

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Viviane Talita Enoque Cruz

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
COMO ATO-NORMA E SUA DÚPLICE ACEPÇÃO: NORMA
*INTRODUTORA E NORMA INTRODUZIDA***

Maceió (AL)
2010

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Viviane Talita Enoque Cruz

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO
COMO ATO-NORMA E SUA DÚPLICE ACEPÇÃO: NORMA
*INTRODUTORA E NORMA INTRODUZIDA***

Monografia de final de curso apresentada como requisito para Conclusão do Curso de Especialização e obtenção do Grau de Especialista em Direito Tributário.

Maceió (AL)
2010

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, que nunca mediram esforços em seu intento de me fazer acreditar ser possível concretizar tudo o que idealizei. Cada conquista é um reflexo do referencial de vida e perseverança que encontro em vocês. Tê-los como pais é privilégio, único, singular: meu. Amo-os profundamente.

Às minhas irmãs, Evelyne e Débora, raios de luz de minha existência e minha eterna e particular torcida. “Valeu, Bial!”.

A Henrique, pelo seu apoio incondicional e indispensável. Eis mais uma vitória para dividirmos.

Ao Ivo, Albuquerque, Cruz e Cavalcante Advocacia, minha segunda família, lugar onde me encontrei profissionalmente, minha gratidão, não apenas por me acolher, mas, também, por me conceder a oportunidade ímpar de completar mais uma etapa desta árdua e feliz estrada que é a advocacia. Minha admiração é dupla: pelo exemplo de ética irrepreensível, e, especialmente, pela competência profissional. Sem sombra de dúvidas, juntos somos mais fortes (sempre).

AGRADECIMENTOS

A Deus, que, diuturna e especialmente, tem dispensado a mim o Seu favor imerecido, desconsiderando a minha imperfeição e pequenez, iluminando os meus passos e concedendo-me mais do que mereço. A Ele toda honra e toda glória.

Aos meus queridos colegas de turma e professores (seminaristas e conferencistas) do IBET. Fomos unidos pelo Direito Tributário. Refletindo sobre ele, durante os últimos dois anos, compartilhamos valiosas lições. Mas, acima de tudo, ganhamos algo precioso e gracioso: amizade e parceria que nos unirá pelo resto de nossas vidas. Saúde e sucesso!

EPÍGRAFE

“O importante não é o que se sabe, ou o quanto se sabe. Mas, sim, o que se faz com o que se sabe”.

(Robson Cruz)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo tecer considerações acerca do lançamento tributário, tema de imensurável relevância para o Direito Tributário e origem de acaloradas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, percorrendo sobre os seus atributos e regime jurídico, para, então, a partir de seu enquadramento enquanto *ato-norma* administrativo, compreendê-lo, também, como norma *introdutora* e norma *introduzida*.

PALAVRAS-CHAVE: direito, linguagem, tributo, crédito tributário, lançamento tributário, ato administrativo, regime jurídico, norma jurídica.

ABSTRACT

This work aims to make observations about the release tax, the subject of immeasurable importance to the Tax and source of heated doctrinal discussions and jurisprudential, traveling on their attributes and in laws, then, from its context as an act administrative-rule, understand it too, as standart introducer and standard introduced.

KEYWORDS: law, language, tax, tax credits, release tax, administrative act, legal system, rule of law.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO _____	01
II. DESENVOLVIMENTO	
<i>Capítulo 1. O Direito enquanto objeto cultural e a relevância da linguagem na determinação do jurídico</i> _____	02
<i>Capítulo 2. Considerações gerais acerca do lançamento tributário</i> _____	08
<i>Item 2.1. Definição analítica, natureza jurídica e atributos do lançamento tributário</i> _____	08
<i>Item 2.2. Modalidades de lançamento tributário</i> _____	14
<i>Item 2.3. Eficácia do lançamento tributário</i> _____	18
<i>Capítulo 3. O enquadramento do lançamento tributário como ato - norma administrativo e a distinção entre a norma introdutora e a norma introduzida</i> _____	19
III. CONCLUSÃO _____	27
IV. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS _____	30

I. INTRODUÇÃO

No evoluir da sociedade, evolui também o Direito, que encarado como objeto cultural, não é um fim em si mesmo, mas, o meio pelo qual se torna possível alcançar condições mínimas de convivência pacífica e desenvolvimento social, através do regramento da conduta humana. Para tanto, incumbe ao legislador, através do discurso lingüístico, obrigar, permitir ou proibir condutas, elaborando enunciados prescritivos adequados às nuances sociais, para, consentaneamente, evitar a cristalização, a mumificação e o nocivo descompasso entre um povo e seu Direito, promovendo, assim, a adaptação entre o Estado e seus administrados, e entre estes entre si.

O presente trabalho tem por escopo analisar um dos temas de maior relevância do Direito Tributário: o *lançamento tributário*, cuja prática é indispensável à concretização dos fins estatais. A compreensão do fenômeno parte do seu enquadramento como *ato jurídico administrativo* praticado por agente público, no exercício da função administrativa, visando aplicar a lei, mediante a observância de procedimento vinculado e obrigatório.

Firmada tal premissa, partiremos para análise do *ato* de lançamento enquanto *norma*, para identificarmos a distinção entre duas espécies de normas jurídicas: (i) a *norma introdutora*, que descreve em seu antecedente a ocorrência do fato jurídico tributário, e, em seu conseqüente prescreve uma relação intersubjetiva futura, e, (ii) a *norma introduzida*, cujo antecedente remontará à *norma introdutora*, para, em decorrência, irradiar o liame abstrato que atrela o sujeito ativo, titular do direito subjetivo à prestação pecuniária, ao sujeito passivo, titular do dever jurídico de cumpri-la, nos termos e condições indicados em seu conseqüente.

Imperioso refutar qualquer pretensão de, com estas linhas, extenuar o tema, firmando o objetivo, mesmo humildemente, de auxiliar para pôr fim às altercações que cingem o lançamento tributário no seio doutrinário e jurisprudencial.

Capítulo 1. O Direito enquanto objeto cultural e a relevância da linguagem na determinação do jurídico

O Direito é produto da atividade humana¹, palmo a palmo construído através da objetivação de valores inerentes a um determinado momento histórico. Tal argumento nos leva a concluir que o Direito é objeto das ciências culturais, bem como que a evolução da ordem jurídica depende da propagação dos avanços alcançados pelos indivíduos, razão pela qual esta também é construída gradativamente, revelando, assim, sua importância enquanto instrumento da civilização.

Deveras, o Direito é instrumento indispensável ao processo de adaptação social. Seu objetivo não é outro senão possibilitar a convivência entre os homens, mediante o regramento das condutas. É através do Direito que o Estado se mantém, consolidando suas finalidades precípuas e pondo em prática as diretrizes consignadas nas proposições prescritivas que, direta ou indiretamente, dizem respeito à conduta humana².

Assim, enquanto dado integrante da realidade social, o Direito manifesta-se pela linguagem. É através da linguagem que a realidade ganha corpo, dada a evidência de que as normas jurídicas manifestam-se através dos textos escritos, cujo sentido é extraído mediante exercício da atividade interpretativa. E, nesta seara, afirma, com sapiência singular, PAULO DE BARROS CARVALHO³:

“Dentre os muitos traços que lhe são peculiares, o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo). Se é verdade que não há fenômeno jurídico sem prescrições escritas ou não

¹ Como assevera Paulo de Barros Carvalho, in O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista de Direito Tributário, nº. 61, p. 75: “Enquanto camada de linguagem prescritiva de condutas, o direito positivo é uma construção do ser humano. Nesse sentido, dista de ser um dado simplesmente ideal, não lhe sendo aplicável, também, as técnicas de investigação do mundo natural. As unidades normativas selecionam fatos e regulam comportamentos, fatos e condutas recolhidos no campo do social. Ora, o fato social, como processo de relação, é um fenômeno com sentido, e sem ele (sentido), que imprime direção aos fatos sociais, é impossível compreendê-los”.

