

PONTIFÍCA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE
Especialização em Direito Tributário

Ricardo Runavicius Toledo

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO COMO VEÍCULO
INTRODUTÓRIO DE NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

SÃO PAULO
2014

PONTIFÍCA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE
Especialização em Direito Tributário

Ricardo Runavicius Toledo

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO COMO VEÍCULO
INTRODUTÓRIO DE NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Dra. Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO
2014

RESUMO

O presente estudo adotou a metodologia da *filosofia da linguagem* no processo de conhecimento. Consideramos como premissas as escolas do positivismo jurídico e do constructivismo lógico-semântico, buscando uma fundamentação autônoma da ciência do direito.

A nossa realidade jurídica é formada apenas por um conjunto de normas jurídicas válidas em um país, considerado um determinado momento histórico (*direito positivado*).

O instituto jurídico do lançamento é ato administrativo vinculado, praticado de forma exclusiva pela administração pública, responsável pela constituição do crédito tributário.

No chamado lançamento por homologação (autolançamento), temos um ato jurídico praticado pelo particular, capaz de introduzir no ordenamento jurídico norma individual e concreta. É situação em que o contribuinte é agente competente, instrumentado por uma linguagem adequada, participando do processo de positivação do direito.

A obrigação tributária e o conseqüente crédito tributário se constituem a partir da incidência da norma de lançamento (ou de autolançamento), entendida como veículo introdutor de norma individual e concreta (veículo introduzido).

Tratando-se de veículo introdutor, a norma jurídica é concreta e geral; considerada como veículo introduzido, falamos em norma jurídica individual e concreta.

Frente à crescente dificuldade do Estado Democrático de Direito no que diz respeito à fiscalização e arrecadação de tributos, verificamos um aumento significativo da prática de atos e expedientes, pelos administrados, para a produção de normas individuais e concretas, suprindo-se, desta forma, a deficiência do Estado.

Ressalta-se, assim, a importância da modalidade *lançamento por homologação*, entendido este como veículo introdutório de norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Constructivismo. Norma Jurídica. Incidência. Autolançamento.

ABSTRACT

The present study adopted the methodology of *philosophy of language* in the process of knowledge. We consider the assumptions of schools of juridical positivism and logical-semantic constructivism, seeking an autonomous basis of the science of law.

Our legal reality is formed only by a set of valid legal norms in one country considered a particular historical moment (positive law).

The legal institute of assessment is a bound administrative act, practiced exclusively by public administration, responsible for constitution of the tax credit.

In assessment by homologation (self-assessment), we have a legal act performed by the private individual, able to introduce a individual and concrete norm in the legal system. It is a situation where the taxpayer is competent agent, instrumented by appropriate language, participating in the positivation process of law.

The tax obligation and the consequent tax credit are constituted from de incidence of the assessment rule (or self-assessment), understood as introducer vehicle of individual and concrete norm (vehicle introduced).

Being introducer vehicle, the legal norm is general and concrete; considered as a vehicle introduced, we speak of individual and concrete legal rule.

Facing the increasing difficulty of the Democratic State in the collection and inspection of taxes, we found a significant increase in the practice of acts and expedients by taxpayers, for the production of individual and concrete norms, decreasing the deficiency government.

This emphasizes the importance of self-assessment, understood as an introductory vehicle of individual and concrete norm, innovating the Brazilian legal system.

Keywords: Constructivism. Legal Norm. Incidence. Self-Assessment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1. O DIREITO E LINGUAGEM	10
1.1 O Constructivismo Lógico-Semântico	12
1.2 O Positivismo Jurídico e a Definição de Direito.....	14
2. NORMA JURÍDICA	16
2.1 Definição.....	16
2.2 Estrutura Normativa.....	18
2.2.1 Antecedente e Consequente Normativo.....	18
2.2.2 Norma Jurídica Completa.....	19
2.3 Classificação das Espécies Normativas.....	21
2.3.1 Normas de Conduta, de Estrutura e de Revisão Sistêmica.....	22
2.3.2 Norma Abstrata ou Concreta.....	23
2.3.3 Norma Geral ou Individual.....	23
2.4 A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).....	24
3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	29
3.1 Enunciação como Fonte do Direito.....	30
3.2 Enunciação-Enunciada e o Veículo Introdutor de Norma.....	31
4. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO	33
4.1 Incidência e Aplicação da Norma Jurídica.....	33
4.2 Incidência e Obrigação Tributária.....	37
5. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	41
5.1 Definição: Procedimento, Ato e Norma.....	41
5.2 Modalidades Previstas no Código Tributário Nacional.....	45
5.3 Lançamento por Homologação.....	49
CONCLUSÃO	57
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico busca descrever e compreender o seu objeto, ou seja, o direito positivo. Partimos da observação do ordenamento jurídico, este entendido como sinônimo de sistema jurídico.

“Sistema” definido como um conjunto de elementos que se aglutinam segundo um critério unificador. Tratando-se do ordenamento pátrio, temos um sistema dinâmico e harmônico constituído por um conjunto de normas jurídicas válidas em determinado tempo e lugar, dispostas segundo uma estrutura hierarquizada e que mantêm relações de coordenação e subordinação entre si.

Considerando um primeiro corte metodológico, trabalharemos em específico com o subsistema do direito tributário. Adotamos o nosso ordenamento como sistema de referência, já que o conhecimento é desconhecimento sem um sistema de referência¹.

Utilizaremos o método analítico-hermenêutico, sob a ótica do constructivismo lógico-semântico, como instrumento adequado para a aproximação do nosso objeto: o lançamento por homologação como veículo introdutório de norma individual e concreta no ordenamento jurídico brasileiro.

Trata-se de um tema denso e complexo, de tal forma que não temos a pretensão de esgotar o assunto neste trabalho. Dividimos o nosso estudo em cinco partes.

Na primeira parte, iremos tratar da relação direito e linguagem. Não há de se falar em conhecimento sem falarmos de linguagem. Com a inauguração da *filosofia da linguagem*, esta passa a ser pressuposto do conhecimento.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22.

Um dos fundamentos do Constructivismo Lógico-Semântico é tratar o direito como texto. O texto aqui entendido como dado empírico. É a linguagem que se manifesta na forma escrita.

Nesta linha de raciocínio, temos o direito como linguagem e a teoria do direito como um linguagem de sobrenível (metalinguagem). Buscando uma fundamentação autônoma da ciência do direito, trabalhamos com os pressupostos da escola do positivismo jurídico.

Desta forma, temos o direito como *manifestação linguística*, definido como um conjunto de *normas jurídicas válidas* em um determinado país, considerado certo espaço de tempo; e como *produto cultural*, construído pelo homem como instrumento para regular as condutas intersubjetivas.

Na segunda parte, discorreremos sobre a definição de norma jurídica, sua estrutura e classificação. Normas jurídicas tratadas em sentido *amplo e estrito*, levando-se em consideração os quatro subsistemas que constituem o sistema jurídico de direito positivo.

Com relação à sua estrutura, formada por duas proposições: uma hipótese ou antecedente; e um conseqüente ou tese. Falamos em operador deôntico não modalizado na relação interproposicional e de um deôntico modalizado (obrigatório (O), permitido (P) ou proibido (V)) estabelecido intraproposicionalmente.

A proposta deste trabalho é classificar as normas jurídicas em sentido estrito. Levando-se em conta o campo doutrinário e sua diversidade de classificações, consideramos relevantes como objeto do nosso estudo (i) as normas de conduta, de estrutura e de revisão sistêmica; (ii) as normas abstratas ou concretas; e (iii) as normas gerais ou individuais.

Na terceira parte, tratamos de fontes do direito. Dedicamos um capítulo a este assunto considerando que nosso trabalho intitula o *lançamento por homologação* como veículo introdutor de normas.

Entendemos como fonte do direito a *enunciação*, sendo esta sinônimo da atividade exercida pelo agente competente. O produto da enunciação é o enunciado.

A partir do enunciado, podemos identificar as marcas da enunciação e reconstruir, de dentro para fora, o ato de enunciação. Sob a óptica da semiótica, falamos em enunciação-enunciada no que se refere à enunciação. Ao enunciado, de enunciado-enunciado (o texto sem as marcas da enunciação).

A partir da leitura da enunciação-enunciada construímos o veículo introdutório (introdutor) de normas. Este é consequência do ato de aplicação da norma de produção normativa. Por sua vez, o efeito de aplicação do veículo introdutor é o surgimento de uma outra norma introduzida (enunciado-enunciado).

Na quarta parte do nosso estudo, falaremos sobre incidência e o processo de positivação do direito. Os acontecimentos do mundo fenomênico, ainda que previstos em um antecedente normativo, não são capazes de fazer incidir tal norma, obrigando determinados comportamentos. Faz-se necessário a figura de um agente (aplicador). Temos, assim, o homem no centro da criação do direito.

Este caminho na direção de regular juridicamente as condutas interpessoais, movimentando as estruturas do direito, iniciando-se pelo fenômeno da incidência (aplicação do direito), a partir de normas abstratas e gerais, construindo outras normas abstratas e gerais, abstratas e individuais, concretas e gerais até chegarmos nas normas concretas e individuais, denominamos *processo de positivação do direito*.

Por derradeiro, falaremos na quinta parte do trabalho sobre o lançamento tributário, entendido este como procedimento, ato e norma, sendo momentos significativos de uma mesma realidade².

O lançamento é uma das formas para o surgimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, do direito ao crédito. O CTN define três espécies de lançamento: de ofício (art. 149); por declaração (art. 147); e por homologação (art. 150).

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 516.

Sendo o lançamento objeto do nosso estudo, temos a administração pública (Fisco) e o particular (Administrado) como sujeitos responsáveis pela produção da atividade enunciativa (agentes externos), produzindo nova linguagem jurídica, inovando o ordenamento jurídico com a produção de um veículo introdutório e de um veículo introduzido.

Tratando-se especificamente do *lançamento por homologação*, afirmamos que o mesmo constitui outra forma, além do ato-norma de lançamento praticado pela administração pública, para o surgimento do direito ao crédito tributário.

Temos um ato jurídico praticado pelo particular, introduzindo no sistema jurídico norma individual e concreta. É situação em que o contribuinte é agente competente, instrumentado por linguagem adequada, participando do processo de positivação do direito.

1. DIREITO E LINGUAGEM

Teoria é um conjunto de proposições descritivas acerca de um objeto, de uma determinada realidade. Toda teoria visa conhecer seu objeto. O conhecimento deste objeto implica em ter consciência sobre ele (conhecimento = ter consciência).

Conhecer é emitir proposições sobre o assunto, relacionando-as de forma coerente, construindo um raciocínio. Assim, não há de se falar em conhecimento sem falarmos de linguagem. O limite do conhecimento é diretamente proporcional ao limite da linguagem. É a capacidade de elaborar enunciados descritivos sobre determinado objeto.

A realidade é criada a partir de construções linguísticas. O objeto *per se* só existirá a partir do momento em que existirem proposições, enunciados que o descreva. Daí falarmos em linguagem-objeto. Sua criação e compreensão se dá pela construção de enunciados linguísticos.

Como nos ensina AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Neste sentido, o objeto do conhecimento não são as coisas em si, mas as proposições que as descrevem, porque delas decorre a própria existência dos objetos. [...]. É o homem que dá significado às coisas quando constrói a relação entre uma palavra e aquilo que ela representa, associando-a a outras palavras que, juntas, formam sua “definição”.³

Houve época em que a linguagem era considerada um instrumento de ligação entre o sujeito e seu objeto, um meio secundário do conhecimento, apenas como representação da realidade tal qual ela se apresentava. Momento este que ficou conhecido como *filosofia da consciência*.

