



**O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL COMO
INSTRUMENTO NECESSÁRIO DE CONTROLE DE
LEGALIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DA
VERIFICAÇÃO DA SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE LEGAL**

Daniela de Andrade Braghetta¹

Premissas

Cabe ao direito regular condutas, dizer sobre o processo de interpretação e considerar, de forma adstrita, o papel dos sujeitos dentro do que o Direito cuida. Necessária a percepção de existência de interpretação, com a emissão de linguagem competente e ato pontual na percepção do objeto.

Em Direito Tributário podemos encontrar a relação entre o poder de tributar – lançar - e o poder de administrativamente, perceber se o conteúdo existente na exigência tem o condão de, vislumbrando condições necessárias, promover a sua manutenção ou não, para casos de máculas.

Fulcral a importância do Processo Administrativo no Direito Tributário. Serve ele, de maneira singular, à determinação

1. Mestre pela PUC/SP. Doutora PUC/SP. Professora de cursos de Pós-Graduação. Advogada em Direito Público.

do artigo 142 do CTN², adequando o lançamento, proferido pelo sujeito ativo, à figura do sujeito passivo. A obrigação imposta será avaliada, confrontada e percebida dentro do contexto normativo, posto à prova neste momento.

Levamos em conta, pois, a averiguação de quais seriam – se é que existem – as bases para o ato ou processo interpretativo do lançamento e, mais, quais os limites para que se possa admitir tal interpretação. Postas à prova as chamadas relações jurídicas tributárias entre sujeito ativo e passivo, envolvidos que são por conta da existência do núcleo obrigacional por pertinencialidade, qual seja crédito em prol do primeiro e débito do segundo levada em conta a prestação pecuniária significativa de tal relação.

Necessária, pois, a existência de uma aglutinação ordenada de caracteres, denominada *língua*,³ apta a dar condições de provocar no intelecto a associação a uma correspondente imagem.

Trata-se, pois da mensagem presente no mundo do ser, quer dizer, o homem, partindo de uma linguagem previamente manifesta, transmite, por meio de caracteres, a situação existente, capaz de provocar o vínculo entre os elementos psíquicos que levam a um determinado objeto.⁴

Dentro do mundo do direito estaríamos há constante zelo em relação às normas jurídicas produzidas, visto que seriam elas seu objeto. O direito regula materialidades impositivas, significando, especialmente em matéria tributária, que tudo

2. Entendendo ser exclusivamente a norma contida no retromencionado artigo a capaz de produzir, no sistema jurídico tributário, o lançamento, podendo-se extrair do texto o dever administrativo de dizer sobre a imposição do *quantum* ao sujeito passivo. Assim, pois, a atribuição cada vez mais comum, hodiernamente, ao sujeito passivo do dever de compor a obrigação tributária nada mais é que uma delegação daquilo que compete ao sujeito ativo, sem respaldo no sistema a não ser o fato de facilitador de seu processo.

3. Cf. FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: AnnaBlume, 2004. p. 79 e s.

4. Em sentido lato.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

aquilo que não estiver dentro dos parâmetros não traz em si possibilidade de permanecer no contexto normativo.

O homem, no mundo jurídico, fica reduzido a uma classe finita e determinada de pessoas, importando para nós, os sujeitos de direito, capazes de, por meio da língua que compõe as normas jurídicas, transmitir a situação existente dentro dos caracteres para assim chegar a certo objeto.⁵

A transmissão a que nos referimos linhas acima vem a ser a da mensagem, apta a ser compreendida pelo seu receptor. Entretanto, tal situação não tem correspondência lógica com uma aceitação, e sim com a compreensão da informação.

E, ainda, há que se levar em conta o fato de estar na questão de decretação do tributo, conforme leciona Aliomar Baleeiro⁶, muitas vezes sequer menciona o sujeito ativo, sendo implicitamente extraído por conta de sua capacidade legislativa e tributária, outorgadas pela Constituição. Aqui também a subsunção do fato à norma requer o olhar sobre o lançamento tributário e o confronto vislumbrando o sujeito ativo ali posicionado e a relação jurídica tributária existente.

Requer-se a indagação: qual ou quais os limites para tal interpretação? Que de um correto lançamento? Partimos, pois, de normas jurídicas e sabemos que o intelecto humano é fecundo em estabelecer possibilidades. Daí concluirmos quais as situações foram dadas pelos agentes competentes para tanto a fim de atingirmos o pretendido pelo direito.

Não existe, pois, conjectura jurídica que não passe por tal trajeto interpretativo. A leitura de um texto normativo é apenas o alicerce, o primeiro passo para se falar em direito. Entretanto, deve necessariamente passar pelo intelecto humano

5. O estudo do direito evoluiu abruptamente com o “constructivismo lógico-semântico”, que, de acordo com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, teve como mentor Lourival Vilanova. Cf. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 157.

6. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 717.

do intérprete, para que este informe o seu entendimento a respeito do conteúdo da norma, *in casu* individual e concreta, inserida nos termos do que dispôs o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse diapasão as palavras de Paulo de Barros Carvalho:⁷

Vimos que a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.

[...]

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual, lembrando-nos sempre que a interpretação é um ato de vontade e um ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente, apontar as interpretações possíveis.

Dessa maneira há que se perceber a participação da mente humana, produzindo as significações e tendo por premissa o conjunto de regras e princípios possíveis para determinar o significado do texto de lei.

Se tenho, dentro da relação jurídica tributária, de um lado sujeito ativo, de outro sujeito passivo, de plano destacamos o último em situação mais fraca na relação, já que as questões são previamente impostas para que, num momento posterior, já analisada a estipulação, pretender questioná-la de forma a conseguir decisão administrativa capaz de reverter algo em que foi persistentemente investigado o patrimônio do contribuinte, *latu sensu*.

De tal sorte, para que isso traga razoabilidade há obrigatoriamente a observância da semiótica⁸ e seus três campos, a

7. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 96 e 102.

8. Cf. Lúcia Santaella, *O que é semiótica*; Diana Luz Pessoa de Barros, *Teoria da*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

saber: sintático, semântico e pragmático.⁹ São os fatores que, dentro da língua utilizada, indicam o processo de produção de significados pelo intelecto.¹⁰

Temos, então, uma relação jurídica em que um sujeito, por meio de um processo interpretativo, chega a determinada norma, existente no mundo do dever-ser, que será posta por outro sujeito. Assim, os dois sujeitos estão adstritos por meio deste objeto, qual seja a norma jurídica. E exatamente pela interpretação é que o objeto é produzido e a mensagem, pois, transmitida.

Entrementes, se dizemos que o processo de interpretação faz parte do intelecto humano, mesmo que para tanto devam ser observados as regras e os princípios, o intérprete não tem apenas o papel de reproduzir as normas, mas sim uma função criadora, visto que cada situação se apresenta diferente das outras.¹¹

Cada intérprete tem o condão de criar a situação que entende por pertinente à sua realidade, seu intelecto e suas premissas, mesmo que tenha por requisito a observância de certos parâmetros previamente estabelecidos. Tudo, ainda, com a possibilidade de ser alterado, pelo próprio, levando em conta o contexto histórico ou reações sociais iminentes.

Indaga-se, pois, se toda e qualquer produção do intelecto desse sujeito há que ser admitida. Ou seja, haveria limites intrínsecos para a interpretação?

semiótica do texto; Ricardo Guibourg, Alejandro M. Ghigliani e Ricardo Guarinoni, *Introducción al conocimiento científico*.

9. Sobre os três planos da semiótica podemos tratar o primeiro como a análise dos signos com independência de significado, o segundo como o estudo dos signos em relação aos objetos designados e o último como a relação entre os signos e as pessoas envolvidas.

10. Preceitua Alf Ross que a interpretação vai apresentar problemas *sintáticos* (problemas concernentes à conexão das palavras na estrutura da frase), *lógicos* (ocorrem em relação à coerência de uma expressão com outras expressões dentro de um contexto) e *semânticos em sentido estrito* (tratam do significado das palavras individuais ou das frases) (*Direito e justiça*, p. 151-165).

11. Em sentido contrário: Eros Roberto Grau. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 22.

Ao analisarmos o mundo das artes, na obra do pintor norte-americano Andy Warhol, precursor do movimento denominado *pop art.*, o objeto de seu trabalho passou a ser a pintura de produtos famosos, tais como a lata de sopa “Campbell” e a de refrigerantes “Coca-Cola”, além de ícones da cultura popular, como foi o caso da atriz Marilyn Monroe.

Criou, a partir dessas figuras *in natura*, como as fábricas colocavam no mercado tais produtos, imagens transformadas, estilizadas no sentido de criar sobre o comum.

Requer-se, então, mais uma vez a indagação sobre os limites para a interpretação: até que ponto poderia o sujeito “inovar”, ou seja, dentro do sistema em que opera,¹² o que pode ser legitimado e o que deve ser descartado?

Não é só: apenas a legitimidade do sujeito seria suficiente para atribuir a conformidade necessária para o produto de sua interpretação?

Voltemos, pois, ao mundo do direito.

Afirma Paulo de Barros Carvalho¹³ que a “norma jurídica é juízo implicacional produzido pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais”.

Norma vem a ser a significação enunciativa, diferindo, pois, dos enunciados em si, expressão literal daquelas.

Segue compondo seu raciocínio, e Paulo de Barros Carvalho¹⁴ esclarece que normas jurídicas são construídas pelos intérpretes, como “estrutura categorial”, produzidas levando em conta somente a leitura dos textos de direito positivo e as noções que tais signos linguísticos causariam em seu espírito.

