

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE - SP

Bárbara Milanez

O ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2013

Bárbara Milanez

O ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Monografia Jurídica apresentada ao Curso de Especialização, como parte dos requisitos para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora – Orientadora Aurora Tomazini Carvalho.

SÃO PAULO

2013

DEDICATÓRIA

Aos meus Pais, exemplo de vida e
fonte inesgotável de inspiração...

RESUMO

O presente trabalho visa abordar discussões tributárias sobre o lançamento tributário, como ato administrativo e suas características.

O objetivo específico é partir dos conceitos de ato administrativo e obrigação tributária estudarmos o lançamento até concluirmos de forma clara e objetiva o seu enquadramento como ato jurídico administrativo praticado por agente público, no exercício de sua função administrativa, aplicando a lei, por meio de procedimento vinculado e obrigatório.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	5
2. OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO	10
3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	13
3.1 ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	15
3.2 TEORIA DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	20
3.3 ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A POSSIBILIDADE DE FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO PELO PARTICULAR.....	24
4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO	31
4.1 LANÇAMENTO DE OFÍCIO	32
4.2 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO	33
4.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	35
5. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	40
5.1 ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO	44
CONCLUSÃO	46
BIBLIOGRAFIA	47

INTRODUÇÃO

O artigo 142 do Código Tributário Nacional dispõe sobre o “Lançamento Tributário”, como forma de constituição do crédito tributário pela Administração. Trata-se de um ato administrativo privativo e vinculado.

Assim, na proposta de estudo do tema, analisaremos o nascimento da obrigação tributária e o lançamento, cuja prática é indispensável à concretização dos fins estatais. A compreensão do fenômeno parte do seu enquadramento como ato jurídico administrativo praticado por agente público, no exercício da função administrativa, visando aplicar a lei, mediante a observância de procedimento obrigatório e não facultativo.

1. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito positivo é um sistema autopoético, isto é, um sistema que produz a si mesmo, composto por códigos próprios. Sendo assim, os enunciados linguísticos nele ingressam somente quando relatados de forma e por sujeito competente. Dessa forma é que um fato social desencadeia efeitos jurídicos, mas apenas um fato jurídico tem o intuito de fazer surgir o vínculo obrigacional no sistema do direito. Tem-se assim a importância de determinar o que é fato jurídico e, especificamente, fato jurídico tributário.

O direito vive em constante movimentação por meio dos fatos. A produção de efeitos no âmbito jurídico se dá em razão de algo que se passou no mundo dos fenômenos, relatado em linguagem competente, descrito como uma hipótese de uma norma individual e concreta. É possível verificarmos a ocorrência dos acontecimentos pelas alterações produzidas no universo físico, que fica ultrapassado no espaço e no tempo. Somente por meio da linguagem que tomaremos conhecimento dessas alterações ocorridas e as consolidamos na realidade objetiva. Por esse motivo, se faz necessário a diferenciação entre evento, fato e fato jurídico.

“Evento” deve ser entendido por toda e qualquer ocorrência que se passa no mundo dos fenômenos, sem qualquer formação linguística. Trata-se de uma situação ocorrida no tempo e no espaço, desprovido de qualquer enunciado.

“Fato” é, por sua vez, o relato linguístico do evento. Trata-se do meio pelo qual o evento ocorrido no mundo fenomênico vem a público, independentemente de sua repercussão. O “fato” se constitui em um enunciado que revela uma situação ocorrida no tempo e no espaço.

Tércio Sampaio Ferraz Junior¹ ensina.

“É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por César é um evento. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César travessou o Rubicão’ conferimos realidade ao evento.

¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo. Atlas, 1993, p. 253.

‘Fato’ não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”.

“Fato Jurídico”, assim, é o relato do evento em uma linguagem competente, prescrita pelo direito positivo e denominada linguagem jurídica. É constituído por um enunciado jurídico, composto de caráter denotativo de uma situação que se passou no tempo e no espaço, mas através de uma linguagem jurídica, ocupando a posição de antecedente ou até mesmo de consequente da norma individual e concreta.

Para o direito, os fatos da realidade social são simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.

Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho² preceitua.

“(…) a ‘linguagem do direito positivo’, como discurso prescritivo de condutas, vai suscitar aquele plano que tratamos como sendo da ‘facticidade jurídica’: fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos do dia a dia. Antes, são enunciados preferido na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas”.

Em relação aos requisitos para a constituição do fato jurídico, Maria Rita Ferragut³ explica:

“O direito não se satisfaz com a linguagem ordinária e se os eventos não estiverem relatados da forma adequada, não ingressam no mundo jurídico. A linguagem há de ser a competente, apta a produzir efeitos que lhe são próprios.”

Dessa forma, somente quando tivermos a descrição do fato expedida pela autoridade competente, mediante a linguagem considerada juridicamente adequada, é que podemos falar em incidência jurídico-normativa. Nesse momento é que se constituem fato jurídico e relação de direito.

² CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.345.

³ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005,p.29.

Qualquer fato jurídico é antes de tudo um fato social. Aurora Tomazini de Carvalho⁴ esclarece que “a linguagem jurídica incide sobre a linguagem da realidade social, de tal sorte que a projeção semântica do direito abrange somente relações intersubjetivas, excluídas as manifestações meramente subjetivas”. Quando as normas jurídicas se projetam sobre o universo social, existindo qualquer situação que não se enquadre nessa classe, não poderá vir a ser considerada um dado jurídico. Dessa forma, a intersubjetividade do fato jurídico se faz inevitável.

As situações do mundo físico-social quando ocorridas de acordo com a previsão legal faz surgir à relação jurídica, por força de imputação normativa.

Assim, podemos dizer que a norma jurídica transforma em fato jurídico o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico, entendido por incidência. A incidência designa a ocorrência da subsunção do fato à norma.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁵ ensina:

“Incidindo o conceito de norma (hipótese normativa) sobre o conceito de fato (enunciação do suporte fático), da coincidência de ambos, surge então, o fato jurídico. Subsunção é, pois, a parte da incidência que efetua a operação lógica entre esses conceitos; incidência, a globalização deste fenômeno que aproxima, demarca, liga e vincula conceitos; produzindo, como resultado, o fato juridicizado”.

Vale dizer que existem duas correntes doutrinárias que versam sobre a incidência da norma tributária com a ocorrência do evento. A primeira defende que a incidência da norma tributária é infalível e automática quando da ocorrência do “evento” descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária e a subsunção do fato à norma, será a partir desse fenômeno que se dará o nascimento da obrigação tributária.

A outra linha, defendida por Paulo de Barros Carvalho, entende que a existência da norma jurídica no sistema posto e o acontecimento do evento previsto, por si só, não bastam para implicar o nascimento do vínculo jurídico.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico) 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p.511.

⁵ SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52

Os fatos da realidade social são, dessa forma, vistos como meros eventos do ponto de vista jurídicos, enquanto não revestidos ou constituídos em linguagem jurídica própria.

O legislador ao elaborar os dispositivos legais pretende atribuir enunciados conotativos que compreendam maior número de ocorrências possíveis. Tais enunciados servirão de modelo para a construção de enunciados protocolares – as normas individuais e concretas – que constituirão os fatos jurídicos. Ou seja, *“os fatos jurídicos são constituídos por normas individuais e concretas, consoante o modelo dos enunciados conotativos das normas gerais e abstratas”*⁶.

Os fatos são entidades linguísticas e os fatos jurídicos são aqueles enunciados revestidos de linguagem jurídica.

A linguagem do Direito se constrói a partir da linguagem social e cabe ao legislador escolher quais os aspectos do suporte físico ingressarão no mundo jurídico. Ao interpretar cabe no momento da produção da norma individual e concreta, identificar, a partir dos critérios existentes na norma geral e abstrata, os eventos ocorridos no mundo fenomênico que se subsumem a eles e relatá-los em linguagem própria, inserindo-os no sistema jurídico.

No Direito Tributário a expressão “hipótese de incidência” designa a descrição geral e abstrata de um evento contida na norma geral e abstrata tributária, e a expressão “fato imponible” é utilizada para definir o fato ocorrido no mundo real, que se subsume à descrição contida na hipótese.

Paulo de Barros Carvalho em seu estudo sugere que a descrição do fato seja designada de “hipótese tributária”. O fato concreto, ainda como acontecimento do mundo fenomênico, seja designada de “evento” e a expressão “fato jurídico tributário” seja designada para o relato linguístico.

O fato se constitui quando ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida (norma individual e concreta), ao atender aos critérios previstos na norma geral e abstrata.

⁶CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013 , p. 93

Assim podemos dizer que relação jurídica nasce com a expedição da norma individual e concreta, ou seja, com a própria constituição do fato. Em outras palavras, a relação jurídica nasce quando o “evento” ocorrido no mundo fenomênico e a relação efectual são traduzidos em linguagem jurídica, fazendo originar a obrigação tributária.