A obra *Tractatus lógico-philosophicus*, de LUDWIG WITTGENSTEIN, inaugura uma nova fase da filosofia do conhecimento, denominada giro-linguístico.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 15.

A partir deste momento, inicia-se uma nova fase conhecida por *filosofia da linguagem*.

A linguagem deixa de ser um mero instrumento de conexão entre o sujeito cognoscente e determinado dado de realidade, para tornar-se a criadora desde mesmo sujeito e da realidade que o circunda.

A linguagem passa a ser *pressuposto* do conhecimento (construção intelectual). Ela cria a realidade e nada irá existir além dela. Assim, a existência de dados físicos tornam-se a *nossa realidade* a partir do momento que atribuímos um nome, configurando-se em algo inteligível para o homem (observador).

Com o surgimento da filosofia da linguagem, não há de se falar em realidade e sujeito sem a prévia existência da linguagem. As coisas do mundo passam a existir depois da interpretação do sujeito (juízo de valor). *Conhecer* significa ser capaz de construir proposições sobre determinado objeto.

Sendo o homem responsável pela construção do conhecimento através da linguagem, esta estará condicionada ao contexto em que se opera, sofrendo influências do meio social, do momento histórico e da própria vivência do sujeito. Assim, o mesmo fato receberá interpretações distintas por sujeitos diferentes, levando-se em consideração o sistema de referência de cada um.

Não há de se falar em conhecimento sem um sistema de referência, segundo coordenadas de tempo e espaço. Segundo Fabiana Del Padre Tomé, os objetos só adquirem significado quando colocados em um sistema de referência, ou seja, tornam-se inteligíveis à medida que é conhecida a sua posição em relação a outros elementos⁴.

A linguagem é autorreferente e se autosustenta. Autorreferente por que não existe nada além da linguagem. Ela é sua própria referência. O significado de uma palavra ou, a explicação de uma construção, nos reporta a outras palavras ou

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 8-9.

proposições, ambas no mesmo plano linguístico. A linguagem se fundamenta em outra linguagem e nada mais existe além dela.

Neste sentido, posiciona-se LOURIVAL VILANOVA:

É um traço de toda a linguagem o poder ela dizer algo de-si-mesma. Mas, nesse retrorreferir-se, move num universo fechado: a palavra, que figura como objeto, serve-se de outra palavra que fala acerca dela, e nunca é possível sair-se desse conjunto infinito ou indeterminável de elementos-palavras: estaremos sempre *no interior* do universo-do-discurso.⁵

Autosustenta porque ela constrói e destrói realidades, independente da existência de elementos empíricos. Ainda que determinado acontecimento não tenha ocorrido ou, que um objeto se quer exista, ambas as situações são passíveis de se tornarem realidade pelo uso da linguagem. Assim, um enunciado permanece como válido ou verdadeiro até que seja refutado por um outro enunciado.

1.1 O Constructivismo Lógico-Semântico

O Constructivismo Lógico-Semântico é uma metodologia, um instrumento hábil para a construção de um discurso mais rigoroso, amarrando os termos da linguagem de tal forma a outorgar-lhe maior firmeza. É tornar a linguagem comunicativa coerente, sem descuidar da sintaxe.

Constructivismo no sentido de que a realidade social não existe, mas é construída pelo sujeito cognoscente. O objeto de estudo passa a existir a partir do momento em que ele é nomeado, segundo sistemas de referência. O rigor e a coerência dos termos da linguagem se dão mediante uma ordenação lógico-semântica.

Nesta tocante, esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Era essa a sensação que tinha da doutrina jurídica até me deparar com o Constructivismo Lógico-Semântico. Este método (quando utilizado adequadamente) proporciona a construção de um discurso científico

⁵ VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever-ser*. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003, v. 2, p. 45.

estruturado e de conteúdo rigoroso, o que nos possibilita ter uma visão plena da realidade por ele constituída.⁶

Um dos fundamentos do Constructivismo Lógico-Semântico é tratar o direito como texto. O texto aqui entendido como dado empírico (suporte físico). O aplicador ou o cientista do direito têm a sua primeira experiência jurídico-sensorial manifestada através de um conjunto de palavras estruturadas em frases e parágrafos. É a linguagem que se manifesta na forma escrita. É um conjunto de signos.

Mas o que é signo? Signo é a representação de algo para alguém, que se dá de forma parcial. Isto porque o objeto que se pretende interpretar está no campo da realidade (intangível) e a percepção do homem é sempre limitada.

Como adverte CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO:

A incompletude do signo em relação ao objeto constitui um verdadeiro estímulo à continua interpretação e autogeração de signos. O objeto signo inaugura uma dimensão da alteridade dentro da compreensão da tradução. O objeto, ao se instalar em seu lugar lógico, que é da realidade, somente permite o seu acesso mediante representação signica.⁷

Signo, segundo a terminologia de EDMUND HUSSERL, é uma relação triádica composta por (i) suporte físico; (ii) significado; e (iii) significação. O suporte físico é a parte material do signo que é apreendida pelos nossos sentidos. Tratando-se especificamente dos signos linguísticos, temos o suporte físico como as marcas de tinta no papel.

O significado é a representação deste suporte físico. É a referência a algo do mundo exterior ou interior. Por fim, a significação como o juízo de valor (idéia/conceito) formado na mente do interprete.

Transportando os referidos conceitos para o campo da linguagem jurídica, o suporte físico seria os enunciados prescritos (textos legislados). Considerando que o objetivo-fim do direito é regular as condutas interpessoais, temos o significado como

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *O Constructivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

⁷ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência Jurídica: Teoria e Prática*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 19.

a conduta entre os sujeitos. Por fim, a significação como resultado da interpretação do homem, organizada segundo juízos hipotético-condicionais (norma jurídica).

Por ser o processo interpretativo realizado pelo sujeito, construindo a realidade por meio da linguagem, vale dizer que a referida construção é formada segundo os sistemas de referência do interprete, delimitando, assim, o seu significado e as significações. Daí falarmos do texto dentro de um contexto.

Segundo os ensinamentos de AUORA TOMAZINI DE CARVALHO:

O intérprete, limitado por seus horizontes culturais (determinados por suas vivências linguísticas e sistemas referenciais), entra em contato com o plano de expressão do direito positivo e, por meio de leitura, vai atribuindo valores aos símbolos nele contidos e adjudicando-lhes significações, neste processo (denominado de interpretação) vai alcançando vários níveis de compreensão até que se sinta satisfeito, fixando um conteúdo significativo como próprio do texto.⁸

Levando-se em consideração a metodologia adotada neste estudo, ou seja, a filosofia da linguagem no processo de conhecimento, é possível afirmar que o sentido construído pelo interprete não está escondido no texto, como pretendiam os seguidores da filosofia da consciência. Temos o sentido (juízo/ interpretação) como construção do sujeito em função de suas experiências de vida, considerado o seu meio cultural.

1.2 O Positivismo Jurídico e a Definição de Direito

A teoria do direito tem como objeto o direito. Frente a esta linha de raciocínio, temos o direito como linguagem e, portanto, a teoria do direito como um linguagem de sobrenível (metalinguagem). Ou seja, uma linguagem científica que tem um objeto delimitado: a linguagem jurídica.

A linguagem científica (método científico) caracteriza-se por sua precisão, rigor sintático e função descritiva, elementos estes que colaboram na busca do conhecimento da palavra “direito”, afastando problemas como a ambiguidade, vaguidade e a carga emotiva.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *O Constructivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 35.

A ambiguidade é característica de termos que comportam mais de um significado. Vaguidade diz respeito à imprecisão significativa, gerando dúvidas na utilização do termo. Carga emotiva faz referência à presença de valores que o termo incita.

Sobre as Teorias do Direito, adotaremos como premissa a escola do positivismo jurídico, segundo a Teoria Pura de HANS KELSEN, buscando uma fundamentação autônoma da ciência do direito, afastando, assim, qualquer tipo de contaminação advindas de outros campos como a sociologia, política, religião, ética e a moral.

Desta forma, a nossa realidade jurídica se consubstancia apenas em um conjunto de normas jurídicas (direito positivo). Neste sentido, salienta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Em suma, a Escola do Positivismo Normativo concebe o “direito” como conjunto de normas jurídicas, afastando do campo de estudos da Ciência do Direito tudo aquilo que extravasa os limites das normas postas. O direito natural, bem como o fato social, os costumes e os valores de justiça são excluídos da categoria do “direito”, que passa a ser compreendido apenas como “direito posto”.⁹

Portanto, temos o direito (i) como manifestação linguística; (ii) definido como um conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país, considerado certo espaço de tempo; e (iii) como produto cultural, ou seja, construído pelo homem como instrumento para regular as condutas intersubjetivas.

O cientista do direito tem como objeto apenas a norma jurídica, praticando atos de conhecimento no que concerne a sua estrutura e às relações que uma norma mantém com outras normas dentro do sistema jurídico.

Neste compasso, segundo ensina Aurora Tomazini de Carvalho, podemos dividir a análise em (i) estática e (ii) dinâmica. Estática porque está voltada para a

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 79.

estrutura e o conteúdo normativo. Dinâmica por estar direcionada à criação, aplicação e revogação de normas.¹⁰

As normas serão positivadas por um ato de vontade da autoridade competente, segundo procedimento legislativo adequado. Válidas no sentido temporal, afastando as normas jurídicas passadas ou futuras. Nada mais importa além do conjunto de norma jurídicas válidas, considerando o momento histórico do estudo (tempo e espaço).

A validade diz respeito à relação de pertinência de seus elementos ao sistema. Dizer que uma norma é válida é afirmar que ela pertence ao sistema jurídico de direito posto e, portanto, apta a produzir efeitos. Existência e validade são conceitos que se confundem.

A sua admissão (norma) acontecerá se preenchidos dois critérios: (i) que sua produção tenha ocorrido em conformidade com o procedimento (forma) e o conteúdo (matéria) prescrito pela norma de produção normativa; e (ii) que exista norma no ordenamento que sirva de fundamento de validade.

Considerando que o direito é um sistema autoreferente, temos que a norma inválida, ou seja, criada em desacordo com os mandamentos do sistema, produzirá efeitos até que seja expulsa por uma outra norma inserida no ordenamento jurídico.

2. NORMA JURÍDICA

2.1 Definição

Um vez definido o direito posto com um conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país e, considerando a metodologia científica por nós adotada, necessário se faz definirmos norma jurídica.

¹⁰ Op., cit., p.85.

A linguagem da realidade social é distinta da linguagem jurídica. Os fatos sociais precisam ser juridicizados para gerarem efeitos jurídicos. Não há de se falar em direitos e deveres sem a existência da norma jurídica.

Para definirmos norma jurídica, levaremos em consideração os quatro subsistemas que constituem o sistema jurídico positivado. O plano S1 é o suporte físico, formado por um conjunto de palavras, frases e parágrafos. É o plano dos enunciados prescritivos. O plano S2 é o das proposições isoladas. É o conjunto de significações dos enunciados prescritivos (S1). O plano S3 é o das significações articuladas. Por fim, o plano S4 é o plano da contextualização das significações estruturadas, caracterizado pelos vínculos de coordenação e subordinação das regras jurídicas.

Dentro desta perspectiva, podemos classificar as normas jurídicas: (i) em sentido amplo e (ii) em sentido estrito. As normas jurídicas em sentido amplo dizem respeito aos subsistemas S1 e S2, ou seja, são os enunciados prescritivos e as proposições (significações) isoladas, que não traduzem um mensagem deôntica completa.

