tão somente com o lançamento, ou ato de imposição. Se, nestes tributos, a obrigação nasce com o ato de imposição, e não com a verificação do seu pressuposto, caberia então indagar se da ocorrência deste não resultaria algo juridicamente relevante, um quid jurídico, ainda que ténue, como diz o próprio Allorio (p.96, 3a.ed.). Se daí nada resultasse, acrescenta o processualista, a conclusão seria que a administração fiscal estaria agindo de modo arbitrário, sem vinculação a uma norma jurídica. Eis porque esse quid preexistente ao ato de imposição, mas posterior ao fato gerador, há de ser naturalmente um direito de iniciativa do Estado, ao qual corresponde, no lado passivo, uma simples sujeição, não já um dever do futuro devedor do imposto (p.97, 3a.ed.; p.102, 5a.ed.). O direito de iniciativa constitui uma das bases da construção da teoria alloriana do direito processual tributário. Antes de ser praticado pela administração o ato de imposição, o que existe é uma sujeição do futuro devedor, à qual corresponde um poder (potestã) vinculado de imposição (p.583-584, 5a.ed.). Esse poder vinculado da administração há de ser exercido em estricte conformidade com o vínculo fixado pela lei e refletido no

fato gerador, de modo que, além de ser o fundamento econômico da obrigação tributária, o fato gerador cria em favor do futuro devedor um interesse legítimo, que Allorio (p.596, 5a.ed.) explica como a posição que tem o futuro devedor do imposto, desde antes do ato de imposição, no exercício do direito de postular a anulação desse ato, se praticado em desacordo com o vínculo. Em abono da afirmação de que a obrigação tributária surge com o ato de imposição (lançamento), Allorio emprega duas ordens de argumentos: se a obrigação já nascesse com a realização do fato gerador, então o devedor poderia desde logo pagá-la; mas, como o seu pagamento só é possível depois de praticado o ato de imposição, segue-se que a obrigação passa a existir somente após o lançamento e em virtude dele; outro argumento, é o de que é possível haver obrigação tributária nascida só com o lançamento, sem que tenha ocorrido nenhum fato gerador (p.578, 5a.ed.). Essas, em linhas gerais, as idéias de Allorio, o mais combativo constitutivista italiano.

6. Também para Maffezzoni e outros procedimentalistas a ocorrência do pressuposto do tributo não dá nascimento à obrigação tributária, mas gera uma situação jurídica ativa para a administração fazendária (poder de imposição) e uma situação jurídica passiva para o indivíduo (dever tri

butário). Essas duas situações jurídicas subjetivas seriam autônomas, ligadas apenas pela sucessão cronológica do seu desenvolvimento, e o conjunto de atos através dos quais se opera esse desenvolvimento constitui o procedimento tributário. Como entre tais situações jurídicas não há correspondência de conteúdo, não há como surgir daí uma relação obrigacional. A verificação do fato gerador desencadeia, assim, o procedimento, orientado por normas instrumentais, dinamizando o poder de imposição. O procedimento tributário, de que se origina a obrigação tributária, desenvolve-se em várias fases, começando com a denúncia do sujeito passivo, ou de terceiros, quando cumprem deveres impostos pela lei. Depois vem a fase instrutória, em que ocorre o exame de documentos, pedido de esclarecimentos, perícias e produção de outras provas, para culminar com o ato de imposição, em que o crédito tributário é determinado em ato a que em italiano se chama provvedimento (Micheli, Curso, op.cit. p.195-204). Os modernos procedimentalistas repelem a idéia de direito potestativo, pois que a administração pública não dispõe de um poder livre; tem é um poder-dever (Micheli, Curso, op.cit. p.159; Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1964, I, p.686; 1966, I, p.683).

7. Toda a problemática que isola a concepção germânica da doutrina procedimentalista,

de autores italianos, pode reduzir-se a uma indagação muito simples: se a ocorrência do fato gerador não basta para o nascimento da obrigação tributária, como afirmam os procedimentalistas, a eles se pode indagar se, ocorrido aquele fato, a administração pública apenas se armaria do poder de imposição, para simplesmente aplicar a lei, subsumindo os fatos nos pressupostos que ela estabelece, ou adquiriria poderes para criar a obrigação, sem vincular os fatos aos pressupostos. Uma resposta que contivesse esta segunda alternativa nos conduziria evidentemente ao absurdo de admitir que a verificação do fato gerador daria à administração pública a liberdade de criar a obrigação, segundo o seu arbítrio, uma vez que não estaria adstrita à subsunção. O grande equívoco da teoria procedimentalista está, assim, precisamente em supor que a atividade da administração pode livremente criar o débito tributário, quando na verdade a sua função consiste apenas em revelar obrigação já nascida com a verificação do fato gerador. A natureza mesma da atividade administrativa do lançamento, que opera sobre fatos, mostra que, sendo o procedimento de qualquer forma atos de aplicação da lei, não poderia criar nada que não resultasse dessa aplicação. Bastaria recordar, como exemplo expressivo dessa verdade, o lançamento do imposto de renda, na hipótese em que a participação do contribuinte se limita a decla-

rar seus rendimentos. O que a administração pública deve apurar, no caso, é inicialmente o montante dos rendimentos brutos declarados e, a partir daí, encontrar a renda líquida tributável. Toda a tarefa da administração consistirá em verificar se as deduções realmente aconteceram; se os abatimentos feitos pelo contribuinte são fatos comprováveis e, finalmente, se as deduções dos rendimentos estão autorizadas por lei. A administração trabalha com fatos. Se estes efetivamente aconteceram e se subsumem nas normas legais, então o imposto devido será faticamente o que tiver resultado da operação aritmética em que dos rendimentos brutos se subtraem as deduções e os abatimentos. O processo de lançamento, no exemplo dado, que é dos mais complexos, consiste, portanto, em apenas apurar o que realmente aconteceu no mundo dos fatos. Com a incidência das normas legais (que disciplinam a aplicação de alíquotas, a classificação dos rendimentos, as deduções, os abatimentos, etc.) sobre os fatos já nasce a obrigação tributária, que será revelada por atos de aplicação da norma praticados pela administração (lançamento) ou pelo próprio contribuinte, conforme dispuser a lei.

8. Para sustentar a tese de que a obrigação tributária não nasce do fato gerador, mas do lançamento, recorrem os procedimentalistas a dois

argumentos, que vêm muitas vezes reproduzidos. O primeiro deles é o que afirma ser impossível ao contribuinte pagar o imposto antes do lançamento, o que viria comprovar que a obrigação de pagá-lo surge tão só do lançamento (Allorio, Diritto Processuale Tributario, Turim, 1969, 5a.ed., p.578). Contra esse argumento, sustentou-se que também o devedor de uma obrigação civil resultante da responsabilidade aquiliana não pode pagá-la antes de ser liquidada, ao que redargüiram os procedimentalistas que esse pagamento é plenamente possível, desde que acordem credor e devedor, o que não ocorre em relação à obrigação tributária, que não dispensa o lançamento. O que se verifica, desde logo, nessa oposição de argumentos é a inadequada comparação entre os tipos de obrigação. Embora sejam ambas obrigações ex facto, na obrigação aquiliana podem credor e devedor transigir, livremente, sem antes se conhecer o montante exato da indenização, ao passo que na obrigação tributária o credor deve ater-se com rigor ao comando legal, não podendo a dívida ser nem menor, nem maior do que o previsto na lei. A apuração do exato valor da obrigação constitui um prius lógico, imposto pelo próprio princípio da legalidade. O que esse princípio não impõe é que o quantum da obrigação tributária seja necessária e privativamente apurada pela administração pública mediante o lançamento. Permite que a lei ordinária, sem ofensa ao

princípio, defira a tarefa da apuração ao próprio contribuinte, para ulterior exame da administração. Há até, no moderno direito tributário, uma tendência para generalizar o método do autocálculo (Selbstberechnung, self-assessment, autoliquidazione, autoliquidación), como, a exemplo do que já ocorre em vários países, passou a ser adotado na Itália e também no Brasil (Lei nº 4.506, de 30.11.64, art. 34 e Decreto-lei nº 352, de 17.06.68, art.15), e se propõe seja introduzido na Inglaterra (cf. N.A. Barr, S.R. James e A.R. Prest, Self-Assessment for Income Tax, Londres, 1977, p.47). Fica sempre a critério do legislador deferir à administração pública ou ao próprio contribuinte a tarefa de apurar o tributo devido. Se essa apuração tivesse a eficácia de criar a obrigação tributária, como querem os procedimentalistas, ter-se-ia então de admitir que, quando deferida ao contribuinte, ele mesmo é que criaria a sua própria obrigação de pagar o imposto.

9. O outro argumento é o que defende a possibilidade de existir uma obrigação tributária criada tão só pelo lançamento sem que tenha ocorrido o fato gerador (Allorio, Dir.Proc.Tribut., op.cit., 5a.ed., p.578). O argumento é enganoso. Se o fato gerador constitui, na concepção dos procedimentalistas, a mola propulsora que dinamiza a administração pública, que lhe dá poderes para criar a

obrigação, está visto que, sem a ocorrência do fato, a administração não teria legitimidade para iniciar o procedimento, sob pena de vir a criar uma obrigação tributária falsa. Se essa obrigação tivesse por fundamento, digamos, a renda atribuída ao contribuinte lançado e ele, na verdade, não houvesse auferido nenhuma renda, o lançamento criaria um imposto de renda falso, ou melhor, não criaria um imposto, mas uma prestação ilícita, em aberto conflito com o princípio da legalidade, pois que o imposto de renda tem por pressuposto legal a aquisição da renda. Um imposto assim lançado não tem juridicidade; é uma entidade ilícita criada pelo arbítrio, não pelo direito, e não pode chamar-se obrigação tributária.