² SANTI, E. Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999.

³ Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 33, p. 143.

escritas; também é certo que não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão”.

O Direito, portanto, é feito de palavras. É através da linguagem que as normas jurídicas são veiculadas, possibilitando, ao fim, a comunicação entre os protagonistas do enredo social. No dizer incomparável de GABRIEL IVO⁴: “*O Direito, conjunto de normas jurídicas válidas, consiste, então, numa comunicação. Do emissor para o receptor*”.

Neste íterim, ressaltemos que, para tal desiderato, o legislador há de utilizar-se de termos e expressões encontrados na linguagem natural, comumente utilizada pelos indivíduos em seu dia-a-dia, permitindo que as regras de conduta introduzidas na sociedade sejam compreendidas, preencham suas finalidades, primando, em decorrência, pela segurança e pela ordem social.

Assim, o Direito visto enquanto sistema⁵, comporta dois níveis de linguagem: a *linguagem prescritiva* (atinente ao Direito Positivo, que determina como deve dar-se o comportamento humano, regulamentando as complexas relações intersubjetivas e os efeitos delas decorrentes, visando assegurar o equilíbrio social), e, a *linguagem descritiva* ou *metalinguagem* (utilizada pela Ciência do Direito, que discorre sobre o Direito Positivo, ordenando, interpretando, fornecendo conceitos e delimitando os alcances das suas normas, privilegiando sua correta aplicação, sem, contudo, interferir em sua essência).

Como se vê, a realidade jurídica é constituída pela linguagem prescritiva do Direito Positivo, de modo que seu processo de positivação decorre de sua própria aplicação. Em outras palavras: ocorrendo o fato jurídico, plasmado em linguagem competente, serão produzidos os efeitos jurídicos que lhe são próprios, irrompendo o liame abstrato através do qual uma pessoa (sujeito ativo) poderá exigir de outra (sujeito passivo), o cumprimento de determinada obrigação.

⁴ A incidência da norma jurídica – O cerco da linguagem. Revista de Direito Tributário, n°. 79, p. 191.

⁵ “*O direito posto é um sistema, como dissemos, nomoempírico prescritivo, em que a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas da subclasse dos teóricos ou declarativos, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica*”. CARVALHO, P. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência tributária, 5ª edição revista e ampliada. Editora Saraiva, São Paulo, 2007, p. 55.

A linguagem, portanto, é imprescindível à constituição do fato jurídico⁶. Deste modo, tem-se que *norma jurídica* é o juízo construído pelo intérprete a partir dos textos de direito positivo, dotado de bilateralidade e coercitividade, organizado numa estrutura lógica hipotética e condicional⁷. Segundo nos ensina TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ⁸:

“Trata-se de uma proposição que diz como deve ser o comportamento, isto é, uma proposição de dever-ser. Promulgada a norma, ela passa a ter vida própria, conforme o sistema de normas no qual está inserida. (...). Como se trata de uma proposição que determina como devem ser as condutas, abstração feita de quem as estabelece, podemos entender a norma como imperativo condicional, formulável conforme proposição hipotética, que disciplina o comportamento apenas porque prevê, para sua ocorrência, sanção. Tudo conforme a fórmula: se A, então deve ser S, em que A é conduta hipotética, S a sanção que segue à ocorrência da hipótese; o dever-ser será o conectivo que une os dois termos. Nesse caso, a norma seria propriamente um diretivo, isto é, uma qualificação para o comportamento que o tipifica e o direciona”.

É através desta estrutura lógica que se associa a um fato de possível ocorrência uma relação jurídica. É através desta estrutura lógica que se juridiciza situações e se prescrevem condutas intersubjetivas. Tudo por meio da existência de uma *hipótese* ou *descriptor*, cuja função é narrar uma situação de possível ocorrência no mundo físico, e, um *conseqüente* ou *prescritor*, cuja função é preceituar uma relação entre dois ou mais sujeitos,

⁶ Aqui compreendido como: “*enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito. Enquanto tal, o fato se constitui no preciso instante em que o enunciado ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida, satisfazendo, desse modo, os critérios de pertinencialidade à classe prevista por norma geral e abstrata, da qual extrai seu fundamento de validade*”. CARVALHO, P. Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência, 5ª edição revista e ampliada, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 132.

⁷ Ou *juízo implicacional* como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO: “*Já a norma jurídica é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais. (...) Com efeito, a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura do texto do direito positivo desperta em seu espírito*”. Idem, p. 144.

⁸ Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação, 3ª edição, Editora Atlas S.A., São Paulo, 2001, p. 99.

onde um tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de determinada obrigação, e o outro, o dever jurídico de adimpli-la, através dos modais deônticos permitido (P), proibido (V) ou obrigatório (O).

Entretanto, importante salientarmos que, a norma jurídica ganha completude ao trazer, em seu bojo, a previsão da sanção para o caso de descumprimento da conduta veiculada em seu conseqüente. No dizer de EURICO DE SANTI⁹:

“O ser norma jurídica pressupõe bimebridade constitutiva. (...). O primeiro membro denominamos norma primária; o segundo, norma secundária. Apresentam ambas idêntica estrutura sintática, mas composição semântica distinta. A norma primária vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica); a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: se se verificar o fato da não ocorrência da prescrição da norma primária, então deve ser uma relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira, ou seja, dada a não observância de uma prescrição jurídica deve ser a sanção”.

Deste modo temos que o Direito compõe-se das seguintes proposições prescritivas: *normas gerais e concretas, normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas e normas individuais e abstratas*, todas produzidas pelos veículos introdutores credenciados pelo sistema, e, em conformidade ao procedimento previsto pelo ordenamento jurídico, tendentes, ao fim, a regular o comportamento humano. Contudo, apresentam funções prescritivas distintas. Para o presente trabalho, interessa-nos as três primeiras proposições, quais sejam: as normas *gerais e concretas*, as normas *gerais e abstratas*, e, as normas *individuais e concretas*.

Pois bem. As normas *gerais e concretas* tem como suposto (antecedente) um acontecimento devidamente demarcado no tempo e no espaço (efetivamente ocorrido, por isso concreta), identificada a autoridade que a expediu. Seu conseqüente impõe a obrigatoriedade de reconhecimento do seu conteúdo como pertencente ao ordenamento jurídico pela comunidade, (por isso, geral). Por seu turno, as normas *gerais e abstratas* projetam-se para

⁹ Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999, p. 41.

vínculos futuros, enquanto que as normas *individuais e concretas* remontam ao passado para constituir os fatos já ocorridos e prescrever as condutas, garantindo objetividade e certeza ao Direito.

De fato, e com esteio no escólio de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰:

“Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. (...) E tal atividade, que consiste na expedição de u´a norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade”.

Ou seja, em matéria tributária, para que o contribuinte (sujeito passivo) torne-se obrigado a efetuar o pagamento de certa quantia a título de tributo, em favor do Estado (sujeito ativo), não basta a existência da norma geral e abstrata (*regra-matriz de incidência tributária*) instituindo o gravame. Indispensável o regramento da conduta, uma vez praticado o evento descrito hipoteticamente, por meio de uma norma individual e concreta em cujo antecedente esteja descrito o fato, e, em cujo conseqüente esteja estabelecida a relação jurídica decorrente e o seu objeto.