As normas jurídicas em sentido estrito seriam as significações articuladas (S3) segundo uma lógica hipotético-condicional. É o juízo de valor formado pelo interprete que se debruça sobre os enunciados prescritivos, compondo proposições estruturadas.

Neste tocante, esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Nestes termos, vale a pena manter a separação entre *normas jurídicas em sentido amplo* e *normas jurídicas em sentido estrito*, para avaliar as incongruências semânticas do uso da expressão “norma jurídica”. As primeiras denotam unidades do sistema de direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deôntica completa. As segundas denotam a mensagem deôntica completa, isto é, são significações construídas a partir de enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional.¹¹

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 280.

A norma em sentido estrito é uma construção intelectual, resultado da compreensão dos textos legais. Desta forma, é possível afirmar que elas estarão sempre implícitas nos textos legislados.

2.2 Estrutura Normativa

2.2.1 Antecedente e Consequente Normativo

A estrutura da norma jurídica é composta por duas proposições: (i) uma hipótese ou antecedente; e (ii) um consequente ou tese. As referidas proposições se ligam por meio de um conectivo implicacional, ou seja, um operador deôntico interproposicional não modalizado (*dever-ser* neutro).

Esta estrutura lógica é constante, ao contrário dos conteúdos semânticos que possam ser a ela atribuídos pela interpretação do observador. Assim, falamos em homogeneidade sintática que se contrapõe à heterogeneidade semântica.

A hipótese ou antecedente normativo é uma proposição descritiva que reúne elementos suficientes (notas) para a identificação de uma situação passível (possível) de ocorrência no campo da realidade social. Tem caráter conotativo, formada por elementos que possibilitam a identificação do fato. Faz referência a um evento incerto e futuro, mas sempre possível. É a descrição abstrata de um fato que pode vir a se tornar jurídico.

A função da hipótese normativa é delimitar o fato social, que se verificado, tornar-se-á fato jurídico. Vale dizer que a hipótese promove recortes na linguagem da realidade social, reduzindo a complexidade do fato. Daí a conclusão que os demais fatos sociais, que não aqueles previstos no antecedente normativo, não foram eleitos pelo legislador como relevantes para desencadear efeitos jurídicos.

O consequente normativo ou tese é proposição prescritiva que traz elementos necessários e suficientes para a identificação da relação jurídico-tributária que irá se instaurar uma vez observado, no campo da linguagem social, o fato descrito no antecedente normativo.

Ainda que em caráter abstrato, o consequente é formado por elementos necessários para a identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação, bem como dos direitos e deveres subjetivos correlatos.

Como bem ensina AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

Assim como a hipótese seleciona as notas que os acontecimentos têm que ter para serem considerados fatos jurídicos, o consequente elege critérios que a relação entre sujeitos tem que ter para ser imputada como efeito daquele fato. Nestes termos, é o consequente que delimita os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico.¹²

Tratando-se da possível relação jurídica no consequente normativo, estabelece-se uma relação entre os sujeitos modalizada como obrigatória (O), permitida (P) ou proibida (V). Temos um nexos relacional estabelecido intraproposicionalmente (*dever-ser* modalizado).

Surgirá para o sujeito ativo, caso se verifique a situação fática, o direito subjetivo de exigir o objeto da prestação do sujeito passivo, que terá o dever jurídico de cumpri-la. Assim, dizemos que o consequente normativo ou tese delimita o fato jurídico relacional.

2.2.2 A Norma Jurídica Completa

Visto a estrutura da norma jurídica no que tange ao seu antecedente e consequente, partiremos para uma análise da norma jurídica na sua plenitude. É uma estrutura dual, formada pela: (i) norma primária; e (ii) norma secundária.

O antecedente de uma norma primária descreve elementos necessários para a identificação de um possível fato jurídico tributário. Já o seu consequente prescreve elementos para identificarmos uma possível relação jurídica, se verificado, no campo da realidade social, situação prevista, de forma abstrata, no antecedente normativo.

A norma secundária se conecta à norma primária prescrevendo uma providência sancionatória pelo Estado-Juiz, caso não se realize a conduta prescrita no

¹² Op., cit., p. 297.

consequente normativo da norma primária, tendo em vista o acontecimento da realidade social descrito na hipótese normativa.

Existe uma sucessividade temporal entre a norma primária e a secundária. A norma sancionadora está condicionada à existência da norma de conduta (primária). A relação entre essas normas se dá segundo uma ordem lógico-formal. Assim, é possível empregarmos o conectivo “e” ou, se preferir, o disjuntor includente “ou”.

Partimos do pressuposto que não existe norma (em sentido estrito) sem a correspondente sanção. A atividade coercitiva do Estado-Juiz é o que diferencia a norma *jurídica* das demais normas (morais, religiosa e etc.), atribuindo juridicidade à norma primária.

Nesta linha, Aurora Tomazini de Carvalho corrobora com o entendimento de que uma norma é *jurídica* justamente por estar sujeita à coerção do Estado. Esta norma, denominada secundária, se agrega à norma primária compondo o que se entende por norma jurídica completa¹³.

Podemos afirmar a *processualidade* como característica da norma secundária, considerando que a atividade coercitiva não é autoaplicável, mas sim um direito subjetivo exercido pelo Estado-Juiz quando provocado. Por outro lado, falamos de uma relação de direito material estabelecida pela norma primária.

Neste sentido, discorde PAULO DE BARROS CARVALHO:

Na sua completude, as regras de direito têm feição dúplice: a norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio) a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária. [...]. Inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias.¹⁴

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 307.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 54.

Vale aqui duas considerações sobre o conceito de sanção no direito. Primeiro, partimos da premissa de trabalhar com a norma jurídica em sentido estrito. Por fim, considerando a sanção como uma “relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual), para exigir perante o Estado-Juiz a efetivação do dever constituído na norma primária”.¹⁵

2.3 Classificação das Espécies Normativas

Classificar consiste em agrupar objetos em classes, segundo suas semelhanças e diferenças. A classificação é típica da ciência do direito, praticada pelo homem ao observar o direito positivado, escolhendo critérios mais adequados para o estudo do seu objeto.

Existirão tantas classificações quantos forem os critérios escolhidos. Não há de se falar em classificações certas ou erradas, verdadeiras ou falsas, uma vez que elas não atingem o plano da realidade. Podemos dizer que algumas são mais apropriadas, mais úteis que outras.

Tratando-se da classificação de normas jurídicas, nosso primeiro cuidado diz respeito ao sentido e definição dado à norma jurídica. Para tanto, nos socorremos dos quatro subsistemas que constituem o sistema de direito positivo.

A proposta do presente trabalho é classificar as normas jurídicas em sentido estrito. Desta forma, nossa classificação será com base no subsistema S3, das proposições (significações) estruturadas segundo um juízo hipotético-condicional.

Levando-se em conta o campo doutrinário e a diversidade de classificações, consideramos relevante classificar as normas jurídicas em (i) normas de conduta, de estrutura e de revisão sistêmica; (ii) normas abstratas ou concretas; e (iii) normas gerais ou individuais.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

A partir da combinação dessas duas últimas subclasses, construímos as seguintes estruturas normativas, considerando-se os critérios adotados: (i) normas gerais e abstratas, (ii) gerais e concretas, (iii) individuais e abstratas e (iv) individuais e concretas.

2.3.1 Normas de Conduta, de Estrutura e de Revisão Sistêmica

Podemos classificar as normas jurídicas, quanto ao objeto que pretendem regular, em normas de (i) conduta (comportamento); (ii) de estrutura; e (iii) de revisão sistêmica.

Normas de conduta são aquelas voltadas para regular as condutas intersubjetivas. As normas de estrutura estabelecem as regras do jogo para se jogar o “jogo” do direito. Definem o modo de produção de novas normas, bem como sua transformação e exclusão do ordenamento jurídico. Regulam a criação do direito, definindo os órgãos competentes e o procedimento adequado para a produção legislativa.

Sobre as normas de estrutura, discorre MÁRCIO SEVERO MARQUES:

Deveras, ao disporem sobre a produção de normas de comportamento, as normas jurídicas de estrutura podem prescrever exigências formais (concernentes ao procedimento) e/ou materiais (relativas à delimitação da competência da autoridade) que condicionem sua válida instituição.¹⁶

Em última análise, as normas de estrutura também se voltam às condutas entre sujeitos, uma vez que regulam as condutas a serem tomadas para a criação de outras normas.

Entretanto, não podemos considerar apenas as normas de conduta como resultado da aplicação das normas de estrutura. As regras resultantes do processo de produção normativa podem ser normas de conduta, mas também, outras normas de estrutura.

¹⁶ MARQUES, Márcio Severo. *Espécies Tributárias*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 42.

Assim, temos as normas de estrutura prescrevendo condutas para a criação de outras regras (de conduta ou estrutura) e, as normas de conduta sendo aquelas que prescrevem todas as demais relações intersubjetivas.

Normas de revisão sistêmica são normas de estrutura que tem por objetivo a modificação ou extinção de um norma, promovendo uma revisão do sistema de direito positivo. Possuem um efeito *mediato*, justamente porque se dirigem de forma indireta à regulação dos comportamentos interpessoais.

2.3.2 Norma Abstrata ou Concreta

Quando tratamos da classificação normativa em (i) abstratas ou (ii) concretas, necessariamente debruçamos nossa análise sobre o modo como o fato descrito no antecedente normativo é tratado.

Norma abstrata é aquela cuja hipótese é formada por um conjunto de elementos necessários e suficientes para identificarmos o fato da realidade social que se pretende regular (fato futuro e incerto, não identificado no tempo e espaço). O antecedente descreve um classe de acontecimentos de futura ocorrência. A hipótese projeta-se, de forma hipotética, para o futuro.

Concreta porque o antecedente normativo é constituído pelo fato jurídico tributário, fato este que remete a um evento já ocorrido, de existência concreta.

Temos, assim, uma descrição *conotativa* do fato relatado na hipótese de uma norma geral e uma descrição *denotativa* do fato previsto no antecedente de uma norma concreta.

2.3.3 Norma Geral ou Individual

Por sua vez, classificarmos as normas jurídicas em (i) gerais ou (ii) individuais, automaticamente, nos remete a uma análise do conseqüente normativo. Isso porque nos referimos aos sujeitos ativo e passivo de uma relação jurídica.

Normas gerais são aquelas em que não é possível identificarmos os sujeitos da relação jurídica que se encontra prescrita no consequente normativo. Ela faz referência a um conjunto indeterminado de pessoas (não individualizadas).

É classificada como norma individual aquela em que o consequente normativo individualiza, identifica os sujeitos da relação jurídica prescrita.

Ressalta-se a relação de hierarquia que se estabelece frente a classificação de normas em (i) abstratas ou concretas; e (ii) gerais ou individuais. Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO:

Na hierarquia do direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as normas gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando, com vistas à regulação efetiva de condutas interpessoais.¹⁷

Assim, temos um relação de subordinação por meio do qual as normas gerais e abstratas são o fundamento de validade das demais normas positivadas, com o objetivo-fim de regular as condutas interpessoais.

2.4 A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

Como já desenvolvido neste trabalho, o conceito de norma jurídica deve ser entendido segundo dois aspectos: norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito. A primeira compreende os enunciados prescritivos (texto de lei / suporte físico), bem como o conjunto de significações construído a partir do texto (proposições).