10. Outro procedimentalista italiano, Franco Gallo, em conferência proferida em 1978 na Escola de Administração Fazendária em São Paulo (Conferências sobre Temas Tributários, publicação coordenada por Geraldo Ataliba, São Paulo, 1979), apresentou dois outros argumentos em defesa da teoria constitutivista do lançamento. Argumenta Franco Gallo (p.33) que, no lançamento indutivo, previsto na legislação italiana, a administração pública impõe o tributo com base em presunções, e não diretamente em fatos, porque omitidos pelo contribuinte. A lição do tributarista italiano permite supor que, nesse tipo de lançamento, a autoridade

fiscal teria ampla liberdade para criar a obrigação tributária. Na verdade, porém, não é isso o que ocorre no direito italiano. Também no lançamento indutivo, ou sintético, a administração busca conhecer os fatos (rendimentos, deduções, abatimentos, etc.), e somente quando não lhe dá a conhecê-los o contribuinte é que procede mediante presunções fundadas em elementos concretos, não em dados por ela imaginados. Como diz Pellingra, o lançamento indutivo é fundado no procedimento de pesquisa tendente a estabelecer porcentuais de incidência e montantes de lucros líquidos ou brutos, através da inspeção de documentos, de exames fiscais ou recolha de elementos fornecidos pelo cadastro tributário (L'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche, Roma, 1977, p.92). As presunções, calcadas em elementos colhidos pela própria administração, estão em lugar das provas que se produzem para o lançamento dedutivo e se destinam a reconstituir os fatos, exatamente porque são os fatos que dão nascimento à obrigação tributária. Ora, o simples fato de necessitar a administração formular presunções para comprovar a ocorrência de fatos significa, a fortiori, que tais fatos assim comprovados é que originam o débito do tributo. As presunções constituem uma espécie de prova de algo que deve ter acontecido no mundo dos fatos (cf. Hedemann, Die Vermutung, Jena, 1904, p.281). Tanto as presunções como as provas

diretas têm por escopo apenas revelar os fatos de que não se prescinde para a aplicação do direito. Quer no lançamento analítico ou dedutivo quer no lançamento indutivo ou sintético, o aplicador da lei tem de operar com fatos, que são provados diferentemente, ora por provas diretas, ora por indícios e presunções. São sempre os fatos que governam a aplicação do direito, pouco importando a forma como são comprovados, e isso ocorre também com o lançamento tributário, mesmo indutivo. Se assim não fosse, a obrigação tributária não se fundaria em fatos, mas seria criação arbitrária e fantasiosa da administração pública, e o arbítrio exclui o direito.

11. O outro argumento desenvolvido por Franco Gallo é atribuído ao tributarista Giulio Tremonti (p.33 e 34). Se o lançamento não tivesse eficácia constitutiva, diz Tremonti, então a sua anulação em decorrência de vícios formais não afetaria a obrigação tributária. Mas como a anulação do lançamento acarreta a anulação da obrigação, isso significaria que é o lançamento que cria a obrigação. Na verdade, os vícios formais anulam o lançamento, mas a administração pública por isso não fica impedida de promover outro lançamento (Código Tributário Nacional, art. 173, II). É evidente que, anulado o lançamento, em razão de vícios de forma,

o contribuinte ainda não pode pagar o tributo, uma vez que a apuração dele há de ser feita com a exata observância da lei. Então, o que se anula não é a obrigação tributária, que continua subsistente, mas tão só o lançamento formalmente viciado, como ato ou procedimento administrativo praticado em desacordo com a lei. A anulação desse ato ou procedimento não atinge a relação jurídica de débito nascida com o fato gerador, ressalvada apenas a hipótese de prescrição.

§ 3

1. O Código Tributário Nacional adotou, quanto à obrigação, a doutrina consagrada pelo direito positivo alemão. O seu artigo 113, § 1º, estabelece que "a obrigação (tributária) principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". O crédito tributário, que é a mesma obrigação considerada do seu lado ativo, decorre ou surge também da ocorrência do mesmo fato gerador. O Código prescreve que o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139), o que quer dizer que o crédito nasce não só do fato gerador, mas também do ato administrativo que aplicou pena pecuniária ao contribuinte. Mas ocorre que, diferentemen-

te do que dispõe o direito germânico, o Código confere ao lançamento um efeito constitutivo, o efeito de constituir o crédito tributário, já nascido com a obrigação tributária. Prescreve o seu artigo 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Tem-se, assim, que no direito brasileiro o crédito decorre da obrigação tributária, isto é, nasce com ela, mas é constituído pelo lançamento. Essa contradição já suscitou críticas ao texto do Código, chegando alguns autores a sugerir que constituir (o crédito) está em lugar de formalizar. Por ocasião da discussão do seu anteprojeto no Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, Tito Resende propôs a substituição do verbo constituir por estabelecer, por considerar a Comissão que o lançamento é ato simplesmente declaratório da obrigação tributária (Codificação do Direito Tributário, Rio de Janeiro, 1955, p. 191). No anteprojeto, no entanto, se manteve o texto que veio a constar no projeto que se transformou no Código, que é a Lei nº 5.172, de 25. 10. 1966. O autor do anteprojeto explicou porque o

lançamento constitui o crédito tributário, embora já nascido com a obrigação tributária. Como relator dos trabalhos da Comissão Especial do Ministério da Fazenda, Rubens Gomes de Sousa esclareceu que, ao dar origem ao débito fiscal, o lançamento produz um título executório, de modo que se pode admitir que "a situação jurídica nova criada pelo lançamento é exatamente a executoriedade da obrigação tributária" (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, 1954, p.204). O autor do anteprojeto invoca a lição dos dois autores para o apoio de sua concepção: Aster Rotondi, que havia publicado um livro então recente (1950) Appunti sull' Obbligazione Tributaria, Turim, e Hans Nawiasky, no seu já citado (§ 2, 2) Steuerrechtliche Grundfragen, Munique, 1926. Mas na verdade nenhum desses dois publicistas defendeu teoria que se concilie com o conteúdo da norma do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Rotondi, depois de examinar e criticar as doutrinas italianas sobre accertamento, conclui (p.116) que o lançamento tributário tem por função constituir a obrigação tributária e que o fato gerador cria o débito do imposto, não a obrigação (p.113): "O débito do imposto surge no momento em que se verifica o pressuposto de fato, ao qual a lei vincula o nascimento do débito mesmo, mas nesse momento não nasce também a obrigação tributária, que surge, por outro

lado, em virtude e depois de um seu ato específico de nascimento que é exercido pela administração pública e que se chama lançamento". Admitida a distinção entre débito tributário e obrigação tributária, Rotondi entende que na formação da relação jurídica de débito tributário ocorrem três momentos: a) debito tributário que encontra seu fundamento na lei; b) obrigação tributária, que é gerada pelo lançamento; c) obrigação (obbligato) de pagar o tributo que adquire vida jurídica no título executivo, isto é, o rol, para os impostos diretos, e a injunção, para os impostos indiretos (p.115). Portanto, segundo Rotondi, a executividade da obrigação tributária não resulta do lançamento, que apenas cria, mas da sua inscrição no rol ou da injunção. Tampouco Nawiasky ensinou qualquer coisa que seja compatível com o que está em nosso Código. Repetindo o que se disse no § 2, 2. destas notas, Nawiasky entendia que, para os impostos não-lançáveis, a obrigação tributária resultava diretamente da lei (p.16), ao passo que, nos impostos lançáveis, a obrigação nascia do ato constitutivo da autoridade (behördlichen Gestaltungsakt, p.16). A ocorrência do fato gerador fazia surgir o direito de lançar (Veranlagungsrecht, p.40), correspondente à sujeição ao lançamento (Veranlagbarkeit, p.40). Quanto à executividade da pretensão tributária, não se pode dizer que constitui efeito do lançamento, pois

somente este é constitutivo da obrigação tributária. O que ensina Nawiasky, e isto vale para toda pretensão de direito administrativo, é que toda execução necessita de uma formulação exata do seu objeto (Steuerrechtl. Grundfr., cit. p.73). Seria logicamente impossível executar uma pretensão ainda não quantificada. A apuração do quantum é requisito essencial cuja falta impede a realização do crédito.