Como assevera MARIA RITA FERRAGUT¹¹:

“A relação nasce no instante em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, ingressa no sistema do direito positivo. Surge, nesse sentido, em decorrência do fato jurídico, que é jurídico em virtude da

¹⁰ Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º. 33, p. 145.

¹¹ Crédito Tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. Curso de especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coordenação de EURICO DE SANTI, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 312.

norma, jurídica, por sua vez, em face do direito positivo. A relação é concreta ao prescrever uma conduta específica (...). É, também, individual, pois as partes da relação (Sa e Sp) são identificáveis, individualizáveis”.

Sendo assim, impossível conjeturarmos a manifestação do Direito sem o seu veículo de expressão: a linguagem. Se os eventos do mundo físico não forem relatados de modo adequado, não interessarão ao direito positivo, muito menos ingressarão no mundo jurídico¹². Como se viu, as normas jurídicas, cuja função é regulamentar as condutas, ordenando o convívio social, são viabilizadas pela linguagem, existindo, portanto, em razão dela.

¹² Como afirma GABRIEL IVO: “O Direito auto-regula-se, por força da incidência das normas jurídicas. (...) Ou seja, o Direito determinando a sua própria criação num movimento de auto-referenciabilidade”. A incidência da norma jurídica – O cerco da linguagem. Revista de Direito Tributário, nº. 79, p. 189.

Capítulo 2. Considerações gerais acerca do lançamento tributário:

Item 2.1. Definição analítica, natureza jurídica e atributos do lançamento tributário

O lançamento tributário, inobstante sua relevância para o Direito Tributário, é objeto de intermináveis discussões no seio jurídico. O Código Tributário Nacional, Lei nº. 5.172/66, tratando sobre “*Crédito Tributário*”, no Título III, Capítulo II intitulado “*Constituição do Crédito Tributário*”, dispõe no artigo 142, *caput*, o seguinte:

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

A prática do lançamento é imprescindível para que o sujeito ativo exercite os atos de cobrança visando à satisfação do crédito correspondente, em sede administrativa, primeiramente, e, depois, em não logrando êxito, por meio da ação judicial precedida da providência formal da inscrição do crédito tributário inadimplido na dívida ativa.

Assim, ocorrendo o fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, deve a Administração Pública editar, objetivamente, o ato jurídico administrativo do lançamento, cujo vínculo que obriga o contribuinte a pagar determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo (Fisco), a título de tributo, constitui, na verdade, uma relação jurídica.

Entretanto, em análise depurada do conceito legal, infere-se o fito de o legislador reduzir a vaguidade do termo ‘lançamento’, optando, pelo processo de elucidação, em conceber esta figura como *procedimento administrativo*, quando na verdade, o lançamento tributário é *ato*. Adicionou, ainda, em seu parágrafo único¹³, que a atividade administrativa

¹³ Artigo 142, *caput*: (omissis). Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

desenvolvida é *vinculada* e *obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional, primando, pela observância deste dever jurídico, que por expressa disposição legal, fora acometido ao funcionário público, numa relação de direito administrativo (entre órgão e funcionário) da qual não participa o contribuinte.

Ademais, insta ressalvamos alguns equívocos em que incorreu o legislador quando da disciplina desta matéria. O primeiro deles refere-se à imprópria distinção entre *crédito* e *obrigação*, quando estipula que a obrigação nasceria com o ‘fato gerador’, contudo, o crédito somente viria a ser ‘constituído’ com o ‘procedimento de lançamento’. Como bem salienta PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴:

“O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica. Agora, se o legislador pretendeu dizer que havia um direito subjetivo de exigir a prestação (crédito), mas que o implemento dessa pretensão ficava na dependência de procedimentos ulteriores, o que se pode afirmar é que não se utilizou bem a linguagem, provocando dificuldades perfeitamente dispensáveis”.

O segundo, diz respeito à afirmação de que o lançamento seria *tendente a verificar a ocorrência do ‘fato gerador’*, confundindo o legislador o ato de lançamento com as ações que, porventura, venham a ser empreendidas pela autoridade com a finalidade de verificar a ocorrência do fato jurídico tributário. Na verdade, como bem delimita LUCIANO AMARO¹⁵:

“A ação da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de eventual lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não ‘tende’ para coisa nenhuma, ele já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. (...). O lançamento pressupõe que todas as investigações

¹⁴ Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 406.

¹⁵ Direito tributário brasileiro, 13ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 344/345.

eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado”.

Por derradeiro, pretende o legislador que o lançamento *tende a propor, se necessário, a penalidade cabível*, muito embora não se afigure possível associar a incidência da regra tributária à aplicação da regra de infração, dês que tal desiderato, não se coaduna com o teor do artigo 3º do CTN¹⁶, que define tributo como *prestação pecuniária não decorrente de sanção pela prática de ato ilícito*. O que se vê, por certo, é que as normas possuem conteúdo distinto, restando equivocado o entendimento pelo qual seria possível a sua aplicação em um único ato administrativo.

Assim, entendemos que, caso o sujeito passivo descumpra o seu dever jurídico, inobservando as condições estipuladas no próprio ato de lançamento, deverá o agente competente lavrar novo ato jurídico administrativo (*auto de infração*), de caráter sancionatório, mediante a expedição de outra norma, também individual e concreta, em cujo antecedente restará descrita a infração, e, em cujo conseqüente, a prescrição do vínculo obrigacional, pelo qual o Fisco exigirá do contribuinte o pagamento da multa.

Ademais, a autoridade administrativa verificando que o contribuinte não efetuou o lançamento (que deveria ter sido efetuado), poderá, no mesmo instrumento introdutor (*auto de infração*) lançar o tributo e aplicar as penalidades, caso em que, haverá tanto a edição da norma primária dispositiva (*lançamento*) como da norma primária sancionatória.

A atecnia, todavia, não se instaura quando o legislador, por sua vez, aponta como vinculada a *atividade de lançamento* e não o *ato de lançamento*, logrando êxito ao distinguir o *processo* e o *produto*. Vinculado aos termos da lei, portanto, é o processo. Tal característica, indubitavelmente, representa limite objetivo à atuação do agente público, realizando, conseqüentemente, o primado da segurança jurídica.

¹⁶ Artigo 3º, *caput*, CTN: 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.

Dito isto, adotaremos a *definição analítica* de lançamento proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷, posto considerarmos exponencial a proposta deste insigne jurista, que abarca, com inigualável clareza, a essencialidade dos elementos inerentes ao instituto, senão vejamos:

“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”.

É ato jurídico administrativo¹⁸, que traduz a lei, agregando-lhe nível de concreção, criando a obrigação tributária para o sujeito passivo, a ser cumprida em favor do sujeito ativo, bem como o seu conteúdo, com esteio na legislação vigente à época em que ocorreu o fato jurígeno. É, pois, ato de aplicação da norma tributária (geral e abstrata) a situações jurídicas individuais, caracterizado pela presença dos seguintes elementos: *a) agente competente*, funcionário indicado pela lei para exercício de tal *mister*; *b) motivo e/ou pressuposto*, fundamentos de fato e de direito noticiados pelo agente da Administração Pública à espera do relato em linguagem credenciada para alcance de sua objetividade; *c) objeto e/ou conteúdo*, efeito jurídico imediato do ato. É a norma individual e concreta inserida no sistema pelo ato de lançamento, em cujo antecedente é afirmada a ocorrência do fato jurídico tributário¹⁹, e, no conseqüente, a relação jurídica, com seus sujeitos e seu objeto; *d)*

¹⁷ Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 423.

¹⁸ Neste trabalho, adotamos o conceito de *ato administrativo* formulado por CELSO A. BANDEIRA DE MELLO, *in* Curso de Direito Administrativo, 14ª edição refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 35, de 20.12.2001, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 339/340, segundo o qual: “*é possível conceituar ato administrativo como: declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes), 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*”.