A norma em sentido estrito trata de uma significação que o texto provoca em nosso espírito, um juízo formado pelo interprete, organizado segundo uma lógica, que denominamos *juízo hipotético- condicional*.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.

Toda norma jurídica (*strictu sensu*) possui a mesma fórmula, ou seja, um antecedente ou hipótese e um conseqüente ou tese. A conexão entre a hipótese e o conseqüente é feito por um operador deôntico não modalizado: o *dever-ser* neutro.

Observando-se as normas instituidoras de tributos, verificamos que o legislador obedece a certos critérios que se repetem, para a delimitação do fato descrito no antecedente e para a caracterização da relação que se instaura no conseqüente. Desta forma, o cientista do direito identificou uma fórmula (representação) estrutural composta por um conjunto de critérios mínimos, necessários e suficientes para a construção da norma jurídica tributária.

Podemos dizer que a regra matriz de incidência tributária é um enunciado lógico-semântico, formado e identificado por um conjunto de critérios que caracterizam e delimitam as propriedades do fato (hipótese) e da relação (conseqüente), e que se verifica em toda a norma jurídica tributária em sentido estrito.

Temos a hipótese formada pelos critérios (i) material (verbo + complemento), (ii) espacial e (iii) temporal. Esses dois últimos possibilitam a identificação de um acontecimento no tempo e no espaço.

O conseqüente ou tese é formado pelos critérios (i) pessoal (sujeito ativo e passivo) e (ii) prestacional (relação jurídico-tributária). Por tratar a norma tributária de uma obrigação de entregar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos, o objeto da relação tem cunho patrimonial (obrigação tributária). Assim, preferimos falar em critério quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

A construção da regra matriz de incidência tributária não se dá a partir de um único enunciado prescritivo, mas leva-se em consideração o conjunto de proposições que possam interferir de maneira direta na sua constituição, bem como os princípios constitucionais, regras de imunidade, de isenção, dentre outras.

A funcionalidade da regra matriz é a possibilidade de identificarmos, com precisão, quais os fatos e as relações do mundo social serão juridicamente relevantes. Ademais, é possível exercer um controle legal e constitucional das normas jurídicas.

Vale acrescentar que, em se tratando de uma fórmula de estrutura lógica, a regra matriz torna o trabalho do operador e do cientista do direito mais objetivo, potencializando a atuação dos mesmos. Além do que, identificando-se o critério material e a base de cálculo, podemos definir e classificar as espécies de tributo.

Diante do acima exposto, vamos analisar o julgado da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE nº 643.525 RS, a saber:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. 1. **A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior.** 2. **A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal.** 3. **Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação**, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido. (*negritos acrescidos*)

Na decisão proferida, o STF declarou a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de produtos feita por empresa prestadora de serviços, *que não é contribuinte habitual do imposto*. No caso específico, sobre equipamentos médico-hospitalares que eram importados, *para uso próprio*, por uma clínica de radiologia.¹⁸

Veja a importância da identificação da regra matriz de incidência tributária no caso em pauta. Sabemos que a RMIT é formada pelos critérios material, temporal

¹⁸ STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692880>> Acesso em 19 ago. 2014.

e espacial no antecedente; e pelos critérios pessoal e quantitativo no consequente normativo.

Analisaremos a norma matriz constitucional de incidência tributária do IPI.

Hipótese: Critério Material: industrializar (verbo) produtos (complemento). Critério Espacial: território nacional. Critério Temporal: momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado.

Consequente: Critério Pessoal: (i) sujeito ativo: União; e (ii) sujeito passivo: estabelecimento industrial ou que lhe seja equiparado. Critério Prestacional: pagar (verbo) imposto (complemento) – Critério Quantitativo *Quantum debeatur*: Base de Cálculo (bc): preço da operação na saída do produto; e Alíquota (al): Tabela TIPI.

O aspecto material da hipótese de incidência em conjunto com a base de cálculo são elementos que determinam a natureza do tributo, sendo possível identificarmos as espécies tributárias.

A base de cálculo (i) quantifica a prestação do sujeito passivo (*quantum devido*) e (ii) afirma, infirma ou confirma a natureza jurídica do tributo. Portanto, deve manter consonância com aquela (materialidade).

Salienta EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO:

Na composição da base de cálculo, devem ser tomados valores relacionados com a natureza própria do tributo que se pretende dimensionar. Assim, mostra-se inconstitucional incluir, por meio de ficções, presunções ou pautas, na base de cálculo possível do tributo, valores que extrapolem sua materialidade, descaracterizando-o. A base de cálculo *confirma* a natureza jurídica da exação.¹⁹

Na situação, a análise recai sobre a materialidade da RMIT. O critério material da referida exação não decorre da entrada de um produto no país, já que o IPI não é imposto típico do comércio internacional.

O IPI é imposto que irá incidir sobre a produção e não sobre operações desenvolvidas no comércio exterior. A incidência se dá sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Desta forma, a importação de produtos,

¹⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI- Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética 2009, p. 181.

ainda que industrializados, por pessoas físicas ou jurídicas que não sejam contribuintes do IPI e que não realizem negócios que tenham por objeto esses produtos, não poderá sofrer a incidência do IPI.

Percebe-se que, a partir da RMIT, conseguimos *delimitar* o critério material do IPI. Ademais, ressaltamos a sua importância no controle de constitucionalidade. No caso, sendo declarada a inconstitucionalidade da incidência da exação, considerando que a sua base econômica está constitucionalmente descrita no art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II.

Considerando não ser um contribuinte habitual do imposto e que a mercadoria importada se destina ao uso próprio, em consonância com o entendimento de Eduardo Domingos Bottallo, podemos dizer que, neste caso, o IPI equivale a um adicional do imposto de importação, dando margem à ocorrência do fenômeno *bis in idem*.²⁰

Levando-se em conta, também, que não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, temos a declaração de inconstitucionalidade da referida exação pela Suprema Corte.

A regra matriz é uma norma de conduta e não de estrutura. Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, “Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias”.²¹

Sabemos que a norma primária estabelece os direitos e deveres dos sujeitos da relação jurídico-tributária em acontecendo o fato previsto no antecedente normativo; e que a norma secundária estabelece uma sanção pelo descumprimento da obrigação decorrente da relação jurídica que se formou pela incidência da norma primária, assim, classificamos a regra matriz de incidência tributária como norma primária dispositiva.

²⁰ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI- Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética 2009, p. 23.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 416.

Por fim, a regra matriz de incidência tributária é norma geral e abstrata. Geral por que não é possível identificarmos os sujeitos da relação jurídica que se encontra prescrita no consequente normativo.

Abstrata porque a hipótese é formada por um conjunto de elementos necessários e suficientes para identificarmos o fato da realidade social que se pretende regular (fato futuro e incerto, não identificado no tempo e espaço).

3. FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dentro da metodologia adotada e, utilizando-se dos conhecimentos da semiótica, temos como objetivo da nossa investigação definir “Fontes do Direito” como um processo originário de criação de enunciados normativos.

Partiremos de duas premissas: (i) que o direito é um sistema autopoietico (autorreferente) que se movimenta por suas estruturas, criando, transformando e extinguindo normas jurídicas; e (ii) que o sistema de direito posto é formado por normas de estrutura (normas de produção normativa), norma de revisão sistêmica e norma de conduta, que regulam os comportamentos intersubjetivos.

Nos ensinamentos de TÁREK MOYSES MOUSSALLEM:

São as normas de produção normativa e as normas de revisão sistêmica que outorgam o caráter de auto-referência ao sistema de direito positivo, funcionando como regras gramaticais do sistema linguístico do direito positivo que, da mesma forma que os demais sistemas linguísticos, possui regras de formação e transformação de enunciados. É de notabilizar a importância das normas de produção normativa como responsáveis pelo estabelecimento das “regras” para se jogar o jogo linguístico do direito positivo. Uma “jogada” (criação, expulsão ou transformação de normas) no jogo do direito positivo só será permitida se quando elas forem observadas.²²

²² MOUSSALLEM, Tárak Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101.

Não raramente, autores, doutrinadores e juristas designam a lei, jurisprudência e doutrina, bem como os costumes, como fontes do direito. Cabe aqui uma análise mais cuidadosa.

3.1 Enunciação como Fonte do Direito

A lei não pode ser considerada fonte do direito justamente por pertencer ao sistema de direito posto. Ela é produto da fonte do direito. Da mesma forma, a jurisprudência de não é fonte. Conceituando-a como um conjunto de decisões (enunciados) judiciais uniformes, ela (jurisprudência) funcionaria apenas como uma *fonte psicológica* do direito no sentido de influenciar a mente do magistrado. Este não está obrigado a decidir da mesma forma em situação semelhante. A jurisprudência, *per si*, não é capaz de criar norma jurídica.

A doutrina é um conjunto de enunciados descritos que pertence à Ciência do Direito. Todo o conteúdo doutrinário é oriundo do estudo de seu objeto, qual seja, o direito positivo. Sua linguagem é descritiva e não obedece a uma lógica deôntica. Seus enunciados são verdadeiros ou falsos, ao contrário da linguagem prescritiva que caracteriza-se por enunciados válidos ou não válidos. Assim, não há de falar em doutrina como fonte do direito.

A ciência do direito (doutrina) e o direito positivo (normas jurídicas) têm o direito como objeto do conhecimento, mas são duas realidades que não se confundem. Somente a linguagem do direito positivo pode inovar o ordenamento jurídico. Caberá à linguagem da ciência do direito apenas compreendê-lo e interpretá-lo.

O costume é um conceito dotado de vaguidade. Sua natureza é factual (fato social), sendo assim, ele não cria norma jurídica, ingressando no ordenamento jurídico quando alocado em um antecedente normativo. Os costumes (em sentido amplo), traduzidos em questões políticas, religiosas, sociais e culturais são elementos que contribuem para formar a *convicção* do legislador.

Os costumes podem influenciar a necessidade de criação de normas jurídicas, mas não são fontes do direito. Pertencem ao plano dos acontecimentos fenomênicos, que não se confunde com o plano da linguagem do direito.

Entendemos como fonte do direito a *enunciação*, sendo esta sinônimo da atividade exercida pelo agente competente. A enunciação é o ato de produção do enunciado. São os fatos envolvidos na sua produção (a pessoa que produziu, o tempo/momento e o espaço em que se deu o ato de produção). É ato efêmero que se perdeu no momento de sua ocorrência. Estes fatos devem ser observados sob a ótica da enunciação e não como enunciados. São os fatos-enunciativos (fato-agente e fato-procedimento).

3.2 Enunciação-Enunciada e o Veículo Introdutor de Norma

O produto da enunciação é o enunciado. Uma oração bem construída e dotada de sentido sintático. O receptor do enunciado não teve acesso ao ato de produção. Entretanto, a partir do enunciado, podemos identificar as marcas da enunciação e reconstruir, de dentro para fora, o ato de enunciação. Falamos, sob a ótica da semiótica, de enunciação-enunciada. Ao enunciado, de enunciado-enunciado (o texto sem as marcas da enunciação).

Da análise do texto legal, temos como identificar o enunciado-enunciado (conteúdo da Lei) e a enunciação-enunciada (as marcas, os fatos enunciativos) que nos permitem a reconstrução do processo legislativo que deu origem ao diploma.

A partir da leitura da enunciação-enunciada construímos o veículo introdutório (introdutor) de normas. Este é consequência do ato de aplicação da norma de produção normativa (norma de estrutura), sendo esta o fundamento de validade daquele. Por sua vez, o efeito de aplicação do veículo introdutor é o surgimento de uma outra norma (norma introduzida = enunciado-enunciado). O fundamento de validade da norma introduzida é a norma introdutora de outra norma (veículo introdutor).

