

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Silvia Roberta Chiarelli

A alterabilidade do lançamento tributário

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Silvia Roberta Chiarelli

A alterabilidade do lançamento tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário/Área de concentração Direito do Estado, sob a orientação da Prof.^a Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2009

AGRADECIMENTOS

Indubitavelmente, por mais que eu queira e tente agradecer a todos aqueles que apoiaram a realização desse trabalho, tenho certeza ser impossível demonstrar o peso e representação dessas pessoas em minha vida, e o quanto sou suficientemente grata a todos por tudo que fizeram para que isso se tornasse realidade, razão pela qual sinto-me na obrigação e satisfação de lembrá-los neste momento.

Em primeiro lugar a minha orientadora Professora Regina Helena Costa que com sua inteligência admirável, brilhantes orientações e paciência, acreditou na realização deste trabalho.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho que com sua presença marcante, suas obras, seus conhecimentos e ensinamentos, me motivaram no crescente interesse pelo Direito Tributário.

Muito obrigada ao Professor Robson Maia Lins que com suas orientações durante o cumprimento de um dos créditos do mestrado, além de exemplo pessoal e profissional, me inspirou a desenvolver o presente estudo em torno do tema aqui exposto.

Nesse clima de imensa alegria, peço licença a todos que ao meu lado estiveram nesse último ano, para destacar algumas pessoas que fizeram parte de minha vida e que marcarão, para sempre, a minha história na caminhada do estudo jurídico, pessoas que, por toda a vida, farei questão de guardar no mais digno espaço do meu coração. Assim, obrigada a toda equipe jurídica do escritório Advocacia Lunardelli, especialmente aos sócios Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli e Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, exímios profissionais do Direito, que

reconhecem e apoiam exaustivamente o valor da geração de conhecimento jurídico pelos profissionais do escritório; à Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro Catunda, que considero um modelo de seriedade profissional, contribuindo não só com a elaboração desta dissertação, mas a cada dia dando mostras de uma grande amizade, à Vanessa Damasceno Rosa Spina, profissional talentosa, e a minha fiel amiga Letícia Souza Zugaib, por todo o seu apoio e incentivo. A todos, meus mais sinceros e devotados agradecimentos.

Aos meus pais Luís Roberto e Neide que foram os responsáveis pela minha caminhada profissional e pessoal. Amo muito vocês!

Obrigada, também, às minhas irmãs Silvia Renata e Silvia Raquel pelo amor e amizade incondicionais.

Ainda não teria palavras para expressar minha ternura pelo meu avô Oscar Chiarelli Filho, que sempre será um exemplo em minha vida.

Obrigada ao meu grande amor Felipe Júnior que congregou do trabalho árduo na preparação técnica desta dissertação, bem como por estar ao meu lado nas inúmeras noites e momentos difíceis.

À Deus, conforto para o meu coração, minha alma e eterna luz no meu caminho.

RESUMO

Título: A alterabilidade do lançamento tributário

Autor: Silvia Roberta Chiarelli

O presente trabalho versa sobre o procedimento da alterabilidade do lançamento tributário previsto nos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, bem como nas formas de competência para o exercício dessa alteração e mais, nas causas substanciais da sua revisibilidade previstas nos incisos do artigo 149 do mesmo diploma legal, percorrendo-se os quadros dos vícios do fato jurídico tributário ocorridos pela inserção de normas jurídicas individuais e concretas deficientes, eivadas de erros de fato e de direito. Levando em consideração que o lançamento – concebido como a atividade administrativa pela qual o Fisco constitui a obrigação tributária e conseqüentemente, o crédito tributário e notifica o sujeito passivo para pagá-lo – pode eventualmente conter irregularidades (vícios) e que a Administração Pública pode e deve rever seus atos quando eivados de nulidades.

Nosso Código Tributário Nacional, em observância à Constituição Federal impõe limites ou restrições à disciplina legal de revisão do lançamento tributário evitando-se dessa forma afronta aos direitos fundamentais do contribuinte, estabelece dois critérios limitadores à revisão do lançamento: os temporais e os objetivos. Os limites temporais dizem respeito ao prazo legal dentro do qual poderá a revisão ser iniciada, portanto, diz respeito à decadência do direito de rever o lançamento tributário, e os objetivos estão relacionados aos fundamentos justificadores da revisão, quais sejam, o erro de fato, erro de direito e mudança de critérios jurídicos.

Palavras-Chave: Lançamento Tributário. Alterabilidade do Lançamento Tributário.

Erro de Fato. Erro de Direito. Mudança de Critérios Jurídicos.

ABSTRACT

The aim of the present academic work is to present the procedures of the tax assessment changeability, foreseen in the interpolated propositions of article 145 of the Internal revenue code, also, it covers the ability on performing such activity and the substantial causes for the changeability, as foreseen in the interpolated propositions of article 149 of the same statute, covering the pictures of the vices of the legal fact tributary occurred by the insertion of deficient individual and concrete rules of law, contaminated of errors in fact and right.

Leading in consideration that the tax assessment - conceived as the administrative activity of which the Treasury department constitutes the tributary liability and consequently, the tributary credit, and notifies the passive citizen to pay it – it can eventually contain irregularities (vices) and that the Public Administration can and must review its own acts when contaminated of nullities.

Our Internal Tax Code, in observance to the Federal Constitution that imposes limits or restrictions to legal disciplines of revision of the tax assessment, preventing itself the confront of the basic rights of the contributor, establishes two limits criteria for its revision, which are the temporal limits and the objective limits. The temporal limits rely on to the legal stated period of which the revision could be initiated; therefore, it is associated to the decay of the right to review the tax assessment. And the objective limits are related to the justifying fundamentals of the revision, which are the error in fact, the error of law and the change of legal criteria.

Keywords: Tax Assessment. Tax Assessment Changeability. Error in fact. Error of law. Change of Legal Criteria.

“É inútil dizer que nos encontramos aqui numa estrada desconhecida; e, além do mais, numa estrada pela qual trafegam, na maioria dos casos, dois tipos de caminhantes, os que enxergam com clareza mas têm os pés presos, e os que poderiam ter os pés livres, mas têm os olhos vendados”.

(Norberto Bobbio)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1. PREMISSAS E CONCEITOS – DIREITO POSITIVO, CIÊNCIA DO DIREITO E SISTEMAS JURÍDICOS	14
1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito.....	14
CAPÍTULO 2. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.	22
2.1 Conceito de norma jurídica	22
2.2 A estrutura lógica das normas jurídicas.....	24
2.3 A norma jurídica completa	26
2.4 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas.....	27
2.5 Normas de estrutura e normas de comportamento	29
2.6 Fato jurídico	31
2.6.1 Fato jurídico e a teoria das provas	35
2.7 Regra-matriz de incidência tributária	36
2.8 O Fenômeno da incidência tributária	39
2.9 Validade, vigência e eficácia das normas jurídicas.....	42
CAPÍTULO 3. RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	46
3.1 Relações jurídicas tributárias: sua definição, seus elementos e suas espécies. .	46
3.2 Obrigação tributária e crédito tributário	48
CAPÍTULO 4. DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	55
4.1 Noções introdutórias	55
4.2 Do conceito e natureza jurídica do lançamento tributário	56
4.2.1 Conceito de ato e procedimento administrativo.....	61
4.2.1.1 Atributos do ato administrativo	68
4.2.1.2 Elementos estruturais do ato administrativo.....	74
a) Sujeito ou competência	75
b) Forma	79
c) Finalidade	80
d) Motivo ou pressuposto	82
e) Objeto ou conteúdo	87
4.2.1.3 Ato administrativo discricionário e vinculado	88
4.2.1.4 Formas de alteração dos atos administrativos	90
4.3 Modalidades de lançamento tributário	95

4.3.1 Lançamento de ofício	96
4.3.2 Lançamento por declaração	98
4.3.3 Lançamento por homologação – A constituição da obrigação tributária através da declaração do contribuinte	99
4.4 O problema da eficácia do lançamento tributário.....	109
4.5 Lançamento por arbitramento	114
4.6 Validade, eficácia e definitividade do lançamento tributário	118
4.7 Lançamento e auto de infração.....	121
CAPÍTULO 5. A ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	124
5.1 Considerações preliminares.....	124
5.2 Competência para iniciar o procedimento de alteração do lançamento tributário.....	129
5.3 Impugnação do sujeito passivo.....	132
5.4 Recurso de ofício	134
5.5 Iniciativa de ofício da autoridade administrativa	135
5.6 Limites à revisão do lançamento.....	142
5.7 Decadência do direito de revisar o lançamento	143
5.8 Erro de fato e erro de direito	145
5.9 Mudança de critérios jurídicos	154
5.10 Algumas conexidades da alterabilidade do lançamento tributário.....	161
5.10.1 A retificação da declaração de ofício e pelo contribuinte (sujeito passivo)	161
5.10.2 O problema da coisa julgada nos atos administrativos	165
CONCLUSÕES	170
BIBLIOGRAFIA.....	175

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo trazer à baila um estudo científico mais apurado acerca do lançamento tributário, com foco especial na conceituação de grandes autores a respeito do referido instituto, e informadores do embasamento da alterabilidade do ato jurídico administrativo do lançamento tributário. Apresentaremos ainda, algumas questões polêmicas acerca do tema.

Todo saber científico necessita da fixação de premissas que servirão de foco de estudo por onde as proposições se direcionarão e servirão para uma melhor compreensão da mensagem a ser transmitida.

Desta forma, na tentativa de produzir ciência, fixamos algumas premissas no Capítulo 1, dentre elas, partimos da diferenciação entre Direito Positivo e Ciência do Direito, bem como na diferenciação de seus sistemas, para demonstrar que o Direito existe para regular as condutas intersubjetivas e que para proceder a esta regulação utiliza-se de normas jurídicas, as quais somente se manifestam por intermédio de linguagem.

Assim, demonstraremos que o Direito elege formas lingüísticas aptas a materializar a regulação da própria sociedade. Conceituaremos, portanto, o Direito Positivo e a Ciência do Direito. E neste trabalho o Direito Positivo será visto como linguagem objeto de outra linguagem, que é a Ciência do Direito.

Diante destas premissas fixadas, no Capítulo 2 examinaremos o conceito de norma jurídica, sua estrutura lógica, a norma jurídica completa e sua classificação levando-se em conta o enfoque, não só o fato constituído no seu antecedente (norma abstrata ou concreta), como também, do seu conseqüente que diz respeito às pessoas a quem se dirige (norma geral ou individual), as normas de estrutura e

as de comportamento; o conceito de fato jurídico, assim falaremos apenas dos fatos que interessam ao Direito Tributário por criarem relações jurídico-tributárias.

No Capítulo 3 adentraremos na seara tributária, mais especificamente no âmbito das relações jurídicas tributárias (sua definição, seus elementos e suas espécies) e do crédito tributário.

No Capítulo 4 analisaremos profundamente o lançamento tributário sob a ótica de respeitados autores como Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, Sacha Calmon Navarro Coelho, Eurico Marcos Diniz de Santi, Hugo de Brito Machado, Ruy Barbosa Nogueira questionando se o mesmo seria ato administrativo ou procedimento, suas modalidades, sua validade, eficácia e definitividade e por fim, a diferenciação entre lançamento e auto de infração.

No Capítulo 5 explanaremos a respeito da alterabilidade do lançamento tributário, conforme regra positivada nos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, que estabelece, em princípio, a inalterabilidade do lançamento, de sorte que a sua modificação somente pode ser feita nos casos expressos em lei. Além disso, centraremos a atenção às considerações da competência para a alteração do lançamento tributário, bem como, das causas da sua revisibilidade (incisos I a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional), e dos seus limites, consubstanciados, esses, na decadência do poder de revisão, nos erros de direito e de fato e na alteração por critério jurídico. Finalmente, discorreremos sobre alguns assuntos polêmicos que entendemos terem conexão com o tema objeto deste capítulo.

Cumpramos ressaltar que, sem dúvida, o presente trabalho não esgotou totalmente o tema que é amplo, além de controverso no âmbito doutrinário e jurisprudencial, porém acreditamos ter atingido nosso propósito, qual seja, de prestar

ao leitor uma contribuição no aprimoramento de seus conhecimentos acerca do tema da alterabilidade do lançamento tributário.

CAPÍTULO 1. PREMISSAS E CONCEITOS – DIREITO POSITIVO, CIÊNCIA DO DIREITO E SISTEMAS JURÍDICOS

1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

Primeiramente, chamamos a atenção para a importância da diferenciação entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito, sendo instâncias do Direito absolutamente inconfundíveis, valendo-se de formas e linguagens próprias.

Definimos Direito Positivo como sendo o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado sistema. Além disso, é necessário por premissa entender que o Direito somente existe para regular as relações entre homens.

E como o Direito procede a esta regulação? Por intermédio de normas, representativas dos interesses sociais de determinado momento histórico, esta representação somente poderia se dar por intermédio de linguagem.

O Direito Positivo, necessariamente, está vertido em linguagem, o Direito elege formas lingüísticas aptas a materializar a regulação da própria sociedade.

Portanto, o conjunto de regras instituídas para regular a vida em sociedade comporá o sistema do Direito Positivo.

Entendemos, ainda, Direito Positivo como objeto cultural, produto da atividade humana e, por isso mesmo, uma linguagem. O Direito Positivo é uma camada de linguagem na função prescritiva, que visa orientar condutas intersubjetivas, implantando valores.

O Direito Positivo é linguagem prescritiva válida em determinado território, em determinado tempo histórico, por isso mesmo, determinável.

Adotando tal conceito, temos, portanto, que o Direito Positivo é somente e tão somente aquele conjunto de normas válidas em determinada sociedade que conforma um sistema jurídico.

Conseqüência inexorável é compreender que o valor existe para o Direito Positivo, está em sua raiz, na própria instituição do binômio “lícito e ilícito”. No entanto o Direito Positivo aqui não tomará como referência os valores pessoais de cada intérprete, sendo visto como direito posto, linguagem objeto de outra linguagem que é a Ciência do Direito.

A linguagem prescritiva do Direito Positivo é regida pela Lógica Deontica, onde os valores são “validade e invalidade”.

Fixado o conceito de Direito Positivo, passemos à análise do conceito de Ciência do Direito.

A Ciência do Direito é o estudo do complexo de normas (Direito Positivo), buscando a integração e uniformização dos conceitos, a fim de descrever seu objeto. Assim como no Direito Positivo, na Ciência do Direito há a necessidade de materialização de suas conclusões em linguagem, contudo, uma linguagem diversa. Ao proceder seu estudo, a Ciência do Direito se debruça sobre seu objeto, o Direito Positivo e, ao fazê-lo, produz seu resultado, materializando-o em linguagem descritiva. Essa linguagem, da Ciência do Direito, descreve outra linguagem, a do Direito Positivo, sendo assim, é denominada de sobrelinguagem.

A diferença entre Direito Positivo e Ciência do Direito reside em um principal fato: a diferença de seus objetos. O Direito Positivo representa o conjunto de normas válidas que regulam a conduta humana, enquanto a Ciência do Direito tem como

objeto as normas do Direito Positivo, portanto, assim o Direito Positivo é objeto da Ciência do Direito.

A linguagem prescritiva de condutas presta-se à expedição de ordens, comandos ou prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas, atingindo exclusivamente os fatos e as condutas possíveis. As ordens não são verdadeiras ou falsas, mas sim válidas ou não-válidas e sua sintaxe é estudada pela Lógica Deôntica, da qual faz parte a Lógica Deôntica Jurídica, cujo objeto é a organização sintática da linguagem do Direito Positivo. Em Lógica, o vocábulo “proposição” significa expressão verbal de um juízo, qual seja declarativo, interrogativo, imperativo ou exclamativo.

A Ciência do Direito, no entanto, utiliza-se de uma linguagem eminentemente descritiva, valendo-se da Lógica Apofântica, sendo suas proposições verdadeiras ou falsas.

O conjunto de normas jurídicas válidas que compõe o sistema do Direito Positivo é fruto do trabalho de pessoas com variadas formações, razão pela qual apesar de serem técnicas, ocasionam conflitos de entendimento, ou até mesmo certas contradições.

Já a linguagem da Ciência do Direito, que tem como função descrever as normas do Direito Positivo, não deve apresentar impropriedades, ou melhor, erros, ambigüidades. A linguagem da Ciência do Direito deve ser harmônica, afastando-se contradições ou equívocos pela utilização da Lógica. Se seu objetivo é a descrição do Direito Positivo, esta descrição não pode ser contraditória, uma vez que cabe ao cientista do Direito interpretar as normas jurídicas que compõem o sistema do Direito Positivo, bem como saber as formas possíveis de combiná-las, produzindo assim as significações da mensagem legislada.

Assim, não é demais salientar que o Direito Positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, e cabe à Ciência do Direito descrever esse universo das normas jurídicas, observando-as, interpretando-as, descrevendo-as, ordenando-as, declarando sua hierarquia e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva.

1.2 Sistemas jurídicos

Ao diferencarmos Direito Positivo e Ciência do Direito admitimos, também, a diferenciação de seus sistemas.

Porém, antes de adentrarmos na diferenciação entre os sistemas do Direito Positivo e da Ciência do Direito, cumpre conceituar o que seja sistema jurídico, bem como apresentar suas subdivisões.

O conceito de sistema poderia inicialmente ser veiculado como um conjunto harmônico de proposições unitárias, relacionadas entre si, voltadas para um objetivo comum.

Paulo de Barros Carvalho, tratando do tema, enuncia:

Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.¹

Desta forma, como o Direito necessariamente está vertido em linguagem, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, adotamos como conceito de sistema, não vazio e nem unitário, e sim como um conjunto de elementos,

¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, pp. 137-138.

relacionados entre si e submetidos à pelo menos um critério que lhes atribua unidade, sendo chamado de critério de pertinencialidade.

Paulo de Barros Carvalho enuncia uma classificação de sistema pelo qual pretende enquadrar o sistema jurídico, nesta classificação, divide-os inicialmente, em sistemas reais ou empíricos e sistemas proposicionais, estes subdivididos em sistemas nomológicos e nomoempíricos que, por fim, se subdividem em descritivos e prescritivos.²

Os sistemas reais são integrados por objetos do mundo físico e social, enquanto os sistemas proposicionais, conforme depreende-se do próprio nome, são constituídos de proposições, portanto, integrados pelo fenômeno da linguagem.

Os sistemas proposicionais podem ser nomológicos, constituídos por elementos meramente formais ou formados por proposições com referência empírica e, dentre estes, existem os sistemas descritivos e os prescritivos, abrangendo os descritivos, sistemas de enunciados científicos, e os prescritivos, sistemas de regulação de condutas sociais.

Para Paulo de Barros Carvalho:

O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se também um sistema nomoempírico, mas teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica.³

E mais, enuncia o autor que:

A Ciência do Direito estuda o sistema nomoempírico do direito positivo, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma

² Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 139.

³ *Idem*, p. 143.

fundante, imaginária, que Kelsen chama de *norma hipotética fundamental*, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática.⁴

Portanto, conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, conceituamos o sistema jurídico como um conjunto harmônico de proposições unitárias, integrado por uma rede axiológica de princípios⁵ e regras, de forma hierarquizada, fundados em um pressuposto axiomático, denominado norma hipotética fundamental, a partir do qual as normas do ordenamento, seguindo uma cadeia hierarquizada, buscam seu fundamento e validade tendo como ápice a Constituição Federal.

Definindo-se sistema, temos na lição de Gustavo Sampaio Valverde, que utiliza-se do conceito oferecido pela teoria dos sistemas na abordagem de Niklas Luhmann, que:

(...) pode-se conceituar sistema como *uma porção do mundo, delimitada em razão de possuir uma maneira peculiar de tratar informações, composta por elementos que se relacionam de acordo com estruturas próprias, desempenhando uma função específica por meio de operações internas de seleção e processamento das informações colhidas no ambiente*. Assim, conceituados, os sistemas luhmanianos são *autopoiéticos*,⁶ que para a realização de suas operações recorrem à rede de suas próprias operações, com o que se delimitam frente ao ambiente.⁷

Vejamos a diferenciação entre os sistemas do Direito Positivo e da Ciência do Direito.

⁴ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, pp. 144-145.

⁵ Os princípios são normas jurídicas em sentido amplo que exercem uma força centrípeta, atraindo o intérprete e legislador, na execução de seus trabalhos, para que a produção de normas mantenha a coerência sistêmica e o respeito às normas de maior relevância e conteúdo axiomático do sistema. Resumidamente, podemos dizer que entendemos por princípios como normas para as quais todas as outras devem convergir, toda a interpretação deve orientar-se.

⁶ Cf. Nota de rodapé do texto original: “Diz-se *autopoiéticos* os sistemas que reproduzem seus elementos valendo-se de seus próprios elementos, por meio de operações internas”.

⁷ Gustavo Sampaio Valverde. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*, p. 36.

No caso do sistema do Direito Positivo, existem inúmeros problemas de ordem prática, os quais nos fazem reconhecer que tal sistema não é livre de contradições, por decorrência natural da quantidade de normas que são produzidas diariamente pelo legislador, portanto, a existência de normas e até mesmo princípios contraditórios é inegável.

No entanto, o sistema do Direito Positivo é um sistema auto-referente. Propõe critérios internos e prévios para eliminação de contradições e ainda prevê internamente a forma como o sistema reproduz-se, prevendo a forma de produção de seus novos elementos, novas normas.

Ademais, o Direito Positivo é um sistema sintaticamente fechado, considerado em dado tempo histórico e semanticamente aberto.

Sintaticamente fechado porque trata de textos de Direito Positivo vigentes num determinado tempo histórico, num determinado território. Semanticamente aberto por força das inesgotáveis interpretações possíveis, dentro do processo de geração de sentido, que utiliza os limites da cultura, que certamente sofrem alterações no curso do tempo.

A Ciência do Direito, no entanto, é uma forma sistêmica que não deve possuir contradições, exatamente por ser papel do cientista do direito, em seu trabalho de interpretação e construção de sentido, eliminar as contradições existentes no sistema do Direito Positivo.

É fundamental enfatizar a absoluta inviabilidade de cisão do sistema do Direito Positivo e da Ciência do Direito, esta absoluta impossibilidade decorre do fato de que ao se estabelecer como Direito Positivo o conjunto de normas jurídicas válidas, não podemos nos esquecer que estamos admitindo como o conjunto de todas as significações colhidas dos enunciados prescritivos.

Traçado, em linhas gerais, a diferenciação entre os sistemas do Direito Positivo e da Ciência do Direito, cumpre passarmos à análise do que entendemos ser a norma jurídica.

CAPÍTULO 2. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito de norma jurídica

Conforme já registramos, o Direito Positivo está vertido em uma linguagem que é seu modo de expressão e se volta para regular o comportamento humano com as demais pessoas.

Ocorre que, nenhuma linguagem atinge seu objeto, razão pela qual ela é expressa de alguma forma, por intermédio de determinado suporte físico (oral, escrita, gestos, etc.). Esta linguagem materializada em determinado suporte físico, referir-se-á a um determinado bem ou situação, que é o seu significado. Contudo, determinado interlocutor ao tomar contato com o suporte físico da linguagem, processará mentalmente seu conteúdo, de forma a extrair determinado conceito ou entendimento do suporte físico, que é a significação.

Percebemos, pois, que de um mesmo suporte físico analisado, podemos ter diferentes significações ou interpretações, que irão depender da experiência, da cultura e outros elementos, de cada interlocutor (sujeito) que toma o suporte físico (texto) como ponto de partida.

Desta mesma forma, o Direito Positivo como linguagem não atinge condutas humanas intersubjetivas, portanto, o conjunto de seus textos ocupa o tópico de suporte físico do qual o intérprete se valerá para interpretar aquilo que lê, à luz dos magnos princípios, produzindo com isso as significações da mensagem legislada que nada mais são do que as normas jurídicas.

Com isso, concluímos que a significação, colhida dos textos legais e infralegais, sentenças, atos administrativos, nada mais é do que a norma jurídica.

A respeito das normas jurídicas, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, **as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados** e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.⁸ (grifo nosso)

Assim, norma jurídica é a significação colhida da análise das mensagens do Direito Positivo, e para fazer esta interpretação, neste processo de busca da significação do texto, o intérprete valer-se-á de uma série de conhecimentos, de experiências, de princípios, ou seja, de todo um conjunto de textos e normas válidas, bem como de sua cultura.

Portanto, ao fixarmos o conceito de Direito Positivo como o conjunto de normas jurídicas, objeto do estudo da Ciência do Direito, não podemos limitar seu campo, já que o processo de interpretação, que gera a significação, não pode ser restringido.

Verificamos que a norma jurídica não se confunde com o texto do Direito Positivo que é o seu suporte físico. A lei é a forma, ou seja, instrumento introdutor de que se utiliza a norma, para atingir as condutas humanas.

É oportuno dizer que a norma jurídica e o seu veículo introdutor constituem uma unidade que somente pode ser separada para fins didáticos, não há norma sem um veículo introdutor.

Adotamos “norma” como instância proposicional dos textos de Direito Positivo algo que se produz na mente do intérprete quando trava contato com tais

⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 24.

textos. Norma jurídica não é algo físico, produz-se na mente, é uma construção de cada intérprete.

Legislação é o texto escrito, produto do trabalho do legislador. Norma é a proposição que decorre dos enunciados do Direito Positivo. Exatamente por esta razão, as proposições normativas são produtos de operações mentais, de inferências, não havendo “norma implícita” ou “norma explícita”. Todas as normas são “implícitas”.

Sobre esta questão, o autor Paulo de Barros Carvalho afirma que:

(...) será redundante falarmos em “normas implícitas”, posto que essas entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, *não podendo haver por conseguinte, “normas explícitas”*. É que, situando-se no plano imaterial das significações, as normas encontram base empírica na literalidade dos enunciados expressos que, em si mesmos, não são normas jurídicas.⁹

2.2 A estrutura lógica das normas jurídicas

A norma jurídica apresenta estrutura lógica do condicional, onde há um antecedente (hipótese) e um conseqüente (tese), unidos pelo vínculo abstrato do “dever-ser”.

Em formas lógicas, temos: $p \rightarrow q$. Em linguagem desformalizada, lê-se “se p, então q”.

O “p” é o antecedente desta norma. O antecedente é “descriptor” abstrato das notas características de dados eventos de possível ocorrência no mundo fenomênico (realidade social), podem ser pretéritos ou futuros, eleitos pelo legislador como aptos

⁹ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 23.

a desencadear a fenomenologia da incidência tributária, assim entendida como a junção de duas operações lógicas: a subsunção¹⁰ por meio da atividade humana e a implicação.

O “q” é o chamado conseqüente. O conseqüente, a tese, é “prescritor” de condutas intersubjetivas, devidamente regradas, implicando uma relação deôntica atrelando dois sujeitos de direito. Portanto, o conseqüente é onde se encontra prescrita a relação jurídica que segundo os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker¹¹ nascerá automática e infalivelmente, desde que ocorram todos os elementos previstos no antecedente. Porém, diferentemente deste autor, entendemos que a participação humana é imprescindível no fenômeno da incidência jurídica.

A hipótese implica o conseqüente, estando ligados por intermédio do “dever-ser”, donde surge a compostura hipotético-condicional por força da imputação jurídico-normativa.

Lourival Vilanova, ao afirmar a existência do vínculo implicacional de “dever-ser” entre a hipótese e a tese, ensina que:

(...) a hipótese implica a tese ou o antecedente (em sentido formal) implica o conseqüente. A hipótese é o descritor de possível situação fática do mundo (natural ou social, social juridicizada, inclusive), cuja ocorrência na realidade verifica o descrito na hipótese. Não cabe, como dissemos, interpretar a hipótese como proposição prescritiva (...): vale, tem validade jurídica, foi posta consoante processo previsto no interior do sistema jurídico.¹²

¹⁰ O fenômeno da subsunção opera entre linguagens de níveis diferentes, em que se verifica a subsunção do conceito do fato ao conceito de norma, pois nesta última, enquanto norma geral e abstrata estão descritos os elementos que o fenômeno social deve ter para que o ente competente possa alçá-lo à condição de fato jurídico de uma norma individual e concreta.

¹¹ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 328.

¹² Lourival Vilanova. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, pp. 91-92.

Resumidamente, cumpre dizer que todas as normas jurídicas possuem a mesma estrutura sintática, ou seja, um antecedente implicando um conseqüente. Traduz, portanto, uma forma implicacional de uma provável ocorrência de um evento atrelando a uma futura relação jurídica. Todavia, cada norma jurídica conterà o seu conteúdo, o qual dependerá do interesse social e cultural do sujeito emissor da norma e terá como objetivo final a regulação dos comportamentos interpessoais.

2.3 A norma jurídica completa

Convém afirmarmos que a estrutura da norma jurídica completa é composta de uma norma primária e uma secundária.

A norma primária que prescreve um fato e estabelece um dever correlato caso aquele venha ocorrer. E a norma secundária que prescreve uma providência sancionatória¹³ que será aplicada pelo Estado-Juiz, caso ocorra o descumprimento do comando previsto na norma primária.