¹⁹ No dizer de EURICO DE SANTI: “*O termo fato jurídico tributário é o antecedente normativo da regra individual e concreta produzida pelo ato administrativo do lançamento*”. Decadência e prescrição no direito tributário, Ed. Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 59.

forma prescrita em lei, arranjo em linguagem (escrita) credenciada pelo sistema jurídico como adequada à certa espécie tributária, possibilitando a comunicação jurídica; e, por fim, *e) finalidade*, efeito jurídico mediato do ato, tendente a possibilitar o exercício do direito subjetivo titularizado pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Contudo, imperioso registrar, que não podemos desprezar os efeitos decorrentes da expedição da norma individual e concreta a cargo do sujeito passivo, para os tributos sujeitos ao chamado “*autolancamento*”, nos casos em que lhe incumbe constituir o fato jurídico tributário e a obrigação correspondente, recolhendo, ao fim, o tributo devido sem intervenção da Administração Pública.

É *ato simples*, pois, resulta da vontade e da competência de um único órgão da Administração Pública.

É caracterizado como *constitutivo*²⁰, tendo em vista que cabe ao Fisco, mediante o emprego da linguagem competente, constituir o fato jurídico tributário e a obrigação que se irradia, criando relações jurídicas novas. E *vinculado*, pelo fato de o agente público não atuar com subjetivismos, posto não possuir margens para avaliações discricionárias, devendo pautar a sua conduta nos estritos termos legais²¹, refletindo a observância de um dos princípios basilares que norteiam o exercício da função administrativa: a *legalidade*, verdadeira garantia de respeito aos direitos individuais. É isto que explana, com maestria, a administrativista MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO²²:

“É aqui que melhor se enquadra a idéia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei. (...). Em decorrência disso, a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder

²⁰ Entretanto, resguarde-se o seguinte: “*Acontece, porém, que o lançamento é lavrado, muitas vezes, em substituição àquele ato de linguagem emitido com deficiência pelo sujeito passivo, no exercício de competência legal. Sempre que isso ocorrer, não havendo o traço inovador referido acima, apresentar-se-á como ato modificativo. Sim, porque a manifestação competencial do contribuinte já fizera nascer o crédito e seu correlativo débito. O ato administrativo celebrado pela Fazenda Pública terá apenas o condão de modificar o expediente inicialmente confiado ao sujeito passivo, que o produziu com defeito de fundo ou forma*”. CARVALHO, P. Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 427/428.

²¹ Como assevera SACHA CALMON DE PASSOS: “*O lançamento é ato servo da lei. A revisão do ato tem por escopo, sempre, rever essa correspondência do lançamento ao teor das leis*”. Curso de direito tributário brasileiro, 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 784.

²² Direito Administrativo, 15ª edição, Editora Atlas Jurídico, São Paulo, 1998, p. 67/68.

direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei”.

Como dito, é o *procedimento* para edição do ato administrativo do lançamento tributário que recebe o predicativo de *vinculado* e *obrigatório*. E não poderia ser de outro modo, afinal, somente através de uma seqüência (pré)ordenada de atos é que a Administração Pública atende ao interesse público que lhe incumbe preservar, observando, estritamente, à prévia tipificação legal. Sua importância revela-se, por viabilizar o controle da atuação do Estado-Administração quanto aos vícios procedimentais eventualmente cometidos, que porventura, venham a macular com a pena de nulidade (relativa ou absoluta), o ato jurídico administrativo do lançamento tributário.

Através do lançamento, *insere-se na ordem jurídica brasileira u´a norma individual e concreta*, cujo antecedente indica o fato jurídico tributário, e, cujo conseqüente institui uma relação jurídica entre sujeitos (ativo e passivo) em torno de um objeto (prestação pecuniária), fixando-se, ainda, quanto é devido a título de tributo (crédito tributário), quando, como, onde e a quem pagar. Tudo em consonância intrínseca à regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata).

Enquanto ato jurídico administrativo, o lançamento tributário também é dotado de certos *atributos*, que o distinguem dos atos de direito privado e nos permite afirmar que ele se submete ao regime jurídico administrativo (de direito público).

Sendo assim, o lançamento tributário goza de *presunção (juris tantum) de legitimidade*, pois, uma vez conhecido pelo contribuinte, será válido, somente desconstituindo-se mediante o exercício dos controles de legalidade a que está sujeito.

Também desfruta do atributo da *exigibilidade*, de modo que notificado o sujeito passivo de seu inteiro teor, o crédito tributário passa a ser exigível. Não cumprindo a prestação pecuniária que lhe compete, deverá a autoridade fazendária lavrar novo ato jurídico administrativo de caráter sancionatório (auto de infração), expedindo, no sistema, outra norma, também individual e concreta, em cujo antecedente restará descrita a conduta delituosa, e, em cujo conseqüente, restará firmado o vínculo obrigacional, pelo qual o sujeito ativo reivindica certo valor pecuniário, a título de multa, do contribuinte.

D'outra banda, forçoso reconhecer que o lançamento tributário não desfruta do atributo da *imperatividade*, porquanto, é vedado à autoridade administrativa gravar a conduta do administrado quando bem lhe aprouver. O lançamento tributário não pode ser imposto pela Administração Pública unilateralmente, posto que sua atuação, neste campo, encontra-se vinculada à lei.

Muito menos do atributo da *auto-executoriedade*²³, porquanto, é-lhe vedado, constitucionalmente, imitir-se na esfera patrimonial do administrado, visando, com seus próprios recursos, ressarcir-se de valores que reclama serem seus. Inadimplida a obrigação tributária, a Administração Pública poderá socorrer-se do Judiciário para ver atendida sua pretensão impositiva mediante o manejo da ação judicial correspectiva.

2.2. Modalidades de lançamento tributário

Pois bem. Ainda nesta seara, cabe tecermos alguns comentários acerca das *modalidades de lançamento tributário* sugeridas pelo Código Tributário Nacional. Este diploma, nos artigos 147, 149 e 150, prevê a existência de 03 (três) espécies e/ou modalidades de lançamento: *lançamento de ofício*²⁴, *lançamento por declaração e/ou misto*²⁵, e, '*lançamento por homologação*'²⁶, o qual, por sua vez, preferimos designar '*autolancamento*'.

Por *lançamento de ofício* entende-se o ato jurídico administrativo realizado pela própria Administração sem a participação do sujeito passivo. Ou seja, quando a autoridade administrativa detém todos os elementos indispensáveis à prática do ato de

²³ Pelos ensinamentos de MARIA SYLVIA DI PIETRO é: "*atributo pelo qual o ato administrativo pode ser posto em execução pela própria Administração Pública, sem necessidade de intervenção do Poder Judiciário. (...) No Direito Administrativo, a auto-executoriedade não existe, também, em todos os atos administrativos; ela só é possível: 1. quando expressamente prevista em lei (...); 2. quando se trata de medida urgente que, caso não adotada de imediato, possa ocasionar prejuízo maior para o interesse público*". Direito Administrativo, 15ª edição, Editora Atlas Jurídico, São Paulo, 1998, p. 193/194.

²⁴ Artigo 149, *caput*: O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: Incisos I a IX (*omissis*).

²⁵ Artigo 147, *caput*: 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 matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

²⁶ Artigo 150, *caput*: 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 referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

lançamento. Uma vez expedido em conformidade às regras do sistema, deverá o Fisco notificar o contribuinte para efetuar o pagamento do montante devido a título de tributo.

