

JOZÉLIA NOGUEIRA BROLIANI

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO E *AUTOLANÇAMENTO***

Curitiba - Paraná

2003

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
E AUTOLANÇAMENTO**

JOZÉLIA NOGUEIRA BROLIANI

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO E *AUTOLANÇAMENTO***

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre em Direito, do
Programa de Pós-Graduação em Direito, do
Setor de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Doutor José Roberto Vieira

Curitiba - Paraná

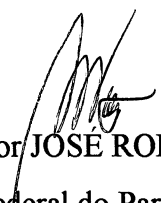
2003

TERMO DE APROVAÇÃO

JOZÉLIA NOGUEIRA BROLIANI

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E AUTOLANÇAMENTO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Programa de Pós-Graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte Banca Examinadora:


Orientador: Professor Doutor **JOSÉ ROBERTO VIEIRA**
Universidade Federal do Paraná


Professor Doutor **ESTEVÃO HORVATH**
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo


Professor Doutor **RÔMEU FELIPE BACELLAR FILHO**
Universidade Federal do Paraná

Curitiba, 10 de abril de 2003

Para Carlos, meu marido, e
Miguel, querido filho, pelos
momentos de ausência, pela
compreensão, incentivo e apoio
nos momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

Aos meus Pais, Zacarias e Ana:

Pelo incentivo ao estudo, pelo amor e carinho dispensados sempre, pelo apoio nas dificuldades, pela compreensão nas ausências, pelas lições de vida.

Ao Professor José Roberto Vieira:

Pelo exemplo, pela confiança, pelo apoio de Mestre e de amigo, pelo incentivo à reflexão e à pesquisa, pela oportunidade da convivência acadêmica.

Ao grande Mestre agradecemos a oportunidade da orientação segura, a generosidade e a dedicação nas sugestões bibliográficas, na correção e discussão do texto, na condução da pesquisa, na orientação jurídica.

À pessoa ímpar de José Roberto Vieira agradecemos o apoio, a paciência na orientação, a compreensão nas dificuldades enfrentadas ao longo do mestrado, e ao mesmo tempo nos desculpamos se não conseguimos, por questões alheias à nossa vontade, atingir todas as expectativas e cumprir de forma plenamente satisfatória os objetivos a que nos propusemos no início dos estudos.

A orientação do Prof. José Roberto Vieira, e a oportunidade de convivência com o Mestre, contribuiu sobremaneira para que nos tornássemos não somente estudiosos do direito ávidos por conhecimento, mas para que procurássemos cultivar valores essenciais ao ser humano, como a solidariedade, a humildade, a capacidade de enxergar os erros e corrigi-los, quando possível, ou evitá-los no futuro, e a ousadia para ousar de forma conseqüente.

Por tudo, obrigada Mestre.

Aos Amigos:

A todos aqueles que me apoiaram, na Procuradoria ou fora dela, na Universidade ou no convívio familiar, agradeço, pelas conversas jurídicas ou não, pelos livros trocados e emprestados, pela compreensão nas ausências, pelo apoio para que o estudo e a pesquisa tivessem continuidade. Agradecimento especial para minha irmã Luciana Nogueira Gavlak, pelo auxílio, pelo companheirismo, pelas horas dedicadas à árdua tarefa de revisão do trabalho.

*Eu canto porque o instante existe
E a minha vida está completa.
Não sou alegre, nem sou triste:
Sou poeta.*

*Irmão das coisas fugidias,
Não sinto gozo nem tormento.
Atravesso noites e dias
No vento.*

*Se desmorono ou se edifico,
Se permaneço ou me desfaço,
- não sei, não sei. Não sei se fico
ou passo.*

*Sei que canto. E a canção é tudo.
Tem sangue eterno e asa ritmada.
E um dia sei que estarei mudo:
- mais nada.*

Cecília Meireles
(Motivo)