Sobre o assunto, Lourival Vilanova, expõe que:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações jurídicas deontológicas direitos/deveres, como conseqüência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as conseqüências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida. Dizemos que há uma relação-de-

¹³ O vocábulo “sancionatória” é utilizado no sentido de demonstrar a presença da atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação.

ordem não-simétrica, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida.¹⁴

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, afirma:

(...) as regras do direito têm feição dúplice: 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.¹⁵

Notamos, pois, que tanto a norma primária como a secundária compõem-se de uma hipótese e um conseqüente. Dessa forma, temos: dado o fato “A” previsto na hipótese da norma primária, deve ser “B” que é o seu conseqüente. E o não cumprimento do conseqüente da norma primária é a hipótese da norma secundária, o qual acarretará a incidência de seu conseqüente que será a aplicação por parte do Poder Judiciário (Estado-Juiz) de uma providência sancionatória de cunho processual.

Conforme nos ensina Lourival Vilanova¹⁶, a norma primária sem a norma secundária se traduz em um instrumento desmaterializado.

Portanto, concluímos que a norma primária conjugada com a norma secundária formará a norma jurídica completa.

2.4 Normas gerais e individuais, abstratas e concretas

Como já dissemos alhures, o Direito é um conjunto de normas jurídicas válidas que possibilita a regulação de condutas intersubjetivas, trabalha com regras

¹⁴ Lourival Vilanova. *Op. cit.*, p. 105.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho. *Op. cit.*, p. 34.

¹⁶ Lourival Vilanova. *Causalidade e Relação no Direito*, p. 190.

jurídicas gerais e abstratas e individuais e concretas.

No presente trabalho classificaremos as normas jurídicas levando-se em conta o enfoque, não só do seu antecedente, como também, do seu conseqüente, pois, como afirma Paulo de Barros Carvalho: “a compostura da norma reclama atenção para o conseqüente: tanto pode haver indicação individualizada das pessoas envolvidas no vínculo, como pode existir alusão genérica aos sujeitos da relação”.¹⁷

A norma será abstrata ou concreta levando-se em conta o fato constituído no antecedente.

Assim haverá a norma abstrata quando no antecedente normativo se depara com a tipificação de um conjunto de fatos que poderão ocorrer no mundo real, e será concreta quando tiver o relato da ocorrência de um acontecimento que se enquadra no conjunto de fatos previsto na norma abstrata.

A norma será geral ou individual quando referíveis aos destinatários da norma, assim será geral quando a regulação das condutas dos destinatários estiver indeterminada, e será individual, quando a regulação das condutas estiver com os destinatários específicos, determinados, individualizados.

Como ilustração de normas gerais e abstratas, temos a norma de competência, a regra-matriz de incidência tributária¹⁸; como normas individuais e concretas, o lançamento tributário, o auto-de-infração, as sentenças judiciais.

É o que preconiza Paulo de Barros Carvalho ao se referir sobre este tema:

¹⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 36.

¹⁸ “(...) a regra-matriz de incidência, como anunciamos anteriormente, se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: “se ocorrer o fato F”. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro, a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados”. (Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, pp. 94-95).

Costuma-se referir a generalidade e a individualidade da norma ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.¹⁹

Diante das considerações demonstradas neste capítulo, vimos que a norma jurídica é a significação dos enunciados dos textos do Direito Positivo, poderá ser geral e abstrata ou individual e concreta.

Na norma geral e abstrata²⁰, há apenas a indicação de uma classe de supostos fatos que poderão ocorrer no mundo fenomênico (mundo real), que desencadearão uma relação jurídica. Por outro lado, na norma individual e concreta já há o enunciado que contém o relato da ocorrência de um acontecimento que se enquadra na classe dos fatos prevista na norma geral e abstrata e, a partir desse relato, desencadeia a ocorrência da relação jurídica.

2.5 Normas de estrutura e normas de comportamento

Sabemos que o objetivo do Direito Positivo é a regulação de condutas humanas. Regula, portanto, a criação de sua própria realidade com a produção de suas próprias regras jurídicas.

Em síntese, toda e qualquer norma jurídica regula o comportamento humano mediata como imediatamente.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, pp. 35-36.

²⁰ Clarice Von Oertzen de Araújo denomina de normas gerais e abstratas aquelas cujo “conteúdo descreve tipos genéricos de condutas e se dirigem a um universo de pessoas, à coletividade, à comunidade, a sociedade civil”. (*Semiótica do Direito*. 1. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 111).

As normas de estrutura estipulam os modos de criação, transformação ou expulsão das normas jurídicas do ordenamento jurídico. Traduzem em normas responsáveis pela produção jurídica.

As normas de comportamento disciplinam o comportamento humano em suas relações intersubjetivas, modalizando-se sempre o dever-ser intraproposicional em permitido, obrigatório e proibido.

Preleciona Luís César Souza de Queiroz, utilizando-se da expressão norma de produção normativa para se referir à norma de estrutura:

a) norma de produção normativa = aquela cujo objeto imediato é a regulação do modo pelo qual uma norma jurídica é criada, modificada ou extinta; e

b) norma de conduta = aquela cujo objeto imediato é a regulação de uma conduta, um comportamento, por meio de uma permissão (P), obrigação (O) ou proibição (P).²¹

Como normas de estrutura, temos as reguladoras de competência, isenções²², imunidades²³, procedimentos administrativos e judiciais. E, como de comportamento, as normas individuais e concretas contidas no ato administrativo do lançamento tributário e no ato de auto-imposição do sujeito passivo.

²¹ Luís César Souza de Queiróz. *Sujeição Passiva Tributária*, p. 98.

²² Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ao traçar o paralelo entre imunidade e isenção sintetiza que: “O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; **integrarem a classe das regras de estrutura**; e tratem de matéria tributária”. (*Curso de Direito Tributário*, p. 206 - grifo nosso). Contrariamente a este respeitável entendimento, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli entende que a norma de isenção poderá apresentar-se como **norma de comportamento**, atingindo diretamente a conduta do particular. (*Isenções Tributárias*, p. 87 – grifo nosso).

²³ Para Regina Helena Costa “as normas imunizantes – como também as normas isentivas – qualificam-se como **regras de estrutura**, porque dispõem acerca da produção de outras normas, isto é, do válido exercício da competência tributária”. (*Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 41- grifo nosso).

2.6 Fato jurídico

Partimos da premissa de que a linguagem é o único meio de manifestação do Direito, que utiliza-se da linguagem das normas gerais e abstratas, das individuais e concretas para regular as condutas humanas em sociedade.

Podemos afirmar que o mundo jurídico seleciona fatos sociais que se forem relatados na linguagem admitida pelo Direito, desencadearão efeitos jurídicos a ele atribuídos.

Para Paulo de Barros Carvalho há distinção entre evento e fato. O evento seria o acontecimento que ainda não foi relatado na linguagem admitida pelo Direito, por isso ele não existe para o mesmo. Porém, este evento poderá passar a existir para o Direito caso venha a ser relatado na linguagem por ele admitida, quando então será denominado de fato.

Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho assim conceitua o fato jurídico:

(...) fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, *são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.*²⁴

Diante dessas considerações, podemos dizer que evento é um acontecimento que altera o mundo fenomênico, enquanto o fato é a descrição deste evento. Assim, concluímos que o fato, no Direito, é sempre uma versão por meio da linguagem da realidade do mundo fenomênico. E mais, que os acontecimentos sociais que inspiram a edição de normas somente ingressam no mundo do Direito Positivo após sua transcrição em linguagem competente²⁵.

²⁴ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 105.

²⁵ Linguagem competente é aquela que o sistema prescreve como hábil para introduzir no sistema a norma individual e concreta constituidora do fato e da relação jurídica.

No presente trabalho, falaremos apenas dos fatos que interessam ao Direito Tributário por criarem relações jurídico-tributárias, que são os chamados fatos jurídicos tributários²⁶.

Porém, é importante ressaltarmos que para que um fato social seja considerado fato jurídico, ou seja, para que um fato tenha efeitos jurídicos, é absolutamente necessário que se enquadre perfeitamente em uma hipótese previamente descrita em norma jurídica.

Segundo Lourival Vilanova: “O fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese”.²⁷

Assim, verificamos que se um determinado fato, qualquer que seja, não estiver, de antemão, minuciosamente descrito em uma norma jurídica pré-existente, não poderá ser classificado como fato jurídico.

Desta forma, concluímos que fato jurídico é um fato social (evento convertido em linguagem) no qual às normas jurídicas atribuíram determinadas conseqüências, configurando-o e tipificando-o objetivamente, ou melhor, é todo e qualquer fato de ordem física ou social inserido em uma estrutura normativa.

Neste sentido, vejamos os ensinamentos da autora Alessandra Gondim Pinho:

(...) o fato jurídico é o elemento fundamental para o mundo jurídico, porque todo direito, toda e qualquer relação jurídica, existe em função de um fato jurídico. O fato jurídico tributário, por exemplo, que, no nosso modelo, é a própria consignação lingüística do evento tributário descrito na norma geral e abstrata,

²⁶ Fato jurídico tributário: enunciado protocolar, denotativo, colocado no antecedente da norma individual e concreta. Protocolar e denotativo porque, a essa altura, já terá colhido os elementos específicos para a formação da relação jurídica tributária. (Alessandra Gondim Pinho. *Fato Jurídico Tributário*. 1. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 64).

²⁷ Lourival Vilanova. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, p. 85.

é o único meio capaz de fazer nascer, juridicamente, a obrigação tributária e o direito do Fisco ao crédito. Essa operação há de se dar pela feitura de uma norma individual e concreta, como normalmente acontece com os fatos jurídicos de outra natureza (cíveis, criminais etc.) e daí a conclusão de que as normas gerais e abstratas dependem das individuais e concretas para a efetiva existência do direito.²⁸

Assim, constatamos que as normas gerais e abstratas do sistema do Direito Positivo discorrem sobre acontecimentos do mundo social denominados de eventos. E que quando ocorre o relato lingüístico da ocorrência desses eventos, surgirá o nascimento de uma relação jurídica²⁹ entre dois ou mais sujeitos de direito, no plano da chamada norma individual e concreta.

Portanto, podemos dizer que estudar o fato jurídico é analisar a relação entre o que está descrito na norma geral e abstrata e o que foi enunciado na norma individual e concreta.

Neste momento, entendemos oportuno apresentarmos o conceito de fato jurídico no campo do Direito Civil. Vejamos, portanto, os ensinamentos do autor Washington de Barros Monteiro:

Todos os direitos, seja qual for sua natureza, procedem de algum fato, positivo ou negativo, normal ou anormal, instantâneo ou de elaboração progressiva. Subsistem por meio do seu exercício, ou da sua defesa. Extinguem-se quando ocorre alguma circunstância, prevista em lei, capaz de acarretar-lhes o perecimento.

Pois bem, esses acontecimentos, de que decorrem o nascimento, a subsistência e a perda dos direitos, contemplados em lei, denominam-se *fatos jurídicos (lato sensu)*.³⁰

²⁸ Alessandra Gondim Pinho. *Fato jurídico tributário*, p. 22.

²⁹ Sobre a relação jurídica falaremos adiante no próximo capítulo.

³⁰ Washington de Barros Monteiro. *Curso de Direito Civil – Parte Geral*, p. 201.

Diante deste conceito civilista, cumpre destacarmos que a expressão fato jurídico pode ser empregada em dois sentidos, *lato sensu* e *stricto sensu*.

O fato jurídico em sentido lato (*lato sensu*) é todo acontecimento, dependente ou não da vontade humana, a que o Direito atribua eficácia (atribua efeitos jurídicos), e pode ser classificado em natural ou humano.

Por outro lado, os fatos jurídicos naturais ou *stricto sensu* independem do elemento volitivo humano, mas produzem efeitos previstos pela norma jurídica, são eles classificados em ordinários (morte, nascimento, maioridade etc.) e extraordinários (caso fortuito ou força maior).

Já os fatos jurídicos humanos ou voluntários resultam da atuação humana (positiva ou negativa) e seus efeitos influem sobre as relações jurídicas, variando as conseqüências em razão da qualidade da conduta e da intensidade da vontade.

Logo, o ato jurídico é todo fato jurídico humano, assim, é conceituado como toda ação ou omissão do homem, voluntária ou involuntária, que cria, modifica ou extingue relações jurídicas.

Os atos jurídicos, em sentido amplo (*lato sensu*), desenrolam-se em: atos jurídicos *stricto sensu*, negócios jurídicos e atos ilícitos. Os atos jurídicos *stricto sensu* são todas as ações lícitas, não voltadas a um fim específico, cujos efeitos jurídicos resultam mais da lei do que da vontade. O que distingue os atos jurídicos *stricto sensu* dos negócios jurídicos é o fato destes últimos serem produtos da autonomia privada, gerando efeitos que derivam da vontade dos sujeitos. Por fim o ato ilícito é toda atuação humana, omissiva ou comissiva, contrária ao Direito.

2.6.1 Fato jurídico e a teoria das provas

Vimos no item acima que só há fato jurídico a partir do relato do evento em linguagem competente para o Direito. Ocorre que, para isso o operador do direito, e aqui se incluem os juízes, promotores de justiça, procuradores, auditores fiscais e etc., há que se aproximar o máximo possível, do evento em si, utilizando-se da linguagem competente para descrevê-lo.

Os meios apontados pelo sistema do Direito Positivo que permitem a articulação lingüística dos fatos são as provas. Portanto, as provas são segmentos de linguagem especificamente indicados pelo Direito Positivo para constituição de cada fato jurídico.

Ao Direito somente importa o fato social que seja relatado em linguagem competente e este relato se faz por meio das provas, porque prova é linguagem.

Para a autora Susy Gomes Hoffman provar é: “demonstrar, por meios – objetivos e subjetivos – determinados pelo sistema, de que ocorreu ou deixou de ocorrer um certo fato”.³¹

Diante destas considerações, podemos dizer que a prova é uma linguagem sobre o fato jurídico e mais, que tudo isso tem aplicabilidade no campo do Direito Tributário, mesmo sendo direito material, onde encontraremos a estipulação dos meios de prova mediante os quais os fatos jurídicos tributários serão representados lingüisticamente. Assim, por exemplo, na operação de circulação de mercadorias o Código Tributário Nacional exige do contribuinte (sujeito passivo) a prévia emissão de notas fiscais e o registro em livro próprio ou o preenchimento da guia competente pelo fiscal, quando o contribuinte não

³¹ Susy Gomes Hoffmann. *Teoria da Prova no Direito Tributário*, p. 69.

promover a expedição de documentos e/ou os registros necessários³².

Assim, podemos dizer que a teoria das provas é de suma importância para a elaboração do ato formalizador constitutivo do fato jurídico tributário e da obrigação tributária que é o lançamento tributário. Dessa forma, resta evidente que se o lançamento tributário se fundamentar em prova falsa, insuficiente, ou ainda mal interpretada pelo agente que o edita, será este ato viciado, passível de anulação administrativa ou judicial, conforme o caso, porque contém um erro de fato ou um erro de direito³³.

2.7 Regra-matriz de incidência tributária

A norma jurídica tributária assim como toda norma jurídica do sistema do Direito Positivo, é composta de um antecedente (hipótese tributária) onde temos a descrição de um fato de possível ocorrência na realidade social e de um conseqüente onde temos a prescrição da conduta devida em razão da concretização do fato previsto no antecedente.

Porém, nos restringiremos a tratar da norma jurídica tributária que rege a configuração do tributo (norma jurídica de direito material) denominada de regra-matriz de incidência tributária, que descreve em seu antecedente um ato, um estado ou um fato da vida de cunho econômico que, se ocorrido concretamente, ensejará (conseqüente) a instauração da relação jurídica. Trata-se de verdadeira norma de comportamento, assim como o é a norma que trata

³² Essas atividades acessórias praticadas pelo contribuinte constituem deveres instrumentais.

³³ Sobre estas questões que envolvem o lançamento tributário, falaremos adiante.

do cumprimento pelo sujeito passivo de deveres instrumentais³⁴ em prol da fiscalização.

A regra-matriz de incidência é, por sua natureza, norma geral e abstrata, e metodologicamente poderá ser cindida em hipótese de incidência tributária e conseqüente tributário.

Na regra-matriz de incidência tributária, o antecedente é composto por três critérios, nominados de material, espacial e temporal.

O critério material descreve abstratamente a situação de fato ou estado de fato de cunho econômico que ensejará a incidência da norma e a produção de efeitos jurídico-tributários, quando aplicada pelo ente competente. O temporal identifica o momento da ocorrência do evento previsto no antecedente da norma tributária e do surgimento da relação jurídica efectual³⁵. O espacial se refere ao local em que o evento do mundo fenomênico deve ocorrer para ensejar a constituição de um fato jurídico tributário.

No conseqüente, temos dois critérios, cada um com dois elementos, o critério pessoal contém indicações abstratas para identificação dos sujeitos ativo e passivo da exação.

O critério quantitativo traz os elementos para que haja quantificação do tributo a ser pago, com a fixação de alíquota e da base de cálculo. Logo, a

³⁴ No presente trabalho, utilizamos a expressão dever instrumental como sinônima da expressão obrigação acessória. Como preleciona o professor Paulo de Barros Carvalho: “Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”. (*Curso de Direito Tributário*, p. 323).

³⁵ De acordo com os ensinamentos da autora Maria Rita Ferragut, a relação jurídica efectual é aquela que não possui revestimento lingüístico que lhe confira concretude físico-existencial, nascendo no preciso instante em que se concretiza, no campo das experiências sociais os eventos típicos. (*Presunções no Direito Tributário*. 1. ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 33).

quantificação, a determinação do montante a ser pago é de fundamental relevância para os fins da conduta do sujeito que tem o dever de suportar o tributo.

Todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária são indispensáveis para a correta compreensão da mensagem deôntica. Sem qualquer destes critérios, fica impossível ao intérprete determinar o alcance completo da norma jurídica da regra-matriz de incidência tributária.

Esta, por ser norma jurídica que delimita o núcleo do tributo, é construção do intérprete que reúne o mínimo de prescrições normativas para que o seu sentido seja alcançado.

Importa esclarecer, ainda, que na regra-matriz de incidência tributária temos unindo a proposição antecedente e a proposição conseqüente, um “dever-ser” neutro, posto pela vontade do homem. É o “dever-ser” interproposicional.

Além do “dever-ser” neutro que une proposição antecedente e proposição conseqüente, há na regra-matriz de incidência tributária, um outro “dever-ser” previsto no conseqüente da norma.

Este “dever-ser”, intraproposicional, não é neutro, mas modalizado em um dos três e somente três modais deônticos: obrigatório, proibido e permitido.

Portanto, no conseqüente da regra-matriz encontraremos os critérios que a relação jurídica deverá conter, a qual será modalizada por um dos três modais acima mencionados.

2.8 O Fenômeno da incidência tributária

Sabemos que o Direito Positivo serve-se de normas jurídicas para regular as relações intersubjetivas, propondo-se a alterar suas condutas, organizando-as, prescritivamente, por meio dos modais deônticos: permitido, proibido e obrigatório.

O autor Geraldo Ataliba relata que: “Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.³⁶

E conclui, mais adiante:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Eurico Marcos Diniz de Santi, diz que:

Incidência designa, em sentido figurado, a ocorrência da subsunção: operação lógica que se caracteriza por conceber um indivíduo compreendido numa espécie, ou uma espécie como compreendida num gênero.

(...)

Assim, incidindo o conceito da norma (hipótese normativa) sobre o conceito do fato (enunciação do suporte fáctico), da coincidência de ambos, surge, então, o fato jurídico.³⁷

Discorrendo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Percebe-se que a chamada "incidência jurídica" se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência

³⁶ Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 42.

³⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, p. 62.

concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.³⁸

No que diz respeito à subsunção, ela se dará quando o fato (fato jurídico tributário que é aquele relatado na linguagem competente admitida pelo Direito Positivo) se enquadrar perfeitamente ao conceito normativamente descrito na hipótese (hipótese tributária), projetando, concretamente um vínculo jurídico, cujos efeitos enlaçarão os sujeitos de direito em suas relações jurídicas.³⁹

Constatamos que o Direito se manifesta por meio de linguagem, sendo imprescindível o ser humano no fenômeno da incidência jurídica.

As normas jurídicas, portanto, não possuem força para auto-incidirem. Somente dar-se-á a incidência por intermédio da atuação do ser humano efetivando a subsunção e promovendo a implicação constante da norma hipotética ao caso concreto.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho esclarece que: “(...) é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina”.⁴⁰

Vislumbramos que o sentido da incidência é dado, portanto, pela aplicação do Direito, como fator de realização do Direito.

³⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 11.

³⁹ *Idem*, *Curso de Direito Tributário*, p. 278.

⁴⁰ *Idem*, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 11.

O Direito positiva-se pelo ato de aplicação, portanto, a efetividade do processo de positivação se realiza pela aplicação do Direito.

Aplicar o Direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, portanto é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral (norma geral), fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual e concreta.

Assim, evidenciamos que o processo de positivação se constitui num *iter* que vai das normas gerais e abstratas às normas individuais e concretas.

Ainda mais uma vez, entendemos ser necessário trazer os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho que assevera:

(...) a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.⁴¹

Notamos, pois, que é o ser humano quem constrói a norma individual e concreta ao utilizar-se da linguagem competente do Direito posto. Por meio desse processo comunicativo se instaura o fato e se relatam os efeitos prescritivos, supedaneados na regra geral e abstrata tipificadora do evento. É a linguagem do Direito Positivo projetando-se sobre a linguagem social para compor a linguagem da facticidade jurídica. Com isso, perfaz-se o processo de positivação do Direito.

Cremos ter exposto que a regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz na hipótese a descrição de um evento especificamente determinado, característica peculiar das normas individuais e concretas.

⁴¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 401.

As normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas, para regulá-las, exigindo dessa forma o processo de positivação pelo ser humano, ou seja, a chamada “incidência jurídica” que se reduz pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira de subsunção, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto ocorrido, faz surgir uma relação jurídica determinada entre dois ou mais sujeitos de direito.

Portanto, podemos concluir e reconhecer que a regra-matriz de incidência tributária por ser uma norma geral e abstrata, reinvidica para a regulação efetiva dos comportamentos intersubjetivos a expedição de norma individual e concreta que poderá ser elaborada pela Administração Pública e, nesse caso, teremos o ato jurídico de lançamento tributário, ou poderá ser enunciada pelo particular (contribuinte).

2.9 Validade, vigência e eficácia das normas jurídicas

Podemos afirmar que não há entre os estudiosos do Direito Tributário uniformidade ao tratar dos conceitos de validade, vigência e eficácia das normas jurídicas, razão pela qual não aprofundaremos esta discussão, uma vez que é farta e refoge em demasia à proposta desse trabalho.

Definimos anteriormente o objeto do Direito Positivo como o conjunto de normas válidas no sistema, assim podemos verificar que a validade da norma é um requisito para sua inclusão no sistema.

A validade é um conceito que deve ser buscado na relação entre a norma e o sistema do Direito posto, portanto, uma norma será válida quando pertencer a um sistema considerado.

Porém, para se saber quando a norma pode ser classificada como pertencente ao sistema, parte-se da escolha de critérios.

Podemos estabelecer o critério kelseniano que define norma válida como sendo aquela que é introduzida no sistema jurídico pelo agente competente e na forma estabelecida⁴²; ou, podemos ainda estabelecer o critério da dedutibilidade que define norma válida como aquela deduzida como consequência lógica das demais normas do sistema.

Verificamos que é difícil a questão da conceituação de validade, por isso concordamos com aqueles que entendem que ingressando no sistema jurídico com base em seus critérios, a norma será válida.

Portanto, ao afirmarmos que uma norma é válida implica admitir que ela apresenta uma relação de pertinência com o sistema jurídico. Normas válidas seriam as introduzidas por autoridade jurídica competente e por meio de procedimento previsto pelo ordenamento.

Dessa forma, a norma só perderá sua validade se for retirada ou expulsa do sistema por outra, e para retirar uma norma do sistema, sob o fundamento de violação das regras de criação, é necessária a edição de uma nova norma. Assim até a edição desta nova norma, a antiga, por mais evidente que seja sua violação,

⁴² De acordo com a clássica lição de Hans Kelsen, o fundamento de validade de uma norma somente pode ser outra norma, de hierarquia superior, instituída por autoridade que, de acordo com outra norma, lhe conferiu esse poder. Entretanto, essa interligação entre uma regra jurídica e outra superior não cresce infinitamente em escalões hierárquicos. Portanto, existe uma norma cujo fundamento de validade já não pode mais ser retirado de outra norma e a essa última norma, Kelsen, denominou de *norma fundamental* e que não é posta através de processos formais, mas pressuposta. Assim, todas as normas que retiram seu fundamento de validade de uma norma fundamental, constituem um sistema normativo. (Cf. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 217).

desde que possua um mínimo de juridicidade, será considerada válida e, portanto, existirá no sistema.

Nesse momento, cumpre ressaltarmos que entendemos assim como Paulo de Barros Carvalho, que a ab-rogação não retira a validade da norma jurídica do sistema e sim a sua vigência para situações futuras, pois a mesma continuará sendo aplicada a fatos anteriores à data da ab-rogação.

No que diz respeito à vigência das normas jurídicas, podemos dizer que é a aptidão que elas têm para produzirem os efeitos jurídicos que lhes são próprios.

Paulo de Barros Carvalho discorrendo sobre o tema, define que: “Viger é ter força para disciplinar, para reger, para regular as condutas inter-humanas sobre as quais a norma incide, cumprindo, desse modo, seus objetivos finais”.⁴³

Mais adiante, ressalta que: “(...) “vigência” significa o atributo da norma que está preparada para incidir no mundo social, regulando deonticamente as condutas intersubjetivas”.⁴⁴

Verificamos portanto que a vigência não se confunde com a validade da norma, pois uma norma poderá ser válida, porém não vigente. Isso ocorre, por exemplo, na *vacatio legis* onde há uma norma válida sem ser vigente, de tal forma que mesmo ocorrendo na realidade os fatos previstos no seu antecedente, estes não ficam juridicizados, deixando portanto de surtir os resultados previstos.

Com relação à eficácia das normas jurídicas, ela pode ser estudada sob três ângulos que são: eficácia jurídica, eficácia técnica e social.

Segundo ensinamentos de Lourival Vilanova a eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação de efeitos

⁴³ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 62.

⁴⁴ *Idem*, mesma página.

que lhe são próprios, ou seja, a relação de causalidade jurídica. Portanto, verificamos que a eficácia jurídica é atributo do fato previsto na norma e não da própria norma.

A eficácia técnica seria a descrição de fatos sociais relevantes para irradiar efeitos jurídicos.

Por sua vez, a eficácia social diz respeito à norma ter sido concretamente cumprida pelos sujeitos envolvidos na situação tipificada, satisfazendo com isso os anseios e as expectativas do legislador.

Passemos, então, a análise da relação jurídica tributária e do crédito tributário.

CAPÍTULO 3. RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3.1 Relações jurídicas tributárias: sua definição, seus elementos e suas espécies

Vimos no capítulo anterior que a regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz na hipótese a descrição de um evento especificamente determinado, característica peculiar das normas individuais e concretas. As normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas para regulá-las, exigindo, dessa forma, a edição de norma individual e concreta.

Assim, constatamos que no conseqüente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), não temos ainda a relação jurídica, e sim apenas os critérios que a mesma deverá conter. Portanto, a relação jurídica, por força da causalidade jurídica (imputabilidade), só surge após a constituição do fato jurídico, ou melhor, com a edição da norma individual e concreta.

Sabemos que o Direito tem o objetivo explícito de regular às condutas intersubjetivas (a vida social) e, para isso, se vale de seu instrumento, que é a relação jurídica decorrente da estrutura implicacional do Direito. Nesta seara, podemos afirmar que a relação jurídica reside no conseqüente da norma individual e concreta.

Diante desse contexto, podemos definir relação jurídica tributária como sendo o vínculo abstrato que une dois sujeitos distintos ao redor de determinado objeto.

Sobre o tema, explicita Paulo de Barros Carvalho:

Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o 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 de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.⁴⁵

Toda relação jurídica é *ex lege* e está localizada no conseqüente da norma jurídica individual e concreta.

A relação jurídica tributária entendida como vínculo abstrato, compõe-se basicamente de dois elementos, que no dizer de Paulo de Barros Carvalho são: “o subjetivo e o prestacional”.⁴⁶ Naquele, elemento subjetivo, estão contidos o sujeitos ativo (pessoa política de direito público titular da competência tributária, nada obstando que seja pessoa jurídica diferente, a quem se delegue capacidade tributária ativa) e passivo (devedor da prestação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em favor do sujeito ativo, podendo ser pessoa física ou jurídica de direito privado) com seus correlatos direitos subjetivos e jurídicos. E no elemento prestacional, está o cumprimento de determinado objeto por parte do sujeito passivo, podendo ser uma prestação de cunho patrimonial ou de deveres instrumentais ou formais.

Ressaltamos que no elemento prestacional, além da determinabilidade do objeto da prestação deve-se ater a sua licitude e sua possibilidade física e jurídica.⁴⁷

Além disso, cumpre salientar que não se admite relação jurídica senão entre sujeitos de direito, portanto, necessariamente no elemento subjetivo tem-se sujeitos de direito em posições antagônicas. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker adverte:

⁴⁵ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, pp. 315-316.

⁴⁶ *Idem*, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 170.

⁴⁷ Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Op. Cit.*, p. 172.

A relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações jurídicas. Por isto, toda e qualquer relação jurídica (inclusive a que atribui direito real ao *sujeito ativo*) é *sempre pessoal*: entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa.⁴⁸

Por fim, adentrando nas espécies das relações jurídicas tributárias, que poderão ser classificadas com base em quaisquer critérios, aqui escolhemos o critério da característica de economicidade da relação, ou seja, a possibilidade ou não de atribuição de caráter econômico (pecuniário) à relação.

Portanto, no Direito Tributário, as espécies de relações seriam duas: a ***relação jurídica tributária obrigacional***, ou ***relação jurídica tributária principal***, de cunho patrimonial, uma vez que consiste em levar determinada quantia de dinheiro aos cofres públicos, cujo sinônimo se traduz como “Obrigação Tributária”; e a segunda, por sua vez, também conhecida como ***relação jurídica tributária secundária de caráter instrumental***, destituída de valor patrimonial, uma vez que é veiculadora de simples deveres de colaboração para fins de controle, apuração, conhecimento e arrecadação de tributos.

3.2 Obrigação tributária e crédito tributário

A expressão obrigação tributária deve ser recolhida como sinônimo da relação jurídica tributária principal. Podemos defini-la como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, em face da ocorrência do fato jurídico e, consoante o qual, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir de outro (sujeito passivo) o

⁴⁸ Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 360.

cumprimento de prestação de cunho patrimonial, ou melhor, o pagamento de determinada quantia em dinheiro, caracterizada legalmente como tributo⁴⁹.

Ao estabelecermos um conteúdo semântico para a expressão obrigação tributária não podemos deixar de analisar as disposições do Código Tributário Nacional referentes à matéria.

O Código Tributário Nacional tratou da temática no Título II, do Livro Segundo, mais precisamente no artigo 113, *caput* e seus §§ 1º e 2º⁵⁰, subdividindo a obrigação tributária em principal e acessória, utilizando-se como elemento diferenciador o caráter pecuniário do objeto da obrigação.

Assim, obrigação principal, para o Código Tributário Nacional, é aquela que pode ser expressa como o dever de entregar dinheiro ao ente tributante (sujeito ativo) decorrente de ato lícito, enquanto obrigação acessória é o dever de fazer ou não fazer determinada conduta.

Vale dizer que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a obrigação tributária principal, tomando como único critério o caráter pecuniário da obrigação, acaba por estender este conceito à figura da sanção pecuniária.

Ao assim estabelecer, o Código Tributário Nacional comete uma impropriedade técnica, na análise de sua sistemática, percebemos que o tributo é a

⁴⁹ Preleciona Paulo de Barros Carvalho: “O vocábulo “tributo” experimenta nada menos que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica”. (*Curso de Direito Tributário*, p. 19).

⁵⁰ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

(...)”.

obrigação que tem por fato gerador uma situação que não constitua sanção de ato ilícito por força do artigo 3º⁵¹ do referido diploma legal, mas com base no artigo 113, §1º, identificamos que a obrigação tributária principal pode decorrer de ato ilícito, o que gera a incongruência referida. Se tributo, que é a obrigação pecuniária, não pode ser sanção de ato ilícito, como a sanção pode ser obrigação tributária principal? É um sem sentido legislativo que cabe ao estudioso do Direito destrinchar.

Neste diapasão, criticamos o próprio alcance da expressão obrigação tributária dada pelo Código Tributário Nacional. Preferimos entender como obrigação tributária principal a obrigação, de caráter pecuniário, que decorre da ocorrência do fato jurídico tributário necessariamente lícito.

Portanto, entendemos que o Código Tributário Nacional ao definir a obrigação tributária principal estabeleceu que a cobrança da sanção, enquanto penalidade pecuniária, deverá dispor das mesmas regras e garantias da obrigação tributária principal, mas escolheu uma forma “discutível” de dizer isso, equiparando, de maneira equivocada, os dois tipos de relação havida entre o Fisco e o contribuinte.

Podemos considerar também discutível a expressão obrigação acessória, na medida em que, ao se utilizar tal expressão, dar-se-á a idéia de algo que depende de uma obrigação principal. Na verdade, a obrigação tributária dita acessória independe da chamada principal, até porque seus fatos geradores são distintos e independentes.

⁵¹ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, verificamos que a obrigação tributária principal e a obrigação acessória não traduzem a mesma coisa, possuindo regimes jurídicos próprios e distintos.

Assim preferimos, no caminho dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a expressão deveres instrumentais ou formais para designar as ditas obrigações acessórias.⁵²

Ademais, notamos que o Código Tributário Nacional procurou distinguir os conceitos da obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador, segundo rege o disposto nos artigos 113, § 1º, e 114⁵³, e o crédito tributário como a situação jurídica que decorre da obrigação tributária, consoante dispõe os artigos 139⁵⁴ e 113, § 1º, *in fine*, e que só se constituiria pelo lançamento.

Ora, partimos da premissa manifestada linhas atrás, de que antes do relato em linguagem competente com a emissão de norma individual e concreta, não há que falar em fato jurídico tributário e sua respectiva obrigação. Além disso, dissemos que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina.

Assim, entendemos que a obrigação tributária também denominada de relação jurídica de conteúdo patrimonial se instala a contar do enunciado factual (fato jurídico tributário) descrito no antecedente da norma individual e concreta. A obrigação tributária encontra-se situada no conseqüente da norma individual e concreta.

⁵² Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 322.

⁵³ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

⁵⁴ “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

A composição interna da obrigação tributária é integrada pelos seguintes elementos que são: objeto (que é o centro de convergência, para onde se voltam às atenções dos sujeitos da relação); sujeito ativo (que é aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária) e o sujeito passivo (que é aquele que tem o dever jurídico de cumpri-la).

Diante da análise interna do liame obrigacional tributário, cumpre dizer que denominamos de crédito tributário o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional, de exigir o objeto da obrigação e, em contrapartida, denominamos de débito o dever jurídico que a ele se contrapõe, qual seja o dever que tem o sujeito passivo de cumpri-lo.

Diante disso, constatamos que em toda obrigação tributária se tem, inserido, um crédito e, portanto, entendemos que as figuras da obrigação e de crédito coexistem, em uma relação de todo e parte.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ao referir-se ao crédito tributário leciona que:

Ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos de 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-se obrigação sem crédito.⁵⁵

Portanto, por imperativo lógico, crédito e débito somente podem ocorrer ao mesmo tempo, ou melhor, ocorrem no preciso instante do surgimento da obrigação tributária, que se dá com a constituição do fato jurídico tributário em linguagem competente.

⁵⁵ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 395.

Em outras palavras, a autora Camila Campos Vergueiro chegou à mesma conclusão de que a obrigação tributária e o crédito tributário instauram-se no mesmo momento:

(...) a obrigação tributária e o crédito tributário instauram-se no mesmo átimo de tempo, já que a obrigação compreende o vínculo abstrato da relação jurídica, como um todo, e o crédito corresponde ao direito subjetivo de que é dotado o sujeito ativo da relação jurídica de ver realizada a prestação tributária.⁵⁶

O crédito nasce conjugado à obrigação tributária por força da ocorrência no mundo fenomênico do fato jurídico tributário, hipoteticamente previsto e descrito na regra geral e abstrata. E dessa hipotização, o sujeito ativo passa a ter o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação pecuniária.

Nesse contexto, entendemos que o crédito tributário só nasce com sua formalização que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência, e formalizar o crédito significa verter em linguagem competente o fato jurídico tributário e a respectiva relação jurídica tributária através de norma individual e concreta.

Desse modo manifestamos nosso entendimento de que a formalização e conseqüente constituição do crédito tributário poderão ser feitas pela autoridade administrativa por meio do lançamento tributário nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, como também pelo contribuinte em cumprimento as normas que prescrevem deveres instrumentais nos termos do artigo 150 do referido diploma legal.

Vejamos a redação dos referidos dispositivos, para melhor elucidar este ponto:

⁵⁶ Camila Gomes Campos Vergueiro. *Obrigação Tributária – O Processo de Positivção e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*, p. 96.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Efetuados os devidos esclarecimentos acerca das relações jurídicas tributárias e do crédito tributário, trataremos a seguir da análise do estudo do lançamento.

CAPÍTULO 4. DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Noções introdutórias

Vimos alhures que a regra-matriz de incidência tributária por ser uma norma geral e abstrata reivindica para a regulação efetiva dos comportamentos intersubjetivos a expedição de norma individual e concreta.

Sendo assim, verificamos que a comunicação da ocorrência da incidência tributária se dá por meio de uma norma individual e concreta e mais, que esta norma terá em seu antecedente o relato da ocorrência do fato jurídico tributário que se inclui na classe dos fatos gerais prevista no antecedente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária) e que por conseqüência, instituirá a relação jurídica tributária⁵⁷.

Verificaremos neste capítulo, mais especificamente no item 4.3, que a obrigação tributária pode ser constituída:

- (i) por atividade da Administração Pública, cujo ato recebe a denominação de lançamento de ofício (artigo 149 do Código Tributário Nacional);
- (ii) por atividade do sujeito a que se acomete o dever de prestar o tributo, chamado de autolançamento, ou “lançamento por homologação”, jungido à ulterior concordância, ou não, do Fisco (artigo 150 do Código Tributário Nacional);

⁵⁷ Utilizamos no presente trabalho a expressão relação jurídica tributária como sinônimo de obrigação tributária.

(iii) pela conjugação da atividade da Administração Pública e do sujeito que tem o dever à prestação tributária, denominado lançamento por declaração⁵⁸ (artigo 147 do Código Tributário Nacional).

Há que se reconhecer, então, que o Direito Positivo admite que o contribuinte (particular, sujeito passivo) através de linguagem competente constitua a obrigação tributária, bem como que a autoridade administrativa o faça com, ou sem, a participação do particular. Em outras palavras, podemos dizer que caberá à autoridade administrativa ou ao contribuinte conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, na qual se especificará os elementos do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, com o que surgirá o crédito tributário.

Antes, porém, de verificarmos as modalidades reputadas hábeis pelo Código Tributário Nacional para a constituição da obrigação tributária, partiremos da conceituação e da natureza jurídica do lançamento tributário.

4.2 Do conceito e natureza jurídica do lançamento tributário

Primeiramente, cumpre dizer que o termo lançamento carrega forte dose de polissemia.

A postura do Código Tributário Nacional em seu artigo 142 foi a de conceituar o lançamento tributário como “procedimento”, dispondo 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

⁵⁸ Entendemos por lançamento por declaração aquele no qual o sujeito passivo adianta informações ao Fisco, a fim de propiciar o lançamento tributário.

tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Contudo, a doutrina ora o conceitua como ato administrativo e ora como procedimento, descabendo falar-se em unanimidade de posições sobre a natureza jurídica do lançamento tributário.

Vejam algumas importantes definições da doutrina nacional:

- Paulo de Barros Carvalho: *“Lançamento tributário é o 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 conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”*.⁵⁹
- Aliomar Baleeiro: “Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo”.⁶⁰

⁵⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 423.

⁶⁰ Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 784.

- Alberto Xavier: Lançamento é “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.⁶¹
- Sacha Calmon Navarro Coelho: Lançamento “é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, a cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração (...)”.⁶²
- Eurico Marcos Diniz de Santi: Lançamento é “ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota”.⁶³
- Hugo de Brito Machado: “Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível”.⁶⁴

⁶¹ Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 67.

⁶² Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 774.

⁶³ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, pp. 155-156.

⁶⁴ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, p. 200.

- Ruy Barbosa Nogueira: “Lançamento tributário é um procedimento administrativo vinculado e obrigatório de declaração da obrigação de determinação do crédito tributário e o constitui formalmente. Em outras palavras, até prova em contrário, declara e configura administrativamente o crédito tributário”.⁶⁵

Realizadas estas considerações sobre o pensamento dos respeitados autores, manifestaremos nosso entendimento a respeito do conceito e natureza jurídica do lançamento tributário, se é ato administrativo ou procedimento administrativo.

Todavia, cumpre asseverarmos que apesar de constar no artigo 142⁶⁶ do Código Tributário Nacional, a definição legal de lançamento como procedimento administrativo, tal assertiva é imprópria para o termo, tratando-se conforme veremos, de ato jurídico administrativo.

Para elucidar essa irrefutável constatação, recorremo-nos aos ensinamentos do autor Estevão Horvath, aos quais somos adeptos:

Poderíamos atribuir ao vocábulo lançamento um sentido amplo e um sentido estrito. No primeiro deles estaria compreendida toda a atividade prévia necessária para determinar-se a quantia a pagar. Em sentido estrito, é o ato que fixa a quantia da obrigação nascida com a realização do fato imponible.

Fulcrados na idéia de que existem (ou podem existir) tributos sem que haja procedimento de lançamento e que, por outro lado impõe a lei que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa (art.

⁶⁵ Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira. *Teoria e Prática de Direito Tributário*, p. 30.

⁶⁶ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

142 do CTN), parece-nos mais tecnicamente adequado entender o lançamento como ato administrativo em que culmina o procedimento impositivo. Ademais, isto propicia a aplicação da secular teoria dos atos administrativos para o deslinde das questões que surgem da atuação da norma individual e concreta posta pelo lançamento.

Em outras palavras, preferiremos denominar *procedimento de apuração dos tributos* ao “procedimento de lançamento” (quando, por óbvio, este exista ou seja necessário), deixando o termo *lançamento* para identificar o *ato* em que culmina esse procedimento, ou é praticado independentemente da existência deste último.⁶⁷

Tecidas tais considerações, conceituamos o lançamento tributário a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, para nós, é uma espécie de ato administrativo, vinculado e obrigatório, uma vez que compele à autoridade administrativa o dever de verificar a ocorrência do evento no mundo fenomênico prevista como fato jurídico tributário, que é aquele selecionado pelo legislador como apto a gerar obrigação tributária e descrevê-lo formalmente para fins de verificar seu encaixe na descrição hipotética descrita na norma jurídica tributária denominada de hipótese de incidência de modo a extrair suas conseqüências jurídicas, as quais conduzem à determinação do montante da obrigação tributária e da individualização dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica.

Assim, verificamos que o lançamento tributário tem natureza jurídica de ato administrativo, e isso significa submeter-se ao regime do próprio Direito Administrativo, atender aos seus elementos e regras. Contudo, não significa possuir todos os seus atributos necessariamente, como veremos adiante.

Dessa forma, podemos afirmar que o ato administrativo do lançamento tributário é o veículo introdutor de uma norma individual e concreta no sistema do

⁶⁷ Estevão Horvath. *Lançamento Tributário e “Autolançamento”*, p. 34.

Direito Positivo, seu conteúdo é a própria norma, que consiste em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência e instituir a obrigação tributária.

Não percamos de vista esse ponto fundamental: lançamento tributário é um ato administrativo que introduz a norma individual e concreta, ou seja, que aplica a norma tributária geral e abstrata ao caso concreto, estabelecendo o vínculo obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo consistente na obrigação de pagar o tributo.

Em outras palavras, entendemos que o lançamento tributário é o ato administrativo pelo qual se introduz a norma individual e concreta que formaliza em linguagem competente um fato ocorrido no mundo social, que está descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata de instituição de um tributo, dando origem ao fato jurídico tributário e conseqüentemente a obrigação tributária.

4.2.1 Conceito de ato e procedimento administrativo

Vimos que o Código Tributário Nacional qualifica o lançamento tributário, no ordenamento jurídico brasileiro, como “procedimento”. E mais, que os autores brasileiros, ora o conceituam como ato administrativo, ora como procedimento administrativo, não havendo uma unanimidade de posições com relação a natureza jurídica do lançamento tributário.

Em decorrência dessa colocação e por serem ato e procedimento administrativo fenômenos diferentes, entendemos de suma importância conceituá-los para distingui-los, uma vez que nosso ordenamento jurídico não os define.

Antes disso, cabe ressaltar que não existe no Direito Positivo brasileiro um conceito unívoco para ato administrativo.

De uma forma geral os autores que tratam deste tema levam em consideração critérios que consideram mais adequados para uma definição satisfatória, razão pela qual não podemos dizer que há uma uniformização do conceito de ato administrativo.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello salienta que tal discrepância é plenamente aceitável, reconhecendo que serão obtidas diversas noções acerca do tema, pois dependerá dos elementos levados em consideração para se examinar quais atos se encaixariam na categoria dos atos administrativos:

De fato, nada há que obrigue, do ponto de vista lógico, a uma coincidência de opiniões sobre a qualidade ou o número dos traços de afinidade que devam ser compartilhados pelos atos designáveis por tal nome; isto é: pelo nome "ato administrativo".⁶⁸

Antes, ainda, de analisarmos as definições elaboradas por alguns autores acerca do ato administrativo, entendemos imprescindível situar o ato administrativo dentro da teoria geral do ato jurídico, estabelecendo-se as distinções necessárias.

De acordo com a teoria tridimensional do direito formulada pelo autor Miguel Reale⁶⁹, o Direito deve ser analisado tendo como base três elementos que o compõe: fato, norma e valor.

Como vimos alhures, a todo instante ocorrem eventos que tanto podem ter origem na natureza como podem ser fruto da ação humana. Denominamos tais

⁶⁸ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 361.

⁶⁹ Miguel Reale. *Lições Preliminares de Direito*, pp. 64-65.

eventos fatos naturais ou fatos humanos. O Direito, conforme já dissemos, ao considerar relevante um fato, pode atribuir-lhe determinada consequência jurídica.

Verificamos, portanto, que o fato jurídico constitui todo fato que é valorado pela norma jurídica.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro classifica como fato administrativo todo fato jurídico que produza efeitos no campo do Direito Administrativo. E complementa, aduzindo que, se o fato não produz efeito jurídico no campo do Direito Administrativo, mas é praticado no âmbito da Administração Pública, então será chamado fato da administração. Nesse sentido preleciona esta autora:

O Direito Civil faz distinção entre **ato** e **fato**; o primeiro é imputável ao homem; o segundo decorre de acontecimentos naturais, que independem do homem ou que dele dependem apenas indiretamente.

Quando o fato corresponde à descrição contida na norma legal, ele é chamado **fato jurídico** e produz efeitos no mundo do direito. Quando o fato descrito na norma legal produz efeitos no campo do direito administrativo, ele é um **fato administrativo**, como ocorre com a morte de um funcionário, que produz a vacância de seu cargo; com o decurso do tempo, que produz a prescrição administrativa.

Se o fato não produz qualquer efeito jurídico no Direito Administrativo, ele é chamado **fato da Administração**.⁷⁰

Dentre os fatos jurídicos, aqueles praticados pelo homem são denominados atos jurídicos.

Os atos jurídicos podem ser praticados com a intenção de alcançar determinados efeitos jurídicos (e nesse caso são denominados negócios jurídicos) ou podem ser praticados sem o intuito de produção de efeitos jurídicos, embora

⁷⁰ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 175.

produzam, os quais são denominados atos jurídicos em sentido estrito. Essa distinção, embora bastante importante no âmbito do Direito Civil, não possui aplicação no âmbito do Direito Administrativo.

Nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

No direito administrativo, onde a Administração Pública não dispõe de autonomia da vontade, porque está obrigada a cumprir a vontade da lei, o conceito de negócio jurídico não pode ser utilizado com relação ao ato administrativo unilateral.⁷¹

Celso Antônio Bandeira de Mello⁷² critica esta forma de distinção entre fato jurídico e ato jurídico, pois afirma que existem fatos jurídicos objetivos que não decorrem da natureza nem da vontade humana, como por exemplo, a prescrição e a decadência que ocorre mediante o decurso do tempo e a omissão do titular do direito. Outrossim, aponta ainda a existência de atos jurídicos administrativos que não derivam de ato humano, como por exemplo, um semáforo utilizado para ordenar o fluxo de trânsito.

Para solucionar o problema, aquele autor propõe que a distinção seja feita levando em consideração que o ato jurídico conterá em seu bojo uma declaração, uma prescrição, enquanto que o fato jurídico não conteria nenhuma nem outra, seria apenas um acontecimento ao qual a lei atribui conseqüências no mundo do Direito. Sendo assim, a omissão, por não conter nenhuma declaração, mas que gera conseqüências jurídicas, segundo o denominado autor, não constitui ato administrativo, e sim fato administrativo, ainda que a Administração Pública tenha se omitido na prática do ato com o intuito deliberado de produzir os efeitos determinados na lei.

⁷¹ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 181.

⁷² Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 358.

Após tecermos considerações acerca da teoria geral do ato jurídico, é necessário conceituarmos o ato administrativo e o procedimento administrativo.

No que tange à conceituação de ato administrativo, Celso Antônio Bandeira de Mello, define-o em sentido amplo, como a:

(...) declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.⁷³

O referido autor, ao definir o ato administrativo como uma declaração, entende que o ato administrativo não só engloba os atos que expressam uma vontade, como também aqueles que contêm somente um juízo, uma declaração, uma opinião. Além disso, esse conceito amplo, abrange também os atos normativos de caráter geral e abstrato.

Por outro lado, define aquele autor que ato administrativo em sentido estrito pode ser conceituado como:

Declaração *unilateral* do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.⁷⁴

Analisando ambos os conceitos acima, verificamos que o ato administrativo em sentido estrito possui como características que o diferencia a unilateralidade e a praticidade.

⁷³ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 370.

⁷⁴ *Idem*, p. 372

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ao procurar estabelecer um conceito para ato administrativo, menciona que este pode ser definido tanto no sentido formal como no sentido material, lecionando que "pelo critério **subjetivo, orgânico** ou **formal**, ato administrativo é o que ditam os órgãos administrativos".⁷⁵ Em seguida, esta autora afirma que este critério mostra-se visivelmente inadequado para fornecer uma escorreita definição de ato administrativo, uma vez que exclui do seu conceito os atos praticados pelo Legislativo e Judiciário, além de englobar atos da Administração sujeitos à disciplina jurídica diversa, como ocorre no caso de atos de direito privado por ela praticados, na mesma categoria do ato administrativo.

E, continua essa mesma autora dizendo que: "Pelo critério **objetivo, funcional** ou **material**, ato administrativo é somente aquele praticado no exercício concreto da **função administrativa**, seja ele editado pelos órgãos administrativos, ou pelos órgãos judiciais e legislativos".⁷⁶

Discorrendo sobre "ato administrativo", não podemos deixar de mencionar também o conceito dado por Hely Lopes Meirelles, para o qual:

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.⁷⁷

Diante de tais considerações, concluímos que ato administrativo é uma espécie de ato jurídico⁷⁸, uma vez que decorre de manifestação (declaração)

⁷⁵ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 178.

⁷⁶ *Idem*, mesma página.

⁷⁷ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 149.

⁷⁸ Vide página 34.

unilateral de vontade submetido ao regime jurídico de Direito Administrativo, possuindo atributos e elementos característicos, os quais serão analisados adiante.

Por outro lado, no que diz respeito ao conceito de procedimento administrativo, vejamos as definições de alguns autores.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello o procedimento administrativo: “É uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo”.⁷⁹

Na lição de Maria Sylvania Zanella Di Pietro:

O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo.⁸⁰

Hely Lopes Meirelles assim conceitua o procedimento administrativo:

é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração. É o *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal.⁸¹

O autor Paulo de Barros Carvalho criticando a orientação do lançamento como procedimento administrativo, assevera:

Em suma, caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é operar com grande imprecisão. Se o procedimento se consubstancia numa série de atos que se conjugam, objetivamente, formando um todo unitário para a consecução de um fim

⁷⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 425.

⁸⁰ Maria Sylvania Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 578.

⁸¹ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 156.

determinado, salta aos olhos que, ou escolhermos o ato final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta existir procedimento, para que haja lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é que um ato jurídico administrativo, com peculiaridades que cuidaremos, a breve trecho.⁸²

E adiante esse mesmo autor diz:

Lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento, como expressamente consigna o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele se não confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, podendo consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.⁸³

À vista do discorrido, compreendemos claramente a diferenciação entre ato administrativo e procedimento no plano do Direito Administrativo, que nos permite corroborar a afirmação de que o lançamento tributário é ato administrativo, e não procedimento.

4.2.1.1 Atributos do ato administrativo

Prosseguindo no estudo dos atos administrativos, abordaremos, os atributos ou características que os diferenciam dos demais atos jurídicos, dando-lhes características próprias que são: a presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade. Tais características decorrem do regime de direito público, ao qual estão submetidos os atos administrativos, que conferem à Administração Pública determinadas prerrogativas e sujeições em virtude do

⁸² Paulo de Barros Carvalho. *Decadência e Prescrição*, p. 39.

⁸³ *Idem*, p. 53. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 423.

relevante papel a ser desempenhado por ela: a realização do interesse público. Portanto, a Administração Pública só deve fazer uso de suas prerrogativas quando no desenvolvimento de atividade voltada ao atendimento de seu fim primordial que é o interesse público.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸⁴ aponta que os atos administrativos são dotados de presunção de legitimidade, que diz respeito à conformidade do ato com a lei; e presunção de veracidade, que tange aos fatos, os quais alegados pela Administração Pública são tidos como verdadeiros até prova em contrário. Milita em favor dos atos administrativos uma presunção *juris tantum* de legitimidade, o que implica na produção de efeitos do ato até que seja decretada sua invalidade. Além disso, cabe àquele que alega provar a existência de vício em relação ao ato administrativo.

Cumpramos salientarmos que todo ato administrativo, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nasce com a presunção de legitimidade, independentemente da norma legal que a estabeleça, em virtude do Princípio da Legalidade da Administração Pública. Por esta presunção *juris tantum*, a execução dos atos administrativos fica imediatamente autorizada, mesmo havendo vício ou defeito que os levem à invalidade.

Podemos dizer que o ato administrativo pressupõe sempre um ato válido e, se acabado, perfeito. O ato administrativo é perfeito quando completa o ciclo necessário à sua formação, ou seja, após esgotadas todas as fases necessárias a sua produção. É válido quando expedido em conformidade com as exigências do sistema normativo, isto é, quando atende todos requisitos estabelecidos pela ordem jurídica.

⁸⁴ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 182.

Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. A prova do defeito apontado contra o ato ficará sempre a cargo do impugnante e, até prova em contrário, o ato terá plena eficácia.

A eficácia é a idoneidade que se reconhece no ato administrativo para produzir seus efeitos específicos. Assim, todo o ato é eficaz quando os efeitos que lhes são próprios não dependem de qualquer evento posterior, como uma condição suspensiva, termo inicial ou ato controlador a cargo de outra autoridade. Observamos então, que o ato administrativo deve ser perfeito, válido e eficaz.

Resumidamente, podemos dizer que a presunção de legitimidade é a conformidade do ato administrativo com o ordenamento jurídico⁸⁵ e a veracidade traduz-se em presumir como verdadeiros os fatos alegados pela Administração Pública.

Por outro lado, a imperatividade é o atributo do ato administrativo que impõe a terceiros a coercibilidade (imposição, obrigatoriedade) para o seu cumprimento ou execução, independentemente de sua concordância. Este atributo decorre da própria existência do ato administrativo, ou melhor, da prerrogativa que tem o Poder Público de, por meio de atos unilaterais, impor obrigações a terceiros.

No entanto, a imperatividade não existe em todos os atos administrativos e somente naqueles que impõe obrigações. E mais, é uma característica que diferencia o ato administrativo do ato de direito privado, tendo em vista que este último não cria qualquer obrigação para terceiros sem a sua concordância.

⁸⁵ Entendemos por ato administrativo em conformidade com o ordenamento jurídico quando for introduzido no sistema jurídico pelo agente competente e na forma estabelecida.

Nesse momento, é oportuno ressaltar a distinção entre o atributo da imperatividade e o da exigibilidade.

Sobre essa questão Celso Antônio Bandeira de Mello com muita propriedade salienta que:

Exigibilidade – é a qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs. Não se confunde com a simples imperatividade, pois, através dela, apenas se constitui uma dada situação, se impõe uma obrigação. A exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la.⁸⁶

Por sua vez, a exigibilidade difere da executoriedade, pois nesta "a Administração emprega meios diretos de coerção, compelindo materialmente o administrado a fazer alguma coisa, utilizando-se inclusive da força"⁸⁷ enquanto que na exigibilidade "a Administração se utiliza de meios indiretos de coerção, como a multa ou outras penalidades administrativas impostas em caso de descumprimento do ato".⁸⁸

Nota-se que a executoriedade é a prerrogativa que tem a Administração Pública de exigir que seus atos sejam cumpridos independentemente de ter que ingressar em juízo (independentemente da intervenção do Poder Judiciário) para que se obrigue a execução do ato. Porém, o Judiciário em virtude do princípio da

⁸⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 403.

⁸⁷ Maria Sylvania Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 186.

⁸⁸ *Idem*, mesma página.

inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV⁸⁹ da Constituição Federal), pode controlar os atos administrativos, mas somente depois da sua realização.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁹⁰ enumera ainda outro atributo do ato administrativo: a tipicidade, que decorre diretamente do princípio da legalidade e, segundo o qual, para cada ato há uma finalidade específica a ser perseguida pela Administração Pública.

Após tecermos tais considerações e julgarmos o lançamento tributário como ato jurídico administrativo, entendemos que seus atributos são:

- a) a presunção de legitimidade, a qual está presente em todos os atos administrativos.

Portanto, o ato de lançamento tributário é considerado autêntico e válido, até que se prove o contrário. Opera-se em seu favor a presunção *juris tantum*, razão pela qual o referido ato se sustenta até que outra decisão de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do contribuinte (sujeito passivo) ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, observando-se os sucessivos controles de legalidade à que os atos administrativos estão subordinados.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho dispõe que:

(...) A presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção *juris tantum*. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão de hierarquia superior o desconstitua,

⁸⁹ “Art. 5º. (...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...)”.