2. Embora a norma do artigo 142 do Código Tributário Nacional não tenha a base doutrinária que se lhe pretendeu dar, pois a executividade das decisões e pretensões da administração pública resulta da autotutela que se insere no seu poder administrativo (cf. por todos F. Benvenuti, Enciclopedia del Diritto, Milão, 1959, vol.IV, s.v. autotutela (dir.amm.), p.539), e não da sua quantificação prévia, que é apenas o prius lógico da execução, não a sua causa, o fato é que a norma parece referir-se a um direito formativo do credor do tributo, pois que lhe dá competência para constituir o crédito tributário, seja essa constituição a simples apuração do quantum e eventual aplicação de pena, seja a criação de eficácia executiva, como explicou o autor do anteprojeto do Código. O artigo 173 fala expressamente em direito de constituir o crédito, o que autorizaria admitir que se trate efetivamente de um direito formativo, não obstante criada a obrigação tributária com a verificação do

pressuposto e, correlatamente, o crédito dela resultante. O que cabe então examinar é se, existindo o direito formativo, o seu objeto há de ser a liquidação do crédito já criado, como sustenta a decisão agora anotada do Supremo Tribunal Federal. Mas antes desse exame, é útil recordar o que se entendia a respeito de prescrição e decadência no direito tributário antes da codificação alemã de 1919. Consoante já se disse no § 2, I. era doutrina dominante, apoiada pela jurisprudência, que a obrigação tributária de pagar o imposto lançável (e correlatamente o crédito tributário) nascia do lançamento e que o Estado dispunha, a partir da ocorrência do fato gerador, de um direito autônomo de criar a obrigação pelo lançamento (Havia também entre os antigos quem não defendia essa doutrina, como, por exemplo, Georg Meyer, Lehrbuch des deutschen Verwaltungsrechts, LÍpsia, 1894, II, p.202 para quem o lançamento tinha eficácia apenas declaratória). Conquanto doutrinariamente já se conhecesse a distinção conceitual entre prescrição e decadência, distinção que recebeu o primeiro tratamento científico com Grawein em 1880 (Verjährung und gesetzliche Befristung, LÍpsia), o fato é que o legislador baralhava os conceitos, submetendo indistintamente aos efeitos da prescrição qualquer espécie de direito. Seja exemplo a lei austríaca de 1878, que dispunha sobre prescrição. O seu § 1º estabele-

cia: "Prescreve em regra em quatro anos o direito do Estado de apurar o montante de um tributo em relação a um determinado tempo ou determinado ato..." (Oesterreichische Gebühren und Steuergesetze, compilados por Leo Geller, Viena, 1882, vol.I, p.12). Apurar o montante de um tributo (eine Abgabe zu bemessen) era o mesmo que lançar o tributo. Somente mais tarde é que a distinção passou a figurar também no âmbito do direito tributário, ainda assim em texto de doutrina.

3. Costuma-se, entre nós, atribuir a Blumenstein a primazia de haver, em 1945, com a publicação do seu System des Steuerrechts, Zurique, ensinado que o direito de lançar decai, não prescreve, por isso que se trataria do exercício do direito de constituir outro direito. A análise da evolução do pensamento do tributarista suíço mostra: a) que não foi sua a introdução no direito tributário da distinção entre prescrição e decadência; b) que, aderindo às concepções adotadas pelo Código Tributário alemão de 1919, quanto ao nascimento da obrigação tributária, continuou ele a defender a tese do direito autônomo de lançar, não mais para criar a obrigação, mas para documentar e aperfeiçoar o crédito tributário. De fato, quem pela primeira vez falou em decadência no direito tributário foi Otto Mayer em 1895 no seu conhecido tratado (Deutsches Verwaltungsrecht, vol.I, p.331) e com

muita propriedade. Se, na sua concepção, o crédito tributário (nos chamados impostos lançáveis) nasce do lançamento, e não do fato gerador (ver § 2, 1), natural que concebesse um direito existente antes do lançamento, precisamente o direito de constituir o crédito, não já um direito de crédito, de modo que, tratando-se de direito temporal, não se havia de sujeitar à prescrição, mas à decadência, que diz respeito à possibilidade do seu exercício. Otto Mayer usou então o conceito de decadência pela primeira vez no direito tributário, aplicando expressão adequada (Ausschlussfrist). Depois dele, mas ainda antes de Blumenstein, o autor austríaco Myrbach-Rheinfeld, no seu compêndio (Grundriss des Finanzrechts, Lúpsia, 1906), também falou em decadência do direito de constituir o crédito tributário (p. 121), usando igualmente terminologia então corrente (Praeklusivtermin) em seu país. Somente alguns anos depois é que Blumenstein adota a lição de Mayer e Myrbach-Rheinfeld, citando-os nominalmente e alinhando-se correntemente entre os autores que concebiam o crédito tributário como nascido do lançamento, e não do fato gerador. Destinado ao livro de estudos em homenagem a Eugen Huber (Festgabe Eugen Huber zum siebzigsten Geburtstag, Berna), publicado em 1919, escreveu Blumenstein sob o título "Significado dos conceitos de direito civil para o moderno direito tributário", longo artigo em que, entre outros temas, tratou da prescrição e da deca-

dência. Entendia então que havia impostos que se tornavam devidos diretamente por força de lei, e outros sobre os quais a pretensão do Estado nascia apenas indiretamente através da realização de um ato administrativo especial, o lançamento (p.236). Para Blumenstein o crédito tributário tinha, assim, origem no lançamento, quanto aos impostos lançáveis, e o direito de lançar, portanto, estava sujeito à decadência (p.237), como antes dele já ensinavam Otto Mayer e Myrbach-Rheinfeld.

4. Poucos anos depois, Blumenstein, sob a influência do Código Tributário alemão, ensina, no seu tratado Schweizerisches Steuerrecht, Tubinga, cujo primeiro volume foi publicado em 1926, que o lançamento não cria o crédito tributário (vol. I, p.53). Alguns anos depois, no artigo intitulado "O imposto como relação jurídica", escrito para a coletânea de estudos em homenagem a Georg von Schanz (Festgabe für Georg von Schanz, Tubinga, 1928, vol. II), volta a ensinar Blumenstein que o crédito tributário surge com a realização do pressuposto do tributo (Tatbestand), a cuja ocorrência a lei vincula a possibilidade de sua cobrança (p.16), não havendo necessidade de nenhum ato administrativo especial para a sua constituição (p.17). No segundo volume do seu tratado (Schweizerisches Steuerrecht, Tubinga, vol.II), publicado em 1929, repete Blumenstein sua lição anterior, referindo-se à dou-

trina alemã, para concluir que o lançamento realmente não tem efeito constitutivo relativamente à criação do crédito tributário (p.387), mas entende que o lançamento não pode ter eficácia apenas declaratória, pois, constatando a existência ou inexistência do crédito tributário, torna-o exequível. Em outras palavras: o lançamento aperfeiçoa o crédito tributário em si já existente (p.389). Essa lição de Blumenstein vem reproduzida em trabalhos bem posteriores, como no seu artigo "A revisão do lançamento fiscal", publicado em 1950 no volume 19 da revista Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, p.146, e nas sucessivas edições do seu System des Steuerrechts, Zurique, 1a.edi., 1945, p.245; 2a.ed., 1951, p.291-292; 3a.ed., 1971, p.354. Aderindo inteiramente à doutrina alemã inaugurada pelo Código de 1919, quanto ao nascimento da obrigação tributária e, correlatamente, de crédito, Blumenstein afastou-se, no entanto, da concepção que coerentemente atribuíra eficácia apenas declaratória ao lançamento. Mas o tributarista suíço em nenhum lugar em que tratou do assunto deixou claro o seu pensamento em torno do efeito constitutivo que atribuiu ao lançamento. Já em 1929, no tratado Schweizerisches Steuerrecht, vol.II, p.389, ensinava que, além de constatar a existência do crédito tributário, o lançamento o aperfeiçoa, sem dizer em que consiste esse aperfeiçoamento. No System des Steuerrechts, em

todas as edições, esclarece que o efeito jurídico do lançamento é de natureza formal, pois fixa o quantum pretendido pelo credor e, sob certas circunstâncias, alcança o reconhecimento do débito por parte do devedor (p.291, da 2a.ed., 1951). E acrescenta que a função do lançamento é a de aperfeiçoar o crédito tributário, embora esse aperfeiçoamento já existia previamente como direito material (p.292, 2a.ed.). Da lição de Blumenstein se colhe o entendimento de que o lançamento não cria, nem modifica nenhum direito, pois a sua função é a de apenas completar (perfektionieren) direito já existente; tornar conhecido o montante do crédito tributário e documentá-lo. Isso quer dizer que, não criando, nem modificando o crédito tributário, já nascido com a verificação do pressuposto, o lançamento está sujeito a um prazo de decadência (System, 2a.ed., p. 220), pois sem ele o crédito tributário não adquire a perfeição necessária à sua validade jurídica (p.220), embora esse aperfeiçoamento já exista desde a origem.

5. A incongruência que se evidencia na lição de Blumentein vem do fato de haver adotado a doutrina consagrada pelo Código Tributário alemão, de 1919, relativamente à criação da obrigação tributária, sem levar em conta que a adoção dessa doutrina implicaria igualmente uma mudança na concepção de um direito de constituir o crédito,

sujeito a um prazo de decadência. Se o crédito tributário não mais surgiria no lançamento, mas diretamente do fato gerador, segundo a concepção de Enno Becker, consagrada no texto do Código, claro que o crédito deveria agora estar sujeito à prescrição, e não à decadência. Blumenstein perfilhou a doutrina do Código, mas continuou a conceber um direito autônomo de lançar, destinado a documentar o crédito e a completá-lo com a revelação do seu quantum. Como a formalização do crédito e sua quantificação não modificam a sua natureza, que é a mesma desde a ocorrência do fato gerador, tem-se que essas duas operações não são objeto de direito formativo que visa a constituir, modificar ou extinguir direito (Messina, Scritti Giuridici, Milão, 1948, p.42). Na verdade, documentar crédito preexistente é o mesmo que registrar graficamente no papel o que já está na mente das pessoas; não é ato que modifique a substância do direito de crédito, mas que simplesmente torna formal a sua existência; apurar o quantum do crédito tampouco constitui ato que altere a substância dele; apenas concretiza em números o que antes já existia em abstrato. Se, antes do lançamento, não há direito formativo, não há tampouco razão para se cogitar de decadência. De qualquer forma, é oportuno consignar que, não obstante as reiteradas afirmações de Fábio Fanucchi, feitas em diferentes lugares (por exemplo Caderno

de Pesquisas Tributárias nº 1 - Decadência e Prescrição, São Paulo, 1976, p.123 e 125; A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário, S.Paulo, 1976, p.59), Blumenstein não defendeu nenhuma tese, nem desenvolveu teoria a respeito de prescrição e decadência no direito tributário. Reproduziu apenas doutrina de antigos publicistas que atribuíam ao lançamento de tributo eficácia constitutiva.