No Direito Tributário a linguagem competente pela qual se expressa o nascimento de uma relação jurídica tributária e a própria obrigação tributária se manifesta com a edição de um ato praticado pela Administração tributária (lançamento tributários) e a declaração emitida pelo sujeito passivo, na forma prevista pela legislação própria, ambos, atos jurídicos de produção de norma individual e concreta.

2. OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E LANÇAMENTO

O conseqüente da norma jurídica contém o operador deôntico modal, ou seja, expressa as modalidades do *dever-ser*, divididos em “conduta obrigada”, “conduta proibida” e “conduta permitida”.

Dessa forma, a consequência jurídica de uma determinada conduta, prevista na norma, pode expressar uma autorização, proibição ou obrigatoriedade. Isto é, como consequência do nascimento da relação jurídica, uma conduta pode ser autorizada ou pode ser também não proibida (de modo que estaria autorizada). A conduta, por sua vez, com a instalação do vínculo jurídico, pode ser proibida, hipótese que gera a aplicação de uma sanção. E ainda, em uma das modalidades do *dever-ser*, pode se caracterizar a obrigatoriedade de uma determinada conduta.

O caráter obrigacional da conduta se vincula a uma obrigação de dar, fazer ou prestar em decorrência de uma previsão normativa, veiculada no direito posto.

O objeto do vínculo obrigacional deve, ainda suscetível de avaliação econômica, pois se refere a uma dívida a quem deve prestar/dar/fazer e um crédito a quem recebe.

No Direito Tributário o termo “obrigação tributária” designa uma prestação de cunho patrimonial e o termo “dever instrumental ou acessório” designa as chamadas “obrigações acessórias”.

Paulo de Barros Carvalho entende que *“a relação jurídica que diz respeito propriamente dita ao tributo, conhecida ‘por obrigação tributária principal’, tem, como objeto da prestação, por força de lei (Lei n. 5.172/66, art. 3º), uma quantia em dinheiro, ou algo que em moeda se possa exprimir, o que deixa clara sua natureza de vínculo obrigacional”*⁷.

O caráter patrimonial da obrigação tributária decorre do Direito Tributário brasileiro posto e vem exposto em diversas passagens do Código Tributário Nacional, principalmente, quando se trata de pagamento de tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho a obrigação tributária é composta pela presença dos sujeitos (ativo e passivo) e de um objeto (prestação) ligada a um vínculo abstrato relacional. Portanto, o crédito tributário se presta a designar, precisamente, o laço obrigacional sob ângulo do direito subjetivo que detém o sujeito ativo. Está, pois, em lado oposto ao débito tributário, que designa o dever jurídico do sujeito passivo. A relação jurídica é, assim, composta de crédito e débito tributário.

A relação jurídica que diz respeito propriamente ao tributo, denominada de “obrigação tributária” ou “obrigação tributária principal”, referida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem como objeto o pagamento de uma quantia em moeda corrente nacional ou algo que em moeda se possa exprimir. Trata-se de um vínculo obrigacional de natureza patrimonial, é a patrimonialidade que lhe dá nota de especificidade.

Por outro lado, as relações jurídicas não obrigacionais, também chamadas de acessórias, são aquelas que prescrevem comportamento que não repercutem diretamente em um pagamento, pecúnia. São, porém, deveres que terão importante papel na arrecadação do tributo, denominadas de deveres instrumentais ou formais. Apesar de todos os elementos e informações que são apresentados com o cumprimento desses deveres instrumentais, eles não se bastam para o estabelecimento do fato jurídico tributário. É, ainda, necessária e imprescindível a edição de norma individual e concreta.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.165.

A norma geral e abstrata para alcançar o pleno teor de juridicidade, requer a edição da norma individual e concreta, que irá interagir e produzir efeitos no plano da realidade social. A previsão existente em termos gerais e abstratos, na norma geral e abstrata, por si só, não será suficiente para dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária e, tampouco, será capaz de disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação, a qual o sujeito passivo está obrigado. É necessário que, ocorrendo o evento no mundo fenomênico, seja editada a norma individual e concreta.

No caso do tributo o legislador exige que a obrigação tributária, para existir, esteja revestida dessa linguagem competente. Isso se revela pelo teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional ao dispor que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”. Isto é, exige a “constituição” do crédito tributário pelo lançamento.

Logo, o lançamento pode ser conceituado como o ato pelo qual se produz uma norma individual e concreta; e, mais, é a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-lo, que terá um suporte físico, igualmente previsto pela legislação (usualmente uma notificação de lançamento).

O lançamento tributário, na visão de Paulo de Barros Carvalho, possui natureza constitutiva ou declaratória, dependendo do sistema de referência e o modelo com que se operam as categorias de direito.

Estevão Horvath⁸ entende que a obrigação tributária nasce no exato momento da ocorrência do fato gerador, considerando que, com ele, a obrigação já está perfeitamente individualizada, cabendo ao lançamento tão somente dar liquidez ao crédito tributário. Dessa forma, o lançamento tributário possui natureza e função declaratória.

Tal posição diverge Alberto Xavier⁹, que entende que com a ocorrência do fato tributário, a obrigação torna-se existente. Com o lançamento é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata, traduzida no crédito tributário, nesse momento a obrigação se torna atendível e, após o prazo de pagamento é exigível pelo sujeito ativo e realizável pelo sujeito passivo, de modo que apenas com o decurso do prazo sem o adimplemento que a obrigação se torna exequível.

⁸ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolancamento”. São Paulo: Dialética, 1997, p 58.

⁹ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.24.

O lançamento tributário é uma norma jurídica individual e concreta, a qual visa a realização da norma geral e abstrata.

Dessa forma, o lançamento deve ser visto como um ato que tem por função declarar a ocorrência de um fato jurídico tributário e constituir um crédito tributário, estabelecendo um vínculo tributário.

Em outras palavras, para Paulo de Barros Carvalho¹⁰ o lançamento tem como função formalizar a obrigação tributária, declarando o acontecimento do fato jurídico e constituindo o vínculo jurídico que passa a existir.

“Pensando, assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de providencia constitutiva de direitos e deveres subjetivos”.

O lançamento, a partir desse enfoque, tem função constitutiva de direitos e deveres subjetivos.

3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário é um grande ponto de discussão no Direito Tributário, especialmente em relação à imprecisão terminológica do termo.

Eurico Marcos Diniz de Santi¹¹ ao estudar o lançamento tributário identificou a utilização do termo em várias acepções diferentes, tanto pelo Código Tributário Nacional como pela doutrina. Para o autor, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo “lançamento” como (1) procedimento administrativo da autoridade competente, com o fim de constituir o crédito tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional), (2) ato-norma administrativo, norma individual e concreta (artigo

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 236-237.

¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p 93.

145, caput, do Código Tributário Nacional), (3) procedimento administrativo que integra o ato-norma administrativo de inscrição em dívida ativa, (4) como ato-fato último da espécie; (5) atividade material do sujeito passivo voltada a apurar o montante devido, (6) da qual resulta a produção da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, no chamado “lançamento por homologação” (artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional).

A existência de previsão normativa, de norma geral e abstrata, não basta para produzir qualquer repercussão do mundo jurídico. Assim, a mera ocorrência do “evento” no mundo fenomênico não traz nenhuma consequência jurídica, enquanto esse “evento” esteja à margem do sistema jurídico. Os eventos e as relações efectuais somente ingressarão no campo jurídico quando revestidos, traduzidos em linguagem própria, o que ocorre com a produção da norma individual e concreta. A forma em que o direito parte de noções abrangentes (normas gerais e abstratas) para chegar a condutas individualizadas e intersubjetivas (normas individuais e concretas) se chama “processo de concretização”. Trata-se de um processo que deve ser trilhado, possibilitando a regulação das condutas pelo Direito.

A norma geral e abstrata com o fim de alcançar o pelo teor de juridicidade requer a edição da norma individual e concreta, que irá atingir e produzir efeitos no plano da realidade social. A previsão existente na norma geral e abstrata tributária, por si só, não será suficiente para fazer nascer a relação jurídico tributária e a obrigação tributária e, também, não será capaz de disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação, a qual o sujeito passivo está obrigado. É preciso que, ocorrendo o evento no mundo fenomênico, seja elaborada a norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz.

No artigo 142 do Código Tributário Nacional¹² o legislador exige que a obrigação tributária, para existir, esteja revestida em linguagem competente, constituída por autoridade competente. Em outras palavras, exige a “constituição” do crédito tributário pelo lançamento.

¹² “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”.

Logo, o lançamento, em uma conceituação inicial, pode ser considerado um ato por meio do qual se produz uma norma individual e concreta; e mais, é a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-lo, que terá um suporte físico igualmente previsto pela legislação (usualmente a notificação de lançamento).

3.1 ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A discussão conceitual do lançamento enquanto ato ou procedimento decorre do próprio teor do artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao dispor que:

“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.” (nosso grifo).