⁹⁰ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 186.

quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.⁹¹

b) a exigibilidade seria outro atributo do ato de lançamento tributário. Tendo sido o contribuinte notificado do teor do ato de lançamento tributário, o crédito nele formalizado passa a ser exigível e caso não seja satisfeita a prestação nele contida por parte do contribuinte, a entidade tributante (autoridade administrativa) adquirirá competência para lavrar outro ato jurídico administrativo, porém de caráter sancionatório, mediante o qual também se insere outra norma individual e concreta.

Outrossim, consideramos que o ato administrativo do lançamento tributário não possui os qualificativos da imperatividade e da excoutoriedade pelas razões a seguir.

A imperatividade como vimos linhas acima, decorre da prerrogativa que tem o Poder Público de, por meio de atos unilaterais, impor obrigações a terceiros. Ocorre que, no lançamento tributário embora o fato jurídico tributário seja constituído pelo antecedente da norma individual e concreta expedida pela Administração Pública, ela assim o faz não para atender a deliberações de sua vontade e sim para atender à lei (as normas gerais e abstratas), uma vez que sua atividade é vinculada, razão pela qual entendemos que o lançamento não desfruta desta prerrogativa da imperatividade.

Com relação ao atributo da excoutoriedade, caso o lançamento tributário fosse portador deste atributo, a Administração Pública poderia com seus próprios recursos, de modo unilateral e arbitrário, constranger materialmente o sujeito

⁹¹ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 277.

passivo a pagar o tributo. Porém, como entendemos que o lançamento não desfruta do qualificativo da executoriedade, caso não seja pago o tributo pelo contribuinte em tempo hábil, a Administração Pública aplicará a penalidade prevista em lei e, se vencido o prazo sem o recolhimento do tributo e da multa correspondente, a entidade tributante não terá outro caminho a não ser socorrer-se do Poder Judiciário para obter a satisfação de sua pretensão tributária.

4.2.1.2 Elementos estruturais do ato administrativo

A vontade manifestada para declarar um direito ou formar um vínculo jurídico, necessita, segundo as regras do Direito Civil⁹² da capacidade legal, isto é, de um agente capaz para realizar o ato jurídico, de objeto lícito e da observância da forma prescrita ou não defesa em lei.

Todavia, o ato administrativo é um ato jurídico especial, típico do Direito Administrativo, motivo pelo qual seus elementos estruturais (formativos) não se restringem aos elementos clássicos, exigidos pela esfera privada, reclamando, ainda, a coexistência de outros elementos componentes.

Percebemos que não há consenso entre os vários autores sobre este tema, entretanto, a sua maioria os aponta como sendo cinco: sujeito ou competência; forma; finalidade; motivo ou pressuposto e objeto ou conteúdo. Podemos dizer que estes elementos são essenciais à formação do ato administrativo, constituindo seus verdadeiros requisitos, dos quais depende a validade do ato administrativo.

⁹² “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei”.

Cumpra salientar, que o estudo de cada um desses elementos ou requisitos é de grande importância, pois permite que sejam identificados vícios presentes neles, o que poderia invalidar o ato administrativo.

Analisaremos a seguir cada um dos cinco elementos que compõem o ato administrativo, entendidos como requisitos ou pressupostos de validade deste tipo de ato,

a) Sujeito ou competência

Competência constitui a medida do poder legalmente conferida a alguém, que o habilita à prática de determinado ato, decorrente sempre de lei.

Assim sendo, podemos dizer que a competência administrativa é o complexo do poder público atribuído aos titulares da Administração para o exercício das funções decorrentes de seu cargo, isto é, poder funcional (dado por lei e por ela limitado) para desempenho específico de função ou atribuição.

Para a prática do ato administrativo é necessário que o agente disponha deste poder legal para exercê-lo, ou seja, de poder específico no limite de suas funções, conferido em lei ou por esta, previsto ou limitado. Por outro lado, a competência administrativa, como requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados. Pode, porém, ser delegada, desde que em conformidade com as normas reguladoras pertinentes.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro considera como elemento do ato não a competência, mas o sujeito, ressaltando ainda que este deve ser capaz e competente para praticar o ato administrativo.⁹³

⁹³ Cf. Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 188.

A capacidade diz respeito a qualquer ato jurídico, estando inclusive prevista como requisito de validade deste na esfera do Direito Civil. No Direito Administrativo, não basta que o sujeito seja capaz, antes de tudo, é necessário que possua competência legal para a prática do ato. Nas palavras daquela autora, competência é definida "como o conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo".⁹⁴ Como consequência de sua necessidade de estar sempre prevista em lei, a competência será sempre elemento vinculado ao ato administrativo.

É oportuno ressaltar que quando a competência administrativa é exercida além dos limites fixados na lei, caracteriza-se um vício que é denominado pela doutrina como excesso de poder. Este constitui uma das formas de abuso de poder (a outra, desvio de poder diz respeito a um vício contido no elemento finalidade do ato), passível de controle seja por autoridade superior ou pelo Judiciário.

Com relação à competência para a prática do lançamento tributário, o *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que:

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.

Com isso, constatamos que na esteira do legislador infraconstitucional, a competência para lançar é privativa, exclusiva e indelegável da autoridade administrativa, que a exerce por seus agentes fazendários, investidos no exercício da função administrativa, nos âmbitos federal, estadual, municipal e distrital.

⁹⁴ Maria Sylvania Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 188.

Nesse sentido, vale citar Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli, quando trata dos órgãos produtores de normas individuais e concretas:

É o próprio CTN em seu artigo 142 quem se refere ao lançamento tributário como sendo de competência exclusiva da autoridade administrativa, ou seja, aquela que tem habilidade lingüística para constituir a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, decorrente da constituição do fato jurídico.⁹⁵

Entretanto, o particular, também, participa da aplicação do direito ao caso concreto. E essa foi a intenção do legislador, quando pelo artigo 150, *caput* e seu § 1º do Código Tributário Nacional, deu-lhe competência para introduzir norma individual e concreta, no sistema do Direito Positivo, ao relatar o fato jurídico tributário e constituir a relação jurídica tributária, *in verbis*:

Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...).

A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho, nos ensina que:

(...) o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em

⁹⁵ Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli. *Do Lançamento Tributário à Extinção do Crédito pela Decisão Administrativa irreformável – Distinções nos respectivos Processos de Comunicação*. Dissertação de Mestrado apresentada a banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, 2006, pp. 130-131.

outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também o cumprimento da prestação pecuniária.⁹⁶

Dessa forma, verificamos que o particular (contribuinte, sujeito passivo) em decorrência do cumprimento de deveres instrumentais ou formais apura o débito tributário e emite (introduz) uma norma individual e concreta.

Contudo, os atos praticados pelo Poder Público (Administração Pública), como pelo particular, introdutores de normas individuais e concretas, documentadoras da incidência tributária, desassemelham-se, pois, são atos jurídicos de "natureza e efeitos diferentes", ou melhor, os sujeitos são diferentes, submetem-se a normas de estruturas distintas e regimes jurídicos diversos.

Assim, denominamos de "lançamento" quando originário do Poder Público; e autolançamento (lançamento por homologação), quando da alçada do sujeito passivo.⁹⁷ Portanto, quando o ato é emitido pelo sujeito passivo, não adquire a personalidade de lançamento tributário como ato administrativo, pois, é ato próprio da Administração Pública, a quem sempre caberá a competência para fiscalizar tal atribuição e desempenho, ultimando, por motivo da constatação de irregularidades ou vícios no seu exercício o lançamento tributário.

Pois bem, diante de tais considerações, resta-nos evidente que são sujeitos credenciados a emitir norma individual e concreta, em matéria tributária, tanto a Administração Pública pelos agentes competentes, como os próprios contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídica tributária, cuja competência, para tal função é atribuída por norma de estrutura. Porém, cumpre rememorar que o ato de lançamento tributário propriamente dito é de competência exclusiva da Administração Pública.

⁹⁶ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, pp. 257-258.

⁹⁷ *Idem*, p. 253.

b) Forma

Forma é o modo como se manifesta o ato administrativo na realidade. Geralmente a forma deve ser escrita para possibilitar a publicação e a fiscalização do ato, bem como para dar maior segurança e certeza jurídica aos administrados, embora admita-se, no entanto, excepcionalmente, a existência de ordens não escritas, ou seja, na forma oral.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro faz a distinção necessária ao apontar que a forma tanto pode ser tomada numa acepção mais restrita, designando o modo pelo qual se dá a exteriorização do ato, como também numa acepção ampla incluindo no conceito não só a maneira como se exterioriza o ato, mas, também, "todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos à publicidade do ato".⁹⁸

A autora acima salienta a importância que possui a forma no âmbito do Direito Administrativo:

(...) a obediência à forma (no sentido estrito) e ao procedimento constitui garantia jurídica para o administrado e para a própria Administração; é pelo respeito à forma que se possibilita o controle do ato administrativo, quer pelos seus destinatários, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado.⁹⁹

No âmbito de Direito Administrativo, a forma vem predeterminada na lei. Assim, a desobediência à forma exigida em lei para a prática do ato acarretará a invalidade do ato administrativo por ferir garantia dos administrados.

⁹⁸ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 192.

⁹⁹ *Idem*, p. 193.

Ademais, cumpre salientar que integra o conceito de forma, a motivação do ato administrativo que é a exposição dos fatos e do direito que serviram de fundamento para a prática do ato.

O ato administrativo de lançamento tributário, assim como todo ato administrativo, deve ser praticado em estrita conformidade com o conjunto normativo que molda os quadrantes e lhes define a forma de inserção no mundo jurídico. Daí resulta claro que como atividade administrativa, deve o lançamento ser praticado em estrita observância à legislação que lhes disciplina o formato, não podendo dela afastar-se, sob pena de ser invalidado caso seja praticado em desconformidade com sua estrutura legal.

Destarte, dentre as exigências formais mais comuns, estão as da lavratura dos termos próprios para delimitar a ação fiscalizatória, a fundamentação legal do lançamento, a descrição correta da infração, a observância dos prazos da ação fiscal, o uso do instrumento material adequado para corporificar o lançamento, entre outras. Assim, considera-se vício formal toda inobservância aos requisitos e formas prescritas em lei para a elaboração do ato administrativo do lançamento.

A Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu artigo 22, § 1º dispõe que “os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável”.

c) Finalidade

A finalidade constitui o objetivo que se pretende alcançar com a prática do ato administrativo.

Assim, os atos administrativos devem obedecer a uma finalidade genérica que é a satisfação do interesse público, e tal acepção é derivada do princípio da impessoalidade consagrado no artigo 37, *caput*¹⁰⁰, da Constituição Federal, que veda a concessão de favores a determinado indivíduo, ou melhor, a utilização da máquina administrativa para benefícios de interesses individuais.

Além disso, cada ato administrativo deve obedecer a uma finalidade específica contida na lei que o concebeu. E por isso, a edição de determinado ato visando uma finalidade alheia àquela para qual este foi concebido configura vício do ato administrativo consubstanciado em abuso de poder, na modalidade desvio de poder ou de finalidade¹⁰¹.

¹⁰⁰ “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:

(...)”.

¹⁰¹ Nesse sentido, vejamos a seguinte manifestação do Superior Tribunal de Justiça acerca do assunto: “PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ORDINÁRIO. DECRETO EXPROPRIATÓRIO. ART. 5º, ALÍNEA I, DO DECRETO-LEI 3.365/41. IMPLANTAÇÃO DE “UNIDADE” INDUSTRIAL. NULIDADE DO ATO VICIADO POR DESVIO DE FINALIDADE, POIS BENEFICIA UMA ÚNICA EMPRESA PRIVADA. AUTORIDADE COATORA INCOMPETENTE PARA A EXPEDIÇÃO DO ATO. 1. Mandado de segurança impetrado contra ato do Governador do Estado da Bahia, consubstanciado na edição de decreto expropriatório que declarou de utilidade pública, para fins de implantação de unidade industrial, imóveis de propriedade da recorrente. 2. A declaração expropriatória exterioriza, tão-somente, a intenção estatal de desapropriar determinado bem, não repercutindo, de modo imediato, no direito de propriedade do expropriado. Sob esse aspecto, é possível constatar que os pressupostos necessários à desapropriação, sejam eles de que ordem for, não precisam estar presentes no momento da edição do decreto expropriatório. 3. O exame da oportunidade e da conveniência do ato ora impugnado não se sujeita a controle judicial. Entretanto, a hipótese legal de desapropriação elencada pelo administrador como fundamento do decreto expropriatório — art. 5º, i, do Decreto-Lei 3.365/41, no caso dos autos — deverá ser compatível com o fim a que ele se destina, sob pena de se viciar o ato praticado. 4. Por distritos industriais deve-se entender “a área de concentração de indústrias e atividades complementares delas, ordenada pelo Poder Público mediante plano urbanístico especial de urbanificação do solo, com possibilidade de desapropriação da gleba e revenda ou locação dos lotes aos estabelecimentos industriais interessados” (José Afonso da Silva. “Direito Urbanístico Brasileiro”, 4. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 377). 5. O decreto expropriatório editado com fundamento no art. 5º, i, do Decreto-Lei 3.365/41, beneficiando uma única empresa privada, contém vício de finalidade que o torna nulo, na medida em que se desvia do interesse público, contrariando, ainda, os princípios da impessoalidade e da moralidade administrativa, consagrados no art. 37 da Constituição Federal. 6. Ademais, a construção ou ampliação de distritos industriais pressupõe “o loteamento das áreas necessárias à instalação de indústrias e atividades correlatas, bem como a revenda ou locação dos respectivos lotes a empresas previamente qualificadas”, dependendo, ainda, “de aprovação, prévia e expressa, pelo Poder Público competente, do respectivo projeto de implantação”, tal como definido nos §§ 1º e 2º do art. 5º do Decreto-Lei 3.365/41, atraindo, desse modo, a competência exclusiva dos Municípios, a teor do disposto no art. 30, VIII, da CF/88.

Notamos que um dos pressupostos de validade do ato administrativo é a finalidade, visto como o resultado que a Administração Pública quer alcançar com a prática do ato.

Assim podemos dizer que a finalidade do lançamento tributário é a constituição da obrigação tributária através da edição por parte da Administração Pública da norma individual e concreta, com a qual surgirá o crédito tributário.

d) Motivo ou pressuposto

No que diz respeito ao motivo, o autor Celso Antônio Bandeira de Mello assim conceitua: “*Motivo* é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato. É, pois, a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do ato”.¹⁰²

Por outro lado, a autora Maria Sylvia Zanella Di Pietro preleciona:

Motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo.

Pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato.

Pressuposto de fato, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.¹⁰³

Sendo assim, notamos que o motivo do ato administrativo é o elemento que demarca os pressupostos fáticos para que o ato seja praticado, sendo que ele está

7. O Governador do Estado da Bahia não detém competência, tanto para a expedição do decreto expropriatório atacado pela via do presente mandamus como para a efetiva desapropriação, visto ser do Município o interesse público capaz de ensejar a desapropriação para a construção ou ampliação de distritos industriais.

8. A Primeira Turma desta Corte já se manifestou no sentido de que “é lícito ao Poder Judiciário declarar nulo decreto expropriatório onde se verifica desvio de poder” (REsp 36.611/SC, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 22/08/1994).

9. Recurso provido para se conceder a segurança pleiteada, declarando-se a nulidade do Decreto 7.917/2001, expedido pelo Governador do Estado da Bahia”. (RMS nº 18703/BA, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, j. 28/11/2006, DJ 29/03/2007, p. 217).

¹⁰² Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 381.

¹⁰³ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 195.

suposto na lei. Isto quer dizer que é na lei que o agente público encontrará as notas do fato que ensejarão a prática do ato quando verificada a ocorrência *in concreto* da previsão legal *in abstracto*.

Cumpre distinguirmos o motivo de fato e o motivo legal do ato administrativo. Motivo legal quer significar o dispositivo legal que se reputa infringido e motivo de fato é a situação fática reconhecível no mundo empírico prevista na norma *in abstracto*.

Trata-se o motivo (de fato ou legal) de requisito essencial do ato, de validade mesmo do ato administrativo, pois com a sua explicitação (a do motivo) será possível verificar o fenômeno da subsunção, ou seja, a compatibilização entre o evento que ensejou a prática do ato e a previsão legal a que o ato alude, cujo reflexo será o de assegurar ao administrado seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório (artigo 5º, LV¹⁰⁴ da Constituição Federal) num processo judicial ou administrativo.

Entendemos que o ordenamento jurídico brasileiro não concebe que um ato seja expedido sem motivo algum, tratando-se de dever da autoridade pública explicitar no ato os dispositivos legais que conformam o motivo ensejador da sua lavratura, além é óbvio de expor os eventos que invocaram a sua prática.

Ademais, há que se reconhecer que a fundamentação legal obrigatória é reflexo da boa administração, e garantia democrática dos administrados, já que somente sabendo do que está sendo “acusado” o particular pode se defender. É a Constituição Federal que assim assegura!

¹⁰⁴ “Art. 5º. (...)”

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (...).”

Pelo motivo do ato afere-se a consonância do mesmo, com as condições e a finalidade normativamente previstas, por isso o consideramos como elemento ou pressuposto de validade do próprio ato.

Relacionada com o motivo há a teoria dos motivos determinantes, segundo a qual “a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou falsos, implicam a sua nulidade”.¹⁰⁵

Outra questão que se faz imprescindível refere-se à distinção entre motivo e motivação do ato. A motivação consiste na exposição dos motivos que levaram à prática de determinado ato, ou seja, diz respeito a indicação do texto de lei que autoriza a edição do ato administrativo bem como do pressuposto de fato que permite a sua prática.

Há uma discussão na doutrina acerca da obrigatoriedade da motivação dos atos administrativos, na qual afirmam alguns autores que esta somente seria obrigatória nos casos de ato vinculado.

E se assim é, sendo o lançamento um ato administrativo vinculado conforme trataremos adiante, a Administração Pública ao praticá-lo deve indicar expressamente os motivos do ato para possibilitar a sua apreciação, efetivo cumprimento das normas legais respectivas porque, como ensina Hely Lopes Meirelles:

tratando-se de atos vinculados ou regrados, impõe-se à Administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais

¹⁰⁵ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 196.

que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade.¹⁰⁶

Assim expostos os motivos que determinaram a prática do ato é que se denomina motivação, que deve consistir na indicação do texto de lei que autoriza a edição do ato bem como do pressuposto de fato que permite a sua prática. E, somente através desta indicação é que se torna possível o efetivo controle da legalidade do ato administrativo, no caso o lançamento tributário, bem como o exercício pelo sujeito passivo do amplo direito de defesa, que lhe é assegurado constitucionalmente.

Destarte, cumpre ressaltar que o ato administrativo para ser válido deve apoiar-se numa disposição legal que o preveja e, ao mesmo tempo, deverá ser praticado apenas e tão somente se a situação de fato concretamente verificada for aquela que a própria lei contempla como autorizadora da sua prática.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro defende a necessidade de motivação não só dos atos administrativos vinculados como também dos discricionários, por entender que esta constitui garantia de legalidade à Administração Pública e aos interessados.

Nesse sentido, essa autora expõe:

Entendemos que a motivação é, em regra, necessária, seja aos atos vinculados, seja para os atos discricionários, pois constitui garantia de legalidade, que tanto diz respeito ao interessado como à própria Administração pública; a motivação é que permite a verificação, a qualquer momento, da legalidade do ato, até mesmo pelos demais Poderes do Estado. Note-se que o artigo 111 da Constituição Paulista de 1989 inclui a motivação entre os princípios da Administração Pública; do mesmo modo, o artigo 2º da Lei nº 9.784,

¹⁰⁶ Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 167.

de 29-1-99, que disciplina o processo administrativo federal, prevê a observância desse princípio, e o artigo 50 indica as hipóteses em que a motivação é obrigatória.¹⁰⁷

Feitas tais considerações, podemos dizer que o motivo da celebração do ato de lançamento tributário é demonstrar através da fundamentação legal a ocorrência no mundo fenomênico de um determinado fato praticado pelo particular e que contenha todos os componentes da classe do evento descrito no antecedente da norma geral e abstrata que institui o tributo, denominada de regra-matriz de incidência tributária.

É importante destacar, aqui, que em matéria tributária, em razão do princípio da estrita legalidade previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, o tipo tributário é um tipo fechado, isso significa que a norma geral e abstrata que impõe o tributo denominada de regra-matriz de incidência tributária indicará todos os elementos caracterizadores do fato jurídico tributário.

Vejamos a redação deste dispositivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...).

Assim, para um acontecimento fático ser considerado como fato jurídico tributário deverá adequar-se perfeitamente ao tipo previsto no suposto da norma geral e abstrata tributária.

¹⁰⁷ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 196.

e) Objeto ou conteúdo

Primeiramente, convém dizermos que a doutrina de um modo geral considera objeto e conteúdo do ato como sinônimos. O objeto do ato administrativo seria os efeitos práticos produzidos com a sua edição.

O objeto deve ser lícito, ou seja, não pode ser contrário a qualquer disposição legal; possível, isto é, exeqüível, realizável pela Administração Pública no mundo dos fatos e do direito; moral, posto de acordo com os princípios éticos e as regras de conduta que norteiam a Administração Pública; e certo, definido em seu conteúdo, destinatários, efeitos, tempo e lugar.

O objeto nem sempre constitui elemento vinculado. Nos atos discricionários, seu conteúdo pode ser determinado pelo administrador público segundo critérios de conveniência e oportunidade em conformidade com os limites impostos na legislação.

Portanto, concluímos que dos elementos dos atos administrativos, o motivo e o objeto são aqueles que determinarão se esse ato será ou não discricionário. A discricionariedade será determinável de acordo com a esfera de liberdade conferida ao administrador público na escolha do objeto e na valoração dos motivos.

Quando conceituamos o lançamento tributário, concluímos que o ato administrativo de lançamento é o veículo introdutor de uma norma individual e concreta no sistema do Direito Positivo. Assim, resta evidente que o conteúdo do ato do lançamento tributário é a própria norma individual e concreta e o conteúdo desta consiste em indicar o fato jurídico tributário cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, instituindo a relação jurídica tributária.

4.2.1.3 Ato administrativo discricionário e vinculado

No que diz respeito à liberdade de ação da Administração Pública, esta ao exercer suas funções praticará atividades vinculadas e discricionárias.

Atos vinculados são aqueles atos administrativos para os quais a lei determina todos os requisitos e condições de sua realização, por isso não há liberdade nenhuma para o administrador. Se ocorrer determinado fato, o ato deverá ser realizado da maneira exigida pela lei. Os atos vinculados podem ser controlados pelo Poder Judiciário, não é possível revogá-los pois os mesmos constituem direitos adquiridos para o administrado.

Sobre os atos vinculados Celso Antônio Bandeira de Mello destaca:

seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma.¹⁰⁸

Na mesma linha, Maria Sylvania Zanella Di Pietro dispõe que:

(...) o poder da Administração é **vinculado**, porque a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Por isso mesmo se diz que, diante de um poder vinculado, o particular tem um **direito subjetivo** de exigir da autoridade a edição de determinado ato, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à correção judicial.¹⁰⁹

Por outro lado, atos discricionários são aqueles em que os administradores públicos têm liberdade para determinar se, quando e como o ato administrativo deve ser realizado. Somente há discricionariedade quanto ao mérito do ato (motivo e

¹⁰⁸ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 414.

¹⁰⁹ Maria Sylvania Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 197.

objeto). Mesmo nesses aspectos, a discricionariedade não significa liberdade absoluta do administrador, posto que é limitada pelos modernos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (previstos no *caput* do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/1999¹¹⁰, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). Portanto, não se pode dizer que o ato discricionário está imune ao controle judicial, pois a Constituição Federal adotou o sistema da unidade da jurisdição, segundo o qual qualquer lesão ou ameaça de lesão pode ser analisada pelo Judiciário (artigo 5º, inciso XXXV¹¹¹). Os elementos “competência, forma e finalidade” são sempre vinculados, estando submetidos de forma plena ao controle judiciário. Não se pode confundir ato discricionário com ato arbitrário, que é aquele praticado de forma contrária à lei.

No que refere aos atos discricionários, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que:

Atos “discricionários, pelo contrário, seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de *avaliação* ou *decisão* segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, *ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles*.¹¹²

Para Maria Sylvania Zanella Di Pietro:

(...) o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Nesses casos, o poder da Administração é discricionário,

¹¹⁰ “Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)”. (grifo nosso)

¹¹¹ “Art. 5º. (...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)”.

¹¹² Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 414.

porque a adoção de uma ou outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador.¹¹³

Logo, observamos que a atuação da Administração Pública no exercício da função pública é vinculada quando a lei estabelece que diante de determinada situação de fato deve a Administração Pública limitar-se a constatar e agir de tal forma, sem qualquer margem de apreciação subjetiva. A atuação da Administração Pública é discricionária quando diante de determinado caso concreto tiver a possibilidade de apreciá-lo, podendo optar entre duas ou mais soluções nos limites traçados pela lei.

Pelas características acima apontadas, notamos que o lançamento tributário não é ato administrativo discricionário, pois a Administração Pública não tem liberdade para optar sobre a conveniência, oportunidade e conteúdo do mesmo. Esse raciocínio resta mais evidente diante da leitura do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 142. (...)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, concluímos que o lançamento tributário é um ato vinculado, razão pela qual deverá ser efetuado pelo sujeito ativo (Administração Pública) nos termos da lei.

4.2.1.4 Formas de alteração dos atos administrativos

Os atos administrativos sempre foram havidos como suscetíveis de alteração pelas vias da revogação e da anulação.

¹¹³ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 197

A revogação consiste na eliminação total (ab-rogação) ou parcial (derrogação) do ato administrativo, por motivos de conveniência e oportunidade.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro conceitua revogação como: “ato administrativo discricionário pelo qual a Administração extingue um ato válido, por razões de oportunidade e conveniência”.¹¹⁴

A revogação é ato praticado exclusivamente pela Administração Pública, pois envolve a análise da conveniência e oportunidade do ato, que não pode ser feita pelo Judiciário, uma vez que este se cinge ao exame da sua legalidade.

Pode-se dizer que a Administração revoga ou anula o seu próprio ato; o Judiciário somente anula o ato administrativo. Isto 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.

Sobre o assunto, a Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal dispõe que:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

O fundamento da revogação é o interesse público. As freqüentes mudanças ocorridas no dia-a-dia da Administração Pública implicam que determinado ato praticado com vistas ao atendimento do interesse público não mais esteja apto a

¹¹⁴ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 231.

atingir este fim. A revogação permitirá, portanto, a adequação a esta nova realidade e contribuirá para uma administração mais dinâmica e eficiente.

É necessário mencionar que somente pode-se revogar ato administrativo discricionário, ou seja, cuja prática é facultada pela lei à Administração Pública, não cabe à mesma decidir sobre a conveniência ou a oportunidade da prática de ato administrativo vinculado, já que este se encontra totalmente disciplinado em lei. A doutrina, no entanto, aponta a possibilidade de um ato administrativo vinculado vir posteriormente a ser disciplinado em lei como ato discricionário, hipótese em que será possível sua revogação.

A revogação diz respeito somente aos atos administrativos legais. E por esta mesma razão, seus efeitos serão *ex nunc* (a partir de agora), ou seja, devem ser resguardados todos os seus efeitos produzidos até o momento da revogação, posto que resultantes de ato perfeito e legal.

Quanto à competência para a revogação dos atos administrativos, tem-se que é competente para revogar determinado ato aquele que detém a competência para praticá-lo ou quem tenha poderes implícitos ou explícitos para conhecê-lo de ofício ou por via de recurso. Além disso, é importante mencionar que essa competência é intransferível, a não ser por força de lei.

Existem ainda certas limitações impostas à faculdade de revogar atos administrativos. Celso Antônio Bandeira de Mello elenca os seguintes atos irrevogáveis:

- 1) os atos que a lei declare irrevogáveis;
- 2) os atos já exauridos, ou seja, que já produziram todos os seus efeitos;
- 3) os atos vinculados;

4) os meros atos administrativos (como as certidões, os votos), pois seus efeitos derivam somente da lei;

5) os atos de controle;

6) os atos que integram um procedimento, uma vez que, diante da sucessiva edição de atos, opera-se a preclusão em relação aos antecedentes;

7) os atos complexos, pois para sua constituição é necessária a conjugação de vontades de distintos órgãos;

8) os atos que geram direitos adquiridos, pois a Constituição Federal os declara intangíveis;

9) os atos que consistirem em decisão final do processo contencioso.

No que diz respeito à invalidação dos atos administrativos viciados, o autor Celso Antônio Bandeira de Mello propõe a convalidação¹¹⁵ como critério para distinguir os atos anuláveis, nulos e inexistentes¹¹⁶.

Considera-se ato nulo, aquele cujo vício é insanável, ou seja, mesmo que a Administração Pública repita a sua prática, o vício persistirá. Já o ato anulável é aquele cujo vício pode ser sanado pela Administração Pública por meio da convalidação. Esta última, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello "é o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos".¹¹⁷

A convalidação só poderá ocorrer se o ato vertente não tiver sido impugnado administrativamente ou judicialmente.

¹¹⁵ A convalidação é o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos, o qual pode derivar de um segundo ato da Administração ou de um ato do particular afetado.