6. Mas, voltando à análise do acórdão do Supremo Tribunal Federal, o que primeiro se observa na decisão é a preocupação de dar ao texto do nosso Código Tributário (art.173) interpretação que, ajustando-se quanto possível à sua expressão literal, se concilie igualmente com categorias elaboradas pela teoria do direito, ainda que não cogitadas, pelo legislador. O artigo 173 do Código, como já se disse (§ 3, 2.), fala expressamente em direito de constituir o crédito tributário, mas em nenhum lugar do Código se diz quando e em razão do quê adquire a Fazenda Pública esse Direito; tampouco permite claramente definir a sua natureza. Como o direito de constituir o crédito não pressupõe um devedor, pode-se desde logo admitir que não se trata de direito de crédito, mas tratar-se-ia de direito formativo, assim definido o direito subjetivo, despojado de pretensão, que confere ao seu titular o poder de, unilateralmente, criar, modificar ou extinguir direito ou relações jurídicas (Pontes de Mira

da, Tratado, op.cit., p.242; Messina, Scritti Giuridici, op.cit., p.42). Segundo a doutrina adotada pelo acórdão do Supremo, a ocorrência do fato gerador criaria dois direitos: primeiramente o direito de crédito, como decorrência da obrigação (art.139 do Código), e simultaneamente o direito formativo de tornar líquido o crédito através do lançamento. O direito de lançar teria assim, por objeto modificar o crédito tributário, que o lançamento transformaria de ilíquido em líquido. Essa posição por assim dizer doutrinária do Supremo, se não explica o conteúdo semântico do verbo constituir que ocorre no artigo 142, procura remover a contradição evidente que se observa entre a norma do artigo 139 ("O crédito tributário decorre da obrigação principal...") e o disposto nos artigos 142 e 173 (direito de constituir o crédito tributário). A Corte consagra, portanto, na interpretação do Código, a existência de um direito formativo da Fazenda Pública, criado pelo fato gerador, se não para constituir o crédito tributário, então para transformá-lo, dando-lhe liquidez. A despeito, porém, do que dispõe a norma codificada e da interpretação que lhe dá o Supremo Tribunal Federal, não parece que o ato de lançar tributo possa constituir objeto de direito formativo, ainda que, como na hipótese, o lançamento tenha por escopo a liquidação de crédito já nascido com a obrigação. É que o direito formativo não tem por conteúdo o domínio ime

diato atual sobre um objeto, pessoa ou coisa, sobre bem especial ou imaterial, mas o poder de, unilateralmente, criar, extinguir ou modificar direitos de domínio ou uma relação jurídica (Seckel, Die Gestaltungsrechte des Bürgerlichen Rechts, Darmstadt, 1954, ed. esp., p.8-9). O titular do direito formativo não pode exigir de ninguém nenhuma prestação, porque, não sendo direito de crédito, nem constituindo pretensão, não existe devedor (Seckel, Die Gestaltungsrechte, op.cit.; p.18 e 38). No outro polo da relação jurídica não há obrigação, mas apenas sujeição ou, como prefere von Tuhr, Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Berlim, 1957, vol.I, p.170), vinculação, conceito inadequado, porque, na verdade, a pessoa visada não está vinculada ao portador daquele direito, mas sujeita tão só às conseqüências do seu exercício. O que cabe recordar é que, como já se disse e consoante assinalam todos os doutrinadores, desde Seckel até o nosso Pontes de Miranda, o titular do direito formativo não tem por isso nenhum crédito. Se por ato unilateral adquire direito contra alguém; ou modifica direito já existente ou extingue uma relação jurídica, não pode exigir desse alguém, em razão do seu direito formativo, nenhuma prestação, porque não exerce pretensão.

7. Ora, a atividade da administração pública, na realização do lançamento tributário,

culmina com ato de pura cobrança do tributo. A notificação do lançamento, que é parte integrante dele, não objetiva apenas dar a conhecer ao contribuinte o montante do tributo devido, mas constitui já uma intimação para pagar. Por meio do lançamento, a autoridade fiscal exige uma prestação, exerce a pretensão nascida com o fato gerador. Não se limita a mudar de ilíquido para líquido o crédito tributário, como está dito no acórdão do Supremo. É realmente generalizada a noção de que o lançamento, como ato ou procedimento administrativo, visa basicamente à quantificação do tributo, e para isso concorre com certa medida a definição legal de lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional), na qual não está contemplada a idéia de imposição que o verbo lançar comunica desde os primórdios da língua (lançar imposto é impor a obrigação de pagá-lo; cf. Pereira e Sousa, Esboço de um Dicionário Jurídico, Lisboa, 1827, tomo II, s.v. lançar; Morais Silva, Dicionário da Língua Portuguesa, Lisboa, 1813, tomo II, s.v. lançar). Não dispõe a nossa língua de expressão que traduza concomitantemente as idéias de quantificar e exigir o tributo, como acontece com a língua alemã. A exigência se processa por meio da notificação, que é, como já se disse, parte integrante do ato administrativo do lançamento. O lançamento sem a notificação seria ato interno despido de eficácia jurídica, como é dos princípios do direito administrativo (Paulick,

Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Colônia, 1977, p.339; Alessi-Stammati, Istituzioni di Diritto Tributario, Turim, s.d., p.103; Walter Jellinek, Der Fehlerhafte Staatsakt und seine Wirkungen, Tübinga, 1908, p.68; Micheli, Curso, op.cit., p.171). O lançamento há de ser sempre necessariamente notificado para que se concretize o exercício da pretensão do Estado. Apenas para ilustrar, recorde-se que o direito tributário alemão dispõe de vocábulo que reúne as noções de apuração e de notificação. O imposto é lançado por meio de processo a que se chama Steuerbescheid; que se traduz por ato notificado de lançamento, conforme vem definido no próprio Código Tributário de 1977 (art.155, da trad.de Alfred J. Schmid et al., Rio, 1978). O Steuerbescheid não é só o ato administrativo de lançar, mas o ato administrativo tributário notificado. Se a definição de lançamento do Código Tributário do Brasil não insere a notificação, que o integra como ato administrativo, não se infira daí que a atividade da administração pública se exaure, depois de cumpridas as tarefas descritas na definição. Impõe-se-lhe a notificação do destinatário do lançamento, como ato de cobrança. Não é o lançamento que confere ao crédito tributário a sua exigibilidade; o próprio lançamento já é ato de exigência; através dele, o Estado exerce a sua pretensão, ainda que esta, despida de ação, se possa exercer apenas administrativamente (cf. por todos Pontes de Miranda, Tratado de

de Direito Privado, Rio, 1955, 2a.ed., tomo V, p. 452 e 458).

8. Esse caráter de cobrança do lançamento exclui a possibilidade de se tratar de ato que resulta de direito formativo, pois, como assinalou Seckel, o titular desse direito apenas interfere na esfera jurídica de outrem, que não é devedor, sem exigir-lhe prestação. Mas, se o direito de lançar não é direito formativo, ao contrário do que declara a doutrina do Acórdão do Supremo, caberia então examinar melhor a sua natureza. A grande maioria dos que, no Brasil, se ocuparam do tema da decadência e prescrição no direito tributário, não se preocupou com a natureza do direito de lançar (= de constituir o crédito tributário, na expressão do Código). Sem mesmo discutir a categoria dos direitos formativos, que possivelmente não reconhece por falta de melhor estudo, toma a maioria o direito de lançar como direito formativo, sujeitando-o desde logo aos efeitos da decadência. Não seria, realmente, possível à primeira vista classificar de outra maneira esse direito, pois ao direito da Fazenda não corresponde aparentemente nenhuma obrigação do contribuinte, senão apenas a sua sujeição, que é a situação típica de quem se contrapõe ao titular do direito formativo. Outros tributaristas tentaram explicar de outro modo o chamado direito de lançar. Alcides Jorge Costa entende que a tarefa de