O lançamento por declaração e/ou misto, veicula o dever instrumental do sujeito passivo quanto à comunicação, ao Fisco, de informações relevantes para a prática do ato de lançamento, o qual, uma vez expedido, deverá ser comunicado ao contribuinte, tornando exigível o tributo.

Por fim, o 'lançamento por homologação', procedimento pelo qual o tributo é calculado e recolhido antecipadamente pelo sujeito passivo, ficando tal atividade pendente de posterior homologação, expressa ou tácita, por parte do Fisco, no prazo de 05 (cinco) anos, sob pena de preclusão²⁷. Contudo, insta destacarmos, desde logo, que o ato homologatório praticado pela Administração Pública é, na verdade, *ato de fiscalização* quanto ao procedimento adotado pelo particular. É, portanto, reflexo do controle de legalidade a que o Estado-Administração encontra-se submetido. O que, nos leva a concordar com PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸, quando assevera:

“Quero insistir na proposição segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, ‘extinguindo definitivamente o crédito tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente se consubstancia num controle de legalidade, que o fisco pratica, iterativamente, também com relação aos seus próprios atos. (...) Mas, a demonstração ad rem de que o ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo, está na circunstância de que, não reconhecendo adequados os atos praticados, os agentes do Poder Tributante instauram, imediatamente, o ‘procedimento de lançamento’,

²⁷ No dizer de SACHA CALMON DE PASSOS: “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”. Curso de direito tributário brasileiro, 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 796.

²⁸ Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 469/470.

isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele ('autolançamento' ou o nome que se queira dar) ato do contribuinte”.

E com EURICO DE SANTI²⁹, quando arremata:

“O ato de homologação é paradigmático. Requer uma referência, pressupõe ‘ato-norma administrativo’ para cotejá-lo com aquele crédito anterior formalizado pelo particular. Sem formalizar o crédito ‘de ofício’ ou ‘por declaração’ a atividade homologatória é inócua. Quem homologa, homologa alguma coisa (o crédito instrumental) em relação a algo (o crédito lançado). Não há de se falar de homologação do pagamento, pois, basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação. O que a autoridade administrativa homologa é o ‘credito instrumental formalizado’: homologa a ‘relação jurídica intranormativa’, produto do cumprimento dos deveres instrumentais que disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular”.

De fato, para os tributos sujeitos ao chamado “autolançamento”, caberá ao particular, cotejando a norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico tributário, mediante a inserção, no sistema, de norma individual e concreta tendente a irromper a relação jurídica tributária correspondente. Como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO³⁰:

“nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido por particular. Nas duas situações, opera-se a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita

²⁹ Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999, p. 219/220.

³⁰ Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência, 5ª edição revista e ampliada, Editora Saraiva, São Paulo, 2007, p. 277.

consonância com os critérios estabelecidos na hipótese de norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência)”.

O que, portanto, se depreende da análise do artigo 150 do CTN, é que, na eventualidade de inadimplemento da obrigação que incumbia ao sujeito passivo realizar, e, havendo tempo, o Fisco goza da prerrogativa de ‘constituir o crédito tributário’ e celebrar o ato de aplicação da penalidade cabível. A conformação (inércia) da Administração quanto à fiscalização da atividade empreendida pelo contribuinte, é suposto de incidência da norma de decadência insculpida no artigo 150, § 4º³¹ do mesmo diploma legal.

De inferir-se, ao fim, que a classificação empreendida por este diploma legal, leva em consideração, tão somente, o nível de participação do contribuinte, com vistas à viabilização da prática do ato, privilegiando, assim, o *processo* (procedimento) em detrimento do *produto* (o ato jurídico administrativo), o que não se afigura escorreito. Sim, o *lançamento tributário é ato jurídico administrativo*, contudo, não cabe, exclusivamente, à Fazenda Pública a emissão de atos desta natureza, posto que, os particulares também são credenciados pelo ordenamento jurídico à emissão de atos jurídicos administrativos³². Tais elucubrações nos levam a concluir que a classificação empregada pelo Código Tributário Nacional quanto às modalidades de lançamento tributário, considerando o critério de colaboração do sujeito passivo, perde o sentido.

Afinal, desde que autoridade administrativa tenha os dados atinentes à ocorrência do fato jurígeno e à identificação do sujeito passivo da relação jurídica, terá condições para celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento, à mercê de outras providências. Por tais razões afirma, com toda autoridade que lhe cabe, SACHA CALMON³³:

“Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de

³¹ Artigo 150, caput: (*omissis*). § 4º: Se a lei não fixar prazo a 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.

³² Basta pensarmos, para reforço deste entendimento, e, a título de exemplo, nos atos praticados pelos concessionários de serviços públicos, pelo tabelião, pelo agente de fato, etc.

³³ Curso de direito tributário brasileiro, 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 795/796.

lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória. O que ocorre, no plano fático, é que uns tributos podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte. (...). Outros tributos exigem que o contribuinte informe ao Fisco dados relevantes. (...). Na hipótese do chamado, com erronia, lançamento por homologação, o contribuinte calcula o quantum debeat 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)”.

2.3. Eficácia do lançamento tributário

Fixadas tais premissas, temos que o lançamento é ato jurídico administrativo, privativo da autoridade competente, que indica a ocorrência do fato jurídico tributário, delimitando a matéria tributável, identificando os sujeitos da relação jurídica e calculando o *quantum debeat*. Sua *eficácia* é tanto *declaratória* (do fato social), quanto *constitutiva* (do fato jurídico tributário e da relação jurídica mediante o relato do acontecimento pretérito em linguagem competente).

Deste modo, o crédito se constitui definitivamente com a publicidade do ato de lançamento, através da comunicação e/ou notificação válida do contribuinte, sendo certo que a possibilidade de sua revisão não tem o condão de retirar-lhe a definitividade, pois, o ato administrativo encontra-se pronto e acabado quando presentes todos os elementos que a ordem jurídica prescreve como indispensáveis à sua conformação, aliada à sua comunicação oficial ao administrado. A possibilidade de alteração é algo que o ordenamento prevê e regulamenta, não retirando, com isso, a sua definitividade.

Capítulo 3. O enquadramento do lançamento tributário como *ato - norma* administrativo e a distinção entre a *norma introdutora* e a *norma introduzida*

Retomando o que restou consignado no capítulo anterior, firmamos o entendimento de que o lançamento tributário é *ato jurídico administrativo*, que, objetivando assegurar concreção à lei, tende a aplicar a norma tributária (*geral e abstrata*) a situações jurídicas individuais, inserindo, no ordenamento jurídico, outra norma jurídica (*individual e concreta*) de estrutura hipotético-condicional. Como ato jurídico administrativo, é caracterizado pela presença dos seguintes elementos: *a) agente competente, b) motivo e/ou pressuposto, c) objeto e/ou conteúdo, d) forma prescrita em lei, e, por fim, e) finalidade.*

Pois bem. Notemos, no entanto, que a expressão '*ato administrativo*' é gênero que traz consigo duas espécies: o *ato-fato*, ato da autoridade administrativa que configura o fato jurídico suficiente à expedição do ato de lançamento tributário, e o *ato-norma*, produto do procedimento administrativo, a norma individual e concreta que ingressa no sistema jurídico, associando à descrição de um fato concreto, uma relação jurídica da qual o Estado, ou quem esteja no exercício da função administrativa, participa.

À luz dos ensinamentos de EURICO DE SANTI³⁴, é possível distinguir os elementos que compõem a estrutura do *ato-fato*, dos pressupostos que integram o processo e conferem existência normativa ao *ato-norma*³⁵.