Alberto Xavier¹³ entende que as definições legais não são absolutamente vinculantes ao intérprete, até porque por ser criação do legislador que, na maioria das vezes, não possui conhecimento jurídico teórico dos institutos jurídicos, comete equívocos e contradições. Assim, o que se deve ter em mente é que o intérprete não pode ficar restrito aos conceitos legais, pois deve vislumbrar, no processo interpretativo, o sistema jurídico posto como um todo.

Uma das principais razões que leva à concepção do lançamento tributário como procedimento decorre do teor da segunda parte do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Não obstante à utilização do termo “procedimento” no caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, induzindo alguns doutrinadores a entender o lançamento tributário como procedimento, importa acrescentar que o próprio Código Tributário

¹³ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.

Nacional, em outra passagem, trata o lançamento tributário como ato administrativo. É o que se verifica no artigo 149, ao se referir à revisão do lançamento, na medida em que somente são passíveis de revisão atos administrativos e não procedimentos.

Paulo de Barros Carvalho¹⁴, que considera que não basta haver o procedimento administrativo para que haja o próprio lançamento. Ou seja, somente quando houver a conclusão desse procedimento é que haverá o “ato de lançamento”. Por outro lado, o procedimento não é imprescindível para que ocorra o lançamento, que pode se dar sem nenhum ato preparatório externo, mas como consequência da atividade, operação mental do agente administrativo e, especialmente, como resultado de verificações levadas a efeitos pelos sistemas de processamento de dados das fazendas públicas, capazes de comparar inúmeras operações e, inclusive, proceder ao “lançamento eletrônico”.

É fundamental para o estudo do ato administrativo do lançamento diferenciar atos e fatos jurídicos, decorrentes da atividade administrativa.

O fato administrativo é todo o acontecimento da natureza ou comportamento material do órgão da Administração que produz a aquisição, modificação, transferência ou extinção de relações jurídicas.

Por outro lado, ato administrativo implica a existência de uma exteriorização intelectual do seu autor, realizada mediante a palavra, escrita ou oral, ou outro signo convencional. O ato não é nunca um mero comportamento material do órgão administrativo, implica sempre em um processo intelectual que se expressa na forma do ato.

O ato administrativo é um ato jurídico, peculiar por possuir condições particulares para sua produção válida e eficácia própria. Trata-se de um ato que se insere entre a vontade da Administração e as garantias de interesses dos administrados, representando a forma de execução da lei pela Administração em atos tipificados.

Assim, também podemos dizer que o ato administrativo é uma norma individual e concreta, emitida a partir de uma norma geral e abstrata e, levando-se em consideração que o ato administrativo se insere no gênero fato jurídico, pode-se afirmar

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.232.

que ele é um enunciado que se reverte de e em linguagem jurídica própria, determinada pelo direito positivo. Portanto, os atos da Administração somente se caracterizam como atos administrativos, com as notas que lhe são próprias, quando se revestirem da forma de linguagem estabelecida pelo próprio sistema jurídico.

Celso Antônio Bandeira de Melo ensina que o ato administrativo é um ato jurídico, “*pois se trata de uma declaração que produz efeitos jurídicos*”¹⁵, conceituado como: declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes), no exercício de prerrogativas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Maria Sylvia Zanella di Pietro, no mesmo sentido, define o ato administrativo como “*a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob o regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Jurídico*”¹⁶.

E, ainda, o entendimento de Hely Lopes Meirelles, para quem: “*Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato, adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou, impor obrigações aos administrados ou a si própria*”¹⁷.

O ato administrativo exterioriza a vontade de um sujeito destinada a um fim; não é uma “declaração” se a expressão for utilizada como indicação de uma mudança no universo dos fatos. Isto é, o ato administrativo se constitui como uma “manifestação de vontade funcional”, ou seja, diferindo da vontade privada, autônoma. O ato administrativo é, pois, uma manifestação de vontade vinculada à satisfação de necessidades coletivas.

Para que o ato administrativo seja considerado perfeito é necessário que tenham sido cumpridas as fases de sua produção previstas pela legislação posta. Será válido, por sua vez, o ato administrativo expedido em consonância com os ditames

¹⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 345.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 162.

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 141.

previstos na ordem jurídica. E, será eficaz o ato administrativo quando estiver apto a gerar os efeitos próprios.

Em outras palavras, o ato administrativo é a manifestação de vontade ou declaração do Estado, por quem o representar, expedida em conformidade com os ditames legais, tanto no que cinge à sua própria produção quanto, e, especialmente, nos fins que pretende atingir, sob um regime jurídico próprio, produtora de efeitos jurídicos diretos e individuais em relação a terceiros.

Carlos Ari Sundfeld¹⁸ entende que o ato administrativo, enquanto declaração de vontade do Estado, é um verdadeiro enunciado protocolar, emitido a partir de um modelo geral e abstrato previsto em lei, ou seja, *“a vontade da Administração é a vontade da lei concretizada”*.

O ato administrativo é uma norma individual e concreta, emitida a partir de uma norma geral e abstrata, e, levando-se em consideração que o ato administrativo se insere no gênero fato jurídico, pode-se ainda afirmar que é uma entidade linguística, enunciado que se reveste de e em uma linguagem jurídica própria, eleita pelo direito positivo.

Dessa forma, os atos da Administração somente se caracterizam como atos administrativos quando revestidos da forma de linguagem estabelecida pelo próprio sistema jurídico.

O procedimento administrativo, diferentemente do ato administrativo, é conceituado por Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹ como uma sucessão encadeada de atos que tendem a um resultado final e conclusivo. É um complexo de atos. No procedimento, há vários atos, todos com finalidades específicas, distintas, que possuem, porém, a qualidade de ter uma finalidade comum, qual seja, a produção do ato final. Isso é, para que haja procedimento é necessária a presença de uma cadeia de atos concatenados entre si, os quais visam, todos, a um resultado final. Cada ato, todavia, não perde a identidade própria, tendo função própria dentro do procedimento e visando à expedição do ato final.

¹⁸ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. Revista de Direito Público, n. 84, 64-74, out./dez. 1987.

¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 455-461.

Toda vez que existir um ato administrativo há, na opinião de Celso Antônio Bandeira de Mello²⁰, um procedimento prévio, já que “*o ato não surge do nada*”. Esse procedimento será “*mais ou menos amplo, mais ou menos acessível aos administrados, mais ou menos respeitador de exigências inadversáveis do Estado de Direito ou de regras explícitas do ordenamento positivo*”.

A preocupação com o procedimento, ou seja, com o meio de produção, de execução do ato administrativo, é justificável como um instrumento de controle do poder, no sentido possibilitar a participação do administrado no próprio processo de produção do ato administrativo, objetivando a redução de defeitos na expedição dos atos e da minimização das discussões levadas ao Judiciário.

No lançamento tributário, isto é, na atividade realizada pelos órgãos de fiscalização da Administração Tributária, incluem-se atos voltados ao aferimento da matéria tributável, base impositiva, sujeitos da relação jurídica tributária, bem como do quantum devido, nas hipóteses em que os elementos e informação são fornecidos pelos próprios administrados, mais precisamente pelos sujeitos passivos e/ou responsáveis tributários.

Da mesma forma, na atividade fiscalizadora e investigatória, poderão ser identificados diversos atos atinentes à apuração da ocorrência do “evento”, a partir de informações e elementos por ela mesma apurados, no caso ocultação pelo sujeito passivo.

Importante esclarecer que, ainda que Celso Antônio Bandeira de Mello entenda que não existe ato administrativo sem procedimento prévio, em diversas circunstâncias podem ser identificados atos de lançamento tributário expedidos sem que haja outros atos prévios por parte da Administração. Isso porque, atualmente, a tecnologia das informações da Administração Tributária, permite o cruzamento de milhares de dados fornecidos pelos administrados, possibilitando a produção dos chamados “lançamentos eletrônicos”, ou seja, atos em que as “operações” prévias são realizadas por meio de processamento de dados, sem a atuação direta e pessoal da autoridade ou do agente administrativo, que somente vem a intervir no momento final da produção do ato.

²⁰ Idem, p. 456.

Assim, Paulo de Barros Carvalho²¹ e Alberto Xavier²² não reconhecem o lançamento como procedimento, mas como ato, precisamente por haver hipóteses em que sequer há procedimento.

Logo, ainda que sejam praticados atos prévios, concatenados entre si, com o objetivo de produzir um ato final, esse ato-fim não se confunde com aqueles atos preparatórios. Por esse motivo é possível concluir que, mesmo havendo um procedimento prévio ao lançamento tributário, ela não se caracteriza como procedimento; lançamento é ato-fim, ato administrativo.

3.2 TEORIA DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Paulo de Barros Carvalho²³ conceitua o lançamento tributário como:

“Lançamento é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formando pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaços-temporais em que o crédito há de ser exigido”.