¹¹⁶ De acordo com os ensinamentos do autor Celso Antônio Bandeira de Mello, podemos dizer que são "inexistentes os atos que assistem no campo do impossível jurídico, como tal entendida a esfera abrangente dos comportamentos que o Direito radicalmente inadmite, isto é, dos crimes, valendo como exemplos as hipóteses, já referidas, de "instruções" baixadas por autoridade policial para que os subordinados torturem presos, autorizações para que agentes administrativos saqueiem estabelecimentos dos devedores do Fisco ou para que alguém explore trabalho escravo etc". (*Curso de Direito Administrativo*, p. 459)

¹¹⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*, p. 454.

Não sendo possível a convalidação do ato, a Administração Pública deverá proceder à anulação do ato eivado de vício. Essa anulação, também chamada por alguns autores como Maria Sylvia Zanella Di Pietro de invalidação, "consiste no desfazimento do ato por razões de ilegalidade".¹¹⁸

Em razão do princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV¹¹⁹ da Constituição Federal), o Judiciário, quando provocado, poderá analisar a legalidade do ato administrativo e, se for o caso, anulá-lo.

Já a própria Administração Pública também pode, independentemente de provocação, conhecer da ilegalidade de seu ato e anular seus efeitos. Trata-se do exercício de sua prerrogativa de autotutela. A possibilidade de anulação do ato administrativo fundamenta-se no princípio da legalidade no qual deve a Administração Pública obediência.

No que diz respeito às conseqüências decorrentes da anulação de ato administrativo, esta produz efeitos *ex tunc* (a partir de então), diferentemente da revogação. Dessa forma, o ato é comprometido desde a sua origem, uma vez que o vício o macula desde o seu surgimento no mundo jurídico.

Com relação a terceiros de boa-fé, entretanto, os efeitos do ato nulo devem ser protegidos pela Administração Pública. Depreende-se disto, portanto, que o efeito *ex tunc* da anulação somente atinge as partes.

No que tange as formas de alteração do ato administrativo do lançamento tributário, trataremos mais detidamente no capítulo seguinte quando abordarmos as hipóteses de sua alterabilidade e revisibilidade. Por hora, partindo da premissa

¹¹⁸ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 219.

¹¹⁹ “Art. 5º. (...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...).”

adotada até aqui, reconhecemos que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, vale ressaltar que se faz imperativo anular os atos viciados de ilegalidade, descabendo dessa forma cogitar-se de revogação em matéria de lançamento tributário.

Depois de nossa explanação sobre as formas de alteração do ato administrativo, passemos à análise das modalidades do lançamento tributário.

4.3 Modalidades de lançamento tributário

Primeiramente, cumpre apontar a impropriedade demonstrada pelo autor Paulo de Barros Carvalho no que diz respeito à expressão “modalidades de lançamento” presente no Título III, Capítulo II, Seção II do Livro Segundo do Código Tributário Nacional.

Ora, mantendo coerência com o exposto até o presente momento, e considerando que o lançamento é ato administrativo e não procedimento, parece-nos inegável que as situações previstas no Código Tributário Nacional não configuram verdadeiras modalidades de lançamento, já que levam em consideração as atividades realizadas antes do lançamento, como atividades preparatórias, sendo que este procedimento anterior não é apto a classificar o lançamento, na medida em que não é da essência do ato.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

(...) adotado o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, a correspondência com a realidade que pretende classificar. Se lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há cogitar-se das vicissitudes que

o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais.¹²⁰

Pertinente a explanação de Paulo de Barros Carvalho, mas na ordem do Direito Positivo temos que o Código Tributário Nacional, diferencia três modalidades de lançamento que são: o lançamento de ofício, por declaração e por homologação, também conhecido como autolançamento.

A diferenciação entre as três modalidades de lançamento acima mencionadas se dá pelo maior ou menor grau de participação do contribuinte na elaboração da norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária. Nesse contexto, no lançamento de ofício a colaboração do contribuinte seria inexistente, pois o ato é realizado diretamente pela Administração, sem qualquer participação do administrado. Já no lançamento por declaração, também chamado de lançamento misto, há a participação de ambas as partes (Administração Pública e contribuinte). E, por fim, no lançamento por homologação há uma maior participação do contribuinte, que faz quase todo o trabalho, restando à Administração apenas a conferência dos atos por ele praticados, através da homologação.

Após tecermos a ressalva acima, vejamos cada uma das modalidades de lançamento tributário previstas no Código Tributário Nacional.

4.3.1 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício encontra-se previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

¹²⁰ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, pp. 460-461.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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 da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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 comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial

(...).

Este tipo de lançamento é aquele em que a autoridade administrativa se manifesta com exclusividade, independentemente para a sua elaboração de qualquer interferência prévia do contribuinte.

Portanto, nessa modalidade de lançamento, a autoridade administrativa constata a ocorrência do fato jurídico tributário, estabelece a base de cálculo, identifica o sujeito passivo (contribuinte), calcula o tributo devido e de posse desses elementos, notifica o sujeito passivo para pagar o tributo, com o fim de ser satisfeita a obrigação tributária.

4.3.2 Lançamento por declaração

O lançamento por declaração está previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma de legislação tributária, preste à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...).

Por essa definição legal, constata-se que nessa modalidade de lançamento, o contribuinte ou terceiro tem o dever de apresentar à Administração uma declaração que servirá de base para se efetuar o lançamento.

É importante, desde já frisar, que nesta modalidade de lançamento tributário a constituição da obrigação tributária é realizada pelo Fisco.

Sobre este tema José Souto Maior Borges assevera que:

Essa técnica de lançamento “transfere” ao particular o exercício de uma função administrativa correspondente às obrigações acessórias de prestar informações sobre matéria de fato sem o conhecimento

das quais não poderia a Administração Pública realizar o lançamento.¹²¹

As considerações acima demonstram que o ato administrativo de aplicação da lei tributária ao caso concreto apenas é realizado após a entrega da declaração por parte do contribuinte ou do terceiro, o que diferencia essa modalidade de lançamento tributário da denominada de lançamento por homologação, a qual trataremos adiante.

Portanto, nessa modalidade de lançamento o contribuinte fornece todos os elementos necessários para o cálculo do tributo, porém o seu pagamento somente se dará após a entrega da declaração, enquanto no lançamento por homologação o pagamento é feito sem a participação prévia do Fisco.

4.3.3 Lançamento por homologação – A constituição da obrigação tributária através da declaração do contribuinte

Atualmente, não somente no Brasil, mas também em outros países, devido a crescente complexidade das relações jurídicas, há uma tendência muito grande em transferir aos sujeitos passivos (contribuintes) do tributo à prática de determinados atos que no passado eram de competência da própria Administração Pública.

Com base nos ensinamentos de Regina Helena Costa, objetivando a análise dos instrumentos viabilizadores da praticabilidade no âmbito tributário a autora faz uma breve análise da questão da mudança das relações entre o Fisco e o contribuinte, denominando-a de acordo com a expressão de Ferreira Lapatzka em “Privatização da gestão tributária”.¹²²

¹²¹ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 330.

¹²² Regina Helena Costa. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 194.

Temos, assim, que a maioria dos tributos no Brasil, por força de lei, são apurados, calculados pelos próprios contribuintes e pagos sem prévio exame da autoridade administrativa.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho cita a farta existência de normas jurídicas individuais e concretas produzidas pelo contribuinte, nos seguintes termos:

Ninguém ousaria ignorar que legislações de impostos como o IPI e o ICMS, importantes fontes de receita para a União e para os Estados federados, respectivamente, registram muitos preceitos disciplinadores da atividade do sujeito passivo na construção dessas regras. Cabem-lhe individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação jurídica do tributo.¹²³

Assim, constatamos que nessas hipóteses ocorre o que se denomina lançamento por homologação, que cuida de tributos que, por sua natureza tem seu recolhimento exigido previamente a qualquer ação por parte da Administração.

Essa modalidade de lançamento encontra-se prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

Para Hugo de Brito Machado, “*homologação* é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o

¹²³ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 467.

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação”.¹²⁴

Assim concluímos que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a atividade do contribuinte de apurar o montante de tributo devido e efetuar o pagamento, sem qualquer intervenção da Administração, configura um verdadeiro dever tributário acessório ou instrumental, na medida em que é disciplinado por lei e submetida ao controle da Administração Pública.

Portanto, a atividade do contribuinte não constitui um ato de lançamento, mas nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, um “*ato-norma formalizador instrumental*”¹²⁵. Consoante seu entendimento,

há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é “ato-norma administrativo”¹²⁶.

Esclarece ainda esse mesmo autor que:

Nos tributos que se submetem ao regime do chamado “lançamento por homologação” é o ato-formalizador instrumental (v. supra, item 3.3) que formaliza o crédito tributário instrumental. Este sujeita-se ao denominado pagamento antecipado. Funciona nesta modalidade, à imagem e semelhança do ato-norma administrativo de lançamento tributário, como suposto “fático” da regra matriz de exigibilidade do crédito tributário.

A exigibilidade, direito subjetivo do fisco, decorre da *regra-matriz de exigibilidade*, norma geral e abstrata, que juridiciza como pressuposto

¹²⁴ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, p. 204.

¹²⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, p. 185.

¹²⁶ *Idem*, mesma página.

fático, ato-norma formalizador. O qual pode se consubstanciar: em (i) ato-norma administrativo de lançamento ou em (ii) ato-norma formalizador instrumental praticado pelo particular.

Se basta ato-norma formalizador instrumental praticado pelo particular para incidir a regra de exigibilidade, tornando o crédito exigível; então, a exigibilidade do crédito e subsequente instauração do correspondente procedimento de inscrição da dívida ativa, em tributos como o ICMS e o IPI, independe de ato-norma administrativo de lançamento tributário.¹²⁷

Desta feita, notamos que para Eurico Marcos Diniz de Santi, o crédito tributário torna-se exigível desde o ato-norma formalizador instrumental praticado pelo contribuinte. Nesses tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, não há necessidade de lançamento para que a Administração Pública possa proceder à sua cobrança, bastando a norma produzida pelo particular, se a Administração concordar com o valor apurado pelo contribuinte, basta que homologue sua atividade.

Assim, resta evidente que a homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente da Administração Pública ao verificar que houve por parte do contribuinte o exato implemento das prestações tributárias, declara de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei.

Porém, cumpre ressaltar que a referida homologação poderá ser expressa ou tácita, conforme dispõe o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 150. (...)

§ 4.º 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

¹²⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, pp. 195-196.

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse contexto, entendemos que nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tem o dever de antecipar o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, consoante o estatuído no artigo 150 do Código Tributário Nacional, onde existe também a obrigação acessória de prestar informação a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto (por exemplo, no tocante aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o documento elaborado pelo contribuinte em cumprimento as normas que prescrevem deveres instrumentais e que formaliza o crédito tributário que é a conhecida Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF), não há necessidade de lançamento para que a Administração Pública possa proceder à sua cobrança, bastando a norma individual e concreta produzida pelo particular (contribuinte).

Assim, temos por certo que a DCTF formaliza o crédito tributário, conferindo à Administração Pública um instrumento hábil para a imediata inscrição em dívida ativa do crédito/débito denunciado pelo contribuinte e não liquidado. Efetuada a inscrição em dívida ativa do crédito apontado na DCTF, imediatamente, a Fazenda Pública passa a dispor de título extrajudicial, que lhe permite ingressar com a ação de execução tendente a obter a satisfação do seu direito. Portanto, a DCTF regularmente apresentada tem o condão de formalização do crédito tributário pelo próprio contribuinte, viabilizando a inscrição em dívida ativa do débito assim denunciado e não pago.

É oportuno ressaltar que o Poder Judiciário, em se tratando de tributo lançado por homologação e tendo o contribuinte declarado o débito tributário através

de DCTF e não pago, aceita que este seja imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.¹²⁸

¹²⁸ As ementas dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcritas confirmam essa afirmação: “TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

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

2. Nessa hipótese, se o débito declarado somente pode ser exigido a partir do vencimento da obrigação, nesse momento é que começa a fluir o prazo prescricional.

3. Recurso especial não provido”. (REsp nº 836665/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 27/05/2008, DJe 12/06/2008 - grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, § 2º, DA LEI Nº 6830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ART. 174, DO CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que desproveu agravo de instrumento.

2. “Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à 'constituição do crédito tributário', in casu, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF”. (REsp nº 389089/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/2002)

3. **“A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo”.**(REsp nº 297885/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11/06/2001).

4. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC e com o art. 174 e seu parágrafo único do CTN. Precedentes desta Corte e do colendo STF.

5. **Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF - elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco.**

6. Há de se extinguir a execução fiscal se os débitos declarados e não pagos, através da DCTF, estão atingidos pela prescrição. Precedentes desta Corte superior.

7. Agravo regimental não-provido”. (AgRg no Ag 938979/SC, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 12/02/2008, DJe 05/03/2008 - grifo nosso).

“TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.

2. **Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.**

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte”. (REsp nº 850423/SP, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, j. 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245 - grifo nosso)

Porém, diferentemente desse entendimento acima exposto, alguns autores defendem que nos casos em que a apuração do montante do tributo não é acompanhada do pagamento, ou, ainda, quando a Administração verifica que o pagamento foi menos que o devido, seria necessário um lançamento de ofício.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho afirma:

(...) na hipótese do chamado, com erronia, lançamento por homologação, o contribuinte calcula o *quantum debeatur* e efetivamente o recolhe, sem eximir-se, entretanto, de prestar declarações. A Administração tem cinco anos para verificar se o contribuinte recolheu com acerto e exatidão o valor devido. Dentro desse trecho de tempo, a Administração pode expedir *ex officio* seguidos lançamentos até exaurir a matéria tributável (sem *bis in idem* logicamente). A expressão lançamento por homologação somente faria sentido se fosse *conditio sine qua non* para a validação do pagamento. Isto não ocorre, e por isso atribui-se à inação da Fazenda, no período de cinco anos a pena de preclusão (o que veio a ser a tal homologação tácita do CTN). Ora, não existe homologação tácita, e sim preclusão do prazo para fazê-la, obrigando a Administração a respeitar a atividade do contribuinte antecipatória do pagamento.¹²⁹

Entretanto, consideramos que essa discussão já tenha sido vencida, tendo em vista que além da interpretação do disposto nos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional não temos como negar a existência de autorização legal ao particular para constituir a obrigação tributária.

Inclusive, sobre essa questão, o Supremo Tribunal Federal¹³⁰ e o Superior Tribunal de Justiça¹³¹ firmaram posição no sentido do cabimento da constituição da obrigação tributária pelo particular por meio de declarações.

¹²⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p.792.

¹³⁰ “Tributário. Lançamento por homologação ou auto-lançamento. I.C.M. Não há, no caso de lançamento por

Nesse mesmo sentido, vejamos jurisprudência do Tribunal Federal Administrativo (Conselhos de Contribuintes), mais especificamente do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que demonstra a admissão da constituição da obrigação tributária pelo contribuinte:

NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai no prazo de cinco anos, contados entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração (art. 173, parágrafo único, do CTN).

homologação ou auto-lançamento, necessidade de prévio procedimento administrativo para que seja promovida a cobrança. Precedentes do S.T.F.: RE 93.039 (DJ DE 12.4.82); RE nº 84.995; RE nº 87.229; RE nº 85.552; RE nº 87.241”. (RE nº 82763/SP, Rel. Min. Aldir Passarinho, 2ª Turma, j. 19/08/1983, DJ 27/10/1983, p. 16698)

“Execução fiscal. Lançamento conseqüente de declaração do próprio contribuinte (auto lançamento) dispensa processo administrativo para inscrição da dívida (Código Tributário Nacional, art. 147).

II – Recurso extraordinário não conhecido. (s. 402, 1ª parte). Precedentes do S.T.F”. (RE nº 85.552, Rel. Min. Thompson Flores, 1ª Turma, j. 20/03/1979, DJ 27/04/1979, p. 03382)

¹³¹ “TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO. COMPENSAÇÃO. MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO (CTN, ART. 156, II). NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO SOBRE O PROCEDIMENTO, PARA VIABILIZAR O EXERCÍCIO DO DIREITO DE FISCALIZAÇÃO.

1. A apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (instituída pela IN SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/04, editada com base nos arts. 5º do DL 2.124/84 e 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ de 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.2005.

2. No que se refere especificamente às contribuições sociais declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), cuja apresentação obrigatória está prevista no art. 32, IV, da Lei 8.212/91 (regulamentado pelo art. 225, IV e seus §§ 1º a 6º, do Decreto 3.048/99), a própria Lei instituidora é expressa no sentido de que a referida declaração é um dos modos de constituição do crédito da seguridade social (Lei 8.212/91, art. 33, § 7º, redação da Lei 9.528/97).

3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

4. É também conseqüência natural da constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte (via DCTF ou GFIP) a de permitir a sua compensação com valores de indébito tributário. A compensação, com efeito, supõe, de um lado, créditos tributários devidamente constituídos e, de outro, obrigações líquidas, certas e exigíveis (CTN, art. 170). Os tributos constantes de DCTF ou GFIP são desde logo passíveis de compensação justamente porque a declaração do contribuinte importou a sua constituição como crédito tributário.

5. Realizando a compensação, e, com isso, promovendo a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II), é indispensável que o contribuinte informe o Fisco a respeito. Somente assim poderá a Administração averiguar a regularidade do procedimento, para, então, (a) homologar, ainda que tacitamente, a compensação efetuada, desde cuja realização, uma vez declarada, não se poderá recusar a expedição de Certidão Negativa de Débito; (b) proceder ao lançamento de eventual débito remanescente, a partir de quando ficará interditado o fornecimento da CND.

6. Recurso especial a que se nega provimento”. (REsp nº 701634/SC, Rel. Min. José Delgado, Rel. Min. para acórdão Teori Albino Zavascki, j. 16/12/2005, DJ 06/03/2006, p. 195)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DECLARADA ESPONTANEAMENTE PELO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO EX OFFICIO - DESCABIMENTO - **Incabível o lançamento de ofício de imposto e/ou contribuição, regular e espontaneamente declarado pelo contribuinte**, se, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84 e art. 1º do IN SRF nº 77/98, **a Declaração de Rendimentos constitui confissão de dívida e instrumento capaz para cobrança amigável e inscrição na Dívida Ativa da União, nos casos de cobrança judicial**. Recurso negado. Publicado no D.O.U, de 05/11/99 nº 212-E. (Ac. 103-20085, 3ª Cam. 1º CC, j. 14/09/99, Rel. Sandra Maria Dias Nunes) (grifo nosso)

Assim, resta evidente a legitimidade do particular para, verificando a ocorrência do evento descrito na norma geral e abstrata, informar ao Fisco na linguagem competente (declaração de tributos) a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do tributo devido e efetuar seu pagamento.

Nesse momento, é oportuno ressaltar que apesar do particular estar legalmente autorizado a declarar o seu débito tributário, não pode o Fisco nos termos do § 1º¹³², do artigo 150 do Código Tributário Nacional, observando o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido no § 4º¹³³, desse mesmo artigo deixar de averiguar se o montante declarado corresponde à medida do evento tal como ocorrido no mundo fenomênico, bem como de verificar se efetivamente operou a extinção da obrigação tributária¹³⁴. Caso o Fisco verifique que o particular deixou de informar

¹³² “Art. 150. (...)”

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)”.

¹³³ “Art. 150. (...)”

§ 4º 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

¹³⁴ Nesse sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TERMO A QUO. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. I - Conforme já decidiu a egrégia Primeira Seção desta Corte, o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, § 4º, do

parcela de tributo que era devida e observado o evento tal como efetivamente ocorreu no mundo fenomênico, deverá efetuar o lançamento de ofício da parcela omitida pelo particular. Pode-se dizer que nesse caso o lançamento de ofício é supletivo ao “lançamento por homologação” e, ainda, que é necessário, porque o contribuinte não exerceu o seu dever de declarar o montante devido na sua completude.

Ademais, não podemos negar que o lançamento por homologação não se enquadra nas modalidades de lançamento, na medida em que não há emanção de ato administrativo. A homologação apenas declara a concordância da Administração com os dados apurados pelo contribuinte e com o pagamento por ele efetuado e, exatamente por isso, extingue o crédito conforme preceitua o artigo 156¹³⁵ do Código Tributário Nacional.

A respeito disso, José Souto Maior Borges ressalta que:

Se o lançamento for considerado exclusivamente como um ato administrativo, quedando fora do conceito o procedimento respectivo, não haverá como reconduzir-se essa categoria a uma espécie contida na definição normativa do lançamento (art. 142, *caput*). E não será possível a caracterização do lançamento por homologação

Código Tributário Nacional, ou seja, será de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. II - Embargos de divergência acolhidos para declarar extinto o crédito tributário pela decadência”. (EREsp nº 184262/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Seção, j. 09/04/2003, DJ 27/09/2004, p. 184)

¹³⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1.º e 4.º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149”.

como “modalidade” de lançamento porque, enquanto no lançamento por declaração e no lançamento de ofício as operações de quantificação são executadas pela autoridade administrativa, com o conteúdo determinado pelo art. 142, *caput*, segunda parte, no lançamento por homologação essas operações, todas são realizadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária.¹³⁶

4.4 O problema da eficácia do lançamento tributário

No Direito Tributário brasileiro é ainda bastante polêmica a questão que diz respeito a eficácia do lançamento tributário, formando-se, basicamente, três entendimentos sobre esse tema quais sejam: que o lançamento tributário teria eficácia constitutiva da obrigação tributária; que o lançamento tributário teria eficácia declaratória da obrigação tributária; e, por fim, que o lançamento tributário teria eficácia mista, isto é, eficácia declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

A maior parte dos autores brasileiros, inclinam-se pela eficácia declaratória do lançamento tributário, entendendo que este apenas declara a obrigação tributária, não possuindo o condão de criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim declarar o direito anterior consubstanciado na obrigação tributária, que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato previamente descrito na lei.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza afirma que: “(...) o lançamento não faz nascer a obrigação tributária, mas apenas declara seu montante, seu valor. Neste contexto, é um ato de eficácia declaratória”.¹³⁷

¹³⁶ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 376.

¹³⁷ Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, pp. 415-416.

Não obstante a extensão, vale a pena transcrever a lição de Amílcar Araújo Falcão que assim dispõe sobre o tema:

Eis em resumo alguns índices concludentes da eficácia declaratória do lançamento:

a) As valorações quantitativas por ele realizadas têm em vista o momento do fato gerador e não o do lançamento;

b) as valorações quantitativas têm em vista igualmente aquele momento;

c) a vinculação do sujeito passivo principal (contribuinte) ao fato gerador se determina no instante do surgimento deste e, pois, as suas condições pessoais, encargos de família e demais circunstâncias relevantes para a tributação; do mesmo modo, as exonerações, isenções ou reduções vigentes naquele instante são decisivas para o lançamento;

d) como decorrência do que foi afirmado na letra c precedente, o falecimento do contribuinte depois de ocorrido o fato gerador e antes do lançamento não tem influência sobre este, que será dirigido aos sucessores (sujeição passiva indireta por transferência: hipótese da sucessão tributária) do mesmo contribuinte;

e) o regime normativo substantivo por que se regerá a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento, criando-se para o contribuinte então uma situação definitivamente constituída ou, como afirma JÈZE, um direito adquirido que a legislação ulterior, inclusive a da época do lançamento, não pode alterar em detrimento do contribuinte;

f) por isso mesmo a revogação da lei tributária depois da ocorrência do fato gerador e antes de ser feito o lançamento não impede que este seja expedido, a não ser que a *lex posterior*, taxativamente, tenha determinado a inexigibilidade do débito tributário ou haja suprimido, o que a tanto equivale, os poderes do fisco quanto à cobrança e arrecadação do tributo;

g) pode o legislador estatuir um prazo de prescrição ou, como acontece na nossa legislação do impôsto de renda, de decadência

do direito ao tributo e, nesse caso, o lançamento não poderá ser feito, pela extinção (se se tratar de decadência) ou pela inexigibilidade (se se tratar de prescrição) da relação obrigacional preexistente. Convém observar, a propósito, que se o contribuinte pagar tributo que já tenha incorrido em caducidade, terá direito à repetição do indébito; mas, se se tratar de prescrição, não obstante o efeito inibitório desta sobre o lançamento, o pagamento será considerado regular e não dará lugar à restituição, por isso que o direito de crédito do sujeito ativo, preexistente ao lançamento, permanece incólume, só atingindo a prescrição aos meios para a sua cobrança, à ação, e portanto ao lançamento mesmo.¹³⁸

Por outro lado, muitos autores entendem que o nascimento da obrigação tributária ocorre com o lançamento tributário, defendendo, portanto, a tese da eficácia constitutiva do lançamento.

Para essa corrente constitutivista, somente após o lançamento é que passa a existir a obrigação tributária, ou melhor, somente a partir da formalização do *quantum debeatur*, da especificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária e determinação da matéria tributária que poderá dizer que o crédito é juridicamente exigível e, portanto, existente.

Américo Lacombe defende a tese constitutiva de eficácia do lançamento tributário, afirmando que:

(...) Finalmente, cabe observar que sendo o lançamento um ato jurídico administrativo, não teria sentido qualificá-lo como meramente declaratório. Não existe ato jurídico meramente declaratório. Todo ato jurídico cria, modifica ou extingue direitos. Sendo ato administrativo, e não mero ato da administração, o lançamento produz efeitos jurídicos. Poder-se-á conceituá-lo como

¹³⁸ Amílcar de Araújo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*, pp. 104-105.

ato constitutivo ou modificativo, mas o que é de todo inadmissível é querer atribuir-lhe eficácia “apenas” declarativa.¹³⁹

E, continua este autor mais adiante:

(...) É fácil concluir, por conseguinte, que o lançamento, em relação à totalidade da relação jurídica tributária, é um ato administrativo modificativo, uma vez que transforma uma relação jurídica de débito e crédito, não exigível, que denominamos *debitum*, numa relação jurídica obrigacional, por natureza exigível, que denominamos *obligatio*. Em relação a este segundo elemento da relação jurídica, o lançamento é constitutivo.¹⁴⁰

Por fim, há outros autores que defendem que o lançamento tributário tem eficácia mista, ou seja, declaratória e constitutiva, entendendo que a norma individual e concreta veiculada pelo lançamento tributário em seu antecedente se limita a declarar (verificar) uma situação jurídica (fato jurídico tributário) que já ocorreu e conseqüentemente a sua obrigação correspondente, e no seu conseqüente individualiza essa situação, apurando o montante do tributo devido, constituindo o crédito tributário.

Assim, para essa última corrente, o lançamento tributário é apenas declaratório da obrigação tributária, e constitutivo do crédito tributário.

Nesse momento, antes de apresentarmos nosso posicionamento a respeito deste assunto, convém ratificar resumidamente nossas premissas adotadas aqui, quais sejam:

1) de que o Direito é um conjunto de normas jurídicas válidas que tem como objetivo a regulação de condutas intersubjetivas;

¹³⁹ Américo Lacombe. *Obrigação tributária*, p. 101.

¹⁴⁰ *Idem*, pp. 101-102.

2) que a linguagem é o único meio de manifestação do Direito, o qual se utiliza da linguagem das normas gerais e abstratas e individuais e concretas para regular as condutas humanas na sociedade;

3) que todas as normas jurídicas possuem a estrutura lógica do condicional onde há um antecedente implicando, automaticamente e infalivelmente, um conseqüente;

4) que no antecedente da norma individual e concreta temos o relato de um evento pretérito constituindo-se o fato jurídico tributário e no seu conseqüente há a relação jurídica que, porventura dele, fato, se instaura;

5) que no Direito Tributário, a regra-matriz de incidência tributária por ser uma norma geral e abstrata reivindica para a regulação efetiva dos comportamentos intersubjetivos a expedição de norma individual e concreta que poderá ser elaborada pela Administração Pública e, nesse caso, teremos o ato jurídico de lançamento tributário, ou poderá ser enunciada pelo contribuinte;

6) entendemos que caberá à autoridade administrativa ou ao contribuinte conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, com o que surgirá o crédito.

Diante do exposto verificamos que sem o relato em linguagem competente através da emissão de norma individual e concreta, não há que falar em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação. Nesse contexto, entendemos que o crédito tributário só nascerá com a sua formalização que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência tributária e mais, que formalizar o crédito é verter em linguagem competente o fato jurídico tributário e a respectiva obrigação através da norma

individual e concreta emitida tanto pela autoridade administrativa por meio do lançamento tributário como também pelo próprio contribuinte em cumprimento dos deveres instrumentais.

Logo, concluímos que o lançamento tributário é um ato administrativo que constitui a obrigação tributária e concomitantemente o crédito tributário, uma vez que são elementos indissociáveis.

4.5 Lançamento por arbitramento

Entre os dispositivos legais do Código Tributário Nacional que tratam das modalidades de lançamento, encontramos o artigo 148 que dispõe sobre o lançamento por arbitramento, espécie do gênero lançamento de ofício, *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Com efeito, notamos que em qualquer das hipóteses de lançamento de ofício, a autoridade administrativa dispõe de competência para efetuar o lançamento por arbitramento, sempre que forem omissas ou que embora existentes não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados ou ainda, documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, tendente a avaliar preços de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, que deva ser considerado para o cálculo do tributo.