Conceitos, como se percebe, extremamente subjetivos. Podem variar consideravelmente, mesmo se tratando de um

12. *Vg.* sistema jurídico, sistema social, sistema religioso, sistema das artes, entre outros.

13. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência.* 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 65.

14. *Idem*, p. 66.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

mesmo sujeito, se sua vontade ou então ocorrer alteração em sua percepção a respeito das situações aventadas.¹⁵

Para o caso de mudança, caberia falar em reforma da decisão? Como deve o jurista se portar diante de novel interpretação?

Sabemos que a norma jurídica posta no sistema goza de presunção de validade, ou seja, parte-se do pressuposto de que foi colocada por agente capaz por intermédio de órgão competente para tanto.

A partir desse pressuposto, cabe ao Poder Judiciário sua análise, que é feita tendo por premissa a interpretação fornecida pelas partes, e a partir de então galga posições dentro do órgão em epígrafe até que a última esfera competente disponha sobre o assunto. Num exemplo singelo, a questão que vincule matéria constitucional é colocada pelos sujeitos ao juiz de primeira instância, revista pelo tribunal superior até que chegue ao Supremo Tribunal Federal para dispor a seu respeito.¹⁶

Ao Processo Administrativo cabe, indiscutivelmente, a construção, elaboração, todo o arcabouço necessário ao lançamento tributário, para que o Código Tributário Nacional encontre o respaldo que almeja em todos os objetivos que coloca,

15. Para ilustrar a questão, trazemos à baila trecho dos debates proferido no julgamento da ADIN 2.925/DF, em que o Ministro Sepúlveda Pertence, do Supremo Tribunal Federal, informa abertamente ter se arrependido de decisão anteriormente por ele exarada, *in litteris*:

“Estou vendo um dos precedentes: autorização para destinar parte da arrecadação da CPMF a cobrir débitos do Ministério da Saúde com o FAT – não conhecemos da ADIN (o que me dá um certo remorso, diante do que veio a suceder posteriormente)” (STF, Tribunal Pleno, ADIN/DF 2.925, Rel. para o Acórdão Min. Marco Aurélio, j. 19.12.2004, DJ 04.03.2005).

16. Caberia recurso ao Tribunal Constitucional apenas quando aquele entender que existe violação à norma existente na Lei Maior. A título ilustrativo, entendeu o Supremo Tribunal Federal por sumular inexistir possibilidade de falar em interpretação dada a matéria infraconstitucional em decisão proferida na instância inferior, senão vejamos:

“Súmula 636

Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida”.

v.g. existência de fraude, constatação de decadência, dentre todos os outros alinhavados em seus dispositivos. Agora, tudo sem perder o foco no sistema e sempre atentos à Constituição Federal em seus termos.

Proporcionalidade e razoabilidade

Iniciando o Texto Constitucional, traz o artigo 5º, dentro dos Direitos e Garantias Fundamentais, a necessidade de observância como premissa para a privação de liberdade ou de bens, ao devido processo legal (inciso LIV).

Evidente a presença de valores quando tratamos de comunicação. Entretanto, temos parâmetros, mesmo dentro do texto constitucional, como vimos acima, para nos servir de alicerce.

Ou seja, a interpretação muda conforme os horizontes culturais do intérprete mudam. Contudo, a premissa é que se baseie em razões sólidas, com intensidade capaz de ser aferida pelos destinatários da mensagem.

Conceitos de proporcionalidade e razoabilidade por vezes se confundem. No direito pátrio estão de certa forma esculpidos no princípio do devido processo legal, presente na Lei Maior.

A proporcionalidade é extraída da busca pela igualdade de relações, de harmonia das partes em relação ao todo. Trata-se de princípio e, como tal, é regra que se encontra num patamar mais elevado no estudo do direito, cuja observância é latente.

Já a racionalidade diz respeito à coerência, ponderação das possibilidades existentes para a obtenção de um julgamento. Varia, pois, de intérprete para intérprete e, mesmo se estivermos falando de apenas uma mente, pode sofrer alterações à medida que se modificam os horizontes culturais da pessoa. No entanto, tais alterações não podem vir acompanhadas de interesses extrínsecos, que apenas serviriam para justificar a decisão e os fins almejados.

Atentar para a necessidade de observância dos princípios em questão é de manifesta importância. A existência de um

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

caminho lógico, em que estão estabelecidas as premissas e determinadas as conclusões pertinentes, deve ser demonstrada de forma que o interlocutor, cientista do direito, seja capaz de trilhar o caminho, mesmo que seu convencimento se assente em sentido oposto.