São elementos do *ato-fato* administrativo: *a) agente competente e/ou sujeito produtor do ato-fato*, sujeito credenciado por lei para exercer as atribuições do órgão administrativo ao qual se encontra vinculado³⁶; *b) motivação*, conjunto de fatos jurídicos que autorizam a prática do *ato-norma* administrativo, em conformidade à lei, sem margem para subjetivismos; *c) procedimento previsto em lei*, solenidade jurídica a ser observada pelo

³⁴ Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999.

³⁵ Ressalve-se que, no presente trabalho, não adotaremos toda a construção deste ilustre jurista, posto, *permissa venia*, não compartilhamos do entendimento que a partir do evento tributário (fato gerador na disposição do CTN) surge a obrigação (*relação jurídica efectual*), tendo o lançamento a função de transformar esta relação em *relação intranormativa*. Assim, para manter a coerência quanto ao que vem sendo exposto, iremos adequar os ensinamentos deste jurista à compreensão de que a concreção do fato jurídico tributário e da relação jurídica dele decorrente, dá-se com o revestimento em linguagem competente.

³⁶ “É, portanto, aquele agente público (fiscal, auditor, etc.) que constatando o fato jurídico tributário (motivo do ato-fato) se vê na contingência legal de, mediante o procedimento previsto em lei, constituir o suporte físico do ato de lançamento (o documento de lançamento), conferindo suporte existencial à linguagem prescritiva do ato-norma, para que assim ingresse no ordenamento jurídico”. Idem, p. 160.

agente competente para edição válida e regular do *ato-norma* administrativo de lançamento; e, d) *publicidade*, externalização do ato-fato.

Por outro lado, são pressupostos do *ato-norma* administrativo: a) *motivo do ato* (*motivação*), ocorrência do fato jurídico tributário; b) *indicação dos sujeitos ativo e passivo*, que integrarão a relação jurídica prescrita no conseqüente do *ato-norma* administrativo; e, c) *indicação da conduta prescrita*, no modal obrigatório (O) que regulamenta a relação jurídica tributária.

Para o presente trabalho, interessa-nos o *ato-norma*, que, como toda norma jurídica, decorre da incidência de outras normas que lhe são superiores. Assim, para o nascimento do *ato-norma* administrativo, imperioso que a norma jurídica administrativa geral e abstrata juridicize o fato de seu nascimento, permitindo o seu ingresso no ordenamento. O *ato-norma*, sendo norma jurídica, apresenta, como dito alhures, estrutura hipotético-condicional, dado que irrompe um vínculo obrigacional firmado entre o Estado e o administrado. No dizer de EURICO DE SANTI³⁷:

“Ato-norma administrativo, é, com efeito, uma norma jurídica individual e concreta que em seu prescritor estabelece uma relação jurídica entre a Administração e o particular, condicionada pela ocorrência de uma hipótese-fática concreta, dirigida à realização das normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes no exercício da função administrativa”.

Dito isto, podemos afirmar que a norma prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional não define o vocábulo ‘lançamento tributário’. Na verdade, trata-se de norma de estrutura que regulamenta, para todos os entes da Federação, o modo de produção do *ato-norma* administrativo de lançamento válido.

Deveras, o lançamento tributário é *ato-norma administrativo, com estrutura hipotético-condicional, cujo antecedente descreve a ocorrência do fato jurídico tributário, e, cujo conseqüente prescreve a relação jurídica a ser firmada entre o Estado e o administrado,*

³⁷ SANTI, E. Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999, p. 96/97.

pela qual este (sujeito passivo) deverá pagar àquele (sujeito ativo) determinada quantia em dinheiro a título de tributo.

Frise-se, contudo, que para os tributos sujeitos ao chamado ‘*autolançamento*’, uma distinção há de ser feita entre o *ato-norma* administrativo do lançamento tributário, posto no ordenamento pela autoridade administrativa, e, o *ato-norma* de formalização veiculado pelo particular, ao cumprir seu dever instrumental.

Ambos observam o mesmo regime jurídico. Porém, o *ato-norma* de formalização não se coaduna com a definição de *ato-norma* administrativo de lançamento tributário, dada a ausência do pressuposto subjetivo (agente competente) indispensável para sua criação. Contudo, não perde o *ato-norma* de formalização veiculado pelo particular o predicativo de ser *norma jurídica*, como afirma, categoricamente, DE SANTI³⁸:

“Em sua estrutura implicacional, o ato-norma formalizador instrumental vincula juridicamente a enunciação do fato jurídico tributário (motivação desta ato-norma) à sua consequência jurídica: a relação jurídica tributária intranormativa, a qual equivale sintático-semânticamente à relação jurídica tributária efectual. É mediante este ato do particular que se formaliza em linguagem prescritiva o correspectivo ‘crédito tributário’ nos chamados ‘lançamentos por homologação. (...) Se o particular, observando as normas que prescrevem os deveres instrumentais, aplica essas normas constituindo o enunciado: dado o fato de se ter realizado a operação mercantil ‘x’ na data ‘dd/mm/aa’, então deve ser (obrigatório) o pagamento do valor ‘v’ (líquido e certo) a título de tributo ao sujeito ativo ‘As’; logo, o produto desse seu ato é norma jurídica”.

Prosseguindo, para alcance da completa configuração do *ato-norma* administrativo do lançamento tributário, há de ser observado, necessariamente, o seu *procedimento*, aqui, compreendido como sucessão preordenada de vários atos jurídicos tendentes a apontar o fato jurídico tributário (motivo do ato), de natureza *vinculada*,

³⁸ Lançamento Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Editora Max Limonad, São Paulo, 1999, p. 187/188.

porquanto, a autoridade administrativa, ao exercê-lo, o faz em estrita consonância à lei, sem margem para discricionariedade. É o que se extrai dos ensinamentos de CELSO A. BANDEIRA DE MELLO³⁹, vejamos:

“Com efeito, ao desempenhar suas atividades administrativas, o Poder Público freqüentemente não obtém o resultado pretendido senão mediante uma seqüência de atos ordenados em sucessão. Daí a figura do procedimento administrativo, isto é, a noção de procedimento administrativo, que, justamente, reporta-se a estas hipóteses em que os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final”.

O vínculo jurídico consignado no bojo do *ato-norma* administrativo do lançamento tributário, que compele o sujeito passivo ao pagamento do tributo, constitui uma relação jurídica que nasce no momento em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração Pública, com espeque na norma geral e abstrata que lhe serve de fundamento de validade, ingressa no ordenamento.

O que se vê, portanto, é que não basta a existência da RMIT instituindo um tributo. Para que o indivíduo figure como sujeito passivo da relação jurídica tributária, forçoso o regramento de sua conduta através de uma norma individual e concreta, cujo antecedente descreva a ocorrência do fato jurígeno, e, cujo conseqüente prescreva a existência do liame obrigacional entre os sujeitos e o seu objeto. No dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO:⁴⁰

“Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a

³⁹ Curso de Direito Administrativo, 14ª edição refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 35, de 20.12.2001, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p. 392.

⁴⁰ CARVALHO, P. Direito tributário linguagem e método. Editora Noeses, São Paulo, 2008, p. 431/432.

configuração lingüística hábil para construir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento. Cumpre assinalar que a formalização e conseqüente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (art. 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN). Cabe 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 e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal”.

Assim, após notificação válida do sujeito passivo ou introdução da norma individual e concreta expedida pelo particular nos tributos sujeitos ao ‘*autolancamento*’⁴¹, o crédito tributário encontra-se definitivamente constituído. Pensar de modo contrário, nos leva a questionar como a arrecadação e a fiscalização dos tributos seriam praticadas pelo Estado, dado que tais fins, para serem efetivamente obtidos, dependem desta norma individual e concreta praticada tanto pelo próprio Estado, quanto pelo particular.