Segundo José Souto Maior Borges, o lançamento por arbitramento:

é apenas uma forma elíptica, empregada brevitatis causa para designar o lançamento ex officio de tributos cuja base tributável é constituída por valor ou preço de bens, serviços ou atos jurídicos. O lançamento por arbitramento é, nesses termos, apenas uma subespécie qualificada do lançamento de ofício, genericamente considerado.¹⁴¹

Em suma, podemos dizer que em se tratando de tributos que sejam calculados com base no valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, há possibilidade do sujeito passivo ser omissos ou reticente com intuito de esquivar-se do cumprimento da obrigação tributária. Desse modo, o arbitramento perfaz-se em instrumento posto à disposição do Fisco para impedir que aquele que pratica o comportamento abstratamente previsto na norma tributária se evada do cumprimento da obrigação surgida com tal conduta.

É oportuno, ressaltarmos que o lançamento por arbitramento pode tanto constatar de forma direta, no antecedente da norma individual e concreta, a ocorrência do fato jurídico tributário e arbitrar, no conseqüente, a base calculada do tributo, como também pode provar indiretamente a ocorrência do fato jurídico tributário e arbitrar o valor da base de cálculo, caso em que haverá a presunção do fato gerador e o arbitramento da base de cálculo. Seja como for, o importante é que o arbitramento refere-se apenas ao conseqüente da norma individual e concreta na busca a apuração da base de cálculo. Assim, não há como falar em arbitramento do fato gerador (fato jurídico tributário). Este, quando desconhecido, poderá tão somente ser presumido.

¹⁴¹ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 337.

Assim, resta evidente que para que haja o lançamento por arbitramento, é preciso que se comprove antes a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador), uma vez que este não é expediente de suposição de fatos geradores e tão somente para o cálculo da base de cálculo do tributo decorrente de tais fatos quando, por algum motivo previsto em lei, não for possível mensurar de outra forma.

Nesse sentido, vejamos ementa do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual afastou a exigência de ICMS com base em presunção de ocorrência do fato gerador e com base em pautas fiscais:

PROCESSUAL CIVIL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

1 - Está consolidado na jurisprudência da 1ª Seção, deste Superior Tribunal de Justiça, que é impossível, segundo as regras do ordenamento jurídico tributário, prestigiar-se a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal.

2 - Não merece guarida o argumento da agravante de que o teor do art. 148, do CTN, confere legalidade ao arbitramento da base de cálculo do ICMS, eis que, in casu, não se discutiu, em momento algum, a idoneidade dos documentos e a veracidade das declarações prestadas pelo contribuinte.

3 - **"O art. 148, do CTN, somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular. A invocação desse dispositivo somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissivo, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços:**

"...Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte, etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração, sejam do primeiro, sejam do segundo e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável" (Misabel Abreu Machado Derzi, in 'Comentários ao Código Tributário Nacional', Ed. Forense, 3ª ed., 1998).

4 - Agravo regimental improvido". (AgRg no REsp nº 119337/MG, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 22/06/1999, DJ 16/08/1999, p. 48) (grifo nosso)

Resumidamente, podemos dizer que o arbitramento é um instrumento através do qual a autoridade administrativa pode se utilizar para descobrir a verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que verificar, nos documentos fiscais do contribuinte (sujeito passivo), haver indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido.

Cabe, ainda, dizermos que o artigo 148 do Código Tributário Nacional deixa expresso que a autoridade lançadora realizará o arbitramento num processo regular, alertando que o referido processo vincula-se à cláusula do "due process of law", que compreende um procedimento disciplinado em lei, com as garantias inerentes ao contraditório: direito de defesa, com a possibilidade de ser feita prova do alegado.

Além disso, cumpre asseverar que o arbitramento não é discricionário, uma vez que o dispositivo legal acima mencionado, em sua parte final, ressalva a possibilidade do sujeito passivo contestar a avaliação contraditória, seja na via administrativa ou na via judicial.

Ora, não sendo o lançamento por arbitramento considerado como modalidade de lançamento, mas sim um meio de prova utilizado para sua feitura, o arbitramento é empreendido antes do lançamento, podendo ser definido como o ato pelo qual a autoridade administrativa, desconsiderando os valores declarados pelo contribuinte, por não merecerem fé, seja por patente omissão, seja por indícios da utilização de manobras ardilosas ou fraudulentas, estipula para o bem ou direito um preço compatível com o praticado no mercado.

Ao fim do referido processo regular, a autoridade administrativa, então, calcula o montante do crédito, procede ao lançamento, e notifica o sujeito passivo.

4.6 Validade, eficácia e definitividade do lançamento tributário

Vimos alhures que as normas jurídicas de incidência tributária por serem gerais e abstratas necessitam da individualização de seu destinatário e a concreção de sua incidência para que surtam os efeitos fiscais almejados.

E mais, que a obrigação de pagar o tributo surge com a norma individual e concreta emitida pelo contribuinte e com o lançamento tributário, ato administrativo através do qual se veicula no ordenamento jurídico, por meio de uma linguagem competente, uma norma individual e concreta, na qual, em seu antecedente, se relata o acontecimento pretérito e, em seu conseqüente, constitui a obrigação tributária.

Nesse sentido, pelo fato do lançamento tributário representar a individualização e concreção da norma tributária geral e abstrata, o mesmo somente

surtirá seus efeitos, após a notificação ao sujeito passivo¹⁴², nos termos do artigo 145¹⁴³ do Código Tributário Nacional, ou melhor, quando o sujeito passivo tomar conhecimento da obrigação tributária, momento em que o crédito tributário se torna exigível.

Verificamos que a notificação do lançamento assim como o lançamento tributário, são espécies de ato administrativo e como qualquer outro deverá observar os requisitos legais desta categoria.

Ora, por considerarmos o lançamento tributário e a notificação do lançamento como espécies do ato administrativo, a publicidade faz-se necessária

¹⁴² A esse respeito, vejamos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de nosso país: “TRIBUTÁRIO. IPTU. INÍCIO DO PRAZO PARA COBRANÇA A PARTIR DA INEQUÍVOCA NOTIFICAÇÃO REGULAR DO CONTRIBUINTE. PRECEDENTES.

1. Recurso especial oposto contra acórdão segundo o qual, “tratando-se de IPTU, o encaminhamento do carnê de recolhimento ao contribuinte é suficiente para se considerar o sujeito passivo como notificado”.

2. **O comando estatuído no art. 145 do CTN assevera que a regra para os efeitos da obrigação tributária é a da regular notificação do contribuinte.**

3. Bernardo Ribeiro de Moraes ensina que, “feita a revisão do lançamento tributário o sujeito passivo deve ser notificado do mesmo. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte” (“Compêndio de Direito Tributário”, Ed. Forense, p. 772).

4. **O lançamento deve ser documentado, respeitando a regra de que é necessária a concretização do crédito tributário, para que este seja regularmente constituído. E, um desses requisitos é o da identificação do sujeito passivo, que se entende pela constatação de quem será a pessoa chamada ao pagamento da dívida tributária. Essa pessoa deverá ser notificada da existência do crédito tributário e nesta notificação constará o prazo para pagamento do tributo, notificação essa chamada de “aviso de lançamento”.**

5. Para fins de cobrança do crédito de IPTU, conta-se o prazo a partir da inequívoca notificação do contribuinte, quando, então, o lançamento será tido como válido.

6. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que:

- “A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos ‘acusados em geral’ quanto aos ‘litigantes’, seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada”. (REsp nº 478853/RS, 1ª Turma, Rel. Min. LUIZ FUX)

- “Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. (REsps nºs 237009/SP e 245632/SP, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS)

- “Consoante ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, ‘feita a revisão do lançamento tributário o sujeito passivo deve ser notificado do mesmo. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte’. (cf. ‘Compêndio de Direito Tributário’, Ed. Forense, p. 772) - Não ocorrendo hipótese de contrariedade ao artigo 149 do Código Tributário Nacional, não merece conhecimento o recurso especial”. (REsp nº 140652/MG, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO)

7. Recurso especial provido, nos termos do voto”. (REsp nº 666743/PR, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 05/10/2004, DJ 16/11/2004, p. 215 - grifo nosso)

¹⁴³ “Art. 145. 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 art. 149”.

conforme prevista no *caput* do artigo 37¹⁴⁴ da Constituição Federal, traduzida na transparência dos atos praticados pela Administração Pública.

Ademais, conforme ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, “toda norma jurídica pressupõe a publicidade como condição de validade. Sem a publicação, o projeto de lei não é válido; sem publicidade, a sentença é invalidável; sem notificação – entendida como forma mínima de publicidade – também não há de se falar em validade do ato-norma administrativo”.¹⁴⁵

Dessa forma, podemos concluir que em princípio todo lançamento tributário, após ter sido regularmente notificado ao sujeito passivo, será considerado válido, eficaz e definitivo, mesmo que posteriormente venha a sofrer impugnações que é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legais, com exceção daqueles que se tornaram imutáveis pelo sistema do Direito Positivo (decisão judicial transitada em julgado e decisão administrativa irreformável).

Diante disso, verificamos que é improcedente dizer que o lançamento teria caráter provisório, pelo fato de estar sujeito ao controle de legalidade por meio de impugnações e recursos no âmbito administrativo.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.¹⁴⁶

¹⁴⁴ “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:
(...)”.

¹⁴⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, pp. 162-163.

¹⁴⁶ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 280.

Em suma, cumpre dizermos que tendo sido o contribuinte notificado do teor do ato de lançamento tributário, o crédito nele formalizado passa a ser exigível e caso não seja satisfeita a prestação nele contida por parte do contribuinte, a entidade tributante adquirirá competência para lavrar outro ato jurídico administrativo, porém nesse caso de caráter sancionatório, exarando também norma individual e concreta, a qual também necessariamente deverá ser notificada ao contribuinte.

4.7 Lançamento e auto de infração

O auto de infração é um instrumento, documento escrito, através do qual além da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e da sua formalização nos termos do que dispõe o *caput* do artigo 142¹⁴⁷ do Código Tributário Nacional, constata a existência de um fato ilícito e aplica penalidades, por força do descumprimento do dever jurídico do sujeito passivo.

Assim, inegável reconhecer que o auto de infração caracteriza-se como um ato administrativo punitivo, sancionatório vinculado, uma vez que é emitido por autoridades administrativas quando constatarem a existência do fato ilícito tributário.

A respeito do “auto de infração”, Paulo de Barros Carvalho afirma:

se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou um evento inscrito na lei como ilícito tributário. Trata-se, igualmente, de u’a norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo

¹⁴⁷ “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”.

relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas.¹⁴⁸

Na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi: ““Auto de infração” é o documento, a peça, o veículo sígnico (Morris), o contacto, enfim, o suporte físico que veicula os enunciados das várias normas que se instalam na concretude deste substrato único.¹⁴⁹

Assim, notamos que o pressuposto necessário do auto de infração é sempre a prática de um ilícito tributário.

Em outras palavras, podemos dizer que o auto de infração além da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, constata a existência (ocorrência) de um fato ilícito e com fundamento na lei tributária material irá impor a aplicação de uma penalidade.

Assim concluímos que o auto de infração não se confunde com o lançamento tributário, são portanto, dois atos administrativos distintos, com conteúdos diferentes, uma vez que o lançamento tributário ao contrário do auto de infração tem como pressuposto necessário a prática de um fato jurídico tributário denominado de tributo conforme estabelece o artigo 3º¹⁵⁰ do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que tem por pressuposto um fato lícito.

Em suma, podemos dizer que o auto de infração é o ato administrativo através do qual pode-se veicular num único documento vários atos administrativos diferentes (com motivações e regimes jurídicos diversos), ou seja, é o suporte físico de várias normas jurídicas individuais e concretas quais sejam, o ato do lançamento

¹⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 282.

¹⁴⁹ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, pp. 240-241.

¹⁵⁰ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (grifo nosso)

tributário, o de imposição de multa pelo não pagamento, de multa e juros de mora, e o de multa decorrente do não cumprimento dos deveres instrumentais.

Em outras palavras, o auto de infração constitui um documento escrito no qual se veicula o ato administrativo do lançamento tributário e o ato administrativo de aplicação de penalidades no âmbito tributário.

CAPÍTULO 5. A ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Considerações preliminares

Em nossa Constituição Federal encontramos o princípio da legalidade expresso como determinação legal, de observação obrigatória, em dois momentos.

Em um primeiro momento, referido princípio encontra-se expresso no artigo 5º, inciso II¹⁵¹ da Constituição Federal, onde garante a liberdade dos cidadãos, quando prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo que não seja previsto em lei.

Por outro lado, no artigo 37, *caput*¹⁵², da Constituição Federal, o encontramos como o princípio que deverá ser obedecido por toda a Administração Pública, em todos os níveis, neste momento, vemos que a Administração Pública possui limites, uma vez que não está livre para fazer ou deixar de fazer algo de acordo com a sua vontade somente, devendo, portanto, obedecer lei em toda a sua atuação.

Ocorre que, no campo tributário, a atividade administrativa encontra-se ainda submetida ao disposto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal que determina, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...).

¹⁵¹ “Art. 5º. (...)”

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...).”

¹⁵² “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: (...).”

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, corroborando e reforçando a exigência constitucional acima mencionada, prescreve no seu artigo 97, incisos I e II que a criação, majoração, redução e extinção de tributos somente poderão ser efetivadas por lei.

Vejam os a redação deste dispositivo:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...).

Assim, diante das premissas apontadas aqui, consideramos que o lançamento tributário é um ato jurídico administrativo expedido por agente público competente, razão pela qual deverá guardar estrita conformidade com a lei que o autorizou em observância ao princípio da legalidade.

No que diz respeito à alterabilidade do lançamento tributário, a regra positivada no artigo 145¹⁵³ do Código Tributário Nacional, estabelece, em princípio, a inalterabilidade do lançamento, de sorte que a sua modificação somente pode ser feita nos casos expressos em lei.

Notamos que o legislador infraconstitucional, previu a possibilidade do lançamento tributário já notificado ao sujeito passivo, estar defeituoso¹⁵⁴.

¹⁵³ “Art. 145. 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 art. 149”.

¹⁵⁴ Aliomar Baleeiro, assim conceitua o lançamento defeituoso:

“(…) é aquele em desacordo com algum ou alguns dos pressupostos formais ou materiais, estabelecidos em normas abstratas e hierarquicamente superiores, imprescindíveis à sua validade”. (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 809).

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional em suas regras gerais, regula as hipóteses de alteração e revisão do lançamento tributário, estipulando, portanto, os seus limites.

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 141, o crédito tributário somente poderá ser modificado nos casos expressamente previstos em lei, *in verbis*:

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

Estabelece ainda o Código Tributário Nacional nos artigos 145 e 149, *in verbis*:

Art.145. 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 art. 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I – quando a lei assim o determine;
- II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento

formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade.

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 da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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 comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Diante do exposto verificamos que na atividade tributária vinculada e obrigatória da Administração Pública, descabe qualquer margem de discricionariedade no agir da Administração em matéria de tributos, impondo-se anular os atos viciados de ilegalidade, descabendo dessa forma cogitar-se de revogação em matéria de lançamento tributário.

A esse respeito, Estevão Horvath destaca:

Cabe agora deixar patente que sempre que o ato de lançamento não tiver sido praticado conforme a lei, falar-se-á de anulação, e não de revogação. Esta ocorre por motivo de conveniência e oportunidade do administrador público, tendo cabida somente em relação aos atos

administrativos denominados discricionários. Aquela acontece sempre em razão de haver sido flagrada alguma ilegalidade na prática do ato, devendo ser pronunciada pela própria Administração ou pelo Judiciário.

O ato de lançamento tributário é tipo de ato administrativo vinculado (art. 142, parágrafo único do C.T.N), não podendo seu desfazimento ficar ao alvedrio da autoridade pública conforme seus próprios e subjetivos critérios de conveniência e/ou oportunidade, mas deve ser orientada a sua anulação tendo em vista a ilegalidade.¹⁵⁵

Em outras palavras, Elizabeth Nazar Carrazza ensina que:

A discricionariedade administrativa, que consiste na possibilidade de se examinar, no caso concreto, a conveniência ou a oportunidade da prática de um determinado ato, pela Administração Pública, não existe em matéria tributária. O administrador, que não é dono da coisa pública, não detém, em matéria tributária, nenhuma margem de discricionariedade administrativa para agir ou deixar de fazê-lo. Deve obedecer, rigorosamente, aos ditames da lei, cumprindo-a e fazendo com que seja corretamente cumprida. Somente ela (e não a vontade do administrador) pode criar, extinguir ou modificar o tributo, criar deveres instrumentais tributários, conceder isenções tributárias, etc.¹⁵⁶

Além disso, é oportuno dizer que a competência para a interposição de recurso de ofício (artigo 145, inciso II do Código Tributário Nacional) ou a iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no artigo 149 (artigo 145, inciso III do Código Tributário Nacional), não correspondem a uma simples faculdade e sim a uma obrigatoriedade. Portanto, o exercício dessa competência é obrigatório, razão pela qual nessas hipóteses deverá o Fisco por iniciativa própria proceder à anulabilidade ou revisibilidade do lançamento tributário.

¹⁵⁵ Estevão Horvath. *Lançamento Tributário e "Autolancamento"*, p. 65.

¹⁵⁶ Elizabeth Nazar Carrazza. *IPTU & Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva*, p. 87.

Conforme já dissemos alhures, uma norma jurídica só pode ser invalidada por outra norma, dessa forma, por entendermos ser o ato administrativo do lançamento um veículo introdutor de norma individual e concreta, ele somente poderá ser alterado ou revisto por outra norma individual e concreta, editada em linguagem e por sujeito competente. Deste modo, verificamos que toda e qualquer alteração no Direito Tributário somente se efetivará de acordo com os meios previstos no ordenamento do Direito Positivo.

Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que:

Uma norma jurídica só pode ser invalidada por outra norma jurídica que como norma nasce de fato jurídico juridicizado por outra norma jurídica.

Desta forma, o ato-norma de lançamento tributário só poderá ser alterado de acordo com os modos de produção dessas normas jurídicas que alteraram outras normas, as quais incidem conforme disposição do ordenamento jurídico.¹⁵⁷

A partir de tais considerações, veremos adiante a competência para iniciar o procedimento da alteração do lançamento tributário, em seguida analisaremos as hipóteses de sua alterabilidade e revisibilidade, tal como disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

5.2 Competência para iniciar o procedimento de alteração do lançamento tributário

Conforme já dissemos, o lançamento tributário após ter sido regularmente notificado ao sujeito passivo, será considerado válido, eficaz, definitivo e imutável,

¹⁵⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, p. 252.

porém, mesmo após a notificação, o lançamento tributário poderá conter defeitos que implicarão na sua invalidade.

Além disso, vimos que o Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 141, estabelece que o crédito tributário regularmente constituído somente poderá ser modificado nos casos previstos no próprio diploma legal.

A respeito das hipóteses de modificações (alterações) do lançamento tributário, as quais possibilitam a sua substituição por outro ato administrativo e que podem iniciar-se quer por solicitação do sujeito passivo ou pela autoridade administrativa em razão de ofício, o nosso Código Tributário Nacional ora chama de alteração conforme se pode verificar no seu artigo 145, ora de revisão do lançamento conforme consta no seu artigo 149, *caput* e parágrafo único.

Da leitura do disposto no artigo 145 do Código Tributário Nacional, verificamos que este disciplina a competência administrativa para iniciar o procedimento de alteração ou revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Assim, resta-nos evidente que esse dispositivo apenas regula a competência para o procedimento de alteração do lançamento tributário.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges afirma:

Trata-se de normas – as do art. 145 – sobre competência. Outorgam competência ao sujeito passivo para impugnar o lançamento, e à autoridade administrativa para revê-lo, por sua própria iniciativa, nos casos do art. 149, ou quando da apreciação de recurso *ex officio*. Mais explicitamente ainda: o mencionado dispositivo apenas regula uma competência para o procedimento; não uma competência de caráter substancial.¹⁵⁸

¹⁵⁸ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 259.

É oportuno ressaltar que o exercício da competência previsto nos incisos II e III do artigo 145 do Código Tributário Nacional, o qual compete à autoridade administrativa por iniciativa própria postular a invalidade da norma tributária individual e concreta, procedendo a revisibilidade ou anulabilidade do lançamento tributário efetuado anteriormente, não é facultativo e sim obrigatório.

Assim, resta-nos evidente que o artigo 145 do Código Tributário Nacional consagra a competência administrativa para iniciar-se o procedimento de alteração ou revisão do lançamento.

Em suma, concluímos que a competência outorgada no referido dispositivo legal, refere-se:

a) à impugnação do sujeito passivo quando discordar do lançamento tributário, podendo neste caso a autoridade administrativa alterá-lo total ou parcialmente;

b) ao recurso de ofício da autoridade administrativa decorrente de procedimento fiscal administrativo tributário para reexame em instância superior administrativa; e

c) ao controle de iniciativa de ofício da autoridade administrativa nas hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, o qual poderá resultar na manutenção, alteração ou desconstituição do lançamento.

Analisaremos, a seguir, cada uma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional.

5.3 Impugnação do sujeito passivo

O sujeito passivo após ter sido notificado do lançamento tributário seja através de notificação ou de auto de infração, caso não concorde com o ato administrativo por entender que o mesmo contém irregularidades em seu contexto, poderá formular sua defesa (impugnação) à própria autoridade administrativa (contencioso administrativo) com base no artigo 5º, incisos XXXIV, alínea “a”¹⁵⁹ e LV¹⁶⁰ da Constituição Federal ou perante o Poder Judiciário (impugnação judicial) em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV¹⁶¹, Constituição Federal), com o fim de requerer o reexame do ato administrativo praticado, por confrontar a lei aplicada ou a situação fática.

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker ressalta que:

Antes do lançamento, o direito *existe*, porém sem *exigibilidade* (não pode ser exigido). O fato jurídico do lançamento acrescenta o efeito jurídico da exigibilidade àquele preexistente direito. Mesmo *depois* do lançamento, o *sujeito passivo* (ou *sujeito ativo*) da relação jurídica tributária ainda pode oferecer resistência jurídica:

a) Contra a *exigibilidade* (do direito), desde que prove que os atos que realizaram o lançamento desobedeceram as regras jurídicas que disciplinaram este lançamento.

¹⁵⁹ “Art. 5º. (...)”

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...).”

¹⁶⁰ “Art. 5º. (...)”

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...).”

¹⁶¹ “Art. 5º. (...)”

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...).”

b) Contra a *existência* (do direito), desde que prove que os fatos analisados e investigados pelo lançamento não realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo.¹⁶²

Pois bem, das considerações acima expostas, verificamos que o sujeito passivo após ter sido notificado do lançamento, poderá a seu critério escolher o órgão judicante (se opta pela via administrativa ou pela via judicial) para formular sua defesa de inconformação com o ato jurídico administrativo.

Nesse momento é oportuno salientarmos que, em face da omissão relativa do Código Tributário Nacional em tratar da matéria na esfera administrativa, a disciplina da impugnação não é uniforme, variando de legislação a legislação e ficando a cargo de cada ente público tributante. Portanto, há contenciosos administrativos tributários nas esferas federal, estadual e municipal, cada qual com suas particularidades.

Conforme mencionamos anteriormente, o sujeito passivo poderá impugnar o lançamento tributário perante o Poder Judiciário, utilizando-se de variados instrumentos processuais, dentre os quais podemos exemplificar, a ação declaratória de nulidade do lançamento, mandado de segurança com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, etc. Porém, o sujeito passivo somente proceder-se-á à esta impugnação através destes instrumentos processuais, quando da notificação do lançamento tributário promovido pelo sujeito ativo.

Diante do exposto, concluímos que a impugnação do sujeito passivo visa a adequação do ato de lançamento ou notificação do lançamento à lei, buscando a legalidade do crédito tributário reclamado e conseqüentemente suspendendo sua

¹⁶² Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, pp. 381-382.

exigibilidade conforme disposto no inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional até decisão final.

Porém, é importante frisar que o poder conferido ao Poder Judiciário é o de apenas rever o lançamento, não podendo dessa forma alterá-lo. Isto porque, segundo o Código Tributário Nacional em seu artigo 142, *caput* e diante das considerações apresentadas no presente trabalho, a atividade de constituição da obrigação tributária e conseqüentemente do crédito tributário pelo lançamento tributário é privativa da Administração Pública.

Dessa forma, cumpre dizer que o inciso I do artigo 145 do Código Tributário Nacional é perfeitamente aplicável às impugnações formuladas pelo sujeito passivo no âmbito do Poder Judiciário, cujos integrantes, no entanto, deverão exercer seu poder de revisão do lançamento tributário sem usurpar a competência da Administração Pública, uma vez que o lançamento tributário conforme já dissemos é um ato administrativo e não jurisdicional.

5.4 Recurso de ofício

O recurso de ofício previsto no inciso II do artigo 145 do Código Tributário Nacional consiste no reexame obrigatório, por órgão de hierarquia superior à autoridade administrativa de primeira instância, quando a decisão administrativa de primeiro grau entender procedente, no todo ou em parte, a impugnação do sujeito passivo. A autoridade administrativa de grau superior (segunda instância administrativa) poderá dar provimento ao recurso de ofício, reformando a decisão, total ou parcialmente, ou, negar provimento ao recurso, confirmando a decisão proferida pela primeira instância administrativa.

Assim sendo, verifica-se que o recurso de ofício não diz respeito à alteração do lançamento tributário e sim à decisão que o anula, a qual será modificada ou mantida. Isso demonstra de forma evidente que houve um equívoco por parte do Código Tributário Nacional ao estabelecer em seu artigo 145, inciso II que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser alterado em virtude de recurso de ofício.

5.5 Iniciativa de ofício da autoridade administrativa

A modificação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante dispõe o inciso III do artigo 145 do Código Tributário Nacional, só se torna possível em casos específicos, relacionados no artigo 149 do referido diploma legal que dispõe sobre as hipóteses específicas de lançamento de ofício como também as que autorizam a revisão do lançamento tributário.

Vejamos novamente a redação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, para melhor esclarecer este ponto:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade.

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 da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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 comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Assim, notamos que as situações enumeradas no artigo 149 do Código Tributário Nacional impõem à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício, como, também, proceder o processo de revisão nos casos de lançamento realizado anteriormente, envolvendo necessariamente a competência para a autoridade administrativa eventualmente anular o lançamento revisto.¹⁶³

Dessa forma, constatamos que a competência para rever o lançamento, consoante estipulada no artigo 149 do Código Tributário Nacional, envolve não só a habilitação, competência para a modificação (revisão) do lançamento, mas também para a sua anulação.

¹⁶³ Cf. José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 252.

Porém, cumpre ressaltar que nem toda revisão do lançamento implicará em sua anulação, esta será devida nas hipóteses em que o tributo for indevido no seu todo ou de omissão de formalidade procedimental que a lei estabeleça, sendo que nesses casos o Código Tributário Nacional em seu artigo 165, inciso III¹⁶⁴ autoriza a restituição do tributo, caso o tributo já tenha sido pago.

Além disso, observamos que o pressuposto da revisão de ofício do lançamento é lançamento já ocorrido, praticado e notificado ao sujeito passivo.

Portanto, podemos dizer que com a revisão de ofício, que consiste numa revisão espontânea de iniciativa da autoridade administrativa, se fará um novo exame do ato, cuja análise poderá resultar na reforma, retificação ou anulação do ato administrativo do lançamento tributário.

Ademais, entendemos de suma importância ressaltar que a autoridade administrativa, em qualquer dos casos descritos nos incisos II a IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional, deverá observar a limitação imposta pelo parágrafo único do referido dispositivo legal, assim redigido: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Vejamos as causas contempladas no artigo 149 do Código Tributário Nacional de acordo com os ensinamentos do autor José Souto Maior Borges.¹⁶⁵

O inciso I do artigo 149 contempla a revisão do lançamento de ofício pela autoridade administrativa “quando a lei assim o determine”.

¹⁶⁴ “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do art. 162, nos seguintes casos:
(...)

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

¹⁶⁵ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 259.

O termo lei, no presente caso, refere-se à lei ordinária federal, estadual, municipal ou distrital dependendo da espécie do tributo a ser revisto.

Sobre o assunto, o autor José Souto Maior Borges¹⁶⁶ entende que esse inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional autoriza a revisão do lançamento, entre outras hipóteses determinadas pela lei, ou seja, além das hipóteses já previstas no artigo 149. Diante disso, referido autor diz que não são taxativas ou exaustivas as hipóteses de alteração do lançamento previstas no artigo 149.¹⁶⁷

Diante da leitura do inciso I do artigo 149 do Código Tributário Nacional, podemos concluir que permitiu-se que uma outra lei fixe novas alternativas de revisão do lançamento tributário pela autoridade administrativa que não aquelas previstas em sua enumeração.

O inciso II do artigo 149 contempla o seguinte: “quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária”. Nesse caso, verificamos que não se trata de hipótese de revisão de lançamento e sim de substituição do procedimento de lançamento por declaração para o lançamento de ofício, uma vez que não houve declaração por parte do sujeito passivo e nem lançamento anterior.

O inciso III do artigo 149 prevê as seguintes hipóteses que consubstanciam pressupostos de revisão do lançamento: a desconsideração do pedido de esclarecimento, a recusa ou a não prestação satisfatória de informações solicitadas pela autoridade administrativa.

¹⁶⁶ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 260.