É importante notar que o lançamento tributário, como acima mencionado, é ato jurídico e não procedimento, como previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Vale repetir que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, isso porque pode consolidar ato isolado, independente de qualquer outro.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 232.

²² XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.25.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 370.

Os atos administrativos podem ou não ser jurídicos, isso é, quando modificam situações jurídicas são atos administrativos jurídicos ou atos administrativos com efeitos jurídicos. Assim, quando o ato praticado no exercício da Administração não criar, modificar ou extinguir direitos, é, pois, destituído de efeito jurídico e será apenas um mero ato administrativo sem efeito jurídico.

No ato jurídico administrativo encontramos os requisitos essenciais do gênero atos jurídicos, ou seja, agente capaz, objeto lícito e possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou defesa em lei (artigo 104 do Código Civil), além dos elementos que o tornam específico, como os motivos e finalidade do ato.

Assim, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho²⁴, há cinco elementos fundamentais e integrantes da estrutura do ato jurídico administrativo: a) motivo ou pressuposto; b) agente competente; c) forma prescrita em lei; d) objeto ou conteúdo; e e) finalidade.

Note-se que a capacidade do agente é presumida, expressa na regra de competência, isto é, o poder de realizar função administrativa, que não é aderente à pessoa do agente, visto que é pertinente a prática da função pública.

Quanto ao objeto, este deve estar relacionado com a competência da autoridade e com o grau que lhe seja atribuído. Dessa forma, nos atos vinculados, o objeto é determinado legalmente e nos atos discricionários, o objeto deverá se enquadrar nos limites legais da liberdade concedida à Administração.

O motivo está relacionado aos fundamentos que deram causa a celebração do ato, podendo ser expresso em lei ou ficar a critério do administrador. No caso de ato vinculado o motivo deverá ser justificado pelo agente, sob pena de invalidação do ato. No entanto, no caso de ato discricionário, o agente poderá expedi-lo sem motivação expressa.

A finalidade é o objetivo pretendido com a celebração do ato ou o resultado que se busca alcançar com a modificação posta na ordem jurídica.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 371-372.

Assim, quando agrupados os cinco elementos acima expostos, estaremos perante um ato administrativo completo. Vale, porém, dizer que nem todo o ato administrativo realiza o lançamento tributário típico.

No conceito acima proposto pelo professor Paulo há também a menção de que os atos administrativos são da categoria dos simples, constitutivos ou modificativos e vinculados. Portanto, para ele os atos jurídicos administrativos simples são aqueles que resultam da vontade de um único órgão e no caso específico do lançamento tributário o ato é simples e individual.

Os constitutivos são os atos que criam relações jurídicas novas, isto é, vínculos antes inexistentes e que criam direitos subjetivos e deveres correlatos. Note-se que por vezes o lançamento é lavrado em substituição a outro emitido com deficiência pelo sujeito passivo e, quando isso ocorrer, o ato será considerado modificativo. Isso porque, a primeira manifestação do sujeito passivo já fez nascer o crédito tributário e o ato produzido pela Administração terá apenas o objetivo de modificar, corrigir, o ato inicialmente produzido pelo sujeito passivo.

O ato jurídico administrativo do lançamento é vinculado, o que significa que não há nenhum grau de subjetividade pelo agente no momento da celebração. Não há qualquer liberdade do agente em avaliar e ponderar os dados concretos dispostos, não podendo decidir sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato.

O objeto do ato jurídico administrativo do lançamento, como já exposto, é *“introduzir no ordenamento positivo u’a norma individual e concreta que guarde subsunção à regra matriz de incidência, isto é, à norma geral e abstrata instituidora do gravame”*²⁵.

Realmente, sem que haja uma norma individual e concreta as prescrições contidas nas normas gerais e abstratas não alcançariam as condutas intersubjetivas. Assim, podemos afirmar que nenhuma unidade normativa ingressa no sistema jurídico sem que outra norma a conduza/introduza.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 374

O lançamento como ato administrativo deve fazer menção a um fato, isto é, um enunciado protocolar referente a uma mudança no mundo econômico-social, devidamente individualizada no espaço e no tempo. Não há como dispensar que a autoridade no momento de editar o ato de lançamento apresente o motivo que lhe deu ensejo, bem como, que indique as coordenadas de tempo e espaço que condicionaram no mundo da experiência físico-social.

Após a constituição do fato tributário, a consequência será o estabelecimento da obrigação tributária, por força de imputação normativa. Todavia, é preciso que o vínculo obrigacional seja posto em termos intersubjetivos, promovido pela linguagem competente (indicada pela direito positivo).

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma:

“(...) para que se dê por instalada a relação jurídica do tributo faz-se necessário utilizar as formas de linguagem previstas na legislação, indicando os sujeitos do vínculo (ativo e passivo), determinando a base de cálculo (grandeza apta para dimensionar as proporções jurídicas de fato), bem como apontando para alíquota que há de conjugar-se com a matéria imponible, para compor o quantum debeatur. É claro que somente após esse empenho de formalização em linguagem própria é que o titular do direito subjetivo terá condições de exercitá-lo, reivindicando-o perante o sujeito passivo, já agora devidamente identificado no conseqüente da norma individual e concreta”.²⁶

Resumindo, o lançamento tributário é um ato jurídico administrativo que coloca no ordenamento jurídico uma norma individual e concreta, que possui no antecedente o relato de um evento tributário, estabelecido com um fato, e, no conseqüente, prescreve um vínculo entre dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação pecuniária.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 376

3.3 ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A POSSIBILIDADE DE FORMALIZAÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO PELO PARTICULAR

Souto Maior Borges²⁷ ensina que o artigo 142 do Código Tributário Nacional é uma norma “não-autônoma”, isto é, o conceito nele contido somente pode ser entendido e tem sentido em conexão com outros dispositivos do Código Tributário Nacional e demais regras que se referem ao lançamento.

Note-se que o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao dispor que o lançamento tributário é entendido como “o procedimento administrativo atinente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação”, induziu parte da doutrina considera-lo como procedimento administrativo. Todavia, como leciona Souto Maior Borges, as normas jurídicas tributárias têm dupla função, a função de determinar a competência na aplicação da norma e o procedimento a ser obedecido, e a função de determinas o conteúdo dos atos administrativos tributários.

As normas gerais e abstratas tributárias, além de possuir a função de determinas o conteúdo dos atos administrativos tributários, têm o papel de determinar a competência na aplicação da norma. Diante disso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional determina a competência – privativa da autoridade administrativa – para proceder ao lançamento tributário. É dizer, “a competência administrativa é um pressuposto legal para o lançamento, não uma parte da definição legal dessa categoria jurídico-tributária”. E, competência nada mais é do que a capacidade de exercício regulada pela ordem jurídica.

A autoridade administrativa, portanto, competente para proceder à expedição da norma individual e concreta por meio de lançamento tributário, somente poderá ser determinada pelo exame da legislação posta do ente federado competente para a instituição do tributo. A autoridade é todo aquele que a lei autoriza a praticar o ato de lançamento.

Da leitura do artigo 142 do Código Tributário podemos verificar que há aspectos que devem ser observados na produção da norma individual e concreta. Isto é, em

²⁷ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 104.

primeiro lugar, faz-se necessária a ocorrência do evento (o “fato gerador”) que, verificada pela autoridade competente, ensejará o exercício de se poder-dever de “constituir o crédito tributário”, determinando a matéria tributável, a apuração do quantum devido, a identificação do sujeito passivo e a obrigação a ser por ele cumprida.

Veja-se que, na própria averiguação da ocorrência do evento (do “fato gerador”), na determinação da matéria tributável, do montante devido, do sujeito da relação jurídico-tributária, há um procedimento a ser seguido, o qual está disciplinado em cada legislação própria de regência do tributo, a fim de atender ao interesse público, resguardado as garantias dos administrados. No Código Tributário Nacional, há a previsão geral e indeterminada do procedimento prévio ao lançamento, que será melhor determinado por meio da legislação de cada tributo.

Dessa forma, não basta a ocorrência do evento no mundo fenomênico, para que esse evento no mundo fenomênico, para que esse evento entre no sistema jurídico. Para que o Direito seja aplicado, faz-se necessária a sua tradução em linguagem competente prevista pelo ordenamento jurídico, convertendo-se em fato jurídico tributário. Daí a função concretizadora da norma individual e concreta veiculada pelo ato administrativo de lançamento tributário. Nos moldes dispostos na legislação posta, portanto, diante da verificação da ocorrência do evento – narrado na norma geral e abstrata – deve-se seguir a produção da norma individual e concreta, que no caso, no âmbito do Direito Tributário, se faz por meio do ato administrativo de lançamento tributário.