Do mesmo modo, se o processo de interpretação restou alterado dentro do intelecto do estudioso. A demonstração aqui, até por conta da existência de raciocínio anterior, deve ser exaustivamente esmiuçada. É necessária a explanação sobre a mudança, contrapondo-se a tudo o que foi dito e sustentado anteriormente.¹⁷

Mas o devido processo legal destina-se exatamente a resguardar o Estado Democrático de Direito, fazendo valer todo o trajeto galgado pelo intérprete. Deve ele, sim, ter respaldo, seu discurso ser coerente e ter aceitação no campo que entendeu poder trilhar.

A comprovação da existência do devido processo legal deve ser verificada pela existência de segurança jurídica e certeza do direito, também princípios em que se verifica a redução de complexidades até o ponto em que o resultado de todo o discurso analisado se torna preciso, exato.

Paradoxo

A expressão requer, então, coerência, com a apresentação de nexos, lógica. Se analisada a questão da existência de paradoxos, no sentido dado pela filosofia, temos uma proposição ou argumento que não atende ao comum e desafia a opinião consagrada, a crença ordinária, comum.

Já na lógica o paradoxo vem do raciocínio aparentemente bem fundamentado e coerente, mas que, pela análise

17. Adverte Maria Helena Diniz estar a realidade jurídica em constante movimento, acompanhando as relações humanas e as necessidades de transformação intrínsecas ao ato de viver. *Conflito de normas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 9.

mais acurada, esconde contradições, com a estrutura interna ameaçada pela falta de sustentáculo.

Pois bem. Não é demais dizer que o discurso científico, especialmente no mundo do direito, pretende uma linguagem paradoxal, no sentido de que o próprio senso comum não atinja aquele grau de comunicação. Seria, assim, uma forma de se pretender proteger, elevar o enunciado para que apenas os operadores da linguagem jurídica tenham acesso a ele.

Do mesmo modo, quando se pretende enunciar o resultado da interpretação produzido no intelecto. Parte-se da premissa de que uma exposição paradoxal faz-se necessária, repudiando-se a demonstração feita de forma singela em relação ao resultado obtido.

Entretanto, o percurso do devido processo legal, de aparente singeleza, requer a demonstração cabal do caminho logicamente estruturado.¹⁸ Simples, sim, é chegar na armadilha de ver ruir toda a estrutura que se desejou demonstrar.

Não se pode chamar de paradoxo a mudança de interpretação. Como salientado, a vivência pode ser capaz de introduzir no intelecto alterações nas premissas anteriormente defendidas. Necessário se faz que seja estipulada a sequência de ideias e o sentido certo para a regra em questão, demonstrando-se cabalmente a inevitável modificação.

Atenta Ludwig Wittgenstein¹⁹ para a necessidade de coerência entre a língua, aquilo que se fala e o processo do pensamento. A atividade da fala deve ser comprovada com a do intelecto.

Em termos filosóficos, o cientista do direito, demonstrado seu respaldo entre aqueles que o cercam, deve buscar evitar a “opinião de massa” se considerada tal situação como maneira de manter estanques suas ideias.

18. Como dito, apenas o princípio da segurança jurídica e o da certeza do direito são capazes de demonstrar a existência de respaldo nas opções escolhidas.

19. *Investigações filosóficas*. 4. ed. Petrópolis: Vozes, p. 189.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A busca é sempre na condição de serem preservados os princípios existentes no mundo do direito,²⁰ mas, dando um passo adiante, indo além do trivial, com o uso da linguagem, da comunicação e do avanço nos horizontes culturais de cada um.

Conclusão

Se faz parte do intelecto, pode sim o intérprete repensar o que se propôs a analisar. Claro que sempre dentro do manto dos princípios, especialmente proporcionalidade, razoabilidade, segurança jurídica, certeza do direito e Estado Democrático de Direito.

Na situação exposta, o trabalho de Andy Warhol foi legitimado e ele se consolidou como artista por conta de sua aceitação pela maioria dos estudiosos das artes. Concordar ou discordar disso faz parte da ciência, que tem o papel de analisar e criticar o objeto do discurso, colocado em análise.

No direito, buscamos, por intermédio da língua e consequente processo comunicacional, instrumentos aptos a compor o estudo, a realização de interpretações.

Como toda interpretação tem como premissa a existência de um sujeito e seus horizontes culturais, que se utiliza do intelecto para expor suas ideias, a transformação de seus entendimentos não só é válida, como essencial se modificados seus pensamentos.

Faz-se necessário, pois, a observância das diretrizes capazes de oferecer ao cientista o caminho lógico percorrido para que sejam aferidas as premissas e posteriores conclusões.

20. Na acurada assertiva de Lênio Luiz Streck, “no mínimo, os princípios gerais, em seus mais variados conteúdos, podem servir – e tem servido cotidianamente – como um *topos* hermenêutico”. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 104.