¹⁶⁷ *Idem*, p. 261.

O inciso IV do referido artigo 149 contempla as hipóteses de comprovação de falsidade, erro ou omissão nos dados da declaração prestada, o que propiciará a prática de lançamento de ofício ou à sua revisão.

A hipótese prevista no inciso V do artigo 149 prevê a possibilidade de revisão de ofício e substituição do lançamento por homologação pelo lançamento de ofício caso se comprove omissão ou inexatidão, por parte do sujeito passivo legalmente obrigado no exercício da atividade submetida ao lançamento por homologação.

Comprovada a omissão ou inexatidão antes da homologação, instaurar-se-á a competência para a Administração Pública lançar *ex officio*. E se ao contrário, ou melhor, caso a comprovação da omissão ou inexatidão tenha sido posterior à homologação, o procedimento a ser tomado pelo Fisco de ofício será o da revisão de um lançamento já realizado.

Nesse momento, cumpre dizer que caso a omissão ou inexatidão da atividade do sujeito passivo esteja relacionada ao cumprimento da obrigação tributária principal, que é o pagamento do tributo (artigo 113, § 1º¹⁶⁸ do Código Tributário Nacional), implicará tanto na aplicação por parte da Administração Pública do lançamento de ofício (aplicação da norma tributária em sentido estrito) quanto na aplicação de sanção representada normalmente com uma penalidade pecuniária. E ao contrário, caso a omissão ou inexatidão da atividade do sujeito passivo esteja

¹⁶⁸ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade e extingue-se com o crédito dela decorrente.
(...)”.

relacionada ao cumprimento das obrigações acessórias (artigo 113, §§ 2º e 3º¹⁶⁹ do Código Tributário Nacional) haverá apenas a aplicação de penalidade tributária.

O inciso VI do artigo 149 do Código Tributário Nacional estabelece que será efetuado ou revisto o lançamento quando “se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”.

Referida hipótese diz respeito à prática de atos ilícitos à legislação tributária de forma omissiva ou comissiva, descumprindo dessa forma os deveres instrumentais ou formais, nesses casos, a Administração Pública aplicará uma penalidade pecuniária, normalmente caracterizada como “multa regulamentar” que poderá vir ou não, a ser acumulada com o dever de cumprir a obrigação tributária principal. O inciso VII do artigo 149 do diploma legal acima mencionado estabelece que cabe, ainda, à autoridade administrativa efetuar ou rever o lançamento quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Sobre o referido inciso, assevera José Souto Maior Borges, que:

Ao Direito Tributário não importa propriamente o dolo, fraude ou simulação em si, mas o seu resultado.

Rigorosamente, aliás, as hipóteses do inciso VII já estarão implicitamente contempladas no inciso VI do art. 145, que autoriza, como visto a efetivação ou revisão do lançamento sempre que a ação ou omissão do sujeito passivo possam ensejar a aplicação de penalidade pecuniária. Ora, dolo, fraude ou simulação constituem, sempre pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária.

¹⁶⁹ “Art. 113. (...)

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Logo, constituem ação ou omissão sob regência implícita, mas nem por isso menos vinculante – art. 149, VI.¹⁷⁰

O inciso VIII do artigo 149 determina a revisão do lançamento na ocorrência de fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento.

Verificamos que o pressuposto para a aplicação deste dispositivo legal é a ocultação do fato jurídico tributário ou de outros fatos relevantes para sua identificação e quantificação, além disso, a revisão de ofício do lançamento nesses casos, será aplicável em quaisquer de suas modalidades (lançamento direto, por declaração ou por homologação).

Em explanação sobre esta referida hipótese de revisão de ofício do lançamento, José Souto Maior Borges ressalta que:

Trata-se, pois, o art. 149, VIII, dentro da colocação tradicional, da possibilidade de revisão do lançamento por “erro de fato”. O inciso em análise somente se refere à hipótese de revisão do lançamento. Pressupõe, conseqüentemente, um lançamento anterior sujeito a revisão por erro decorrente do desconhecimento de fato ou da existência de fato incomprovado quando do lançamento sujeito a revisão.¹⁷¹

Ademais, cumpre dizermos que somente o fato desconhecido e que seja juridicamente relevante no tocante à obrigação tributária é que possibilitará a revisão do lançamento com fundamento no referido artigo 149, inciso VIII.

Por fim, o inciso IX do artigo 149 dispõe que o lançamento deverá ser revisto “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

¹⁷⁰ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 353.

¹⁷¹ *Idem*, mesma página.

Verificamos que esse inciso diz respeito às irregularidades praticadas pela própria autoridade lançadora e que apenas regula hipótese de revisão do lançamento, uma vez que faz referência a um “lançamento anterior”.

Assim, não restam dúvidas de que nesse caso o pressuposto é a ilicitude por parte das autoridades administrativas competentes e vinculadas para a prática do lançamento previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Tais formas de ilicitude podem, dentre outras, consistir: no excesso de exação (artigo 316, § 1º do Código Penal); na prevaricação (artigo 319 do Código Penal); da falsidade ideológica (artigo 299 do Código Penal); etc.

5.6 Limites à revisão do lançamento

Nossa Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXVI¹⁷² não admite que a lei tributária possa prejudicar o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Dessa forma, constatamos que a Carta Magna impõe limites ou restrições à disciplina legal de revisão do lançamento tributário, evitando-se dessa forma afronta aos direitos fundamentais do contribuinte.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em observância à Constituição Federal, estabelece dois critérios limitadores à revisão do lançamento que são os temporais e os objetivos.

Os limites temporais dizem respeito ao prazo legal dentro do qual poderá a revisão ser iniciada, portanto, diz respeito à decadência do direito de rever o lançamento tributário. E os limites objetivos estão relacionados aos fundamentos

¹⁷² “Art. 5º. (...)

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)”.

justificadores da revisão, quais sejam, o erro de fato, erro de direito e mudanças de critérios jurídicos.

Postas tais noções sobre os limites temporais e objetivos que o Código Tributário Nacional impõe à revisão do lançamento, passemos a analisá-los.

5.7 Decadência do direito de revisar o lançamento

Da leitura do parágrafo único do artigo 149¹⁷³ do Código Tributário Nacional, constatamos que a revisão do lançamento somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Com isso, verificamos que a Fazenda Pública deverá lançar, exigir ou revisar de ofício o crédito tributário dentro do prazo de cinco anos estipulado no artigo 173¹⁷⁴ do Código Tributário Nacional, sob pena de frente à sua inércia decair o seu direito. Conforme dispõe o artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse momento, é oportuno asseverarmos que o prazo previsto no parágrafo 4º do artigo 150¹⁷⁵ do Código Tributário Nacional somente se aplica à

¹⁷³ “Art. 149. (...)”

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

¹⁷⁴ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

¹⁷⁵ “Art. 150. (...)”

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

homologação de pagamento, inexistindo dolo, fraude ou simulação e que somente as hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional que pressupõem, em regra, ou a inexistência de declaração ou de antecipação do pagamento ou o dolo, a fraude e a má-fé do sujeito passivo, desencadeariam a revisão de ofício do lançamento tributário sujeitando ao prazo decadencial de cinco anos, cuja forma de contagem encontra-se prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Assim, resta-nos evidente que os tributos submetidos ao lançamento por homologação sujeitam-se ao prazo de caducidade de cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato jurídico tributário conforme dispõe o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação, quando subsidiariamente aplicar-se-á o prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do mesmo diploma legal.

Diante de tais considerações, podemos dizer que transcorrido o prazo decadencial, a Administração Pública não poderá mais alterar ou rever o ato administrativo do lançamento tributário.

Cumpramos ressaltar que a aplicação do quinquênio decadencial do artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional é aplicável tão-somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por vício formal. Portanto, esse dispositivo legal somente é cabível nas hipóteses de anulação do lançamento e mais, uma vez anulado o lançamento, haverá a necessidade de um novo lançamento, em substituição ao anulado.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges afirma que:

Anulado o lançamento, retorna-se ao estado de coisas anterior. Trata-se de realização de um novo lançamento, em substituição do lançamento anulado. Não é, então, de um processo revisório que

cogita o art. 173, II. O pressuposto para aplicação do quinquênio decadencial do art. 173, II, é específico. Aplica-se tão-somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por vício formal. Somente é cabível, portanto, a aplicação do dispositivo em hipóteses perfeitamente limitadas de anulação do lançamento. Não qualquer anulação, mas só anulação por vício formal.¹⁷⁶

Após, essa breve explanação dos limites temporais do direito de rever o lançamento tributário, passemos à análise dos limites objetivos.

5.8 Erro de fato e erro de direito

Primeiramente, cumpre conceituarmos o que seja erro de fato e erro de direito, para depois apresentarmos a desarmonia existente entre os diversos autores do Direito Tributário no que diz respeito à aceitação desses fundamentos como justificadores da revisão do ato jurídico do lançamento tributário.

O erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possa ter. Em outras palavras, o erro de fato é o erro na constituição do fato; no emprego das ferramentas lingüísticas que irão compor a constituição do fato jurídico, ou seja, decorre de incorreta manipulação das provas, pelo que se apresenta como um problema intranormativo (problema interno da norma).

Por outro lado, o erro de direito seria um problema de subsunção equívoca operada pelo elaborador da norma individual e concreta que não tipifica corretamente a situação descrita, pelo que se apresenta como um problema internormativo (entre normas).

¹⁷⁶ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 358.

Podemos dizer que ocorre o “erro de fato” quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos, por exemplo, os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente, assim o erro de fato se dá pela não conformação do lançamento com seu respectivo fato jurídico tributário.

Já o erro de direito ocorre quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica.

Para Paulo de Barros Carvalho, o erro de fato:

(...) diria respeito à utilização inadequada das técnicas lingüísticas de certificação dos eventos, isto é dos modos cabíveis de relatar-se juridicamente um acontecimento do mundo real. Seria um problema relativo às provas. Constituído juridicamente o fato, observa-se, logo em seguida, que houve engano com relação aos recursos de linguagem utilizados para sua tipificação. Lidas as provas com mais cuidado, percebe-se que apontam para nova situação jurídica, que não aquela primeira. A conclusão será imediata: houve erro de fato.¹⁷⁷

E, adiante, esse referido autor nos ensina que o erro de direito:

(...) seria um problema de “subsunção”. O enunciado protocolar *E*, constituído como fato jurídico, buscou seu fundamento de validade na norma *N'*, quando deveria subsumir-se na amplitude da norma *N*.

(...)

Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinhamento com relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo” consubstanciará *sempre* erro de direito, porquanto esses dois são os únicos fatores de composição da estrutura normativa que não podem ser encontrados *na contextura do fato jurídico tributário*. Sua

¹⁷⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário*, p. 14.

consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta.¹⁷⁸

No mesmo sentido dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, concordamos que tanto o erro de fato como o erro de direito são desajustes de linguagem. E mais, no erro de fato temos um desajuste no interior (antecedente ou conseqüente) de uma única norma (norma individual e concreta ou norma geral e abstrata), uma vez que há inadequado emprego da linguagem das provas acarretando uma falha na produção de norma jurídica e por outro lado, no erro de direito temos um desajuste externo, uma vez que há descompasso entre duas normas, sendo que uma delas será obrigatoriamente uma norma individual e concreta ou individual e abstrata e a outra norma necessariamente geral e abstrata.¹⁷⁹

Os autores brasileiros não são unânimes em reconhecer que o erro na elaboração do lançamento tributário pode situar-se no conhecimento dos fatos (erro de fato) ou no conhecimento da norma (erro de direito), pois alguns entendem que referido erro só pode ser de fato.

Segundo essa corrente, o erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação e erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato.

¹⁷⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário*, pp. 14-15.

¹⁷⁹ *Idem*, p. 15.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges enfatiza que: “Não se formou um consenso doutrinário relativamente à pretensa distinção entre erro de fato e erro de direito. O critério diferencial proposto varia de autor para autor”.¹⁸⁰

Além disso, o jurista Alberto Xavier salienta que: “Tem feito, entre nós, correr rios de tinta a questão de saber se apenas o “erro de fato” é fundamento da revisão do lançamento ou se também é invocável o “erro de direito””.¹⁸¹

Nesse momento, cumpre registrarmos que é unânime entre autores do Direito Tributário a possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato, essa possibilidade é confirmada pelo inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional, cuja transcrição é feita abaixo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...).

Todavia, quanto ao erro de direito alguns autores em torno desta temática entendem que este não enseja a revisão do lançamento.

A respeito da revisibilidade do lançamento por erro de fato e/ou erro de direito, vejamos as opiniões de importantes autores brasileiros.

Rubens Gomes de Sousa, citado por Alberto Xavier, sustenta “a tese da irrevisibilidade do lançamento com fundamento em erro de direito. O autor observa que a imutabilidade tendencial do lançamento resulta do fato de ele criar uma situação jurídica bilateral:

¹⁸⁰ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, p. 274.

¹⁸¹ Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 264.

Se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto lançado, por outro lado confere-lhe o direito a ser tratado exatamente de acordo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquele estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por força do lançamento efetuado.¹⁸²

A revisão do lançamento por erro de direito também é inadmitida por Alberto Xavier, porém com argumentos diversos dos invocados por Rubens Gomes de Sousa, uma vez que no seu entendimento o fundamento da limitação da revisão do lançamento com base em erro de fato resulta das hipóteses taxativas enumeradas no artigo 149 do Código Tributário Nacional que além da fraude e do vício de forma, prevê no inciso VIII a hipótese de “fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior”, o que significa que “só pode haver revisão pela invocação de *novos fatos e novos meios de prova* referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a *fatos completamente conhecidos e provados*”.¹⁸³

Nesse mesmo sentido de que o erro de direito não enseja a revisibilidade do lançamento tributário, Gilberto de Ulhôa Canto, apresenta os seguintes argumentos ensejadores deste seu entendimento:

a) a Administração, ao revés dos indivíduos, é governo, é poder, faz aplicação da lei, não pode ignorá-la ou pretender, *a posteriori*, ter feito dela errôneo uso;

b) o lançamento, individuando a obrigação tributária de determinado contribuinte, lhe dá direito adquirido a ser taxado pela forma estabelecida;

¹⁸² Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 264.

¹⁸³ *Idem*, pp. 269-270.

c) pela proteção ao ato jurídico perfeito, chegar-se-ia ao mesmo resultado, entendido que “perfeito” não significa, no texto, integrado de requisitos de inatacabilidade, mas apenas “aperfeiçoado”, “completado” ou “consumado”.¹⁸⁴

Divergindo da opinião dos autores acima mencionados, Estevão Horvath tece o seguinte o comentário:

(...) em rigor, tanto o erro de fato, como o erro de direito motivam suficientemente a alteração do lançamento efetuado. Isto pela simples razão de que, em qualquer dessas hipóteses, o que, em última análise acontece, é violação da legalidade, a inadequação do ato praticado àquilo que abstratamente previu a norma que lhe serviu de fundamento.¹⁸⁵

O autor Eurico Marcos Diniz de Santi certifica que tanto o erro de fato como o erro de direito “enfermam o ato-norma de vício de legalidade ainda que o erro seja de fato não se pode olvidar que a validade da norma é conferida pela suficiêcia do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. Assim, há potencial ilegalidade do “ato-norma” ante os casos de “erro de fato” ou “erro de direito”. Como a Administração pauta-se pelo princípio da “estrita legalidade”, cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresentar nessa situação”.¹⁸⁶

Nesse mesmo sentido Hugo de Brito Machado admite a “revisão do lançamento em face de erro, quer *de fato*, quer *de direito*”.¹⁸⁷

Das lições expostas, entendemos que o erro de direito que não se confunde com a simples mudança de critério jurídico, enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que implica ilegalidade.

¹⁸⁴ Cf. Gilberto de Ulhôa Canto. *Temas de Direito Tributário*, pp. 178-179.

¹⁸⁵ Estevão Horvath. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, p. 69.

¹⁸⁶ Eurico Marcos Diniz de Santi. *Lançamento Tributário*, p. 267.

¹⁸⁷ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, p. 203.

Ora, pelo princípio da legalidade, a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, o que demonstra que o lançamento tributário há de ser feito de acordo com o Direito, com a lei. Assim, ocorrendo erro em sua feitura, quer seja no conhecimento dos fatos, quer seja no conhecimento da lei aplicável (erro de direito), o lançamento deverá ser revisto.

E mais, cremos ser impossível alegar a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito para justificar a inalterabilidade do lançamento por erro de direito, da mesma maneira com que é impossível alegar coisa julgada para impedir que seja rescindida uma sentença contra literal disposição de lei (artigo 485, inciso V do Código de Processo Civil¹⁸⁸). Neste momento, convém lembrarmos que a proteção aos direitos adquiridos e ao ato jurídico perfeito é garantia contra os efeitos de lei nova.

Com efeito, o artigo 146¹⁸⁹ do Código Tributário Nacional, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critérios jurídicos ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

Portanto podemos concluir que não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento

¹⁸⁸ “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

(...)

V - violar literal disposição de lei;

(...)”.

¹⁸⁹ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado, ou melhor, o lançamento deverá sempre ser feito de acordo com a lei.

Nessa mesma linha de entendimento, os Tribunais Superiores, Supremo Tribunal Federal¹⁹⁰ e Superior Tribunal de Justiça¹⁹¹, reconhecem a possibilidade de revisão do lançamento tributário decorrente de erro de fato e erro de direito.

¹⁹⁰ Vejamos alguns julgados, cujas ementas abaixo transcrevemos:

“JUSTIFICA-SE A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE TRIBUTOS, E A CONSEQUENTE COBRANÇA SUPLEMENTAR, QUANDO SE PATENTEIA PALPÁVEL ERRO DE FATO. NA ESPÉCIE, NÃO HÁ COGITAR DE REVISÃO LANÇAMENTO FUNDADA NA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. RECURSO ORDINÁRIO IMPROVIDO”. (RMS 18443/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, 1ª Turma, j. 30/04/1968, DJ 28/06/1968 – grifo nosso)

“IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÕES EM SEPARADO, DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO E DOS RENDIMENTOS DO CASAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 67, PAR. 2, DO DECRETO N. 24.239, DE 22.12.47. EXCEÇÃO DE COISA JULGADA NÃO COMPROVADA. NOVO LANÇAMENTO FEITO PELA VERIFICAÇÃO DO ERRO E NÃO POR MUDANÇA DE CRITÉRIO ADMINISTRATIVO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO”. (RE 57035, Rel. Min. Evandro Lins, 1ª Turma, j. 11/05/1965, DJ 09/06/1965 – grifo nosso)

“É LÍCITA A REVISÃO DE LANÇAMENTO RESULTANTE DE ERRO DE FATO”. (MS 8798, Rel. Min. Hahnemann Guimarães, Tribunal Pleno, j. 06/04/1964, DJ 25/01/1962, p. 195 – grifo nosso)

“(1) DEVIDA A TAXA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL PELA IMPORTAÇÃO DE LUBRIFICANTES (L. 159, DE 30.12.35, ART. 6). 2) ADMISSÍVEL REVISÃO DE LANÇAMENTO FISCAL POR ERRO DE FATO, SOBRETUDO QUANDO O CONTRIBUINTE ASSUME, NA FORMA DA LEI, RESPONSABILIDADE PELAS DIFERENÇAS QUE SE VERIFICAREM D1. 4.014, DE 13.1.42)”. (RE-Embargos 52172, Rel. Min. Victor Nunes, 1ª Turma, j. 09/09/1963, DJ 17/10/1963, p. 03534 – grifo nosso)

“(1) ADMISSÍVEL A REVISÃO DE LANÇAMENTO FISCAL POR ERRO DE DIREITO. 2) NOÇÃO DE CAPITAL EFETIVAMENTE APLICADO (IMPOSTO DE LUCRO EXTRAORDINÁRIO)”. (RE 44185, Rel. Min. Victor Nunes, Tribunal Pleno, j. 26/08/1963, DJ 19/09/1963, p. 03074 – grifo nosso)

¹⁹¹ **“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS AO CAPITAL SOCIAL – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL – D.L. 1.641/78, ART. 1º E § 2º, II E 41, § 3º, “B” DO RIR/80 – REVISÃO DO LANÇAMENTO – ERRO DE DIREITO – POSSIBILIDADE – CTN, ART. 149 – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – CTN, ART. 173 C/C COM O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 423 DO DECRETO 58.400/66 – PRECEDENTES STJ E EX-TFR.**

- A transferência de imóveis do patrimônio de pessoa física, a título de integralização do capital social, constitui lucro passível de tributação pelo IR, a teor do disposto no D.L. 1.641/75, art. 1º e § 2º, II e do RIR/80, art. 41, § 3º, “b”.

- **Tendo o lançamento originário se baseado em declarações inexatas prestadas pelo contribuinte, é lícito à autoridade administrativa revê-lo, por isso que caracterizado o erro de direito.**

- O prazo inicial para a revisão do referido lançamento conta-se da data da notificação inicial para pagamento do Imposto de Renda, conforme previsto nos artigos 173 do CTN combinado com o parágrafo único do art. 423 do Decreto 58.400/66.

- Recurso especial não conhecido”. (REsp 41314/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, j. 12/03/2002, DJ 13/05/2002, p. 178 – grifo nosso)

“TRIBUTÁRIO - IPI - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - AUTUAÇÃO POSTERIOR - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - SÚMULA 227/TRF - PRECEDENTES DO STJ.

O art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da

declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. Precedentes do STJ.

Agravo regimental improvido”. (AgRg no REsp 478389/PR, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, j. 25/09/2007, DJ 05/10/2007, p. 245 – grifo nosso)

“**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. REVISÃO DO LANÇAMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES.**”

1. Cuida-se de recurso especial interposto por Employer Organização de Recursos Humanos Ltda. contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO DE NFLD.

Considerando a redação do caput do art. 459 do CPC, quem pede o todo pode validamente receber apenas parte dele, sem que isso configure discrepância relativamente aos termos do pedido. Havendo previsão legal de substituição da própria Certidão de Dívida Ativa, se esta for alterada, não pode haver óbice a que se revise o conteúdo de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito, o que pode ser feito inclusive em sede administrativa.

A recorrente aponta violação dos artigos 2º, 128, 460, do CPC, 149, parágrafo único, 173, caput, do CTN e divergência jurisprudencial. Em suas razões, defende, em síntese, que: a) seja anulado o acórdão atacado, porquanto decidiu questão diversa da incluída na lide; b) o INSS promoveu, em 29/09/2000, a revisão do lançamento fiscal, e tal procedimento abarcou fatos geradores ocorridos entre 01/1987 e 08/1990 (fls. 1635/1641), período este decaído por força do parágrafo único do art. 173 do CTN, que estabelece o prazo decadencial de 5 (cinco) anos que começa a fluir após a definitividade da decisão que anula o lançamento por vício formal, como no caso em apreço.

2. Apesar da oposição de embargos declaratórios, o aresto combatido não enfrentou a matéria dos artigos 2º, 128 e 460, do CPC.

Incidência da Súmula n. 211/STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo”.

3. Divergência jurisprudencial não demonstrada nos moldes exigidos pelo art. 541, parágrafo único, do CPC, c/c o art. 255 e seus §§ do RISTJ.

4. O acórdão atacado asseverou:

não tendo havido a anulação do lançamento realizado pelo Fisco (pois entendeu-se possível o seu aperfeiçoamento mediante a exclusão de parcelas indevidas), não há que se falar em nova constituição do débito (novo lançamento), ou em decadência, eis que viabilizada a revisão somente em sede judicial. Não se vislumbra, portanto, violação aos artigos 142, 149, parágrafo único, e 173 do CTN. (fl. 1901v.)

5. Partindo-se da premissa exposta pelo TRF da 4ª Região, cito a linha de pensar deste Tribunal no sentido de que é plenamente possível a revisão do lançamento tributário nos termos do art. 149, parágrafo único, c/c 173, do CTN. Confira-se:

- A autoridade administrativa pode proceder à revisão de seus atos sendo perfeitamente válido e legal que o faça relativamente aos lançamentos dos tributos que lhe são devidos conforme lhe autorizam os artigos 149, parágrafo único e 173 do Código Tributário Nacional. (REsp 525.600/RS, Desta Relatoria, DJ de 17/11/2003).

2. Dentro do prazo decadencial, é possível a revisão do lançamento tributário nas circunstâncias previstas no art. 149 do CTN.

3. Vício da certidão de dívida ativa que não altera o valor do tributo devido nem traz prejuízo ao devedor não acarreta a extinção da execução. (REsp 533.082/PR, Rel. Min. Castro Meira).

I - A revisão do lançamento decorreu de erro de fato, qual seja, a área cadastral do imóvel era inferior à sua área real. Em hipóteses tais, o art. 145, III, c/c o art. 149, VIII, do CTN, autorizam a revisão. No entanto, conforme se extrai do art. 173, I, do mesmo código, somente podem ser revistos lançamentos cujo direito de constituição do crédito tributário não esteja decaído. Assim, os efeitos da revisão atingirão apenas os lançamentos ocorridos no quinquênio anterior.

II - "Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos”. (Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, 19ª ed., Malheiros, 2001, p. 147). (RMS 11.271/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 27/09/2004).

- Tendo o lançamento originário se baseado em declarações inexatas prestadas pelo contribuinte, é lícito à autoridade administrativa revê-lo, por isso que caracterizado o erro de direito.

- O prazo inicial para a revisão do referido lançamento conta-se da data da notificação inicial para pagamento do Imposto de Renda, conforme previsto nos artigos 173 do CTN combinado com o parágrafo único do art. 423 do Decreto 58.400/66. (REsp 41.314/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 13/05/2002).

6. Recurso especial conhecido parcialmente e não-provido”. (REsp nº 939812/PR, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 12/02/2008, DJe 10/03/2008 - grifo nosso)

5.9 Mudança de critérios jurídicos

Para os autores que sustentam que o erro de direito não justifica a revisão do lançamento, não tem relevância a distinção entre o erro de direito e a mudança de critérios jurídicos. Inclusive esta, parece-nos que é a posição de Gilberto de Ulhôa Canto ao lecionar que o erro de direito é a falta de adequação ou propriedade do Fisco na aplicação de critérios jurídicos a fatos reais e exatos.¹⁹²

A nosso ver é necessário estabelecer a distinção entre a mudança de critérios jurídicos e o erro de direito, embora um se aproxime do outro.

O Código Tributário Nacional ao dispor em seu artigo 146 que a modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento tributário só pode ser efetivada quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, traz a regra implícita da irretroatividade da nova interpretação decorrente da modificação dos mencionados critérios em relação a um mesmo sujeito passivo.

Dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

É oportuno dizermos que os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento a que se refere o dispositivo legal acima mencionado, são aqueles que permitem determinar a ocorrência do fato gerador e mensurar sua conseqüente obrigação tributária. E mais, são aqueles que dizem respeito a interpretação ou orientação no que tange à aplicação da lei material (direito material), diferentemente

¹⁹² Cf. Gilberto de Ulhôa Canto. *Temas de Direito Tributário*, p. 177.

dos novos critérios de apuração a que se refere o parágrafo 1º do artigo 144 do Código Tributário Nacional que dizem respeito ao direito processual.

Assim, quando se fala em mudança de “critério jurídico”, deve-se entender mudança de sentido e do alcance que se empresta à norma jurídica e precisamente essa mudança de orientação que não pode ser introduzida com efeito retroativo.

No mesmo sentido do artigo 146 do Código Tributário Nacional, encontra-se a regra contida no inciso XIII do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº 9.784/1999:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Não há, pois assim, margem para dúvida, quando o artigo 146 do Código Tributário Nacional se refere a “critério jurídico”, o sentido deverá ser o de “interpretação”, na mesma linha do artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei Federal nº 9.784/1999.

Ora, é inegável que uma lei possa ter mais de uma interpretação correta. Porém, não se pode permitir que a autoridade administrativa ao verificar a consumação do fato gerador (fato jurídico tributário) da obrigação tributária pelo

contribuinte, adote para a efetivação do lançamento tributário um dos critérios jurídicos vigentes, e depois de ter feito o respectivo lançamento com base neste critério jurídico vigente pretenda alterá-lo mediante a escolha de outro daqueles critérios, pois violaria a segurança jurídica do contribuinte.

Estevão Horvath, sobre esse aspecto, assevera:

Deve-se deixar evidenciado, por ser de suma importância, que a autoridade administrativa que modifica a sua interpretação de uma norma jurídica que será aplicada aos contribuintes deve, em primeiro lugar, proclamar sua intenção de mudar de orientação, mudança esta que somente produzirá efeitos para o futuro. Somente após ter anunciado esta decisão é que poderá praticar atos de aplicação na conformidade dos novos critérios por essa nova interpretação.

É lícito, e até desejável, que a autoridade administrativa se esforce para aprimorar sua interpretação; não pode, entretanto, modificar, como consequência desse aprimoramento, a sua orientação, ou traduzir essa modificação na prática de um ato concreto, pois isso vai de encontro à segurança jurídica do contribuinte. Com efeito, este espera que o comportamento do Fisco com relação à sua atividade seja aquele já conhecido e aplicado para a hipótese de que se trate, não tendo razão de ser que, exatamente na sua vez, as coisas se alterem, sem prévio aviso.¹⁹³

Nesse sentido, tentando buscar um meio de preservar a segurança jurídica, o artigo 146¹⁹⁴ do Código Tributário Nacional veda a mudança de critério jurídico relativamente a um fato gerador já consumado. Assim, notamos que a adoção de um

¹⁹³ Estevão Horvath. *Lançamento Tributário e "Autolançamento"*, p. 69.