Em outras palavras, para a concretização das normas gerais e abstratas, é necessária a produção da norma individual e concreta (o lançamento tributário). Contudo, tem de se ter em mente que, o marco inicial na prática dos atos (ou do ato) que resultarão no ato-fim de lançamento e a própria competência orgânica para sua produção estão previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Vale dizer que o artigo 142 do Código Tributário Nacional outorgar competência para a produção de normas individuais e concretas por meio do lançamento tributário, estabelece uma consequência (sanção) ligada ao não exercício da competência administrativa, qual seja, a “responsabilidade funcional” do agente, contida no parágrafo único, desse mesmo artigo. Daí se falar em poder-dever da Administração Tributária.

Ao dispor, no parágrafo único, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, reitera nosso Código Tributário Nacional a opção pelo sentido procedimental do termo “lançamento”. Fixando dois aspectos: um, para referir-se ao caráter vinculado do ato administrativo e, outro, para estabelecer o relacionamento de direito administrativo entre órgão e funcionário. Advém daí o “dever-poder” do órgão da Administração, na pessoa de seu agente, de realizar o lançamento (Administração – funcionário); e o “poder-dever” da administração para atuar o lançamento, com destaque na competência a ser exercida pelo agente perante o administrado (Administração – administrado).

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho²⁸ *“vinculado é o processo, não o produto. É o ato-fato, não o ato-norma que, uma vez expedido, ingressa no sistema como uma regra jurídica qualquer, apenas discriminada em função do instrumento que a introduziu no conjunto”*.

3.4 LANÇAMENTO E AUTO DE INFRAÇÃO

A norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração Tributária, somente ingressa no sistema jurídico ao ser revestida em linguagem própria, isto é, aquela prevista pelo ordenamento jurídico.

No “lançamento por homologação” é atribuído ao particular (sujeito passivo ou quem a lei determinar) o dever de reconhecer a ocorrência do evento (“fato gerador”), descrito na norma geral e abstrata, determinar a matéria tributável, apurar o montante devido e a estabelecer sua situação na relação jurídico-tributária, isto é, no polo passivo. Em outras palavras, ao particular é atribuído o dever de produzir a norma individual e concreta tributária e, ainda, a obrigação de efetuar o recolhimento do quantum apurado.

Por outro lado, quando a norma individual e concreta tributária fica sob a produção e responsabilidade da Administração Tributária, isto é, quando o lançamento for efetuado pela autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do Código Tributário

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 170.

Nacional, a introdução dessa norma no ordenamento é disciplinada pela legislação de instituição e regência de cada tributo.

Vale dizer que essa inclusão da norma individual e concreta no mundo jurídico se dá, em regra, pela notificação de lançamento. Todavia, não podemos falar em lançamento e notificação do lançamento, sem tratar da aplicação de penalidade.

O artigo 142 do Código Tributário Brasileiro prescreve que:

“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”.

O lançamento tributário é uma norma individual e concreta primária, isto é, se ocorrido determinado evento em um tempo e espaço, deve ser realizado o pagamento de uma quantia pelo sujeito passivo “x” em favor do sujeito ativo “y”. Tudo isso, de acordo com os “critérios” narrados na norma geral e abstrata.

O descumprimento dessa conduta obrigatória dá ensejo a aplicação da norma secundária, que possui a seguinte fórmula: “*Dado o fato A, deve ser a conduta B. Dado o descumprimento de B, deve ser a sanção C*”²⁹.

Assim, caso não seja realizado o recolhimento da obrigação tributária, ou se realizado com insuficiência é cabível a aplicação de sanção, definida pela legislação, em razão do descumprimento.

Todavia, a “penalidade aplicável”, com fulcro artigo 142 do Código Tributário Nacional, na opinião de Paulo de Barros Carvalho, não corresponde propriamente à sanção prevista na norma secundária. A cobrança de determinado valor (multa pecuniária), como punição em razão da falta de recolhimento do tributo, não confere a essa penalidade administrativa a natureza de norma sancionatória (secundária). Isso porque a norma secundária se caracteriza pela “presença da atividade jurisdicional na exigência coativa da

²⁹ VIEIRA, José Roberto. IPI - a regra-matriz de incidência: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 58.

prestação, traço decisivo na sua identificação normativa”³⁰. Nesse mesmo sentido podemos dizer que as sanções administrativas (multas pecuniárias) são também normas primárias.

Com o objetivo de diferenciar as normas primárias, estabelecadoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de atos ou fatos lícitos, Eurico Marcos Diniz de Santi ³¹ adotou a expressão norma primária dispositiva, enquanto que, as normas primárias que tem pressuposto um ato ou fato ilícito, denomina de norma primária sancionadora.

O ato de aplicação da penalidade administrativa é também um ato de produção de uma norma individual e concreta tributária primária sancionadora. Importante deixar claro que a aplicação dessa penalidade, ou seja, a criação da norma individual e concreta, não é faculdade da Administração e sim atividade vinculada.

O mesmo se aplica também às “obrigações acessórias”, que conferem ao administrado o cumprimento de “deveres instrumentais”. Caso o dever não seja cumprido ou, se cumprido com falhas/erros, a penalidade eventualmente cabível prevista na lei, não tem caráter de sanção, não se trata de norma secundária. O ato de aplicação da penalidade administrativa será ato de produção de norma primária sancionadora.

Note-se que a penalidade administrativa prevista no consequente da norma geral e abstrata primária “sancionatória”³², segundo Paulo de Barros Carvalho, será em geral o pagamento de uma quantia em dinheiro, cuja base de cálculo e alíquota será definido pela legislação que institui a penalidade. Porém, a própria legislação pode estabelecer como sanção uma quantia fixa, nas referidas “multas de natureza formal”.

A norma individual e concreta primária sancionadora para ser posta no mundo jurídico, precisa também ser vertida em linguagem competente, válida, nos moldes previstos no ordenamento jurídico. Na lição de Paulo de Barros Carvalho, *“trata-se, igualmente, de uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento de uma certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não satisfeita segundo as expectativas normativas”*³³.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo, Saraiva, 1999, p. 37-38.

³¹ SANTI, Erico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41-42.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 403.

³³ Idem, p. 405.

O lançamento e o “auto de infração” são, pois, dois atos administrativos introdutórios de normas individuais e concretas. Pelo lançamento há a introdução de uma norma primária dispositiva, em que no antecedente está um ato ou fato lícito e, no consequente, a relação jurídico-tributária. Pelo auto de infração, por sua vez, há a introdução da norma primária sancionadora, em que no antecedente há a descrição de uma conduta infratora da legislação, um ato ou fato ilícito e, no consequente, uma penalidade pecuniária.

O “auto de infração” como ato de aplicação de penalidade precisa ser revertido de suporte físico, que deve ser levado a conhecimento dos administrados. Isso porque é por meio desse instrumento próprio o administrado toma conhecimento quanto à aplicação de uma penalidade pecuniária.

Um dos pontos relevantes é quando em um “auto de infração”, exige-se a obrigação principal não recolhida pelo sujeito passivo (ou recolhida com insuficiência) e também a multa pecuniária pertinente à infração, eventualmente, cometida por ele, ainda que seja a própria falta de recolhimento do tributo.

Nesse caso, podemos dizer que existem dois atos jurídicos administrativos, como ensina Alberto Xavier, de naturezas distintas: um ato jurídico de lançamento oficioso e um ato jurídico de aplicação de penalidade. Trata-se de dois atos de aplicação da norma tributária geral e abstrata, porém um deles de aplicação da norma primária dispositiva e, o segundo, ato de aplicação da norma primária sancionadora ou sancionatória.³⁴

“O lançamento aplica a norma tributária material, em cuja hipótese se integra um fato tributário e cujo mandamento se traduz na criação de uma obrigação tributária; ao invés, o ato de aplicação de uma pena fiscal concretiza a norma penal tributária, em cuja hipótese se integra um fato punível, constituído por uma infração à lei fiscal e cujo mandamento se traduz na sanção correspondente”.⁴⁰³
(grifo do autor)

De fato, como afirma Eurico Marcos Diniz de Santi, a norma é a significação e não seu suporte físico, nada impede que em um mesmo documento, “suporte físico”, estejam contidos mais de uma norma ou “ato-norma”, na sua expressão. Em outras

³⁴ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

palavras, é possível, que no “auto de infração” seja inserida mais de uma norma individual e concreta, podendo abrigar o ato de lançamento tributário, bem como o ato de imposição de penalidade.³⁵

Todavia, vale novamente pontuar:

(...), auto de infração não é lançamento, mas pode conter lançamento do tributo. Não obstante, necessariamente, tal ato procedimental conterá ato de individualização e concreção de norma sancionatória, isoladamente (se o contribuinte descumprir apenas um dever acessório) ou em conjugação com a aplicação de norma tributária que disciplina a cobrança de tributo (se o obrigado deixou de pagar o tributo devido).³⁶

Cumpre notar nesse momento a importância da escolha da expressão ato de imposição de penalidade, ao invés de proposta de penalidade, nos termos do Código Tributário Nacional.