lançar constitui antes um ônus do que um direito do Estado (Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária, tese de doutoramento, mimeografada, S. Paulo, 1972, p.28, 56, 57, 60, 61; Direito Tributário - Conferências, edição da Procuradoria Geral do Estado, São Paulo, 1977, p.15). Na concepção de Alcides Jorge Costa, "o lançamento constitui o exercício do poder do Estado de cobrar determinado crédito tributário, de exigir determinado crédito, e ao mesmo tempo um ônus que a lei impõe ao Estado. Sem cumprir esse ônus, o Estado não pode exigir o crédito" (p.15 do volume das Conferências). Essa explicação foi inspirada na doutrina do ônus, desenvolvida com maior rigor inicialmente pelos processualistas, e hoje estudada com o mesmo rigor em vários ramos do direito, como se vê da lição de Carnelutti (Teoria Geral do Direito, trad. port., Coimbra, 1942, p.273). Ônus é um dever que há de ser cumprido pelo titular de um poder, como condição para que obtenha um direito, ou, como explica Zanobini, invocado por Alcides Jorge Costa (Contribuição, op.cit., p.28), é um dever de observar, no exercício de um direito subjetivo, determinado comportamento, com a sanção de vir a perder o direito, no caso de sua inobservância (Corso di Diritto Amministrativo, Milão, 1954, vol.1, p.202). Na explicação de Alcides Jorge Costa, distinguem-se três figuras: a) o direito de crédito, criado pela ocorrência do fato gerador; b) o poder administra-

tivo do Estado que lhe confere, como administração, a autotutela dos seus interesses; c) o ônus de lançar o tributo, assim entendido o dever de cobrá-lo. Se o lançamento é o exercício do poder administrativo de cobrar o crédito e, ao mesmo tempo, o ônus que o Estado tem de cumprir, exercendo esse poder, tem-se que a cobrança (lançamento) e o dever de cobrar (lançamento) se confundem, de modo que o descumprimento do ônus (o não lançamento, a não cobrança), no período de tempo indicado pelo Código (art. 173), importará na perda do direito de crédito, não do poder de lançar. Essa solução produz o mesmo resultado prático objetivado pela norma do Código: ao passo que o descumprimento do ônus acarreta a perda do crédito, o não exercício do suposto direito formativo de lançar extingue esse direito e, indiretamente, o crédito.

9. Paulo de Barros Carvalho também entende que não existe um direito de lançar (Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Decadência e Prescrição, São Paulo, 1976, vol.2, p.104). Com apoio na doutrina dos poderes desenvolvida por Santi Romano (Frammenti di un Dizionario Giuridico, Milão, 1947, p.172-203), defende a tese de que, em vez de um direito formativo, o Estado dispõe de poderes que influenciam tanto a obrigação tributária quanto os deveres instrumentais (obrigações acessórias, na expressão do Código, art.113), inscreven-

do-se o lançamento tributário no quadro desses poderes (Caderno, *op.cit.*, p.51). Como o exercício do poder de lançar do Estado é vinculado e obrigatório, e não discricionário, esse poder melhor se chamaria poder-dever (p.52, 69, 91), afastando-se de todo a idéia de se supor a existência de um direito potestativo, que pressupõe o arbítrio do seu titular (p.70). A obrigação e o crédito tributários nascem com a ocorrência do fato gerador; o lançamento, como ato administrativo modificativo, confere ao crédito tributário a pretensão (p.90-91), "estipulando os termos de sua exigibilidade" (p.66,91). O Estado deve promover o lançamento no prazo fixado no Código; se não o promove, libera-se desse dever, ficando então impedido de exercê-lo (p. 106). Embora o autor dessa tese não o tenha dito, é óbvio que esse impedimento acarretará a perda do direito de crédito.

10. Muito se assemelham as posições adotadas por Alcides Jorge Costa e Paulo de Barros Carvalho. Ambos repetem a idéia de um direito de lançar da Fazenda Pública, admitindo que a obrigação e o crédito tributários nascem da verificação do pressuposto do tributo. O lançamento é para ambos exercício de um poder, mas enquanto para Alcides Jorge Costa é também um ônus, para Paulo de Barros Carvalho é um dever; para o primeiro é um poder-ônus; para o segundo, um poder-dever. O lan-

çamento visa à cobrança do crédito tributário no primeiro caso; objetiva, no segundo, conferir ao crédito a sua exigibilidade. Em ambos os casos, o descumprimento do ônus ou do dever acarretará a perda do direito de crédito. Essas duas soluções, claramente artificiosas, têm no entanto o mérito de acolher o que já se tem hoje como verdade de ciência, quando sustentam que a obrigação e o crédito tributários resultam da verificação do fato gerador, e não do lançamento. Ambas falam de poder, mas não no mesmo sentido, de modo que se impõe o exame independente de cada conceito. Para Alcides Jorge Costa, poder exprime a posição de comando da autoridade incumbida de administrar a coisa pública e que torna executórias ipso jure as suas deliberações. Nascido o crédito tributário, com a verificação do pressuposto do tributo, e atendidos certos requisitos, pode a autoridade apurar o débito do contribuinte e proceder à sua cobrança, impulsionada não pelo nascimento do direito de crédito, mas pela necessidade de cumprir o ônus de proceder ao lançamento. Falta, na verdade, explicar a origem desse ônus, que não está explícito no direito positivo, em que por outro lado se consigna a existência do direito de crédito e do direito de lançar. Na explicação de Paulo de Barros Carvalho, poder tem outro valor semântico, colhido como se disse, em Santi Romano (Frammenti, *op.cit.*, (p. 178-179),

que, pretendendo negar a existência dos direitos formativos (= potestativos, na terminologia italiana), classificou tais direitos como poderes jurídicos, pondo-os ao lado de outros poderes, como, por exemplo, o poder de legislar (do Estado) (p.178), o poder de agir em juízo (p.179), o poder de acupar a res nullius (p.179), o poder de dispor dos próprios bens (p.197). É evidente que a maioria dos poderes assim classificados por Santi Romano não se ajusta ao conceito de direito formativo cuja existência ele pretende negar. A este conceito correspondem os poderes, chamados "de conformação", que objetivam constituir, modificar ou extinguir relações jurídicas (p.178). Ainda que não exercitados, os poderes subsistem plenos e íntegros (p.180), são imprescritíveis e não estão sujeitos à decadência (p.201); o que pode ocorrer é a decadência do exercício do poder, no caso concreto, em razão do decurso de prazo, não a perda do poder mesmo (p.201). Como a atividade do lançamento tributário é "vinculada e obrigatória" (art.142, § único, do Código), Paulo de Barros Carvalho agrega deveres aos poderes formulados por Santi Romano, para concluir (Caderno, op.cit., p.52) que o "lançamento se inscreve no quadro dos poderes tributários do Estado, mais precisamente, poderes-deveres". A noção de poder-dever afasta a concepção do direito potestativo de lançar, porque o exercício deste ficaria sempre ao arbítrio da administração pública, adstrita no ca-

so ao seu dever (Caderno, op.cit., p.70 e 105). Se a administração não cumpre o seu dever no prazo que a lei lhe assina, liberta-se desse dever, não mais podendo praticar o ato do lançamento (Caderno, op.cit., p.106), e perdendo obviamente direito ao tributo. O estudo de Paulo de Barros Carvalho suscita também mais de uma objeção. Não colhe a afirmação de que o exercício do direito formativo fica sempre ao arbítrio do seu titular (Caderno, op.cit., p.70). O que tem levado alguns autores a essa suposição é a idéia de poder contida no qualificativo potestativo com que a doutrina italiana, desde o início do século, com Cicala e Chiovenda, traduziu a inadequada expressão alemã Recht des rechtlichen Koennens (direito de poder jurídico) criada por Zitelmann, mas suplantada pelo termo Gestaltungsrecht (=direito formativo) proposto em 1903 por Emil Seckel e hoje integrado definitivamente na linguagem do direito. Na criação do termo, Seckel levou em conta não a capacidade ou a disposição do titular do direito, mas tão só o seu objeto, embora o direito formativo, como qualquer outro, não deixe de ser um poder (Macht). Se a idéia do arbítrio está insita no que é potestativo, então todo direito poderia a rigor dizer-se potestativo, porque em regra sempre caberia ao seu titular decidir sobre o seu exercício. Mas na verdade o exercício do direito formativo não fica necessariamente, em razão de sua natureza, ao arbítrio do seu titular. A obriga

ção de exercê-lo pode ser assumida em contrato ou ser criada por lei (Seckel, Die Gestaltungsrechte, op.cit., p.47).

11. Conquanto utilizado por mais de um autor (por Micheli, Curso, op.cit., p.159; por Miguel Reale, Lições Preliminares de Direito, São Paulo, 1974, p.291, por exemplo), o conceito poder-dever compõe uma escusada antinomia que o próprio Santi Romano pôs em relevo em seu estudo: "un diritto come anche un dovere, non sarebbe piú un diritto o un potere, perchê una cosa non puô essere il suo contrario." (Frammenti, op.cit., p.203). A idéia de dever no caso absorve e torna escusada a noção de poder, que é pressuposto necessário do dever, pois seria inconcebível que o portador de um dever não tivesse a possibilidade de cumpri-lo. O mesmo não se poderia dizer de um direito formativo de exercício compulsório, como concebeu Seckel. Seria o caso, por exemplo, de um acionista que, em acordo celebrado com outros acionistas, assumisse a obrigação de exercer o seu direito de opção nos aumentos de capital da companhia. Mas, na explicação de Paulo de Barros Carvalho, o dever que pretende agregar ao poder do Estado constitui encargo que a lei impõe ao seu agente, como foi salientado no Acórdão do Supremo objeto destas notas. Esse dever poderia resultar, não da responsabilidade funcional

dos agentes públicos, mas do princípio da isonomia, que impõe ao Estado o dever de cobrar tributo de todos os devedores, a fim de evitar um ilícito tratamento discriminatório na cobrança da contribuição de cada um. O que parece singular na explicação desse autor é a afirmação de que o Estado se libera do dever de lançar o tributo, se ele não cumpre esse dever, como se recebesse um prêmio (liberação) pela inadimplência.