Como se vê, a função precípua do ato jurídico administrativo do lançamento tributário não é outra senão conferir concreção à lei. O lançamento tributário é, pois, *ato-norma* administrativo, tendente a individualizar o enunciado prescritivo abstrato que lhe serve de fundamento, mediante o processo de concreção normativa, especificando, por meio de enunciado individual, a existência da relação jurídica entre os sujeitos (ativo e passivo), seu objeto e as condições para o seu adimplemento, certificando e tornando líquido, certo e exigível o *quantum* devido a título de tributo.

Dito isto, podemos afirmar que o *ato-norma* administrativo de lançamento tributário comporta, ainda, duas acepções de normas jurídicas distintas: a *norma introdutora* e a *norma introduzida*.

⁴¹ Esta norma individual e concreta, a cargo do sujeito passivo, há de constar de documentos indicados por lei, como por exemplo, notas fiscais, livros e outros documentos contábeis. Tais documentos devem ser oferecidos ao conhecimento do Fisco, pois, o átimo desta ciência marca o momento em que esta norma ingressa no sistema de direito positivo.

Enquanto *norma introdutora*, o lançamento tributário corresponde à *enunciação enunciada*, às marcas do processo inerentes ao produto, que dizem respeito às referências pessoais, de lugar e tempo consignadas no texto legal, e, que viabilizam a reconstrução do processo (*enunciação*). Esta norma, ***geral e concreta***, indica o sujeito competente e o procedimento a ser observado para produção de enunciado válido (ato administrativo, *enunciado enunciado*), prevendo e autorizando a expedição da *norma introduzida*. Neste plano, a lição admirável de GABRIEL IVO⁴² é inteiramente oportuna:

“Da aplicação da norma geral e abstrata, em que consiste o processo de produção legislativa, surge o instrumento introdutor. O instrumento introdutor (= uma lei, por exemplo) é uma norma concreta e geral”.

Enquanto *norma introduzida*, o lançamento tributário corresponde à norma ***individual e concreta*** decorrente da aplicação da norma *introdutora*, geral e concreta, com estrutura hipotético-condicional, em cujo antecedente está descrita ocorrência do fato jurídico tributário, e, em cujo conseqüente está prescrita uma relação jurídica firmada entre sujeito ativo e sujeito passivo em torno de um objeto (prestação). No dizer de MARIA RITA FERRAGUT⁴³:

“Consiste no ato de conclusão do procedimento, e só adquire validade jurídica com notificação do contribuinte, para pagar, recorrer ou, se for o caso, parcelar. Somente a Administração Pública é competente para lançar”.

A ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, alterando a realidade social, se os enunciados prescritivos gerais e abstratos não alcançarem concretude em normas individuais e concretas. Não é por outra razão que PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴ afirma que: *“a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta”.*

⁴² Norma jurídica: Produção e controle, Editora Noeses, São Paulo, 2006, p. 65.

⁴³ Crédito Tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. Curso de especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coordenação de EURICO DE SANTI, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 318.

⁴⁴ Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 401.

Ora, o *ato* é resultado, produto final, de um *procedimento*. Ambos (*ato* e *procedimento*) estão previstos em *normas* do direito positivo. Por tal razão: “*torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma mesma realidade*”⁴⁵.

O conteúdo e/ou objeto do *ato-norma* administrativo do lançamento tributário é a inserção, no sistema de direito positivo, de norma individual e concreta (*norma introduzida*) que, conferindo concretude à norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), guarda relação inseparável com a norma concreta e geral, (a *norma introdutora*).

Assim, a *norma introdutora* do lançamento, corresponde à norma concreta e geral, cujo antecedente identifica a autoridade que a expediu, remontando, ainda, a um acontecimento delimitado no tempo e no espaço (por isso diz-se concreta), e, cujo conseqüente, revela o exercício de uma conduta autorizada a determinados sujeitos de direito, que espera seja respeitada pela comunidade (por isso diz-se geral).

Já a *norma introduzida* do lançamento, corresponde à norma individual e concreta inserida no ordenamento em decorrência da aplicação da regra *introdutora*, consistente em indicar o fato jurídico tributário e instituir a obrigação correspondente, refletindo a adequação da regra-matriz de incidência tributária (*norma geral e abstrata*) a uma situação do mundo físico, eis que, dada a ocorrência do evento previsto como hipótese em seu antecedente, deve-ser a conduta intersubjetiva futura prescrita em seu conseqüente.

Assim, ocorrido o fato jurídico tributário, incumbe à autoridade administrativa relatá-lo, mediante o emprego da linguagem competente por intermédio de atividade vinculada e obrigatória, conferindo concreção à lei, e, possibilitando que os efeitos jurídicos próprios sejam irradiados, especialmente, a introdução, no ordenamento, do *ato-norma* administrativo do lançamento tributário (*norma introduzida, individual e concreta*), cujo antecedente remontará à ocorrência da hipótese descrita na RMIT, e, cujo conseqüente prescreverá o liame abstrato que atrela o sujeito ativo, titular do direito subjetivo à prestação pecuniária, ao sujeito passivo, titular do dever jurídico de cumpri-la, nos termos e condições indicados.

⁴⁵ Curso de direito tributário, 19ª edição revista, Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 418.

A *norma introdutora*, concreta e geral, faz alusão ao *ato jurídico administrativo* do lançamento tributário, prevendo e regulamentando o seu procedimento, com vistas a permitir que o Estado implemente os ideais constitucionais que lhe foram acometidos. E é justamente a partir do cotejo destes enunciados, que o agente competente, expedindo o veículo introdutor *ato-norma* do lançamento tributário (artigo 142 do CTN), ou o particular, cumprindo os enunciados prescritivos referentes aos deveres instrumentais previsto no artigo 150 do CTN, promove a adequação da regra-matriz de incidência tributária à situação ocorrida no mundo físico, mediante a construção da *norma introduzida*, individual e concreta, mensurando os elementos fáticos e a obrigação tributária, dando, a final, azo ao surgimento do crédito tributário.

É o que, maestralmente, pontua PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁶:

“No fundo, empreendido o procedimento e celebrado o ato, uma norma individual e concreta é posta na ordem jurídica, como resultado do processo de positivação do direito, em que da regra-matriz de incidência, conjunto aberto a infinitas possibilidades factuais, o editor do ato chega a uma classe de um elemento só, em rigoroso esquema de determinação. Eis o ato do lançamento, como veículo introdutor (regra geral e concreta), inserindo a norma introduzida (regra individual e concreta)”.

Rematando, temos que: o lançamento tributário é *ato jurídico administrativo*, verdadeira declaração do Estado tendente a promover o cumprimento da lei. Por tal característica, pode ser enquadrado como *ato-norma*, cujo objetivo não é outro, senão promover a aplicação da norma tributária (*geral e abstrata*, a RMIT) a situações jurídicas individuais, mediante o ingresso, no ordenamento jurídico, de outra norma jurídica (*individual e concreta*, objeto e/ou conteúdo do ato de lançamento tributário), que, por sua vez, apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário, uma relação jurídica entre a Administração (Fisco) e o particular (contribuinte), tudo, em estrita consonância à *norma introdutora (geral e concreta)*, que prevê e regulamenta o seu procedimento.

⁴⁶ Direito tributário linguagem e método. Editora Noeses, São Paulo, 2008, p. 435.

III. CONCLUSÃO

É, portanto, através da linguagem prescritiva que as normas de Direito positivo são edificadas, permitindo a convivência dos indivíduos entre si. Contudo, para alcance de sua concretude, estes enunciados prescritivos projetam-se para o futuro, remontando ao passado para regulamentar as condutas do presente. É o processo de positivação do direito, singularmente, resumido por EURICO DE SANTI⁴⁷:

“O direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais”.