O veículo introdutor é responsável pela introdução de uma *nova norma* no ordenamento jurídico. Em outras palavras, nenhuma norma entra no sistema sem que outra norma a introduza.

São fontes do direito os acontecimentos sociais que adentram o ordenamento jurídico pela incidência de regras do sistema (normas de produção normativa), produzindo os veículos introdutores. São fatos-enunciativos sobre os quais recai a linguagem normativa tornando-os juridicizados.

Fontes do Direito são os focos dos quais emanam as normas. São os órgãos competentes bem como a atividade desenvolvida por eles na criação legislativa. Estes órgãos, dispostos hierarquicamente, produzem normas introdutoras de outras normas. Assim, acompanhando a hierarquização destes focos, temos a hierarquia das normas introdutoras e por consequência, estabelece-se a hierarquia das normas introduzidas por estes veículos (normas de conduta). Esse arranjo forma o direito positivado.

A atividade de enunciação exercida por órgão competente (o Poder Legislativo), ou seja, a aplicação de norma de produção normativa dará ensejo a um veículo introdutor de norma (enunciação-enunciada). Este veículo, designado Lei (sentido amplo), é o instrumento capaz de inserir outras normas no nosso ordenamento, ou seja, inserir enunciados-enunciados (normas jurídicas).

O mesmo mecanismo ocorre com o Poder Executivo. A partir de práticas reiteradas exercidas pelo poder executivo (enunciação), temos a criação de um veículo introdutor (enunciação-enunciada), capaz de inserir enunciados-enunciados no ordenamento jurídico (normas complementares/atos administrativos).

Tratando-se do poder judiciário, a atividade jurisdicional exercida pelo magistrado é fonte de direito (enunciação). Em decorrência, temos o surgimento da enunciação-enunciada (sentença ou acórdão), capaz de introduzir normas jurídicas no ordenamento (sentença e acórdão). Está última, sob o prisma de enunciados-enunciados.

Sobre o assunto, salienta TÁREK MOYSES MOUSSALLEM:

Antes da incidência e sem norma concreta, não há de se falar em fato jurídico. Não há fato jurídico fora da norma jurídica. A aplicação/incidência da norma de produção normativa sobre a linguagem da realidade social tem por consequência produção de norma concreta e geral denominada veículo introdutor.²³

Assim, temos o veículo introdutório como norma jurídica concreta e geral. Concreta porque, sob a ótica do antecedente normativo, temos um enunciado denotativo que se refere a um evento ocorrido (fato jurídico). Geral por que não é possível identificarmos o sujeito passivo (indeterminado) da relação jurídica no conseqüente normativo.

4. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

4.1 Incidência e Aplicação da Norma Jurídica

O direito positivo não se confunde com o plano da realidade social. O plano do *ser* (real) é distinto do plano do *dever-ser* (universo jurídico). São linguagens diferentes.

Daí a importância de diferenciarmos *evento* de *fato jurídico*. O evento é toda manifestação que ocorre no mundo da realidade social. São os acontecimentos desprovidos de linguagem. Quando tais eventos são relatados, vertidos em linguagem, falamos em fato.

O fato sempre vai se referir a eventos passados, que fizeram parte de nossa experiência. Se determinado fato for relatado, por pessoa competente, utilizando-se de linguagem jurídica, tornar-se-á fato jurídico, pertencente ao mundo do direito. O fato jurídico é o fato (relato de um evento) que foi juridicizado pela utilização de linguagem competente.

²³ MOUSSALLEM, Tarek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 111.

É somente através da linguagem prescritiva do direito que podemos ter as condutas interpessoais reguladas, no momento em que os acontecimentos do mundo fenomênico são vertidos em linguagem jurídica.

Os acontecimentos do mundo real, os fatos sociais, ainda que previstos em um antecedente normativo, não são capazes de fazer incidir tal norma, obrigando determinados comportamentos. Faz-se necessário a figura de um aplicador, de um agente externo. Temos o homem no centro de criação do direito.

A criação de direitos e deveres subjetivos, conforme pretende o direito positivado, depende dos aplicadores do direito, fazendo incidir as proposições normativas sob os acontecimentos sociais, previstos na hipótese de incidência (subsunção). Para isso, o aplicador deverá estar munido de linguagem competente.

Incidir significa projetar a linguagem jurídica sobre a linguagem social, buscando a regulação de condutas interpessoais. Assim, temos os acontecimentos do mundo fenomênico alcançados pela linguagem do direito, tornando-se fatos jurígenos.

Nos ensina AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

A norma não tem força para sozinha atingir condutas intersubjetivas e modificá-las. Depende dos homens, dos aplicadores do direito. Isto porque, tomando o sistema como um corpo de linguagem, qualquer modificação que lhe pretenda (como a criação de direitos e deveres correlatos) pressupõe a produção de uma nova linguagem, e esta, por sua vez, pressupõe alguém que a produza, por isso, a inevitável presença do homem na constituição de efeitos jurídicos.²⁴

Analisaremos o processo de incidência passo a passo. Temos o observador diante de duas realidades: a social e a jurídica. Num primeiro momento, o homem realiza atividade interpretativa a partir dos enunciados prescritos, organizando as proposições segundo a lógica formal, construindo uma norma geral e abstrata (juízo hipotético-condicional).

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. O Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 433.

Na hipótese da norma geral e abstrata temos a descrição conotativa de um conjunto de critérios para a identificação do fato social que se pretende regular. Observado os acontecimentos no plano da realidade social contemplados pela hipótese, temos a *subsunção* dos referidos fatos ao antecedente normativo da norma abstrata.

Considerando os meios de prova admitidos em direito, temos, por consequência, a construção de uma *nova* norma jurídica, individual e concreta, com o surgimento do fato jurídico tributário que ingressará no sistema pelo antecedente da norma concreta. O fato jurídico é o fato da realidade social que foi juridicizado.

O evento do mundo fenomênico tornar-se-á fato jurídico tributário desde que fundamentado na linguagem das prova, ou seja, confirmado segundo as provas admitidas em direito.

Por força da *imputação* (lógica e não cronológica), temos instaurado o fato jurídico relacional, surgindo para o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o adimplemento do objeto da obrigação.

A incidência é uma questão de ordem lógica e não cronológica. O surgimento do fato jurídico tributário implica o aparecimento do fato jurídico relacional, *de forma concomitante*, por força da imputação jurídica. Não há de se falar em cronologia (momento distintos), ou seja, situação em que o fato jurídico tributário seja constituído para, em seguida, surgir a relação obrigacional.

Partindo de normas gerais e abstratas, que possuem critérios no seu antecedente para identificação do fato jurídico, o aplicador constrói normas individuais e concretas. Daí falarmos que a incidência normativa é a aplicação do direito (incidência = aplicação).

Podemos inferir duas características inerentes ao processo de incidência: a *infalibilidade* e a *inesgotabilidade*. Com relação à primeira, dizemos que a incidência é automática e infalível com relação ao fato jurídico, mas não em relação ao evento.

O acontecimento social, *per si*, não é capaz de gerar obrigações, ainda que os fatos estejam descritos no antecedente normativo. Assim, uma agente competente, ao aplicar o direito, cria o direito.

A inesgotabilidade se dá porque a incidência (imputação normativa) ocorrerá *sempre* que verificado um evento social com previsão no antecedente (hipótese) de uma norma geral e abstrata.

Este caminho na direção de regular juridicamente as condutas interpessoais, movimentando as estruturas do direito, iniciando-se pelo fenômeno da incidência (aplicação do direito), a partir de normas abstratas e gerais (topo da pirâmide jurídica), construindo outras normas abstratas e gerais, abstratas e individuais, concretas e gerais até chegarmos nas normas concretas e individuais, denominamos *processo de positivação do direito*.

Trata-se de um escalonamento de normas na direção das condutas intersubjetivas, já que as normas gerais e abstratas não poderiam atuar em um caso concreto (materialmente definido).

Nesta linha, esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO:

E nessa sucessão, baixando incisivamente para o plano das condutas efetivas, que chamamos de “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fatores de produção normativa.²⁵

Podemos assim dizer, como bem observa Sílvia Regina Zomer, que os enunciados prescritivos protocolares e denotativos das normas individuais e concretas serão construídos a partir da interpretação dos enunciados prescritivos protocolares e conotativos das normas gerais e abstratas que lhe dão fundamento. Trata-se de uma operação “semântica” de subsunção onde temos a estrutura lógica preenchida por determinado conteúdo material.²⁶

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 56.

²⁶ ZOMER, Sílvia Regina. *A Constituição da Norma de Lançamento Tributário: Uma Análise Lógico-Semântica*. São Paulo. 2011. p.61-62. Dissertação de Mestrado em Direito - PUC, São Paulo, 2011.

Temos a regra matriz de incidência tributária como exemplo de norma geral e abstrata. O lançamento é exemplo de norma jurídica concreta e geral, introduzindo no ordenamento outra norma individual e concreta.

4.2 Incidência e Obrigação Tributária

Toda norma jurídico-tributária é passível de ser desdobrada em elementos comuns, que se repetem, e que foram eleitos pelo legislador para a identificação do fato e da relação que irá se instaurar. Temos assim uma estrutura lógica formada por uma hipótese e um conseqüente, ligados por um modal deôntico não modalizado (*dever-ser* neutro).

A relação prestacional que identificamos no conseqüente normativo possui uma lógica deôntica modalizada (*dever-ser* – proibido, permitido e obrigatório). Tanto a hipótese quanto o conseqüente fazem referência a um possível evento e a uma relação futura e incerta.

O prescritor ou conseqüente traz elementos necessários e suficientes para a identificação da relação jurídico-tributária que irá se instaurar uma vez observado, no campo da linguagem social, o fato descrito no antecedente normativo.

O critério prestacional do conseqüente normativo é caracterizado pela relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo e passivo. Esta relação só vai existir uma vez verificada, no plano da realidade social, o fato descrito na hipótese. Ela é uma criação do direito, uma relação contemplada pelo legislador.

Como bem salienta PAULO DE BARROS CARVALHO:

Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como um vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação. [...] o que equivale a afirmar que emerge o vínculo, apenas e tão-somente por virtude da imputação normativa, indiferente à existência ou não de um laço de caráter sociológico, político, econômico, ético, religioso ou biológico, anterior à disciplina jurídica.²⁷

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 354-355.

Uma vez estabelecida a relação jurídica, vamos nos debruçar sobre o objeto desta relação. O objeto pode ter um cunho obrigacional ou não-obrigacional. Falamos em relação jurídica obrigacional quando o seu objeto tiver conteúdo patrimonial, podendo ser quantificado. Caso contrário, falaremos em relação jurídica não-obrigacional, que veicula apenas deveres instrumentais e/ou administrativos.

O Código Tributário Nacional (CTN) divide a obrigação tributária em principal e acessória. A obrigação principal é decorrente de norma instituidora do tributo e tem por objeto um montante a ser pago pelo sujeito passivo. É a obrigação deste levar dinheiro aos cofres públicos. Portanto, é passível de ser quantificada, ou seja, podemos delimitar o *quantum debeatur* através da base de cálculo e alíquota.

A obrigação tributária acessória trata dos deveres instrumentais que deverão ser prestados pelo contribuinte (sujeito passivo). São exemplos a expedição de notas fiscais e a escrituração dos livros contábeis. Trata-se também de uma relação jurídica entre o sujeito passivo e ativo, mas não de cunho obrigacional (patrimonial). Daí a infelicidade do uso do termo “obrigação”.