§ 4

1. Uma explicação muito satisfatória para o problema deu-a em 1966 Carlos da Rocha Guimarães (Prescrição e Decadência, Rio de Janeiro, 1983, 2a.ed., p.208, nota, e p.224), ao concluir que não há direito formativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, pois, surgindo a obrigação e o crédito tributários da verificação do pressuposto, o lançamento simplesmente concretiza o que neles já está implícito (p.224). Se o crédito existe a partir da ocorrência do fato gerador, a sua extinção não pode resultar da inércia do credor num prazo de caducidade, mas em prazo de prescrição, uma vez que, tomando conhecimento da verificação do pressuposto, já pode a Fazenda Pública proceder desde logo à concretização e cobrança do seu crédito. A solução de Rocha Guimarães coincide

substancialmente com a solução concebida por Enno Becker na elaboração do anteprojeto que se transformou no Código Tributário alemão, de 1919. Até Enno Becker, predominava nos países europeus de fala alemã a doutrina segundo a qual o lançamento tributário tinha por função, nos impostos ditos lançáveis, criar a obrigação tributária. O Estado dispunha, por isso, de dois direitos: primeiramente, do direito de criar a obrigação, direito formativo, com exercício limitado a um prazo de decadência, como observara antes de todos Otto Mayer; em segundo lugar, do direito de crédito, nascido com a obrigação tributária, cuja cobrança ficava sujeita a um prazo de prescrição. Becker desconsiderou a classificação dos impostos em lançáveis e não-lançáveis, submetendo a uns e a outros à mesma disciplina: a obrigação e o crédito tributários nascem com a ocorrência do fato gerador, de qualquer imposto, e não em decorrência do respectivo lançamento. No comentário que Becker fez ao Código, dois anos depois de promulgado, esclareceu: "As normas sobre prescrição estão intimamente ligadas às regras do § 81, seção 1, que disciplinam o nascimento da obrigação tributária. Como o Código não atribui ao lançamento nenhuma influência na criação da obrigação tributária, não mais é necessário distinguir entre prescrição de impostos lançados e uma prescrição especial do direito de lançar (= de criar a obrigação)". (Die Reichsabgabenordnung, Berlim, 1922,

p.180). Depois de explicar que o prazo de prescrição da pretensão fiscal tinha início depois de encerrado o ano em que havia nascido a pretensão, isto é, no ano seguinte àquele em que ocorrera o fato gerador, aduzia Becker que o lançamento constituía, na verdade, uma interrupção do prazo da prescrição, uma vez que o lançamento consubstanciava uma cobrança, e esta era um dos fatos que interrompiam a prescrição, como estava previsto no § 124 (p.180). Essa lição foi sucessivamente repetida nas edições posteriores do comentário, até a última, publicada como a sétima em 1930 (Die Reichsabgabenordnung, Berlim, 1930, p.362).

2. Quando incumbido pelo Governo alemão, em 1918, de elaborar o anteprojeto do Código, Enno Becker era civilista e não tributarista e, por isso mesmo, já lhe era familiar a distinção entre os conceitos de prescrição e decadência, estabelecida inicialmente no âmbito do direito privado, em que, no entanto, não recebera de pronto a compreensão unânime dos civilistas, que confundiam os dois conceitos, como ocorreu, por exemplo, entre nós quando se elaborou o nosso Código Civil. Tanto conhecia Becker a distinção, que o próprio Código chegou a referir-se a prazo de decadência de modo expresso no § 65. Conhecia a obra de Otto Mayer, pois citou-a por mais de uma vez em seu comentário, e não ignorava a concepção do administrativista re-

lativamente ao direito do Estado (Befugnis) de criar o crédito tributário pelo lançamento, direito suscetível, como já se disse, a extinguir-se pelo decurso de um prazo de decadência (Ausschlussfrist). Ao conceber o crédito tributário como criação do fato gerador, e não mais como produto do lançamento, como pensava a maioria dos tributaristas e administrativistas do passado, era evidente para Enno Becker que o direito de lançar (= de apurar e cobrar o imposto) não poderia estar sujeito à decadência. Se o crédito nasce com a ocorrência do fato gerador, e com ele a pretensão, o direito de cobrar deveria coerentemente estar sujeito à prescrição. Esta coerência não foi observada por Blumenschein, que, adotando a concepção de Becker quanto ao nascimento do crédito tributário, continuou, no entanto, a falar em decadência de um direito que deixara de ser concebido como formativo. Para Becker, o prazo de prescrição não deveria ter início depois de vencido o prazo de pagamento do imposto lançado, mas logo após o nascimento da pretensão, criada pelo fato gerador. O Código de 1919 estabeleceu, por isso, que a prescrição começava após o decurso do ano em que havia nascido o crédito tributário (§ 122), e que podia ser interrompida com o lançamento. Essa mesma disciplina se manteve inalterada após as alterações sofridas pelo Código na numeração dos seus parágrafos e no seu texto, inclusive nas normas que dispunham sobre prescrição. Como o

lançamento do imposto (Steuerbescheid) consistia não apenas na apuração do quantum, mas também e sobretudo na cobrança da prestação, o prazo da prescrição recomeçava a fluir a contar do vencimento da dívida, se não era paga pelo devedor (Peter Karl Czerweny, Die Verjährung im Steuerrecht, dissertação, Munique, 1973, p.113). O novo Código Tributário alemão, que vigora desde 1977, estabelece agora dois períodos de prescrição: um para início antes do lançamento, e outro para depois do lançamento. Em ambos os casos, a prescrição visa a extinguir as pretensões que resultam da relação de débito de imposto, criadas com a ocorrência do fato gerador (§ 38 do Código). Nascida, portanto, a pretensão do imposto (Steueranspruch), cabe desde logo à Fazenda Pública tomar a iniciativa de calcular o débito e exigir o seu pagamento. O prazo geral da prescrição tem início, então, após o decurso do ano em que nasceu a pretensão (§ 170). Notificado o devedor e não pago o seu débito, aí começa a fluir o segundo período de prescrição. Como observaram Tipke-Kruse, esta última prescrição atinge as pretensões vencidas (AO - Kommentar zur AO 1977 und FGO, Colônia, 1979, 10a.ed., coment. ao § 228) ao passo que a outra prescrição alcança as pretensões abstratas, ainda não concretizadas.

3. Os nossos doutrinadores de direito tributário, quando versam o tema da decadência e prescrição, não cogitam, em sua grande maioria,

senão apenas do direito e da ação judicial, esta como objeto da prescrição e o direito como objeto da decadência como se não houvesse também a pretensão. Mas a pretensão é também figura inevitável no estudo do tema. Que seja omitida em texto didático, para o ensino elementar, é fato que se pode compreender, mas desconhecera existência da pretensão, no estudo do direito subjetivo e da ação relativamente às consequências do seu não-exercício em certo lapso de tempo, é descuido injustificável, sobretudo quando se recorda que a pretensão, assim no direito privado como no direito público (Roland Dubischar, Grundbegriffe des Rechts, Estugarda, 1968, p.33), já recebeu nos diferentes sistemas jurídicos o mesmo tratamento científico que se tem dispensado ao direito subjetivo. Como explica Pontes de Miranda, pretensão é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação (Tratado de Direito Privado, Rio, 1955, 2a.ed., tomo V, p.451). A pretensão não se confunde com o direito, nem com a ação judicial (p.452); é sempre contida no direito, ou se refere a elemento do conteúdo do direito (p.455). Direito subjetivo e pretensão têm a mesma origem (Alessandro Levi, Teoria Generale del Diritto, Pádua, 1967, p.287). Nasce a pretensão no mesmo momento em que nasce o direito de crédito (Ricardo Reimundín, Los Conceptos de Pretensión y Acción en la Doctrina Actual, Buenos Aires, 1966, p.36).

4. O que caracteriza a pretensão é a exigibilidade. Exigir a prestação é exercer pretensão (Pontes de Miranda, Tratado, op.cit., tomo VI, p.94). Exatamente por isso é que lançar imposto é exercer pretensão, e não exercer um direito formativo, como está dito no Acórdão do Supremo Tribunal Federal. Exigir não é só exigir por meio de ação judicial, pois há pretensões inacionáveis e pretensões ainda não munidas de ação (Pontes de Miranda, ibid, p.114). A exigibilidade pode dar-se através de órgão do Estado (tomo V, p.478), de pessoa a pessoa, ou pelo ato administrativo ou pela ação judicial (p.457-458). Assim como há direitos com ação, mas desprovidos de pretensão, como são os direitos formativos (p.482), assim também há pretensões sem ação (tomo VI, p.62) e pretensões a que ainda não tenha nascido a ação (tomo V, p.479). Não é necessário que a exigibilidade seja atual; pode ser potencial apenas (tomo V, p.478). Pretensão e direito não se identificam (tomo V, p.458). Pode extinguir-se a pretensão, sem que se extinga o direito, como acontece de regra com a prescrição, que extingue não o direito, mas a pretensão (tomo V, p.455; Rehfeltd-Rehbinder, Einführung in die Rechtswissenschaft, Berlim, 1973, p.49; Reimundín, op.cit., p.36), salvo quando de outro modo dispuser regra especial do direito positivo.