SUMÁRIO

RESUMO.....	x
INTRODUÇÃO.....	01
CAPÍTULO I – CONCEITO DE ESTADO E SUA EVOLUÇÃO.....	04
1- O Estado e a evolução do conceito até a atualidade.....	04
1.1- Estado e Direito.....	04
1.2- Análise de algumas das principais teorias filosóficas da atualidade que marcaram o Estado e a forma de interpretação do Direito.....	16
1.3- Estado e capitalismo.....	30
1.4- A influência capitalista no conceito de Estado do século XX.....	33
2- Estado e Participação.....	40
2.1- Os diversos tipos de Estado e a Participação.....	40
2.2- Um novo tipo de Estado – Participativo e Social.....	44
2.3- A participação no Direito Tributário.....	50
CAPÍTULO II - O ATO ADMINISTRATIVO E SUA ESTRUTURA.....	53
1- Ato-norma administrativo.....	53
1.1- Fato jurídico e ato jurídico.....	53
1.2- Ato administrativo e Função administrativa na conceituação adotada pelo Direito Administrativo.....	57
1.3- Elementos do ato administrativo segundo alguns administrativistas..	64
1.3.1- Odília Ferreira da Luz Oliveira.....	64
1.3.2- Regis Fernandes de Oliveira.....	65
1.3.3- Manoel de Oliveira Franco Sobrinho.....	66
1.3.4- Mário Esteves de Oliveira.....	67
1.3.5- Odete Medauar.....	69
1.3.6- Manoel Maria Diez.....	70
1.3.7- Juan Carlos Cassagne.....	71

1.3.8- André Gonçalves Pereira.....	72
1.3.9- Diogo de Figueiredo Moreira Neto.....	73
1.3.10- Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández.....	74
1.3.11- Agustín A. Gordillo.....	75
1.3.12- Celso Antonio Bandeira de Mello.....	76
1.4- Conceito de ato-norma administrativo.....	78
 2 – Estrutura do ato administrativo.....	 81
2.1- Pressupostos do ato-fato administrativo.....	82
2.2- Elementos do ato-norma.....	87
 CAPÍTULO III - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – CONCEITO E MODALIDADES.....	 89
1 – Lançamento tributário.....	89
1.1 Conceito de Lançamento.....	89
1.1.1- Zelmo Denari.....	90
1.1.2- Mary Elbe Gomes Queiroz Maia.....	91
1.1.3- James Marins.....	92
1.1.4- Hugo de Brito Machado.....	93
1.1.5- J.L. Saldanha Sanches.....	94
1.1.6- Fernando Pérez Royo.....	97
1.1.7- Fernando Fernández Marin.....	98
1.1.8- Juan Arrieta Martinez de Pisón.....	102
1.1.9- Hector Villegas.....	103
1.1.10- José Luis Pérez de Ayala, Eusébio González García e Miguel Pérez de Ayala Becerril.....	106
1.1.11- José Ramón Ruiz García.....	109
1.1.12- José Juan Ferreiro Lapatza.....	113
1.1.13- Fernando Sainz de Bujanda.....	117
1.1.14- Alberto Xavier.....	119
1.1.15- Paulo de Barros Carvalho.....	120
1.1.16- José Souto Maior Borges.....	123

1.1.17- Eurico Marcos Diniz de Santi.....	124
1.1.18- Estevão Horvath.....	127
2- Lançamento e Procedimento administrativo.....	128
3- Conclusão acerca do conceito de Lançamento.....	134
4- Modalidades de Lançamento.....	141
4.1- Lançamento de Ofício.....	143
4.2- Lançamento por Declaração.....	145
4.3- Lançamento por Homologação.....	147
CAPÍTULO IV - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	151
1- Lançamento por homologação e a privatização da gestão tributária.....	151
1.1- Privatização da gestão tributária.....	151
1.2- Significação do termo <i>autolançamento</i>	152
1.3- Natureza Jurídica do <i>autolançamento</i>	158
1.4- <i>Autolançamento</i> e os deveres de colaboração – deveres instrumentais.....	170
1.5- <i>Autolançamento</i> , obrigação principal e obrigação acessória.....	176
2 A importância do <i>autolançamento</i> no direito tributário atual.....	179
2.1- Participação, <i>autolançamento</i> e capacidade contributiva.....	179
2.2- O lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação ou <i>autolançamento</i>	182
2.3- <i>Autolançamento</i> e auto de infração.....	184
2.4- <i>Autolançamento</i> , lançamento por homologação e notificação.....	188
3 - Crédito Tributário e Homologação do Lançamento.....	191
3.1- Constituição do crédito tributário no lançamento por homologação.....	191
3.2- O Lançamento por Homologação e o ato de homologação.....	195
3.3- Condição resolutória e extinção do crédito.....	199

3.4- Revisão do lançamento e constituição definitiva do crédito.....	201
3.5- Inscrição de dívida ativa.....	203
4- Decadência e Prescrição.....	206
4.1- Decadência em matéria tributária.....	206
4.2- Prescrição em matéria tributária.....	209
4.3- Distinção entre Prescrição e Decadência em matéria tributária.....	212
4.4- Decadência e Prescrição como normas jurídicas.....	213
4.5- Decadência do direito da administração.....	214
4.6- Prescrição do direito da administração.....	224
4.7- Decadência e prescrição do direito do sujeito passivo.....	226
CONCLUSÃO.....	228
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	251