A obrigação acessória pode existir independente da obrigação principal. O contribuinte pode estar sujeito a prestação de informações ou cumprimento de formalidades e não existir obrigação principal. Por exemplo, em uma fiscalização quando, ao final, não ocorre a lavratura do auto de infração; ou, em situação onde o contribuinte deva prestar inúmeras informações para comprovar/caracterizar a existência de imunidade tributária. Assim, e mais uma vez, a infelicidade do uso pelo legislador do termo “acessória”.

Nesta linha, adverte PAULO DE BARROS CARVALHO:

Já no que toca à expressão do Código – *obrigações acessórias* – a objeção é mais abrangente. Atinge os dois signos da locução. O deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias.²⁸

²⁸ Op., cit., p. 361.

Cabe um comentário acerca do parágrafo primeiro do artigo 113 do CTN que prescreve como objeto da obrigação tributária o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária.

Veja, pela definição do próprio CTN, sabemos que tributo é toda prestação pecuniária compulsória e que não constitua sanção de ato ilícito. Sendo assim, o objeto da obrigação tributária não pode ser penalidade pecuniária.

Como acima exposto, o critério prestacional é caracterizado pela relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo e passivo. Esta relação só vai existir uma vez verificada, no plano da realidade social, o fato descrito na hipótese normativa. Ela é uma criação do direito, uma relação contemplada pelo legislador. Assim, a relação jurídica tributária é um vínculo abstrato compondo o conseqüente de uma norma geral e abstrata. O objeto desta relação pode ter um cunho obrigacional ou não-obrigacional.

Falamos em relação jurídica obrigacional quando o seu objeto tiver conteúdo patrimonial, podendo ser quantificado. Caso contrário, falaremos em relação jurídica não-obrigacional, que veicula apenas deveres instrumentais /administrativos.

No momento em que ocorrer a incidência por força normativa, ou seja, a subsunção do fato da realidade social com a previsão abstrata da hipótese normativa, o sujeito competente, utilizando-se de linguagem adequada, fará surgir uma norma individual e concreta no mundo jurídico. Esta norma, se instituidora de tributo, terá no seu conseqüente normativo uma relação obrigacional (*obrigação tributária*), no qual, o sujeito ativo será detentor de um direito subjetivo de exigir do sujeito passivo determinada soma em dinheiro a título de tributo.

Crédito tributário é o direito subjetivo no qual está investido o sujeito ativo da relação obrigacional enunciada no conseqüente de uma norma concreta.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos *crédito*. E ao dever jurídico (ou também dever

subjetivo) que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos *débito*. Revela, por isso, inominável absurdo imaginar a obrigação sem crédito. [...]. Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.²⁹

Frente ao exposto, temos o liame obrigacional (obrigação tributária) composto por três elementos necessários: (i) um direito subjetivo (= crédito tributário); (ii) um dever jurídico (= débito tributário); e (iii) o objeto da prestação (pecúnia).

Considerando os dois planos de linguagem (social e jurídico) e tratando-se da constituição da obrigação tributária, necessário se faz tecermos alguns comentários sobre a *data do fato* e a *data no fato*.

Isto porque, sua importância é podermos identificar qual a legislação aplicável na constituição e apuração do crédito tributário. O tempo *do fato* é posterior ao tempo *no fato*. Àquele se aplica a legislação processual; a este o direito material.

Nesta sentido, posicionou-se o Tribunal Regional da 3ª Região na Apelação/Reexame Necessário APELREE nº 47.118 SP 2002.03.99.047118-0, como se segue:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO REPETITÓRIA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO INDEVIDO. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

1. Entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, em linha de concordância com precedentes do Supremo Tribunal Federal, de que **o fato gerador do Imposto de Importação ocorre na data do registro da Declaração de Importação. 2. O produto importado era taxado pela alíquota zero à data do registro da Declaração de Importação. Direito da autora à repetição do valor indevidamente recolhido a título de Imposto de Importação.** 3. No tocante à correção monetária e juros de mora, tratando-se de repetição de indébito em que se discute a restituição de valores pagos indevidamente, a atualização monetária deve ser calculada, a partir de 1º de janeiro de 1996, pela taxa SELIC, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95. 4. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento. (*negritos acrescidos*)

²⁹ Op., cit., p. 436.

Podemos entender a importância da identificação do momento do surgimento do fato jurídico tributário. No caso, tratando-se do imposto de importação (II), temos o registro da declaração de importação (DI) no Siscomex como o momento *do fato*, sendo este o momento significativo eleito pelo legislador para determinar a alíquota vigente para o cálculo do *quantum* devido à título da exação.

Serão irrelevantes os momentos em que ocorreram os acontecimentos do mundo fenomênico, como, por exemplo, o embarque da mercadoria no exterior ou, o momento da entrada da mercadoria importada em território nacional.

No caso em tela, no momento da ocorrência *do fato* jurídico tributário, o produto importado era taxado à alíquota zero, ensejando a restituição do imposto pago indevidamente.

A *data do fato* é o momento em que o fato da realidade social, previsto na hipótese de incidência, se torna fato jurídico tributário. É a juridicização do fato, que ingressa no mundo jurídico, por meio de um agente competente e procedimento adequado. É o processo de produção da enunciado. Podemos dizer *data do fato* jurídico tributário *strictu sensu*.

A *data no fato* faz referência ao momento do acontecimento de um fato social que tem previsão na hipótese de incidência. O fato ainda não foi vertido em linguagem jurídica, não pertencendo ao mundo do direito. Podemos falar em *data no fato* jurídico tributário em sentido amplo.

5. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Definição: Procedimento, Ato e Norma

Até o presente momento, desenvolvemos nosso estudo qualificando o direito como linguagem, sendo este constituído por um conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país, considerado um certo momento histórico.

Em seguida, estudamos a norma jurídica como elemento essencial do nosso ordenamento, trabalhando sua natureza, estrutura e classificação, bem como todo o processo de positivação do direito.

Debruçaremos agora sobre outro objeto, qual seja, o lançamento tributário, seguindo os mesmos fundamentos que permearam nosso trabalho até este ponto.

Existe uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a acepção semântica do *lançamento tributário*. O questionamento se dá em torno da qualificação do instituto como procedimento, ato ou norma, frente aos diversos empregos que o termo é utilizado em vários dispositivos.

O Código Tributário Nacional define lançamento tributário como procedimento administrativo, conforme o disposto no art. 142: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*”

Segundo o ordenamento pátrio, o lançamento é procedimento administrativo formado por um conjunto de atos, privativos da autoridade administrativa, vinculados e necessários para a identificação do fato jurídico, dos sujeitos da relação obrigacional, bem como para a definição do *quantum debeat*.

Necessário se faz uma análise científica mais detalhada a cerca deste instituto. Como adverte ALBERTO XAVIER:

Poderia pensar-se que, existindo definição legal expressa, estaria desde logo resolvida a questão preliminar da fixação do conceito do instituto que nos ocupa. Não é, porém, assim. Propomo-nos demonstrar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional enferma de graves imprecisões e equívocos [...].³⁰

³⁰ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 23.

E segue dizendo sobre quatro defeitos capitais que atingem a definição do instituto. O primeiro consiste em definir lançamento como procedimento, sendo, a rigor, um ato jurídico. O segundo vício radica no caráter meramente descritivo, mal ajustado a uma definição, que necessita de precisão e consistência. O terceiro, por colocar no mesmo plano a norma tributária material e a norma penal tributária. Por fim, a menção de que o lançamento se reveste de caráter constitutivo, considerando que a doutrina majoritária o considera simplesmente declarativo³¹.

Sabemos que o direito é um sistema hermeticamente fechado, formado por um conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país. Nada existe além da linguagem jurídica.

Aplicar o direito é criar direito. O surgimento, transformação e extinção das normas jurídicas acontecem segundo as regras estabelecidas pelo próprio ordenamento. É um sistema autopoietico, que se move por suas estruturas, transformando-se.

Para surgimento de normas, necessário se faz a aplicação do direito. Aplicar é fazer incidir. E o ato de aplicação depende, necessariamente, de um agente externo. Não é qualquer agente, mas um sujeito competente munido de linguagem adequada.

As regras de estrutura do nosso ordenamento irão dispor sobre os sujeitos competentes e o procedimento legislativo/administrativo adequado para a introdução de novas normas no sistema jurídico.

A partir de normas gerais e abstratas, constroem-se outras normas (i) gerais e abstratas; (ii) gerais e concretas; (iii) abstratas e individuais; e (iv) concretas e individuais. Estamos diante do processo de positivação do direito.

O lançamento é procedimento adequado para o surgimento de norma individual e concreta a partir de uma norma geral e abstrata. Na verdade, a palavra lançamento pode representar diversos signos para o interprete.

³¹ Op., cit., p. 24-25.

Podemos entender o lançamento como um procedimento (um conjunto de atos) que culminará em um ato final (objetivo do procedimento), introduzindo no ordenamento uma norma individual e concreta. Vale dizer que nem sempre um procedimento é formado por um conjunto de atos, podendo consubstanciar-se em um único ato.

Definido como ato, o lançamento é um ato jurídico-administrativo obrigatório e constitutivo, emitido pela administração tributária de forma vinculada, introduzindo no ordenamento uma norma jurídica concreta e individual.

Considerando a atividade enunciativa (fonte do direito) de um agente externo competente, fazendo incidir as normas de produção normativa (aplicação do direito), temos o surgimento da chamada enunciação-enunciada, ou seja, de um veículo introdutório de norma (o lançamento).

Sendo o lançamento objeto do nosso estudo, temos a administração pública (Fisco) e o particular (Administrado) como sujeitos responsáveis pela produção da atividade enunciativa (agentes externos), produzindo nova linguagem jurídica, introduzindo no ordenamento jurídico um veículo introdutório e um veículo introduzido.

Temos, assim, o lançamento com natureza jurídica de norma. No caso do veículo introdutor, norma jurídica concreta e geral; considerado como veículo introduzido, falamos de norma jurídica individual e concreta.

Vale ressaltar que quando tratamos o lançamento como veículo introdutor (norma geral e concreta) de norma individual e concreta, não fazemos distinção entre os sujeitos competentes: Fisco (lançamento) ou Administrado (autolanzamento); e nem em relação às modalidades (ofício, declaração e homologação).

A norma individual e concreta possui no seu antecedente um fato jurídico tributário (enunciado prescritivo protocolar e denotativo) e no conseqüente uma obrigação tributária.

Identificamos (i) o sujeito ativo da obrigação tributária, detentor de um direito subjetivo (crédito tributário); (ii) o sujeito passivo titular de um dever jurídico (débito tributário); e o objeto da prestação, determinado e quantificado pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota. Temos, assim, definido o *quantum* devido pelo sujeito passivo aos cofres públicos.

Denominamos *norma jurídica de incidência tributária* a norma individual e concreta (norma introduzida) veiculada pelo lançamento tributário ou autolanzamento (norma introdutória geral e concreta).

Considerando a teoria geral do direito adotada no presente trabalho, a norma jurídica de incidência deve encontrar o fundamento de validade na regra matriz de incidência tributária e ser elaborada de acordo com as normas de estrutura, que estabelecem sujeito competente, procedimento adequado, princípios e limites ao poder de tributar.

Podemos afirmar que a obrigação tributária (todo) e, o conseqüente crédito tributário (parte), se constituem a partir da aplicação da norma de lançamento, norma essa entendida como veículo introdutor (enunciação-enunciada).