5. Nas obrigações que nascem ex

facto, como são as obrigações por ato ilícito e a obrigação tributária, a pretensão surge da relação entre credor e devedor no mesmo instante em que nasce o direito. "Para que nasça a pretensão - diz Pontes de Miranda, referindo-se às obrigações por ato ilícito - não é pressuposto necessário que o titular do direito conheça a existência do direito, ou a sua natureza, ou validade, ou eficácia, ou a existência da pretensão nascente, ou da sua extensão em qualidade, quantidade, tempo e lugar da prestação, ou outra modalidade, ou quem seja o obrigado, ou que saiba o titular que a pode exercer" (tomo VI, p.117). A pretensão tributária nasce, assim, no mesmo instante em que surge a obrigação tributária, independentemente da quantificação do crédito, que ocorre por ocasião do seu exercício através do ato administrativo do lançamento. A doutrina alemã reservou o nome de abstrata para designar a pretensão ainda não quantificada, que se concretiza no processo de lançamento, parte integrante do processo de arrecadação do tributo. Como dizem Schwarz e Gröger, "a pretensão inicialmente abstrata se concretiza através do lançamento ou outro ato administrativo" (Abgabenordnung, Kommentar, 1978, p.335). Walter Lang: "as pretensões decorrentes da relação de débito de imposto se concretizam através do ato administrativo" (AO 1977, Einführung und Kommentar, Herbig, 1977, p.244). Helmuth Plath, nos seus comentários ao Código, falou o mesmo: "As pretensões

inicialmente abstratas resultantes da relação de débito de imposto são concretizadas através de ato administrativo" (Abgabenordnung (AO 1977) - Kommentar, Francoforte-no Meno, 1977, p.462). Da mesma forma, esclarecem Klein e Orlopp: "Através do lançamento se concretiza a pretensão inicialmente abstrata..." (AO - Abgabenordnung, Munique, 1977, p.463). Com palavras semelhantes diz a mesma coisa Edgar Wolf: "Através de ato administrativo (lançamento) se concretiza a pretensão inicialmente abstrata..." (Abgabenordnung - AO 1977 -, Baden-Baden, 1977, p.361). Também Helmut Helsper: "O lançamento concretiza a pretensão inicialmente abstrata" (Abgabenordnung AO 1977, de Karl Koch, Colônia, 1976, p.477). Peter Hellwig foi mais explícito: "O lançamento tem significado apenas declaratório (de declarar o direito). A pretensão existe também sem o lançamento. Ela se concretiza através do lançamento" (Abgabenordnung (AO 1977), Estugarda, 1977, p.87). Mittelsteiner e Schaumburg explicam: "O conceito de pretensão de imposto designa a pretensão abstrata, que não precisa estar já concretizada através do lançamento" (AO '77 - Abgabenordnung 1977, Colônia, 1976, p.63). Também Tipke e Kruse ensinam: "Pretensão tributária é a pretensão abstrata ao imposto que o credor tem contra o devedor" (Abgabenordnung, Kommentar zur AO 1977, Colônia, 1980, 10a.ed., p.2 do coment. ao § 37). No comentário ao § 37, da obra coletiva de Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur AO, Colô-

nia, 1979, 7a.ed., Offerhaus, juiz no Tribunal Federal de Finanças, escreveu: "Designa-se como pretensão tributária a pretensão abstrata a uma prestação pecuniária que o credor tem contra o devedor e que não precisa já estar concretizada através do lançamento". Na vigência do Código Tributário de 1919, assim também doutrinavam os especialistas, como se vê do comentário de Tipke e Kruse ao § 91, A 20 (Reichsabgabenordnung, Kommentar, Colônia, 7a.ed., 1974). Bühler era mais explícito: "Mais corretamente se deverá dizer que a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador é inicialmente antes uma obrigação abstrata, existente apenas quanto ao seu fundamento, talvez não exatamente determinada também quanto ao seu conteúdo, a qual será concretizada pelo lançamento, determinada no seu quantum e fixado o seu vencimento" (Steuerrecht, Grundriss in Zwei Bänden, Wiesbaden, 2a.ed., 1953, vol.I, p.214-215).

6. Alberto Xavier entende que a abstração nunca é atributo da obrigação tributária, "que é por natureza concreta e subjetivamente determinada" (Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, 1972, p.490; Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, 1977, p.270). Não é possível falar em obrigação abstrata, diz ele, porque a obrigação tributária é de natureza pecuniária, isto é, já está determinada quanto ao objeto,

não comportando um ato voluntário de concentração por parte do credor (p.490 e p.271). Acredita, portanto, que, com a qualificação de abstrata, pretendam os autores alemães exprimir a eventual situação de incerteza em que as partes se encontram quanto à existência e conteúdo da obrigação, antes de exercida a atividade de investigação e de prova de fato, por vezes de contornos imprecisos e de expressão quantitativa dificilmente apreensível (p.491 e p.271). Conclui, assim, que através do lançamento, a administração fiscal não concretiza uma obrigação abstrata, ou, o que vem a dar no mesmo, uma pretensão tributária abstrata, porquanto, ao fixar e valorar os fatos e subsumi-los nas normas legais correspondentes, apenas aplica o direito, isto é, ajusta a lei ao fato, o abstrato ao concreto, donde se seguiria que concretizar é o mesmo que aplicar o direito (Conceito e Natureza, op.cit., p.491).

7. O que a ciência jurídica alemã entende por concretização tem, na verdade, exata aplicação no direito tributário. Concretizar, ou concentrar, é determinar ou tornar específico o que ainda está genérico ou indeterminado, como ocorre por exemplo, com a obrigação dita genérica (Gattungschuld) que, através da concretização, se torna específica. A concretização é o resultado da aplicação da lei e, portanto, com ela não se confunde. Da aplicação da lei, que é uma operação men

tal, resulta na declaração da autoridade fiscal em que identifica o devedor do tributo e fixa o montante respectivo. Concretizar o crédito tributário é o mesmo que determiná-lo, de modo que o efeito jurídico do lançamento não é o de criar, nem modificar ou extinguir direito, mas apenas o de declarar direito de crédito do Estado já preexistente. Quando a doutrina alemã diz que o crédito tributário, nascido com a ocorrência do fato gerador, é abstrato e que se concretiza com o lançamento, afirma que ele é indeterminado no seu quantum. Aqui, abstrato se opõe a concreto, expressões que correspondem a conceitos freqüentes no âmbito do direito. No mais amplo estudo já feito sobre a concretização no direito, Engisch alinha uma grande série de oposições semânticas do abstrato-concreto, colhidas da linguagem dos lógicos, e entre essas menciona o concreto com o valor de determinado e o abstrato com valor oposto (Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, Edelberga, 1968, p.6). A uma obrigação jurídica indeterminada pode-se chamar abstrata, que no entanto se dirá concreta, depois de especificada. A obrigação tributária, que é abstrata antes do lançamento, concretiza-se exatamente no lançamento. A concreção que ela adquire no lançamento não consubstancia nenhuma modificação na sua natureza. Da ocorrência do fato gerador nasce o crédito tributário tal qual se apresenta depois de concretizado. O lançamento

apenas revela na concreção o que já preexiste em abstrato. Daí porque a doutrina alemã do direito tributário vê no lançamento um efeito meramente de claratório. A concretização da pretensão tributária não modifica nenhum direito, nem cria direito novo.

8. O crédito tributário no direito alemão não está sujeito, como se vê, a regras de decadência. A partir do seu nascimento, ocorrido com o fato gerador, fica sujeita à prescrição a pretensão do imposto: há uma prescrição para a pretensão abstrata, que flui antes do lançamento; e outra prescrição para a pretensão concretizada. A esse resultado chegou o direito positivo alemão, depois de mais de cinquenta anos de elaboração científica. Com essa posição coincide substancialmente, como se disse (§4, 1), a explicação de Rocha Guimarães, que vê no artigo 173 do Código Tributário Nacional prazo de prescrição, e não prazo de decadência, por isso que, também em nosso direito, a pretensão tributária surge com a verificação do pressuposto, e não com o lançamento, que apenas a concretiza. Não há aí o direito formativo a pressupor prazo de decadência.