De acordo Alberto Xavier³⁷ e Luciano Amaro³⁸, a autoridade fiscal, competente para lançar o tributo, é também a competente para aplicar a penalidade cabível, prevista pela legislação, não se trata, pois, apenas de propor a penalidade, isso porque essa atividade é vinculada, nos próprios termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional não disciplina a forma que o “auto de infração”, como suporte das normas individuais e concretas, deve se revestir e como deve ser a ciência do particular quanto ao seu conteúdo. O “auto de infração”, normalmente, tem sua formalização regida pela legislação de cada tributo ou por legislação específica.

Assim como a notificação de lançamento, o “auto de infração”, em atenção aos princípios informadores da atividade administrativa, previstos de forma expressa na Constituição Federal³⁹, deverá ter alguns contornos próprios. Nesse sentido, a intimação, ou ciência válida, do auto de infração se constitui em um dever imposto à Administração,

³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 240.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.p. 789.

³⁷ XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 60.

³⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 345.

³⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

como requisito de eficácia de seus atos e como garantia ao administrado na defesa de seus direitos perante a Fazenda Pública, na medida em que imputa o descumprimento de uma obrigação e aplica penalidade.

4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Os artigos 147 a 150, do Código Tributário Nacional, listam três “modalidades de lançamento”.

Na realidade, o lançamento tributário não pode ser visto e estudado como algo estático. Por esse motivo devem ser estudados, principalmente, os procedimentos prévios ao lançamento, ou seja, como este deve se realizar e, após, realizado o lançamento, os seus efeitos na relação jurídica tributária.

Assim, vale examinar as “modalidades de lançamento” previstas pelo Código Tributário Nacional, visto que haverá repercussões quanto à disciplina jurídica a que cada espécie de procedimento está sujeita, por força das previsões no ordenamento jurídico.

As três espécies que o Código Tributário Nacional prevê são: o (a) lançamento de ofício; (b) lançamento por declaração; e (c) lançamento por homologação.

Souto Maior Borges⁴⁰ nos lembra de que essa classificação, inspirada na doutrina italiana, nos termos do ordenamento jurídico tributário brasileiro, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa. Contudo, se pensarmos em tais modalidades como tipos de procedimento prévio ao lançamento e não propriamente em espécies de lançamento tributário, na ressalva de Paulo de Barros Carvalho, a classificação é ajustável ao Direito Brasileiro.

A partir dessa premissa, pode-se falar em (i) lançamento de ofício, cujo procedimento prévio ao ato administrativo é exclusivo da Administração; (ii) lançamento por declaração, cujo procedimento fica a cargo dos administrados e da Administração; e, (iii) o lançamento por homologação, cujo procedimento prévio ficará a cargo do

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 321.

administrado, sendo que restaria ao fisco homologar os atos praticados por ele. Passa-se ao estudo de cada modalidade.

4.1 LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A classificação tem por base o grau de atuação do administrado na atividade administrativa tributária, especialmente na apuração e recolhimento do tributo. Nesse caso, o administrado não possui papel algum, cabendo à Administração Pública realizar todas as medidas necessárias para apurar o crédito tributário.

O lançamento de ofício é uma espécie específica, realizado pela Administração nas hipóteses em que o lançamento independe de qualquer ato do administrado ou, ainda, nos moldes do artigo 149 do Código Tributário Nacional, quando o sujeito passivo ou terceiro interessado presta informações ou quantifica o débito tributário de forma insuficiente. No caso do pagamento não pontual é pelo “lançamento de ofício” que será “constituído o crédito tributário”, na expressão do Código Tributário Nacional, tornando possível a sua cobrança.

A importância do lançamento é tanta que levou o legislador constitucional a determinar que a sua regulamentação fosse objeto de reserva de lei complementar (ex vi do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal).

Um exemplo de lançamento de ofício é o Imposto Territorial Predial Urbano – IPTU, em que todos os dados, elementos e cálculo do quantum devido ficam a cargo da Administração.

Cumpramos esclarecer que atualmente o ato de lançamento tributário é praticado predominantemente como exercício de controle e de fiscalização dos atos dos administrados – declaração e recolhimento.

Pode ocorrer, assim, o lançamento de ofício como um substituto de outro lançamento de ofício ou lançamento por declaração ou “lançamento por homologação”, nas situações arroladas nos incisos I a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional. Sendo elas: (i) quando a lei assim o determinar; (ii) quando a declaração não for prestada

por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (iii) quando a pessoa legalmente obrigada, ainda que tenha prestado a declaração, tenha deixado de atender a pedido de esclarecimento formulado por autoridade competente, se recuse a prestá-lo ou o preste insatisfatoriamente; (iv) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (v) quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício no procedimento prévio ao lançamento por homologação; (vi) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (vii) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (viii) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (ix) quando se prove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade administrativa que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Nesses casos, o lançamento de ofício irá substituir o próprio lançamento de ofício anterior, o lançamento por declaração ou o “lançamento por homologação”, ou melhor, os procedimentos que o antecederam. Em outras palavras, será produzida, pelo novo lançamento de ofício, uma nova norma individual e concreta, que substitua aquela anteriormente produzida pela própria autoridade, no lançamento direto e por declaração, ou pelo sujeito passivo no lançamento por homologação.

4.2 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

No caso do lançamento por declaração há a interação entre o cidadão-administrado e a Administração. O sujeito passivo ou terceiro apresenta uma declaração com os dados essenciais para o lançamento, que é levado a efeito pela Administração, nos termos do artigo 147 do Código Tributário Nacional. A existência dessa declaração é pré-requisito procedimental do ato de lançamento que será expedido, num momento seguinte, pela Administração. Trata-se de “dados fáticos”, na expressão de Luciano Amaro⁴¹, os

⁴¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 358.

quais, sendo prestados corretamente, possibilitarão que o lançamento seja realizado pelo fisco.

Assim, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração, a lei estabelece para o sujeito passivo da obrigação tributária principal o dever de fazer a declaração, isto é, de prestar à autoridade administrativa as informações relativas aos elementos de fato indispensáveis ao lançamento, mas estabelece para a autoridade o dever de fazer a determinação do valor do crédito tributário, com base nas informações, e notificar em seguida o sujeito passivo para fazer o pagamento correspondente, de modo que sem tal notificação não haverá mora por parte do sujeito passivo.

A principal diferença entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação está em que no primeiro a lei impõe ao contribuinte o dever de prestar informações relativas ao fato gerador do tributo à Administração Tributária, mas a exigibilidade fica pendente de uma providência da autoridade administrativa. Prestadas as informações, isto é, feita a declaração, o contribuinte aguarda o lançamento que a autoridade fará com base nelas. Note-se que não existe o dever de pagar antecipadamente, ou seja, antes de ser notificado do lançamento. Já no segundo, o contribuinte é obrigado a apurar o valor do tributo e antecipar o pagamento. A lei pode atribuir ao contribuinte o dever de prestar informações à Administração Tributária, como atualmente ocorre em relação à maioria dos impostos, como pode simplesmente deixar a cargo da autoridade administrativa a busca de tais elementos/informações junto ao contribuinte.

A palavra notificação designa o ato pelo qual a Administração Tributária informa o sujeito passivo da obrigação tributária que há um lançamento efetuado contra ele, e o chama para fazer o pagamento ou apresentar defesa.

Vale dizer que a diferença fundamental entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação não está apenas na obrigatoriedade de o sujeito passivo prestar informações ao Fisco. No lançamento por declaração, o cálculo do montante devido pode ficar a cargo do sujeito passivo ou de terceiro, porém, diferencia-se do lançamento por homologação, na medida em que deverá existir, necessariamente, o ato de lançamento tributário pela autoridade competente, o qual será posterior à declaração e anterior ao pagamento realizado.

Nesse sentido Luciano⁴² Amaro ensina:

“mesmo que o declarante já faça, no documento a ser apresentado, as operações necessárias a quantificar o montante do tributo, só haverá lançamento quando a autoridade, (...), efetivar, documentalmente, o ato de lançamento”.

No lançamento por homologação, ao contrário, o pagamento do tributo é realizado sem que exista o ato de lançamento.

4.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

No lançamento por homologação os procedimentos para apuração e recolhimento do crédito tributário são realizados pelo administrado.

Alguns doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho, Estevão Horvath, Eurico Diniz Santi e outros, chamam atenção à imprecisão terminológica que o termo “lançamento por homologação” possui. Isso porque, no denominado “lançamento por homologação” ou no “autolançamento”, não há que se falar propriamente em lançamento tributário, conceituado como ato jurídico administrativo, produzido pela Administração tributária.

Estevão Horvath⁴³ ensina que o particular participa do que ele denomina de “procedimento de lançamento”, o “procedimento de aplicação do tributo, o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato jurídico tributário e apurar o quantum devido. Porém, o ato liquidatório é um ato administrativo, privativo da Administração”.

O principal ponto no que se refere ao estudo do “lançamento por homologação”, na expressão do Código Tributário Nacional, está em determinar qual a sua natureza jurídica.

⁴² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 358.

⁴³ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolançamento”. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79.