Importa dizer, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, que ato e procedimento (conjunto de atos) estão previsto em normas positivadas. Assim, são considerados momentos significativos de uma mesma realidade.³² Deste modo, concluímos que o lançamento tributário é procedimento, ato e norma. Daí falarmos em ato-norma de lançamento.

5.2 Modalidades Previstas no Código Tributário Nacional (CTN)

O CTN define três espécies de lançamento: (i) de ofício (art. 149); (ii) por declaração (art. 147); e (iii) por homologação (art. 150). Esta classificação leva em conta a participação do contribuinte, prestando informações à administração

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 516.

tributária, colaborando com esta no ato de lançamento tributário. Tal critério diz respeito ao *procedimento*, não podendo ser utilizado para classificar espécies de lançamento.

O lançamento de ofício é aquele realizado pela administração pública, no qual se verifica pouca ou nenhuma participação do contribuinte. Temos como exemplo desta modalidade o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Neste sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp 984659 SC 2007/0209843-9, assim comentado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO FISCAL. IPTU. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO. ENTREGA DO CARNÊ NA RESIDÊNCIA DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. O prévio lançamento é requisito ad substantiam da obrigação tributária, consoante a regra inserta no art. 145 do CTN, **razão pela qual, tratando-se de IPTU, o encaminhamento do carnê de recolhimento ao contribuinte é suficiente para se considerar o sujeito passivo como notificado, cabendo a este o ônus da prova do não recebimento.** (Precedentes: (REsp 721.933/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 28.04.2006 ; REsp 860.011/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 28.09.2006 ; REsp 864.299/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 06.12.2006; RESP 86372/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 25.10.2004). 2. **Isto porque: "O lançamento de tais impostos é direto, ou de ofício, já dispondo a Fazenda Pública das informações necessárias à constituição do crédito tributário.** Afirma Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 24a edição, pág. 374) que **'as entidades da Administração tributária, no caso as Prefeituras, dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento'**". 3. A justeza dos precedentes decorre de seu assentamento nas seguintes premissas: (a) o proprietário do imóvel tem conhecimento da periodicidade anual do imposto, de res o amplamente divulgada pelas Prefeituras; (b) o carnê para pagamento contém as informações relevantes sobre o imposto, viabilizando a manifestação de eventual desconformidade por parte do contribuinte; (c) a instauração de procedimento administrativo prévio ao lançamento, individualizado e com participação do contribuinte, ou mesmo a realização de notificação pessoal do lançamento, tornariam simplesmente inviável a cobrança do tributo; e d) **a presunção da notificação do lançamento que milita a favor do Fisco Municipal implica o recaimento do ônus da prova do não recebimento do carnê ao contribuinte.** 4. Agravo regimental desprovido. (*negritos acrescidos*)

No caso em tela, temos o lançamento de ofício do IPTU constituindo o crédito tributário, introduzindo no ordenamento nova norma individual e concreta. A Fazenda Pública municipal já dispõe de todas as informações necessárias para a efetividade do lançamento.

A constituição definitiva do crédito tributário se dá com o recebimento do carnê pelo contribuinte, ou seja, momento este em que se considera notificado o sujeito passivo.

Tal entendimento é pacífico na jurisprudência conforme dispõe a Súmula 397 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “*O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço*”.

Vale dizer que a presunção da notificação está a favor do Fisco municipal, cabendo ao sujeito passivo o ônus da prova do não recebimento do carnê pelos correios, ou seja, caberá ao contribuinte afastar a presunção provando que não foi notificado sobre a referida exação.

Caso não concorde com o lançamento efetuado, deverá manifestar sua inconformidade sobre o crédito tributário constituído, impugnando-o administrativa ou judicialmente.

No lançamento por declaração, o particular tem participação significativa prestando todas às informações sobre a matéria de fato. Caracteriza-se pelo cumprimento de deveres instrumentais pelo contribuinte.

Acerca do assunto, esclarece MARIA RITA FERRAGUT:

A declaração, nesse sentido, configura um dever instrumental do sujeito passivo, especialmente dirigido à configuração do ato-norma de lançamento, pela autoridade administrativa. Destina-se a comunicar dados fáticos relevantes para a elaboração do lançamento.³³

³³ FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 319.

Vale dizer que o lançamento por declaração não se confunde com o lançamento por homologação, uma vez que, como acima descrito, as declarações fornecidas pelo contribuinte ao Fisco cumprem deveres meramente instrumentais, não constituindo o crédito tributário.

Neste sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial AgRg nos EREsp nº 1112702 SP 2010/0143216-6, a saber:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE APRECIA O MÉRITO RECURSAL. PRIMEIRO PARADIGMA NÃO APRECIA O MÉRITO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COLACIONADOS COMO DIVERGENTES. SEGUNDO PARADIGMA APLICA IDÊNTICO ENTENDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.

1. Acórdão embargado no sentido de que a revisão de lançamento do imposto por erro de classificação operada pelo Fisco, que aceitou as declarações do importador quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo CTN (Súmula 227/TFR). A Primeira Turma considerou que o lançamento suplementar é, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. 2. Acórdãos paradigmas da Segunda Turma, cujas hipóteses cuidam de erro de fato, e não erro de direito; o primeiro aresto aplica a Súmula 7/STJ, e o segundo aplica a mesma jurisprudência do acórdão embargado. 3. A ausência de similitude fática e, bem como a ausência de divergência entre os arestos confrontados ensejam o indeferimento liminar dos embargos de divergência. Agravo regimental improvido. (*negritos nossos*)

Trata-se do lançamento por declaração do Imposto de Importação (II). A constituição do crédito tributário será feita pela Fazenda Pública. Entretanto, o ato-norma de lançamento fica na dependência da entrega da declaração pelo contribuinte, que presta à administração pública informações sobre a matéria de fato.

O contribuinte deverá preencher a Declaração de Importação (DI), contendo todas as informações referentes às mercadorias que serão importadas, como exemplos, o transportador, via de transporte, o importador, a caracterização da

importação, a classificação fiscal da mercadoria (códigos NCM), volume, quantidade e peso.

Consideram-se verídicas as informações prestadas pelo contribuinte. Caberá à administração pública confirmar as informações e realizar o ato-norma de lançamento, constituindo o crédito tributário. Uma vez aceita a declaração do contribuinte, o entendimento jurisprudencial veta o lançamento suplementar quando decorrente de erro de direito.

Neste sentido, pronunciou-se o Tribunal Federal de Recursos (TFR) por meio da súmula nº 227: “*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.*”

Em resumo, no lançamento por declaração não é o contribuinte que introduz no ordenamento norma individual e concreta. Veremos, a seguir, que o lançamento por homologação é instrumento de constituição do crédito tributário pelo particular.

5.3 Lançamento por Homologação

O lançamento por homologação é também denominado, pela doutrina, de *autolancamento*. O sujeito passivo presta todas as informações ao Fisco, realizando o pagamento antecipadamente, sem exame da autoridade administrativa, cabendo a esta homologá-las posteriormente (condição resolutória).

O autolancamento não é (i) lançamento e (ii) nem homologação. O lançamento é um ato exclusivo e privativo da administração pública. O que temos é um ato jurídico do particular que irá introduzir uma norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a norma de aplicação da regra matriz fica a cargo do sujeito passivo, que encontrará nos textos legislados informações sobre a apuração do débito, bem como prazos e demais condições. Assim, é possível afirmar que o ato jurídico praticado pelo particular *equivale*,

enquanto fonte normativa, ao ato de lançamento praticado pela administração pública.³⁴

Caberá ao Fisco fiscalizar e confrontar as informações prestadas pelo contribuinte, bem como confirmar o pagamento. Estamos diante de situação em que o sujeito passivo é fonte de direito, praticando atividade enunciativa.

Também não é ato de homologação. Primeiro porque o ato de homologação pressupõe a existência de um outro ato administrativo sujeito a homologação. Segundo, porque homologar significa a extinção de uma relação jurídica. E sabemos que o lançamento constitui uma relação jurídica obrigacional.

Como bem salienta ALBERTO XAVIER:

Com efeito, a homologação é o ato administrativo pelo qual um órgão deliberativo aceita a sugestão proposta por um órgão consultivo e a converte em decisão sua, de tal modo que o conteúdo da homologação é a proposta homologada. Esta última tem a natureza de parecer e só a homologação lhe confere caráter de ato definitivo ou executório.³⁵

A constituição definitiva do crédito tributário diz respeito ao momento em que este poderá ser exigido. Se traduz na existência da obrigação tributária. Constituído o fato jurídico tributário, este, de forma automática e infalível, faz surgir a obrigação tributária por imposição normativa. É questão lógica e não cronológica (fenômeno da incidência).

A relação obrigacional do consequente normativo (fato jurídico relacional) é formada pelo direito subjetivo do sujeito ativo, denominado crédito tributário, e por um dever jurídico do sujeito passivo, denominado débito tributário. Não há de se falar em crédito tributário sem falarmos em obrigação tributária. O crédito tributário é parte da obrigação tributária (todo).

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 281-282.

³⁵ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 86.

Nesta linha, posiciona-se Paulo de Barros Carvalho alegando não ser possível subtrair o crédito da estrutura obrigacional sem pulverizá-la. Assim, temos o crédito como elemento que integra a estrutura lógica, sendo a parte de um todo³⁶.

O lançamento é uma das formas para o surgimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, do direito ao crédito (direito subjetivo). Mas não é a única forma.

O autolancamento, que não é lançamento, constitui outra forma para o surgimento da obrigação tributária. Temos um ato jurídico praticado pelo particular, que introduz no universo jurídico norma individual e concreta. É situação em que o contribuinte é agente competente, instrumentado por uma linguagem competente, participando do processo de positivação do direito.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Diga-se de passagem, aliás, que tem havido crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividade relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se realidade dos nossos dias³⁷.

O contribuinte, na condição de sujeito passivo de uma relação prestacional acessória, cumprindo deveres instrumentais/formais, faz surgir, no sistema jurídico, norma individual e concreta, formada no seu antecedente por um fato jurídico tributário identificado no tempo e no espaço, e no conseqüente, por uma obrigação tributária. Vale lembrar que não basta o contribuinte cumprir com seus deveres instrumentais. Necessário se faz levar tais informações ao conhecimento do Fisco.

Este posicionamento foi adotado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no Agravo de Instrumento no Recurso Especial REsp nº 1031480 PB 2008/0030719-5, a saber:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PIS. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 437-438.

³⁷ Op., cit., p. 443.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. DATA DA CITAÇÃO. AÇÃO DE EXECUÇÃO PROPOSTA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC 118/2005.

1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional sustentando a aplicabilidade da LC 118/05, devendo ser afastada a decretação da prescrição ao ser considerada a data do despacho que ordenou a citação. 2. Não merece censura a decisão agravada, que pautou o seu entendimento na linha de que: a) **em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito por meio de Declaração de Contribuições de Tributos Federais - DCTF, ou documento equivalente, e não-pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia;** b) não pago o débito, ou pago a menor, torna-se imediatamente exigível, incidindo, quanto à prescrição, o disposto no art. 174 do CTN, de modo que, decorridos cinco anos da data do vencimento sem que tenha havido a citação no executivo fiscal, está prescrita a pretensão. 3. No caso concreto, os débitos perseguidos são relativos às declarações de PIS cujos vencimentos ocorreram entre 12/02/1999 e 15/10/1999. A ação de execução foi ajuizada em 18/08/2003, anteriormente, portanto, à vigência da LC 118/2005. Como a citação do devedor somente se efetivou em 16/03/2005, restou atingida a pretensão executiva pelo transcurso do lapso prescricional quinquenal. 4. Agravo regimental não-provido. *(negritos acrescidos)*

Como exposto, no lançamento por homologação temos o particular introduzindo no ordenamento nova norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário. Na análise do caso em tela, o contribuinte cumpre seus deveres instrumentais levando as informações ao conhecimento do Fisco por meio do preenchimento da DCTF.