§ 5

1. À parte a querela sobre se o lançamento é apenas um ato administrativo, ou um

conjunto de atos administrativos entre si coordenados compoem um procedimento, até porque o direito positivo brasileiro (Código Tributário Nacional, art.142) define como procedimento a atividade administrativa do lançamento, o fato é que h  sempre um ato administrativo pelo qual a administração fazendária fixa o montante do tributo e, tornando esse ato conhecido do contribuinte, deste exige o seu pagamento. A rigor, ter-se-ia de ver aí dois atos distintos, como queria Hensel (Steuerrecht, Berlim, 1933, 3a. edição, p.158): o ato administrativo interno destinado a apurar o montante do tributo e o ato de sua notificação, entendendo-se esta como o ato administrativo através do qual o devedor   intimado a pagar determinada importância dentro de determinado prazo. Mas como o ato de fixação (ou melhor: de apuração) do quantum só produz eficácia, quando conhecido oficialmente pelo contribuinte, a notificação passa então a integrar o ato de apuração. Não há como cindir os dois atos: a apuração sem a notificação   ineficaz; a notificação sem a apuração   impossível, pois não poderia a administração pública notificar alguém de algo que não tivesse praticado. Diz-se, portanto, que o lançamento do imposto é o ato administrativo notificado com que a administração concretiza a pretensão fiscal, exercendo-a, pois a notificação aí não visa apenas a dar a conhecer (fazer noto = fazer conhecido) ao contribuinte o montante do seu débito, mas consti-

tui já uma compulsão, que o contribuinte poderá atender, ou não, conforme venha a aceitar ou impugnar a cobrança. Cabe mencionar aqui en passant que o direito de impugnar a cobrança administrativa do tributo, assegurado pela legislação tributária de praticamente todos os povos, não   senão um desdobramento nítido do direito de petição consagrado nas Constituições (cf. Heinrich Konrad, Finanzverwaltungsrecht, Viena, 1913, p.284, que observa que por petição (direito de petição, das Constituições) se entende também um pedido, uma reclamação em busca de um interesse individual). A garantia desse direito   que impõe como necessária a instância administrativa, que o contribuinte pode exaurir até que a concretização do crédito tributário se torne definitiva. A definitividade do ato de concretização pressupõe ou a conformação do contribuinte com a pretensão do fisco ou a sua renúncia ao direito de impugnar. Como bem disse a Corte de Cassação italiana, em decisão de 1971: "A função do aviso de lançamento (notificação)   provocatio ad opponendum, dado que a definitividade do lançamento deriva da aceitação do contribuinte (explícita ou implícita no fato de não haver apresentado impugnação) ou da decisão definitiva das comissões tributárias" (15.2.1971, Foro Italiano, 1971, I, p.2634; Rivista Fiscale, 1971, p.1532; Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1972, I, p.342).

2. Não se tome o conceito de definitivo como oposto de provisório. Definitivo opõe-se a impugnável, recorrível administrativamente. Ato definitivo de concretização da pretensão tributária é o que pressupõe renúncia ou exaustão da instância administrativa, tornando-se insuscetível de impugnação, fundada no direito de petição. A definitividade do ato administrativo do lançamento tem, assim, eficácia semelhante à da coisa julgada em que se converte a decisão judicial. Essa similitude, posta em relevo sobretudo por autores austríacos, levou os administrativistas a admitirem a coisa julgada administrativa, logo acolhida também pelo direito tributário, como eficácia que confere ao ato administrativo e, portanto, ao lançamento definitivo a sua imutabilidade. Em artigo publicado em 1917 na revista suíça Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, vol.XV, caderno 5, p.193-198, Ernst Blumenstein, estudando a possibilidade de lançamento suplementar nos impostos periódicos ("Zur Frage der Zulässigkeit einer nachträglichen Veranlagung bei periodischen Steuern"), admitia o efeito de coisa julgada do lançamento (Rechtskraftswirkung der Veranlagung), quando esgotada a possibilidade de impugnação administrativa (p.196). O Código Tributário alemão, de 1919, também admitia francamente o mesmo efeito nas decisões administrativas (§ 5, seq.2, § 200, seq.1, § 433, seq.1), sendo a coisa julgada amplamente discutida

por autores da época, como Kurt Ball (Neue Steuerrundschau, 1920, p.265; Ottmar Bühler (Deutsche Steuerzeitung, 1922, p.855); G.Schmauser (Deutsche Steuerzeitung, 1924, p.86). Mas o primeiro trabalho monográfico sobre a matéria foi empreendido pelo juiz R.Kloss, presidente de turma do Tribunal de Finanças do Reich, que publicou na revista Steuer und Wirtschaft, vol.IV, 1925, col.13 e 217, extenso estudo sobre a res judicata tributária no âmbito administrativo, tornando-se daí por diante tema incontroverso assim na doutrina como na jurisprudência dos tribunais. Entre nós defende posição idêntica Pontes de Miranda, que também atribui ao lançamento tributário não mais impugnável a força da coisa julgada (Questões Forenses, Rio, 1957, tomo I, p.331).

3. Arguiu-se por mais de uma vez a impropriedade da expressão e do conceito de coisa julgada, tomados ao direito processual, para qualificar a eficácia, formal ou material, do ato administrativo incontestável na esfera da administração. Não obstante as objeções, o conceito e a terminologia, como observou Ernst Forsthoff (Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Munique, 10a.ed., 1973, p.252), já foram consagrados não só pela ciência, mas também pelos tribunais, aplicando-se tanto às decisões como aos atos administrativos. Faz pouco sentido - acrescenta o professor de Edelberga - con-

trariar essa tradição e abster-se do uso dessa terminologia quando se qualifica a estabilidade dos atos administrativos. Pelo contrário, importa é evitar o emprego de termos que dêem motivos para equívocos (p.252). Assim não entendeu, no entanto, Hans J. Wolff, professor na Universidade de Münster, quando publicou a primeira edição do seu compêndio Verwaltungsrecht, I, Munique, 1956, para substituir a expressão coisa julgada (Rechtskraft), propôs Wolff (pág.256) o termo Bestandskraft para designar a imutabilidade do ato administrativo. Embora posteriormente o próprio autor da proposta tenha recomendado fosse evitado o emprego do novo termo, por não ter sido, segundo supunha, aceito por unanimidade pela doutrina e tribunais (Verwaltungsrecht, I, Munique, 1974, p.443, 9a.edição confiada à colaboração de Otto Bachof), o fato é que Bestandskraft entrou no vocabulário jurídico alemão e o seu conceito foi já objeto de estudo em riquíssima literatura. O próprio direito positivo germânico consagrou o conceito e a expressão, adotando-os no texto do novo Código Tributário de 1977 (§ 172). Na tradução portuguesa desse Código, com referência ao título que antecede o § 172, o autor destes comentários após uma nota de rodapé (p.72), em que ficou assinalada a distinção entre Rechtskraft e Bestandskraft. Traduz-se Bestandskraft por definitividade, qualidade do lançamento tributário admi-

nistrativo inatacável. A linguagem técnica do direito tributário brasileiro, a exemplo de outros sistemas jurídicos de expressão latina, como o italiano, já dispunha de termo adequado para traduzir o conceito de incontestabilidade do ato tributário. O Código Tributário Nacional, em mais de um dispositivo, se referiu à concretização definitiva da pretensão do fisco. Assim o artigo 129 dispõe: "O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nele referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data". Também o artigo 154 se refere à definitividade do lançamento, quando dispõe: "Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo". Outra referência à definitividade está no artigo 174, que prescreve: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva".

4. A noção de definitividade inserida nos dispositivos do Código permite deduzir que o ato tributário do lançamento visa a um duplo ob-

jetivo: a) assegurar ao sujeito passivo, destinatário do ato, o exercício do direito de petição, até que, esgotado o contraditório, possa o credor do tributo exigir uma pretensão concreta; b) criar um título com a sua definitividade. Este segundo objetivo é posto em relevo pelo Prof. Peter Badura, no trabalho incluído na obra coletiva editada por H.-U. Diederichsen e W. Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlim, 1975, p.265: "Se se tem de executar o contribuinte administrativamente, o ato tributário ganha, além do mais, o significado próprio de um título, depois de adquirir definitividade". Para legitimar a sua cobrança, a pretensão fiscal há de ostentar o requisito fundamental da definitividade, e para alcançar esse requisito, isto é, para a concretização definitiva da pretensão (o Código diz: para a constituição do crédito, no art. 173), dispõe o Estado do prazo de prescrição de cinco anos, que pode esgotar-se antes que a pretensão se concretize definitivamente, ocorrendo então a extinção do crédito tributário, como determina o artigo 156, item V. Não se trata de prazo assinado para a autoridade fiscal simplesmente dar início ao processo de lançamento. O prazo é para a realização do lançamento, não de um lançamento impugnável ou reversível, mas do lançamento definitivo, pois só depois deste é que se inicia a prescrição para a cobrança judicial. Para efetivar, pois, o lançamento definitivo, tem o Estado um prazo de cinco anos, de pres

crição, não de decadência. A definitividade tem de ser alcançada a fortiori dentro desse prazo.

Conclusões. A doutrina do acórdão anotado admite que a ocorrência do fato gerador do tributo cria a obrigação e o crédito tributários, mas cria também um direito formativo, o de transformar em líquido o crédito ilíquido, de modo que, supondo o direito formativo um prazo de decadência, cessaria a fluência do prazo uma vez iniciado o lançamento. Na verdade, porém, o lançamento não pressupõe um direito formativo, pois que a concretização da pretensão abstrata não chega a ser objeto de um tal direito, uma vez que em nada altera a natureza jurídica da relação entre credor e devedor do tributo da mesma forma que não modifica em nada a relação jurídica entre os litigantes a liquidação da sentença judicial que reconheceu essa relação. Constitui o lançamento desde logo exercício da pretensão (lançar é exigir o apurado), da cobrança administrativa do crédito, até que a sua concretização se torne definitiva. Daí porque o prazo há de ser de prescrição e fluirá, desde o termo inicial até que se alcance a definitividade do ato tributário e, conseqüentemente do crédito concretizado. Iniciado ou não o lançamento, a partir de seu termo, o que importa é o prazo para a constituição (=concretização) definitiva do crédito tributário.

No caso concreto julgado pelo Supremo, a pretensão da Fazenda de haver o crédito definitivamente concretizado já estava prescrita, com o transcurso do quinquênio, pois, iniciado o lançamento em outubro de 1969, mediante a lavratura do auto de infração, somente se tornou definitivo em abril de 1975, qua se seis anos depois.