Estevão Horvath⁴⁴ elenca as principais construções da doutrina a respeito da natureza jurídica do autolançamento: (a) operação intelectual do sujeito passivo; (b) ato administrativo tácito; (c) ato administrativo realizado por particular; (d) lançamento provisório; (e) ato de colaboração do administrado.

Dessa forma, cumpre examinar cada uma dessas noções.

(a) Operação mental realizada pelo particular é juridicamente irrelevante, isso porque o ordenamento jurídico atribui efeitos às declarações prestadas pelos particulares e ao pagamento antecipado. A operação intelectual em si, mesmo sendo necessária ao lançamento enquanto não vertida em linguagem válida, prevista pelo ordenamento jurídico, não é recepcionada pelo sistema jurídico e não produz nenhum efeito.

(b) Ato tácito ou presumido de liquidação é a teoria segundo o qual, a declaração apresentada pelo particular, mesmo que nos termos da lei, não é suficiente para supor que se converta em lançamento sem a intervenção da Administração. Ou seja, sem a manifestação da Administração não há um ato que produz efeitos jurídicos próprios do lançamento; há apenas um ato, em que o particular propõe um conteúdo à liquidação, e que a Administração pode conferir caráter jurídico. Logo, quando a Administração recebe a “proposta do lançamento” do particular, pode aceitá-la e proceder ao lançamento, ou rejeitá-la e retificar o ato.

Vale dizer que os atos praticados pelo particular, que não exerce função pública, não podem ser qualificados como ato administrativo por falta do elemento subjetivo condicionante. Tanto é assim, que o próprio Código Tributário Nacional reserva à Administração Pública a exclusividade para a expedição do ato de lançamento, quando se refere à homologação dos atos do administrado.

Não se pode falar, desse modo, em lançamento “presumido” ou “tácito”, diante das características atribuídas a este ato pelo ordenamento, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional. O ato de lançamento requer uma declaração, manifestação de vontade, como ato administrativo que é expresso sobre o conteúdo da obrigação tributária, incompatível com a forma presumida ou tácita. Não se pode esquecer que o poder lançador

⁴⁴ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolançamento”. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75-80.

é um poder-dever da Administração, impondo-lhe o dever de proceder ao lançamento do tributo com a expedição do ato administrativo tributário.

(c) “Lançamento por homologação” como ato produzido por particular, também não pode permanecer. Isso porque, o ato de lançamento (previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional) não pode ser equiparado com os atos do particular produzidos no chamado “lançamento por homologação”, já que a função de lançar é de atribuição exclusiva dos órgãos da Administração. Não se pode aceitar que o sujeito passivo ou o responsável tributário assumam o papel da Administração, tendo em vista que não podem realizar função pública; pelo contrário, são os administrados que se limitam a cumprir deveres legais de prestar informações ou declarações e proceder ao recolhimento antecipado.

(d) Lançamento provisório é a teoria pelo qual o “autolancamento” seria equiparável a um ato administrativo, pelo menos do ponto de vista material, se constituindo em verdadeiro lançamento tributário em sentido estrito; nessa linha, a atividade lançadora não se restringiria à Administração.

Por fim, (e) ato de colaboração do administrado. Note-se que, mesmo que a legislação imponha deveres aos particulares, tais deveres não se limitam à colaboração com a Administração. No “lançamento por homologação” é atribuído ao particular diversos deveres, como os de declarar e antecipar o recolhimento, e resultam na segurança jurídica do próprio contribuinte, que sabe que a atuação administrativa se pautará nas informações prestadas, sem prejuízo de uma posterior ação investigadora.

Trata-se, pois, de deveres que levam o contribuinte a não se limitar ao recolhimento do tributo, impondo-lhe o cumprimento de outros deveres.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ e outros estudiosos reconhecem que as operações do particular e da Administração coincidem, isso porque não há diferenças entre a atividade realizada pela Administração e pelo administrado ao verificarem a ocorrência do “fato gerador”, identificarem a matéria tributável e apurarem o valor devido. A diferença está na forma e nos efeitos jurídicos atribuídos pelo ordenamento jurídico. O

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 248.

que não quer dizer que o particular pratique ato de lançamento, já que é o mesmo privativo de autoridade administrativa.

A norma individual e concreta será produzida pela Administração Pública, o que se dá, em geral, com a expedição do ato administrativo. No Direito Tributário, a produção da norma individual e concreta, denominada por Eurico Diniz Santi como ato-norma de formalização instrumental, pelo particular está prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, que imputa ao sujeito passivo, quando a legislação assim o determinar, “o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” do tributo.

Dessa forma, note-se que somente é possível antecipar o pagamento do tributo após a aplicação da norma geral e abstrata tributária ao caso concreto, o que se dá com a produção da norma individual e concreta, por meio da qual serão determinados todos os contornos da relação jurídica tributária que está a se instalar. Todavia, *“o ‘ato-norma formalizador instrumental’ realizado pelo sujeito passivo, não obstante configure um lançamento em sentido material (operativo), não é ‘ato-norma administrativo’”*⁴⁶.

Isso tudo para dizer que, no lançamento por homologação, há a produção de norma individual e concreta tributária pelo particular. Seguindo o pensamento de Paulo de Barros Carvalho não existe nenhuma diferença, como “atividade”, entre o ato praticado pelo agente administrativo e o particular ao identificar os eventos ocorridos no mundo real, os quais guardam relação com os critérios estabelecidos na norma geral e abstrata (regra matriz de incidência) e ao descrevê-los em linguagem própria. Para ele o “homologatório” exercido pela Fazenda não passa de um “ato de fiscalização”. Aliás, tal assertiva se torna patente ao se considerar que, caso não se estejam corretos os procedimentos realizados pelo sujeito passivo, caberá ao agente administrativo promover o lançamento substitutivo ao ato do contribuinte (lançamento oficioso)⁴⁷.

Estevão Horvath⁴⁸, nesse mesmo sentido preceitua:

“O “autolancamento” é o ato, ou o conjunto de atos do particular, que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 220-221.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 432.

⁴⁸ HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolancamento”. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79.

mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolançamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco”.

Nesse contexto, no estudo do lançamento por homologação um dos aspectos fundamentais que deve ser refletido é de que ao fazê-lo, o particular está cumprindo alguns deveres legais, tanto no que se refere à apresentação das declarações pertinentes (deveres instrumentais) quanto ao pagamento da importância apurada como devida (obrigação principal).

Note-se que o artigo 150, caput, do Código Tributário Nacional prevê a modalidade “lançamento por homologação”, cabendo à legislação específica de cada tributo determinar qual a modalidade de procedimento prévio ao lançamento que o tributo estará sujeito e fixar as regras pertinentes à apuração e recolhimento do quantum devido.

Portanto, no “lançamento por homologação” é atribuído ao particular, que pode ser o próprio sujeito passivo da relação ou substituto tributário, o dever legal de reconhecer a ocorrência do evento (“fato gerador”) previsto na norma geral e abstrata tributária, determinar a matéria tributável, apurar o montante devido e se identificar como sujeito passivo ou responsável tributário. Ou seja, o particular possui o dever legal de produzir a norma individual e concreta tributária e convertê-la em linguagem própria. Do mesmo modo, está obrigado a efetuar o recolhimento do quantum devido por ele apurado.

Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ a expressão “lançamento por homologação” utilizada pelo Código Tributário Nacional não seria a melhor, pois não se homologa o “lançamento” efetuado particular, até porque lançamento não há, visto se tratar de ato de competência exclusiva da Administração. Isto é, no seu entendimento homologa-se o pagamento efetuado por antecipação. Logo, se não há pagamento não há nada para ser homologado.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁵⁰, por sua vez, parte do pressuposto de que homologação é uma comparação. Isso porque se compara a norma individual e concreta

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 210.

⁵⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 222.

produzida pela Administração com a norma individual e concreta produzida pelo administrado. Sendo assim, se houver identidade entre ambas, a declaração (na sua expressão “o crédito instrumental formalizado”) é homologada; se a identidade de normas for seguida do pagamento antecipado, realiza-se o suposto normativo da extinção do crédito tributário.

Com o objetivo de atribuir limites temporais a atividade investigatória e controladora da Administração, em nome da segurança jurídica, o ordenamento jurídico tributário brasileiro, por meio do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, limitou a atuação do sujeito ativo no lapso de cinco anos. Nos seus termos: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”.

Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi⁵¹ pondera, “a inércia não produz norma”. A inércia se dá no tempo e no espaço, é um fato, não é norma. Não se pode falar, portanto, em “homologação tácita do lançamento”, primeiro porque a atividade do particular não se caracteriza como lançamento propriamente dito e, segundo, porque não há homologação tácita por decurso de prazo, há decadência do direito de a Administração Tributária rever os atos do particular e proceder ao lançamento de ofício. Com o decurso de prazo, há perda do direito da Fazenda.

5. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O artigo 174, *caput*, do Código Tributário Nacional preceitua:

”A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 223.