¹⁹⁴ "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

critério jurídico pela autoridade administrativa tem efeito vinculante para as relações jurídicas havidas no passado¹⁹⁵.

Em outras palavras, podemos dizer que nosso entendimento é de que o artigo 146 do Código Tributário Nacional visa impedir não a mera revisão do lançamento ou o lançamento de ofício com base em novos critérios jurídicos e sim, a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos em relação ao mesmo sujeito passivo (contribuinte) antes de sua introdução, mesmo ainda não lançados e mais, ainda que sejam decorrentes de modificação na jurisprudência administrativa ou judicial.

Corroborando esse nosso entendimento, vejamos as lições dos autores Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres, respectivamente:

O que o texto legal de modo expreso proíbe não é a mera *revisão de lançamento* com base em novos critérios; é a aplicação desses novos critérios a *fatos geradores ocorridos* antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de *lançamento*). (...) Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério jurídico não seriam apenas *lançamentos* anteriores, mas *fatos geradores* passados.¹⁹⁶

Os critérios jurídicos utilizados para o lançamento pela Administração são inalteráveis com relação a um mesmo sujeito passivo, ainda que haja modificação na jurisprudência administrativa ou judicial. Esse princípio, estampado no art. 146 do CTN, emana da segurança dos direitos individuais e da proteção da confiança do contribuinte. Aplica-se principalmente nos casos de consulta: se a Administração firmar

¹⁹⁵ É oportuno ressaltar que o artigo 48, § 12 da Lei Federal nº 9.430/1996, traz, também, a regra implícita da irretroatividade da nova interpretação decorrente da modificação dos critérios jurídicos em relação a um mesmo sujeito passivo, ao dispor que:

“Art. 48. (...)”

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expreso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

(...)”.

¹⁹⁶ Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 351.

determinado ponto de vista, favorável ao contribuinte, não poderá depois, nem mesmo em virtude de decisões administrativas ou judiciais, voltar atrás para exigir daquele contribuinte beneficiado o imposto devido por fatos pretéritos; apenas os fatos futuros ficarão sujeitos ao novo critério jurídico (cf. art. 48, § 12, da Lei 9.430/96).¹⁹⁷

Vejamos também o disposto na Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

Ainda, a respeito do artigo 146 do Código Tributário Nacional, o autor Alberto Xavier defende que:

O artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra de "velha interpretação" não podem ser revistos com fundamento em "nova interpretação".¹⁹⁸

E mais adiante, assevera que: "O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada".¹⁹⁹

Por fim, referido autor conclui que:

Erro de direito, (erro de direito em concreto) e modificação de critérios jurídicos (erro de direito em abstrato) são, assim, dois limites, distintos, mas cumulativos, à revisão do lançamento. O lançamento não pode ser revisto nem por erro de direito, direta e

¹⁹⁷ Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, pp. 279-280.

¹⁹⁸ Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 277.

¹⁹⁹ *Idem*, mesma página.

imediatamente, nem por erro constatado, indireta e mediatamente, por norma genérica superveniente.²⁰⁰

Nesse momento, é oportuno ressaltar que corroboramos com a posição de Luciano Amaro, o qual diverge da lição de Alberto Xavier quando sustenta que a fatos geradores pretéritos ainda não lançados, a fonte da não aplicação do novo critério jurídico encontra-se prevista no artigo 144, parágrafo 1º²⁰¹ do Código Tributário Nacional e não no artigo 146 do mesmo diploma legal, o qual apenas se refere a lançamentos pretéritos.²⁰²

Contrariamente a esse entendimento do autor Alberto Xavier, Luciano Amaro sustenta que:

Cremos que se dá exatamente o contrário. O art. 144, § 1º, consagra a retroatividade da legislação nova (nos limites ali definidos) e não a irretroatividade. Já o art. 146 proíbe a aplicação do novo critério jurídico a fatos geradores anteriores à sua introdução; portanto, atesta a irretroatividade do novo critério, nas circunstâncias por ele descritas.²⁰³

Parece-nos evidente que o artigo 146 do Código Tributário Nacional proclama não apenas a inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico e sim, a inalterabilidade do novo critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto do ato administrativo do lançamento tributário.

Vejamos novamente a redação do referido dispositivo:

²⁰⁰ Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 278.

²⁰¹ “Art. 144. (...)”

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(...)”.

²⁰² Cf. Alberto Xavier. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 277, n.r.

²⁰³ Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 354.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Em suma, podemos asseverar que o artigo 146 procura proteger o contribuinte (sujeito passivo), uma vez que vincula a Administração Pública ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício.

Além disso, constatamos que o Fisco deverá primeiro divulgar o novo critério para depois aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros.

A respeito da inalterabilidade do lançamento tributário por mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco (Administração Pública), nossos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal²⁰⁴ e Superior Tribunal de Justiça²⁰⁵) já firmaram posição nesse sentido.

Diante de tais considerações, entendemos que a mudança de critério jurídico, a qual não se confunde com o erro de direito, não justifica a revisão do

²⁰⁴ **“A REVISÃO PARA A COBRANÇA SUPLEMENTAR DE TRIBUTO SÓ SE JUSTIFICA EM CASO DE ERRO DE FATO OU DE DIREITO NO LANÇAMENTO FISCAL ANTERIOR. A SIMPLES MUDANÇA DE CRITÉRIO ADMINISTRATIVO NÃO A AUTORIZA”**. (RE nº 38164, Rel. Min. Henrique D’Avila, 1ª Turma, j. 14/05/1959 – grifo nosso)

“IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÕES EM SEPARADO, DOS RENDIMENTOS DO TRABALHO E DOS RENDIMENTOS DO CASAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 67, PAR. 2, DO DECRETO N. 24.239, DE 22.12.47. EXCEÇÃO DE COISA JULGADA NÃO COMPROVADA. **NOVO LANÇAMENTO FEITO PELA VERIFICAÇÃO DO ERRO E NÃO POR MUDANÇA DE CRITÉRIO ADMINISTRATIVO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO**”. (RE nº 57035, Rel. Min. Evandro Lins, 1ª Turma, j. 11/05/1965, DJ 09/06/1965 – grifo nosso)

²⁰⁵ “TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE AUTO FISCAL. QUESTÃO DE DIREITO. **“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”** (Súmula 227-TFR)” (REsp. 65.858/CESAR)”. (REsp nº 264516/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, j. 20/02/2001, DJ 09/04/2001, p. 333 - grifo nosso)

lançamento tributário, pois corresponderia a uma revogação, a qual é inaplicável em se tratando de ato administrativo vinculado.

5.10 Algumas conexidades da alterabilidade do lançamento tributário

5.10.1 A retificação da declaração de ofício e pelo contribuinte (sujeito passivo)

A respeito da retificação da declaração de ofício pela Administração Pública e pelo contribuinte, o Código Tributário Nacional através do artigo 147, parágrafos 1º e 2º dispõe que:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1.º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2.º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

A esse respeito, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do processo administrativo fiscal no âmbito federal, através do seu artigo 32 dispõe, *in verbis*:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Em face das considerações acima mencionadas, cumpre asseverar que a declaração apresentada pelo sujeito passivo ou por terceiro, no âmbito do lançamento por declaração, pode conter algum erro em relação aos fatos comunicados ao Fisco. Assim, admite-se a retificação do erro identificado depois de entregue a declaração com a finalidade de, se buscar a verdade dos fatos, uma vez que a constituição da obrigação tributária pela Administração Tributária significa a exata aplicação da legislação fazendo surgir o crédito devido.

Por outro lado, quando a retificação da declaração apresentada resultar em diminuição ou extinção de tributo, somente será admitida com a demonstração do equívoco presente na declaração original e antes da notificação da constituição do crédito.

Nesse sentido, interessante observar como se orientou e atualmente se pronuncia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a respeito da retificação da declaração pelo contribuinte quando vise reduzir ou excluir o crédito tributário, como bem demonstra a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO. LITERAL. LEGISLAÇÃO. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO ANTES DE NOTIFICADO O LANÇAMENTO.

1. A interpretação da legislação tributária deve ser literal quando disponha sobre exclusão do crédito tributário.
2. "A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento" Art. 147, § 1º do CTN.
3. Recurso especial provido (REsp nº 516657/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, j. 21/11/2006, DJ 06/02/2007, p. 279)

Assim, resta-nos evidente que depois da notificação da constituição do crédito não cabe a retificação da declaração apresentada, afinal, nos termos do artigo 145, *caput* do Código Tributário Nacional, o lançamento consumado é imutável. O sujeito passivo, nesse último caso, deverá contestar (impugnar) o próprio lançamento, na forma preconizada no artigo 145, inciso I do referido diploma legal, cuja transcrição se faz abaixo:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...).

Sobre essa questão, José Souto Maior Borges elucida que:

Ao limitar a retificação da declaração no tempo, exigindo seja ela anterior à notificação do lançamento quando vise a reduzir ou excluir tributo, o art. 147, § 1º, não exclui a possibilidade de revisão do lançamento após sua notificação, até mesmo porque não poderia fazê-lo sem implicações com o princípio constitucional da legalidade. Com efeito, não se poderia atribuir ao dispositivo em análise um efeito preclusivo absoluto, no sentido de que o débito tributário lançado e notificado prevaleceria em qualquer hipótese, independentemente de sua conformação ou não com o conteúdo atribuído pela lei tributária ao lançamento. A preclusão é, aí, tão-só da faculdade de pedir a retificação. Trata-se, numa perspectiva mais ampla, de uma *conditio juris* para o exercício do direito constitucional de petição (CF, art. 5º, XXXVI). E essa preclusão se torna viável, sem agressão ao sistema normativo, porque após a notificação do lançamento não mais caberá falar-se em retificação na declaração, mas sim de reclamação ou recurso – de sua vez, formas qualificadas de exercício do direito de petição.²⁰⁶

²⁰⁶ José Souto Maior Borges. *Lançamento Tributário*, pp. 331-332.

Além disso, a retificação da declaração apresentada pelo sujeito passivo pode ser efetivada pelo declarante ou pela autoridade fiscal. Na segunda hipótese, de retificação da declaração pela autoridade fiscal, tanto pode ocorrer o agravamento da exigência original, como o abrandamento daquela. Nesse momento, é oportuno ressaltarmos que tal retificação ocorre por ocasião do exame da declaração apresentada e antes de constituído o crédito tributário pelo ato administrativo do lançamento. Se o erro for constatado pela autoridade fiscal quando o crédito já estiver constituído e comunicado ao sujeito passivo, será o caso de rever o lançamento.

Embora o artigo 147 acima transcrito refira-se ao lançamento por declaração²⁰⁷, nada obsta que por analogia, como muito bem sustenta Estevão Horvath, que se aplique ao lançamento por homologação.²⁰⁸

Ora, conforme afirmamos alhures, no caso de alguns tributos do nosso ordenamento jurídico positivo a função administrativa que deveria ser, em princípio, exercida exclusivamente pela Administração Pública é incumbida ao particular. Ocorre que, enfim, diante dessa atividade, o particular poderá incorrer em erros ou equívocos, os quais conseqüentemente propiciarão pagamentos indevidos de tributos.

²⁰⁷ Vide páginas 98-99.

²⁰⁸ “É certo que o artigo transcrito reporta-se ao chamado “lançamento misto” ou “por declaração”, na classificação feita pelo legislador complementar. Contudo, nada impede que utilizemos seus preceitos por analogia e os apliquemos ao “lançamento por homologação” (que, para nós corresponde ao “autolancamento”), à minguada de tratamento explícito para a revisão – pelo próprio particular – deste último”. (Estevão Horvath. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, p. 139).

5.10.2 O problema da coisa julgada nos atos administrativos

Primeiramente, cumpre asseverar que não temos a pretensão de esgotar este tema, e que o objetivo desse presente trabalho é estudar cientificamente questões que envolvem o lançamento tributário, principalmente as hipóteses de sua alterabilidade.

Antes de adentrarmos no problema da coisa julgada na seara administrativa, entendemos de suma importância conceituar a denominada “coisa julgada” no âmbito do processo civil, pois essas premissas servirão de base para a demonstração das nossas conclusões.

A coisa julgada é um instituto jurídico de natureza eminentemente processual, que existe para possibilitar a ordem e a segurança da vida social em detrimento da possibilidade de eternização das lides e da incerteza quanto às relações jurídicas.

Da leitura do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal percebemos claramente que a preocupação do legislador é a segurança jurídica das relações sociais, uma vez que elevou a coisa julgada ao *status* de garantia fundamental.

Vejamos a redação do inciso XXXVI do artigo 5º da Carta Magna:

Art. 5º (...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...).

A respeito do princípio da segurança jurídica assim nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

Não há por que confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é

atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deôntico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranqüiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado.²⁰⁹

A Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, mais especificamente no artigo 6º, parágrafo 3º, define o que é coisa julgada asseverando que:

Art. 6º. (...)

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.

Por outro lado, o nosso atual Código de Processo Civil, em seu artigo 467 dispõe que:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Nesse sentido, afirma Vicente Greco Filho que: “A coisa julgada, portanto, é a imutabilidade dos efeitos da sentença ou da própria sentença, que decorre de estarem esgotados os recursos eventualmente cabíveis”.²¹⁰

²⁰⁹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*, p. 166.

²¹⁰ Vicente Greco Filho. *Direito Processual Civil Brasileiro – 2º Volume*, p. 249.

Pela definição do Código de Processo Civil, notamos que há uma divisão no instituto jurídico da coisa julgada, qual seja, em coisa julgada material e coisa julgada formal.

Vejamos os conceitos de coisa julgada material e coisa julgada formal:

Coisa julgada material (*auctoritas rei judicatae*) é a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando que emerge da parte dispositiva da sentença de mérito não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário (CPC, 467; LICC 6º, § 3º), nem à remessa necessária do CPC 475 (STF 423; Barbosa Moreira, *Temas* 3, 107).²¹¹

Coisa julgada formal é a inimpugnabilidade da sentença no processo em que foi proferida. Ocorre a coisa julgada formal quando a sentença não está mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário (v. LICC 6º, § 3º), quer porque dela não se recorreu; quer porque se recorreu em desacordo com os requisitos de admissibilidade dos recursos ou com os princípios fundamentais dos recursos; quer, ainda, porque foram esgotados todos os meios recursais de que dispunham as partes e os interessados naquele processo.²¹²

À vista do que dissemos, podemos afirmar que a coisa julgada é a decisão proferida pelo Estado-juiz, cuja matéria levada a juízo não é passível de reexame.

Após tecermos tais considerações, devemos analisar a coisa julgada na esfera administrativa.

Ainda não podemos afirmar que há consenso no contexto jurídico brasileiro sobre a existência ou não da coisa julgada nos atos administrativos.

Nesse momento, é importante lembrarmos que no âmbito judicial, em regra, tem-se uma relação triangular entre Juiz, autor e réu, sendo que o juiz por ser estranho à lide e por não ser parte na relação que vai decidir, torna-se evidente que

²¹¹ Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. *Código de Processo Civil Comentado*, p. 680.

²¹² *Idem*, p. 682.

sua função é imparcial, razão pela qual torna-se definitiva sua decisão proferida e como tal, produz coisa julgada.

Por outro lado, no âmbito do Direito Administrativo, tem-se uma relação bipolar, na qual a Administração Pública é parte da relação processual e concomitantemente, julgadora do processo administrativo, restando evidente que sua função é parcial, razão pela qual sua decisão não se torna definitiva, podendo dessa forma, a nosso ver, ser reexaminada pelo Poder Judiciário quando provocado.

De maneira bastante clara assim afirma Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Na função administrativa, a Administração Pública é **parte** na relação que aprecia; por isso mesmo se diz que a **função é parcial** e, partindo do princípio de que ninguém é juiz e parte ao mesmo tempo, a decisão não se torna definitiva, podendo sempre ser apreciada pelo Poder Judiciário, se causar lesão ou ameaça de lesão.²¹³

Com isso, procuramos demonstrar que a expressão coisa julgada no Direito Administrativo não tem as mesmas características da coisa julgada no Direito Processual Civil, pois àquela só produz efeitos na via administrativa significando que a decisão se tornou irretratável pela própria Administração, não no sentido de haver uma indiscutibilidade absoluta.

Em outras palavras, podemos notar que o ato decisório proferido pela Administração Pública que não mais suporta qualquer tipo de recurso ou modificação não tem caráter definitivo, podendo ser apreciado pelo Poder Judiciário, quando houver lesão ou ameaça de lesão.

²¹³ Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*, p. 682.

Neste aspecto, inclusive, é importante ressaltar que o inciso XXXV do artigo 5º da nossa Constituição Federal dispõe que: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

E mais, igualmente, aduz a Súmula nº 473 editada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Diante das afirmações e dos dispositivos legais acima mencionados, concluímos que a decisão tomada no âmbito administrativo nunca será definitivamente absoluta e sim somente irretratável e indiscutível na própria via administrativa, podendo, todavia, tal ato administrativo decisório ser reexaminado na via judicial.

Temos assim, que a coisa julgada é um fenômeno proveniente unicamente do Poder Judiciário.

CONCLUSÕES

Realizadas as considerações acima acerca do tema, podemos concluir que:

1. Ao analisarmos o conjunto de regras jurídicas que compõem o sistema do Direito Positivo brasileiro, não devemos nos ater à literalidade da lei, ou melhor, na mera análise gramatical do texto, mas sim observá-lo no todo do ordenamento jurídico, extraindo seu alcance e seu conteúdo que nada mais é do que a significação que obtemos da leitura dos enunciados prescritivos inseridos no texto da lei denominada de norma jurídica.

2. Assim, sob esse enfoque sistemático, da leitura dos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional que tratam da constituição do crédito tributário, reconhecemos que o Direito Positivo admite que o contribuinte (particular) através de linguagem competente constitua a obrigação tributária, bem como que a autoridade administrativa o faça com, ou sem, a participação do particular, afinal sem o relato em linguagem competente através da emissão de norma individual e concreta, não há que falar-se em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação.

3. Reconhecemos que em alguns tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal não há necessidade de lançamento para que a Administração Pública possa proceder à sua cobrança, bastando a norma individual e concreta produzida pelo particular (contribuinte) em cumprimento às normas que prescrevem deveres instrumentais através da conhecida Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, a qual constitui a obrigação tributária e formaliza o crédito.

4. O lançamento por homologação não se enquadra nas modalidades de lançamento, na medida em que não há emanção de um ato administrativo. A homologação apenas declara a concordância da Administração com os dados apurados pelo contribuinte e com o pagamento por ele efetuado, razão pela qual extingue o crédito tributário.

5. Afirmamos que o lançamento tributário tem natureza jurídica de ato administrativo, e ter natureza jurídica significa submeter-se ao regime do próprio Direito Administrativo, atendendo seus elementos e regras.

6. Note-se, neste ponto, que o lançamento é uma espécie de ato administrativo, vinculado e obrigatório, uma vez que compele à autoridade administrativa o dever de verificar a ocorrência do evento no mundo fenomênico prevista como fato jurídico tributário, que é aquele selecionado pelo legislador como apto a gerar obrigação tributária e descrevê-lo formalmente para fins de verificar seu encaixe na descrição hipotética descrita na norma jurídica tributária denominada de hipótese de incidência de modo a extrair suas conseqüências jurídicas, as quais conduzem à determinação do montante da obrigação tributária e da individualização dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica.

7. O lançamento tributário é um ato administrativo que constitui a obrigação tributária e concomitantemente o crédito tributário, uma vez que são elementos indissociáveis.

8. O lançamento tributário entendendo tratar-se de ato jurídico administrativo expedido pelo agente público competente, deverá guardar observância à lei que o autorizou, sob pena de contrapor-se ao princípio da estrita legalidade. Assim, toda e qualquer alteração no Direito Tributário, dentre

elas as hipóteses de alterabilidade do lançamento tributário, somente se efetivarão conforme disposição do ordenamento jurídico.

9. O artigo 145 do Código Tributário Nacional consagra a competência administrativa para iniciar-se o procedimento de alteração ou revisão do lançamento.

10. O sujeito passivo após ter sido notificado do lançamento e visando a adequação do ato de lançamento ou notificação do lançamento à lei, poderá a seu critério escolher o órgão judicante (se opta pela via administrativa ou pela via judicial) para formular sua defesa de inconformação com o ato jurídico administrativo.

11. O recurso de ofício não diz respeito à alteração do lançamento tributário, mas sim à decisão que o anula, a qual será modificada ou mantida, o que demonstra de forma evidente que houve um equívoco por parte do Código Tributário Nacional ao estabelecer em seu artigo 145, inciso II, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser alterado em virtude de recurso de ofício.

12. A competência da revisão do lançamento, consoante estipulada no artigo 149 do Código Tributário Nacional, envolve não só a habilitação, competência para a modificação (revisão) do lançamento, mas também para sua anulação, e mais, que o pressuposto da revisão de ofício é um lançamento já ocorrido, praticado e notificado ao sujeito passivo.

13. A Constituição Federal impõe limites ou restrições à disciplina legal de revisão do lançamento tributário, evitando-se dessa forma afronta aos direitos fundamentais do contribuinte.

14. O Código Tributário Nacional, em observância à Constituição Federal, estabelece dois critérios limitadores à revisão do lançamento que são os temporais que dizem respeito ao prazo legal dentro do qual poderá a revisão ser iniciada, e os objetivos que estão relacionados aos fundamentos justificadores da revisão, quais sejam, o erro de fato, erro de direito e mudança de critérios jurídicos.

15. Afirmamos que o erro de direito que não se confunde com a simples mudança de critério jurídico, enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que implica ilegalidade.

16. Pelo princípio da legalidade, a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, o que demonstra que o lançamento tributário há de ser feito de acordo com o Direito, com a lei. Assim, ocorrendo erro em sua feitura, quer seja no conhecimento dos fatos que é denominado de erro de fato ou quer seja no conhecimento da lei aplicável que é o denominado erro de direito, o lançamento deverá ser revisto.

17. Cremos ser impossível alegar a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito para justificar a inalterabilidade do lançamento por erro de direito, da mesma maneira com que é impossível alegar coisa julgada para impedir seja rescindida uma sentença contra literal disposição de lei (artigo 485, inciso V do Código de Processo Civil), afinal a proteção aos direitos adquiridos e ao ato jurídico perfeito é garantia contra os efeitos de lei nova.

18. Salientamos que quando o artigo 146 do Código Tributário Nacional se refere a “critério jurídico”, o sentido deverá ser o de “interpretação”, na

mesma linha do artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei Federal nº 9.784/1999.

19. Ressaltamos que nosso entendimento é no sentido de que o artigo 146 do Código Tributário Nacional visa impedir não a mera revisão de lançamento ou o lançamento de ofício com base em novos critérios jurídicos e sim, a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos em relação ao mesmo sujeito passivo (contribuinte) antes de sua introdução, mesmo ainda não lançados e mais, mesmo que sejam decorrentes de modificação na jurisprudência administrativa ou judicial.

20. Entendemos que a mudança de critério jurídico, a qual não se confunde com o erro de direito, não justifica a revisão do lançamento tributário, pois corresponderia a uma revogação, a qual é inaplicável em se tratando de ato administrativo vinculado.

BIBLIOGRAFIA

ALVIM, Eduardo Arruda. **Causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: análise do art. 151 do CTN, à luz das modificações introduzidas pela LC 104/2001.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, Revista dos Tribunais. v. 9, n. 40, p. 129-147, set./out., 2001.

AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do Direito.** 1. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 23. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. **Alteração dos critérios jurídicos que presidem o lançamento.** Repertório de Jurisprudência IOB, Tributário e Constitucional, caderno I, novembro, 1992, v. 1, n. 21, p. 385-384.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007.

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

_____. **Parecer sobre hipóteses de lançamento por homologação e lançamento de ofício. Casos em que a jurisprudência dispensa procedimento administrativo de constituição do crédito tributário. Constituição do crédito tributário para prevenir a decadência (Lei n. 9.431/96). Modos de constituição do crédito tributário inconfundíveis com o**

lançamento. Efeitos da perda do prazo para lançamento suplementar do IPI. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, Revista dos Tribunais, maio/jun., 2005, v. 62, p. 295-321 – p. 307-313.

_____. **Lançamento tributário.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, n. 74, p. 19-21, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Alba, 1963, v. I.

CARLINI, Haydée Antunes. A atividade administrativa de lançamento tributário. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política.** São Paulo, Revista dos Tribunais, jul./set., 1996, v. 16, p. 86-113.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & Progressividade: Igualdade e Capacidade Contributiva.** 1. ed., Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Crédito Prêmio de IPI, Estudos e Pareceres III.** Manole Editora, 1. ed., 2005.

_____. **Decadência e Prescrição.** Cadernos de Pesquisas Tributárias 1 (1976).

_____. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 6. ed., Editora Saraiva, 2008.

_____. **Curso de Direito Tributário.** Editora Saraiva, 19. ed., 2007.

_____. **Erro de fato erro de direito na teoria do lançamento tributário.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, v. 73, 1999.

_____. **Natureza jurídica do lançamento.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 2, n. 6, p. 124-137, out./dez., 1978.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência.** Revista de Direito Tributário. São Paulo, Malheiros, v. 83, p.73-86.

_____. **O lançamento. Apontamentos.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 78, p. 285-313, 1998.

COLOMBO, Cristiano. **Direito tributário.** Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

CORREA, Walter Barbosa. **O lançamento tributário e o ato administrativo nulo.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 126, out./dez., 1976, p. 29-43.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exeqüibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 20. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2007.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Revisão de lançamento. Erros materiais e jurídicos. Inovação interpretativa. Parecer normativo e sua vigência temporal. Recurso à consulta. (Parecer).** Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 441, julho, 1972, p. 53-63.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **Revogação e anulamento do ato administrativo.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Seleção histórica, p. 57-62, 1945-1995.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro.** 3. ed., vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FEITOSA, Celso Alves. **Os tipos de lançamentos segundo o CTN no momento atual e a pretendida impugnação administrativa.** Repertório de Jurisprudência IOB: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, n. 16, p. 389-386, agosto, 1996.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário.** 1. ed., São Paulo: Dialética, 2001.

GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. **Processo administrativo fiscal: a notificação como condicionante da validade do lançamento.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 53, p. 13-22, fevereiro, 2000.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro.** vol. 2. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário.** 1.ed., Campinas: Copola, 1999.

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

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LACOMBE, Américo. **Obrigação tributária.** 2. ed., Florianópolis: Obra Jurídica, 1996.

LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. **Do Lançamento Tributário à Extinção do Crédito pela Decisão Administrativa irreformável – Distinções nos respectivos Processos de Comunicação.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias.**1.ed., São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 28. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, jan./jun., 1983, v. 23-24, p. 247-252.

_____. **Revisão de lançamento tributário. Lei n. 5.172, de 25.10.1966.** Revista de Direito Tributário, São Paulo, jan./jun., 1979, v. 7-8, p. 261-269.

MARQUES, Leonardo Nunes. **Necessidade do ato administrativo de lançamento nos casos de exigência de crédito tributário declarado pelo contribuinte.** IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, n. 19, p. 745-741, out. 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 30.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** 6.ed., São Paulo: Dialética, 2005.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – Parte Geral.** 41. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

MUNHOZ, Flávio de Sá. **Processo Judicial Tributário. Considerações quanto à possibilidade de anulação judicial de decisão administrativa favorável ao contribuinte proferida no âmbito dos conselhos de contribuintes.** Revista tributária e de finanças públicas, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 14, n. 70, p. 267-273, set./out., 2006.

NERY JUNIOR, Nelson e Rosa Maria de Andrade Nery. **Código de Processo Civil Comentado.** 10. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário.** São Paulo: 1965.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa e Paulo Roberto Cabral Nogueira. **Teoria e Prática de Direito Tributário.** Ed. Revista dos Tribunais, 1975.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo.** 20. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

PINHO, Alessandra Gondim. **Fato Jurídico Tributário**. 1.ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

PRAXEDES, Francisco de Assis. **Tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado e não pago: cabimento de lançamento de ofício**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 63, p. 52-67, dezembro, 2000.

QUEIRÓZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

RIGOLIN, Ivan Barbosa. **A revisibilidade do ato administrativo não é um poder ilimitado no tempo**. BDA: Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, v. 22, n. 8, p. 879-887, agosto, 2006.

SAMPAR, Marcos Donizeti. **Lançamento e revisão de ofício do lançamento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 59, p. 67-74, agosto, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. As classificações no sistema tributário brasileiro. In **Justiça Tributária: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET**. 1.ed., Vitória: Max Limonad, 1998, p. 130.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do lançamento tributário. In **Caderno de pesquisas tributárias**. [Coord] Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1976-1989, v. 12.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos**. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 120, dez., 1948.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. 1. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VERGUEIRO, Camila Gomes Campos. **O Processo de Positivção da Obrigação Tributária e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade. Obrigação Tributária – O Processo de Positivção e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VIANA, Daiane Maria Oliveira. **Lançamento por homologação e extinção do crédito tributário**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 96, n. 860, p. 18-47, jun., 2007.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3. ed., São Paulo: Noeses, 2005.

VITTA, Heraldo Garcia. **Invalidação dos atos administrativos**. Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, n. 33, p. 123-136, 2001.

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