Em outras palavras, em matéria tributária, para que o indivíduo figure no pólo passivo de uma relação jurídica como contribuinte, sendo compelido a efetuar o pagamento de certa quantia a título de tributo, em favor do sujeito ativo, não basta a existência da regra-matriz de incidência tributária instituindo-o. Indispensável o regramento da conduta por meio de uma norma *individual e concreta*, cujo antecedente, atestando a ocorrência do fato jurígeno consignado na hipótese da norma *geral e abstrata*, prescreva, em seu conseqüente, a relação jurídica decorrente e o seu objeto.

Para possibilitar ao Estado a consecução, nesta seara, de tais desideratos, vale-se a Administração Pública do *lançamento tributário*, que produz efeitos jurídicos com observância da lei, especialmente, no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações. Por certo, o lançamento tributário é *ato jurídico*, submetido a regime de direito administrativo (público), que, objetivando assegurar concreção à lei, aplica a norma tributária (*geral e abstrata*) a situações jurídicas individuais, inserindo, no ordenamento jurídico, outra norma (*individual e concreta*) de estrutura hipotético-condicional.

É, por conseguinte, *ato-norma*, dado que descreve, em seu antecedente, a ocorrência do fato jurídico tributário, e, prescreve, em seu conseqüente, o liame abstrato a ser firmado entre o Estado e o administrado, pelo qual este (sujeito passivo) deverá pagar àquele (sujeito ativo) determinada quantia em dinheiro a título de tributo.

⁴⁷ Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no Direito. Curso de especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, coordenação de EURICO DE SANTI, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 14.

A compreensão do lançamento tributário enquanto *ato-norma*, nos permite identificar, ainda, numa mesma realidade, duas normas de conteúdos distintos: a *norma introdutora* e *norma introduzida*. A primeira (*introdutora*), evidenciado o processo de positivação do direito, corresponde à norma geral e concreta (*enunciação enunciada*), que indica o sujeito competente e o procedimento a ser observado para produção de ato administrativo válido (*enunciado enunciado*). A segunda (*introduzida*), corresponde à norma individual e concreta, conteúdo do ato administrativo de lançamento tributário, decorrente da aplicação da norma *introdutora*. Ambas (*norma introdutora* e *norma introduzida*) guardam relação intrínseca uma com a outra, refletindo a adequação da regra-matriz de incidência tributária à uma situação do mundo físico, e, apresentam estrutura hipotético-condicional.

No antecedente da *norma introdutora* do lançamento resta identificado o exercício da competência conferida, por lei, à autoridade administrativa, remontando-se, ainda, a um acontecimento delimitado por termos espaço-temporais, por tal razão diz-se concreta. No seu conseqüente revela-se a obrigatoriedade de os destinatários reconhecerem o conteúdo veiculado como pertencente ao ordenamento jurídico, fruto de conduta legítima exercitada pela autoridade que a expediu, por tal razão diz-se geral.

Por outro lado, no antecedente da *norma introduzida* do lançamento, descreve-se a ocorrência do fato jurídico tributário. No seu conseqüente, resta instituída a obrigação correspondente, através da instauração de uma relação jurídica entre o Estado-Administração, na qualidade de sujeito ativo, titular do direito subjetivo, e, o administrado, na qualidade de sujeito passivo, titular do dever jurídico de adimplemento.

A *norma introdutora* alude ao *ato jurídico administrativo* do lançamento tributário, prevendo seu procedimento. A partir do cotejo destes enunciados, é que o agente competente expedirá o veículo introdutor *ato-norma* de lançamento, ou o particular cumprirá seus deveres instrumentais, promovendo, ambos, a adequação desta *norma introdutora* ao evento ocorrido no mundo fenomênico, o que se faz mediante a construção da *norma introduzida*, que, por seu turno, mensurará os elementos fáticos e a obrigação tributária imprescindíveis à formalização do crédito tributário.

Firmando-se tais premissas, teremos o seguinte *iter*: ocorrido o fato jurídico tributário, *mister* relatá-lo, pelo uso da linguagem credenciada, e, observando o procedimento previsto de modo a permitir, através do processo de concreção normativa, a propagação dos

efeitos jurídicos próprios, notadamente, a introdução, no ordenamento jurídico, do *ato-norma* administrativo do lançamento tributário (*norma introduzida, individual e concreta*), que, observando a *norma introdutora (geral e concreta)*, que prevê e regulamenta o seu procedimento, remontará, em seu antecedente, à ocorrência da hipótese descrita na RMIT (*norma geral e abstrata*), e, prescreverá, em seu conseqüente o liame abstrato que atrela os sujeitos em torno da prestação, a ser cumprida nos termos e condições indicados.

IV. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**, 13ª edição revista. Ed. Saraiva, São Paulo, 2007.
- CARVALHO, P. **Curso de direito tributário**, 19ª edição revista. Ed. Saraiva, São Paulo, 2007.
- _____. **Direito tributário linguagem e método**. Editora Noeses, São Paulo, 2008.
- _____. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**, 5ª edição revista e ampliada. Ed. Saraiva, São Paulo, 2007.
- _____. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista de Direito Tributário, nº. 61.
- _____. **Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 33.
- CASTRO, L. **Direito e linguagem**. Disponível em <http://www.uff.br/direito/artigos/lac-04.htm>. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.
- COÊLHO, S. **Curso de direito tributário brasileiro**, 8ª edição revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.
- CORREIA, A. **O lançamento tributário e a modalidade do art. 150 do CTN**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.
- CUNHA, L. **A fazenda pública em juízo**, 5ª edição revista, ampliada e atualizada. Editora Dialética, São Paulo, 2007.
- FERRAGUT, M. *Crédito Tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário*. **Curso de especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, coordenação de EURICO DE SANTI. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2007.
- FERRAZ, T. **Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação**, 3ª edição. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2001.

FIGUEIREDO, C. e Outros. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. Editora Nossa Livraria, Recife, 2001.

FILHO, A. **A função do lançamento tributário**. Disponível em <http://www.uff.br/direito/artigos/artigo10.htm>. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

HARADA, K. **Lançamento por homologação. Exigência de notificação prévia do contribuinte para inscrição na dívida ativa**. Disponível em http://www.escriorioonline.com/webnews/noticia.php?id_noticia=6633&. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

IVO, G. **A incidência da norma jurídica – O cerco da linguagem**. Revista de Direito Tributário, n°. 79.

_____. **Norma jurídica: Produção e controle**. Editora Noeses, São Paulo, 2006.

JÚNIOR, H. **Lei de execução fiscal, comentários e jurisprudência**, 5ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1998.

MELLO, C. **Curso de Direito Administrativo**, 14ª edição refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 35, de 20.12.2001. Malheiros Editores, São Paulo, 2002.

PERIN, E. **A linguagem no Direito: análise semântica, sintática e pragmática da linguagem jurídica**. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=50>. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

PICOLIN, G. **Linguagem e direito no direito tributário**. Disponível em http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=149. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

PIETRO, M. **Direito Administrativo**, 15ª edição. Editora Atlas Jurídico, São Paulo, 1998.

REIS, J. **Lançamento tributário – ato jurídico administrativo**. Disponível em http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4752. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

SANTI, E. **Decadência e prescrição no direito tributário**. Ed. Max Limonad, São Paulo, 2000.

_____. **Lançamento Tributário**, 2ª edição revista e ampliada. Editora Max Limonad, São Paulo, 1999.

_____. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no Direito*. **Curso de especialização em direito tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, coordenação de EURICO DE SANTI. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2007.

XAVIER, A. **Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**, 2ª edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997.