Da leitura do dispositivo acima podemos depreender a ideia de que o termo “constituição definitiva” fixa o marco inicial de contagem de prazo prescricional para a ação de cobrança do crédito tributário, deve ser entendido como o ingresso de uma norma individual e concreta válida, fato que se dá com a notificação do sujeito passivo o conhecimento do crédito tributário lançado.

Vale dizer que lançamento definitivo, nos termos do referido artigo não é pois um lançamento imutável administrativamente, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente notificado.

Uma norma jurídica, porém, pode ser invalidada, desde que por outra norma. Assim, o lançamento tributário poderá ser alterado de acordo com os modos de produção dessas normas que alteram outras normas.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁵² ensina que *“o ato-norma é desfeito por outro ato-norma, que expressa ou implicitamente lhe retira a validade. São forma de alteração do ato-norma administrativo, a revogação e a invalidação, esta ultima como gênero abrangente das espécies designadas por nulidade e anulação”*.

Revogação é a extinção de um ato administrativo ou de seus efeitos por outro ato administrativo, realizado no exercício da competência discricionária, por motivos de conveniência e oportunidade.

Em outras palavras, revogação é o desfazimento do ato administrativo de lançamento, ou como denominado por Eurico Marcos Diniz de Santi⁵³ ato-norma de lançamento, com base em critérios de conveniência e oportunidade. A invalidação, por sua vez, é o desfazimento do ato administrativo de lançamento praticado com a violação da lei.

Vale dizer que como não existe discricionariedade na elaboração de um ato administrativo de lançamento tributário (artigo 142, parágrafo único do CTN), pois sua produção é estritamente vinculada às normas administrativas que regulam seu “procedimento”. Portanto, não resta ao agente competente faculdade de aferição e verificação, conforme conveniência e oportunidade. Isso porque, se não há discricionariedade para a elaboração do ato administrativo, também não há em seu

⁵² SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva 2010, p 179.

⁵³ Idem, p 106.

desfazimento, motivo pelo qual não é correto falar em revogação do lançamento, mas somente em invalidação decorrente de irregularidade ou vício do próprio suporte fático do fato jurídico que deu causa ao lançamento.

A alteração do ato administrativo de lançamento pode se dar pela edição de um novo ato administrativo que lhe substitua, nova norma individual e concreta, invalidando implicitamente ou expressamente o lançamento anterior. Pressupõe, assim, competência administrativa para rever o ato administrativo e invalidá-lo.

As normas de competência são aquelas que determinam, de forma genérica e abstrata, as consequências de proceder a invalidação do lançamento. As regras de invalidação do ato administrativo de lançamento estão previstos nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional.

O artigo 145 do Código Tributário Nacional dispõe:

“O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Do estudo desse dispositivo, podemos retirar três regras de invalidação do ato administrativo de lançamento. A primeira tem como pressuposto a conformação do fato jurídico da impugnação do sujeito passivo. Na segunda, o suposto fundamental do suporte fático é o fato jurídico consubstanciado pelo recurso de ofício. E na terceira e última regra de invalidação, o suporte fático para formação do ato invalidador exige iniciativa de ofício da autoridade e que esteja baseada em umas das hipóteses do artigo 149.

Nas três regras acima relacionadas, os fatos jurídicos descritos não são condições suficientes para produção do ato administrativo invalidador, mas condição necessária para sua expedição. Visto que, sem impugnação, recurso de ofício, ou iniciativa

de ofício fundamentada no artigo 149 do CTN, não se há de formar o fato jurídico suficiente para a produção do ato invalidador do lançamento tributário.

Vale dizer que inicialmente o ato jurídico administrativo de lançamento é válido no nosso sistema tributário, mas a validade pode e deve ser testada consoante os padrões estabelecidos pela legislação em vigor.

O lançamento tributário como ato jurídico administrativo pode ser nulo ou anulável. Note-se que a anulação não se confunde com a revogação.

A súmula 473 do Supremo Tribunal Federal reforça a afirmação acima:

“A Administração regoa ou anula o seu próprio ato; o Judiciário somente anula o ato administrativo. Isso porque a revogação é o desfazimento do ato por motivo de conveniência ou oportunidade da Administração, ao passo que a anulação é a invalidação por motivo de ilegalidade do ato administrativo. Um ato inoportuno ou inconveniente só pode ser revogado pela própria Administração, mas um ato ilegal pode ser anulado, tanto pela Administração como pelo Judiciário”.

O ato administrativo de lançamento será declarado nulo, se o fato jurídico tributário inexistiu e nulo será, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária.

Para que seja reconhecida a nulidade é preciso que o vício seja profundo e que comprometa o ato administrativo. Seus efeitos são *ex tunc*, retroagindo à data do evento. A anulação, por outro lado, pressupõe invalidade iminente, isto é, que precisa de comprovação, a qual se realiza em procedimento contraditório. Seus efeitos são *ex nunc*, começando a contar do ato que declara a anulabilidade.

Há também os atos irregulares, assim considerados aqueles eivado de pequenos vícios que, por irrelevantes, não justificariam a anulação do ato. Em casos assim a ordem

jurídica admite, em atenção ao princípio da economia do procedimento, que a própria Administração os retifique, não havendo interferência entre ela e o administrado.

5.1 ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ sublinha que *“nem sempre é fácil distinguir o erro de fato do erro de direito, entrepondo-se uma região nebulosa, uma área cinzenta, que a dogmática ainda não conseguiu suplementar”*.

Para alguns civilistas, resumidamente, erro de fato é aquele que recai sobre a circunstância de fato e erro de direito é aquele que diz respeito à existência de norma jurídica.

A dificuldade de se conceituar o “erro de fato” e o “erro de direito” se encontra na diversidade de significações possíveis.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵ entende que *“erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, intranormativa”*.

No ato administrativo de lançamento tributário, “erro de fato” é a inadequação entre o fato tributário material concreto e o conceito deste, do qual se destaca, mediante a irradiação da eficácia legal da regra-matriz de incidência tributária, o fato jurídico tributário.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p.279. Segue esse entendimento também HORVATH, Estevão. Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro, p.46.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25 ed. Noeses: São Paulo, 2013. p. 391

Erro de direito, por sua vez, é a inadequação entre o conceito da norma e o enunciado prescritivo disposto empiricamente nos textos de direito positivo.

O vício decorrente de erro de fato ou erro de direito expande-se na bidimensionalidade do lançamento tributário, atingindo o plano fáctico, como vício no motivo do ato, e o plano normativo, como vício na motivação, hipótese individual e concreta do ato jurídico de lançamento, que descreve a ocorrência do motivo do ato.

A circunstância de o ato administrativo de lançamento apresentar erro de fato ou erro de direito enferma o ato de vício de legalidade, pois ainda que o erro seja de fato, não se pode esquecer que a validade da norma é conferida pela suficiência do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. Como a Administração pauta-se pelo princípio da estrita legalidade, cinge-se no dever de invalidar ou, se possível, convalidar o ato administrativo que se apresentar nessa situação.

CONCLUSÕES

É através da linguagem prescritiva que as normas de Direito são edificadas, permitindo a convivência dos seres humanos. Contudo, para o alcance de sua concretude, esses enunciados se projetam para o futuro, reportando-se ao passado e regulamentando condutas do presente. É o processo de positivação do direito.

Em outras palavras, em matéria tributária, para que o indivíduo figure no polo passivo de uma relação jurídica como contribuinte, sendo compelido a pagar uma certa quantia a título de tributo, ao sujeito ativo, não basta a regra-matriz de incidência tributária instituidora do tributo.

Assim, tem-se indispensável o regramento da conduta por meio de uma norma individual e concreta, em que o antecedente atesta a ocorrência do fato concreto previsto na hipótese da norma geral e abstrata, e no consequente prescreve a relação jurídica decorrente e seu objeto.

Para possibilitar ao Estado a elaboração de uma norma individual e concreta, a Administração Pública se vale do lançamento tributário, que produz efeitos jurídicos, com observância da lei, especificamente, no sentido de reconhecer, modificar e extinguir direitos ou impor restrições e obrigações.

Por certo o lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, submetido ao regime de direito público, pois se trata de um dever privativo e vinculado do Estado/Administração, que aplica a norma geral e abstrata a situações jurídicas e individuais, inserindo no ordenamento uma nova norma individual e concreta.

É, portanto, ato-norma, isso porque, descreve em seu antecedente, a ocorrência do fato jurídico tributário, e, prescreve, em seu consequente, o liame abstrato a ser firmado entre a Administração e o administrado, pelo qual o sujeito passivo deverá recolher ao sujeito ativo uma quantia a título de tributo.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico) 2.ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo. Atlas, 1993.
- HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolançamento”. São Paulo: Dialética, 1997.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. Revista de Direito Público, n. 84, 64-74, out./dez. 1987.

VIEIRA, José Roberto. IPI - a regra-matriz de incidência: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.