Veja, ainda que o débito da obrigação tributária não tenha sido pago ou, pago a menor, as informações prestadas constituem o crédito a favor da administração pública, não sendo necessário a instauração de procedimento administrativo ou notificação prévia, uma vez que o particular é sujeito competente para inovar o ordenamento jurídico com a introdução de norma individual e concreta.

Nesta linha, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 436: “*A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*”.

A declaração do contribuinte (veículo introdutório) constitui norma jurídica individual, concreta e válida (veículo introduzido), inovando o ordenamento jurídico.

A atividade exercida pelo sujeito passivo (contribuinte) é a enunciação, ou seja, a aplicação de norma de produção normativa que dará ensejo a um veículo introdutor de norma (enunciação-enunciada). Este veículo, designado Lei (sentido amplo), é o instrumento capaz de inserir outras normas no nosso ordenamento, ou seja, inserir enunciados-enunciados.

No lançamento por homologação, a obrigação jurídica nasce por imposição da norma individual e concreta introduzida no ordenamento pelo particular. Sua extinção se dá pelo pagamento antecipado efetuado pelo sujeito passivo.

Nesta linha, adverte ALBERTO XAVIER:

Ora, no “lançamento por homologação” não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, *ato esse insuscetível de homologação*, ao menos à luz do conceito técnico-jurídico deste termo.³⁸ (*grifos nossos*)

Veja, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário decorrente da norma individual e concreta posta por ato jurídico do particular. Não existe nada a ser “homologado” pelo Fisco. Caberá à administração tributária fiscalizar o sujeito passivo e confrontar as informações prestadas, manifestando-se de forma expressa ou tácita.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercido pela Fazenda, “extinguindo definitivamente o débito tributário”, não passa de um ato de fiscalização, como outros tantos, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o interesse do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele.³⁹

³⁸ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 86.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 511.

Na verdade, dentro do período determinado por lei ou, na sua ausência, no prazo de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato jurídico tributário ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a administração tributária estará apta a desenvolver um procedimento de fiscalização (conjunto de atos) e formalizar seus créditos se ainda existirem.

Neste sentido, posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial REsp nº 1202230 RS 2010/0123651-0, assim comentado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE FUNCIONAMENTO- TFF. ANATEL. FISTEL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO E PRAZO PRESCRICIONAL PARA A COBRANÇA DA EXAÇÃO.

1. A Taxa de Fiscalização de Funcionamento - TFF prevista no art. 6º, § 2º, da Lei n. 5.070/66, destinada ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL e exigida pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, sujeita-se a lançamento por homologação. Nessa sistemática, "[...] a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]" (art. 150, caput, do CTN). 2. Sendo assim, o pagamento do referido tributo deverá ocorrer antes da própria constituição do crédito tributário, isto é, a legislação (art. 8º, da Lei n. 5.070/66) estabelece uma data de vencimento que antecede o ato de fiscalização da administração tributária. 3. **Essa fiscalização posterior somente ensejará o lançamento do crédito tributário se o pagamento foi parcial (incompleto) ou se não houver pagamento em absoluto. Na primeira hipótese (pagamento parcial), a notificação ao contribuinte deverá se dar dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Já na segunda hipótese (ausência completa de pagamento), a notificação ao contribuinte deverá ocorrer dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).** Precedentes: REsp. n.1.259.634/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 13.9.2011; REsp 1.241.735/SC, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 26/04/2011, DJe 04/05/2011; REsp. Nº 973.733 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009.4. Notificado o contribuinte para pagar os valores faltantes ou se defender, dá-se a constituição definitiva do crédito tributário, o que inaugura o prazo prescricional para a sua cobrança (art. 174, do CTN), salvo em ocorrendo quaisquer das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, do CTN) ou interrupção do lustro prescricional (art. 174, parágrafo único, do CTN). 5. No caso concreto, o débito de TFF mais antigo teve vencimento em 22.8.1998 e não foi pago em absoluto, foi notificado o lançamento ao sujeito passivo em 21.07.2003, sendo que o prazo decadencial se findaria, na pior das hipóteses, em 01.01.2004 (cinco

anos após o primeiro dia do exercício seguinte ao exercício de 1998 - art. 173,I, do CTN), não tendo, pois, ocorrido a decadência. 6. Constituído o crédito tributário em 21.07.2003, na pior das hipóteses, a Administração Fazendária tinha até o dia 21.07.2008 para ajuizar a execução (cinco anos a contar da constituição definitiva). Sem deixar de observar que o despacho (em 24.8.2005) que ordena a citação interrompe a prescrição de forma retroativa à data da propositura da ação (itens "14" e "15" do suso citado recurso representativo da controvérsia REsp. Nº 1.120.295 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.5.2010). Portanto, não ocorreu também a prescrição. 7. Recurso especial não provido. *(negritos acrescidos)*

Assim, existindo pagamento a menor, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN (lançamento por homologação), com a notificação do contribuinte dentro do prazo de cinco anos contados do fato jurídico tributário. Inexistindo o pagamento pelo particular, aplicar-se-á a regra do art. 173, inciso I, do CTN (lançamento de ofício), dispondo à administração pública do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ao final do procedimento, não existindo créditos a serem constituídos, a administração tributária poderá expedir um ato conclusivo. Neste caso, falamos da homologação expressa. Caso não haja expedição deste ato, falamos em homologação tácita (por decurso de prazo). Assim, tanto a “homologação” expressa como a tácita são atos administrativos.

Existindo créditos a constituir, estes serão lançados de ofício pela administração, introduzindo no sistema uma *nova* norma individual e concreta. Esclarece Paulo de Barros Carvalho que o direito positivo estabelece prazos para administração pública (i) controlar a conduta dos administrados e (ii) formalizar os créditos a que tem direito via atos de lançamento tributário.⁴⁰

O “ato de homologação” não extingue o crédito tributário, mas declara verdadeiras as informações prestadas pelo sujeito passivo, com base em provas admitidas em direito, extinguindo o poder-dever de revisar as informações prestadas, decaindo, se for o caso, o direito de introduzir uma nova norma jurídica individual e

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 506.

concreta (lançamento de ofício) referente aos fatos sociais ocorridos e juridicizados pela norma introduzida pelo sujeito passivo.

Existindo discordância sobre as informações prestadas, poderá o Fisco expedir novo ato que será constitutivo ou modificativo. Nesta linha, salienta PAULO DE BARROS CARVALHO:

Os constitutivos carregam a premissa da criação de relações jurídicas novas, vale dizer, vínculos até então inexistentes e que passam, agora, a ligar pessoas, mediante o aparecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos. [...]. Acontece, porém, que o lançamento é lavrado, muitas vezes em substituição àquele ato de linguagem emitido com deficiência pelo sujeito passivo, no exercício de competência legal. Sempre que isso ocorrer, não havendo traço inovador referido acima, apresentar-se-á como ato modificativo.⁴¹

A administração tributária fiscaliza todas as informações prestadas e declaradas que ensejaram e comprovaram o fato jurídico tributário instituído.

Ademais, este ato de fiscalização também se volta para o conseqüente normativo analisando o cálculo do montante devido, bem como o adimplemento do mesmo pelo sujeito passivo. Assim, o ato jurídico-administrativo fiscalizatório “homologa” a norma individual e concreta, bem como seu efetivo pagamento.

⁴¹ Op., cit., p. 468-469.

CONCLUSÃO

No estudo desenvolvido pelo presente trabalho, vimos que o lançamento tributário pode representar diversos signos ao interprete e concluímos que o mesmo possui natureza jurídica de procedimento, ato e norma, já que tratam de momentos que refletem apenas uma única realidade.

Considerando-se o processo de positivação do direito, através do qual busca-se regular as condutas intersubjetivas contempladas pelo legislador pátrio, o ato-norma de lançamento é atividade privativa exercida pela administração tributária de forma vinculada, capaz de introduzir no ordenamento jurídico norma individual e concreta, a partir de normas gerais e abstratas.

Como adverte Eurico Marcos Diniz de Santi, “Se o objeto deste estudo é o conjunto de normas jurídicas válidas, dentre os vários conceitos que o termo “lançamento” aporta, interessa-nos, portanto, aquele de lançamento como ato-norma jurídico administrativo.”⁴²

O CTN prescreve três espécies de lançamento: (i) de ofício (art. 149); (ii) por declaração (art. 147); e (iii) por homologação (art. 150). Partindo-se de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, verificamos que esta classificação leva em conta a participação do contribuinte, prestando informações à administração tributária, colaborando com esta na constituição do ato-norma de lançamento.

Desenvolvida uma análise mais cuidadosa, verificamos que não só a administração pública (Fisco), mas também, o particular (Administrado), são sujeitos responsáveis pela produção da atividade enunciativa (agentes externos), produzindo nova linguagem jurídica, introduzindo no ordenamento jurídico um veículo introdutório e um veículo introduzido.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114.

Nos trabalhos desenvolvidos pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional⁴³, foi utilizada a terminologia *Dos Tributos que não dependem de lançamento*. Ainda que na redação final tenha prevalecido o termo *Lançamento por Homologação*, evidencia-se que o autolançamento não é lançamento, como foi defendido neste estudo.

O lançamento por homologação constitui outra forma para o surgimento da obrigação tributária, não se confundindo com o lançamento tributário. Este é ato jurídico-administrativo obrigatório e constitutivo, emitido pela administração tributária de forma vinculada; aquele é ato jurídico praticado pelo particular, que introduz no sistema de direito positivo norma individual e concreta.

O particular é agente competente, instrumentado por uma linguagem adequada, participando do processo de positivação do direito, constituindo a obrigação tributária.

Nos dizeres de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

O contribuinte que se encontra obrigado, segundo a forma prevista na legislação, a formalizar o crédito tributário, subsume o evento tributário à regra-matriz de incidência e determina o *quantum debeat*. Definido o montante do tributo, efetua o pagamento, que pressupõe a formalização do crédito.⁴⁴

A crescente participação do particular na aplicação do direito, constituindo o fato jurídico tributário, com o surgimento do respectivo crédito tributário (relação implicacional), é consequência da racionalização das atividades desenvolvidas pelo Estado Democrático de Direito, na busca de maior eficiência na fiscalização e arrecadação de tributos.

Verifica-se, assim, a importância da modalidade *lançamento por homologação*, entendido este como veículo introdutório de norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico brasileiro.

⁴³ TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 208-211.

⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 87.

BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência Jurídica: Teoria e Prática*. São Paulo: Noeses, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI- Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito. O Constructivismo Lógico-Semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *O Constructivismo Lógico-Semântico como Método de Trabalho na Elaboração Jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 4 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. *Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MARQUES, Márcio Severo. *Espécies Tributárias*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. *Fontes do Direito Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*, 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

STF. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3692880>>

Acesso em 19 ago. 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever-ser*. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZOMER, Sílvia Regina. *A Constituição da Norma de Lançamento Tributário: Uma Análise Lógico-Semântica*. São Paulo. 2011. Dissertação de Mestrado em Direito - PUC, São Paulo, 2011.