RESUMO

A investigação científica do Lançamento Tributário, na atualidade, depende da análise do conceito de Estado e da configuração da administração, no exercício das funções públicas. O Estado tornou-se Social, Participativo e Democrático, e o capitalismo avançado tornou as relações socioeconômicas mais complexas, dificultando a forma de operacionalização do tributo. A formalização do crédito tributário, que era promovida exclusivamente pela administração, por meio do ato administrativo do lançamento, passou a ser atribuída ao sujeito passivo, por meio do *autolançamento*, que no Brasil foi denominado de Lançamento por Homologação. A legislação passou a exigir do sujeito passivo o cumprimento de deveres instrumentais, que implicam a formalização do crédito tributário e o pagamento do tributo antes de qualquer manifestação administrativa. Esse fenômeno altera a concepção antes vigente, promove maior participação do particular na administração tributária, e ocorre não somente no Brasil, mas na maioria dos países ocidentais democráticos. As legislações acerca do *autolançamento*, nesses países, são muito parecidas, mas a doutrina diverge e constrói teorias, não somente críticas, como também elucidativas do fenômeno participativo tributário.

A análise do lançamento como ato-norma administrativo, e do *autolançamento* como ato-fato, integrante do procedimento, será feita a partir da legislação nacional, e da doutrina pátria e estrangeira. A identificação do procedimento de *autolançamento* como integrante do ato administrativo de lançamento, terá por base a participação do sujeito passivo na formalização do crédito tributário, denominado de *crédito formalizador instrumental*. A homologação do *autolançamento* será estudada não como ato obrigatório da administração, mas como ato-norma provável, e o decurso do prazo sem homologação será identificado com a decadência do direito do Fisco de lançar de ofício. O pagamento do crédito tributário no *autolançamento* será estudado como forma de extinção definitiva do crédito, e a condição resolutória, prevista no artigo 150, § 1º, do CTN, será entendida como decurso de prazo decadencial para a administração e de prazo decadencial e prescricional para o contribuinte pleitear o indébito do Fisco. Serão também analisados os institutos da decadência e da prescrição e sua aplicação à administração e ao sujeito passivo nas diversas situações práticas que podem ocorrer no *autolançamento* e no lançamento de ofício.

O presente estudo não pretende esgotar o controvertido tema do lançamento, mas lançar luzes e também dúvidas ao debate, para que as reflexões empreendidas possam contribuir para a compreensão da natureza jurídica do *autolançamento* e de seus desdobramentos.

INTRODUÇÃO

O lançamento é um dos temas mais polêmicos do Direito Tributário, não somente no Brasil, como também em outros países ocidentais. A doutrina não é pacífica ao conceituar o lançamento, e reluta, no Brasil, em aceitar as modalidades eleitas de lançamento – de Ofício, por Declaração ou por Homologação. Também não é pacífica a doutrina quanto a aceitação do *autolancamento*, seja como sinônimo de Lançamento por Homologação, seja como o procedimento que o compõe.

O desafio deste estudo não é esgotar o controvertido tema, mas lançar luzes sobre as dúvidas que afligem os estudiosos do direito, firmando posições a partir de premissas maiores, para chegar a definições mais precisas de cada um dos temas analisados, especialmente quanto ao ato do lançamento, quanto ao Lançamento por Homologação, e mais especificamente sobre o *autolancamento*.

Como o lançamento não pode ser estudado isoladamente, posto que integrante de um universo muito maior que o próprio Direito Tributário, o estudo inicia com a análise histórica da evolução do estado, desde sua constituição, traçando-se um paralelo do contexto filosófico, político e socioeconômico, em cada etapa dessa evolução.

A seguir é estudado o fenômeno da participação, sua vinculação ao modelo democrático de estado, com o objetivo de traçar um paralelo com a participação no Direito Tributário, necessário para a análise relativa aos deveres de colaboração exigidos dos sujeitos passivos na formalização do crédito tributário.

O ato administrativo é estudado, no Capítulo II, como suporte teórico para o conceito de lançamento. Faremos breve incursão na teoria do fato e do ato jurídico, estabelecendo a relação entre o ato administrativo e a função administrativa, e examinaremos o conceito de ato administrativo de acordo com a posição dos doutrinadores pátrios e de alguns estrangeiros.

A estrutura do ato administrativo é tratada a partir dos pressupostos do ato-fato e dos elementos do ato-norma, seguindo o magistério de, entre outros, Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO.

No Capítulo III é traçado o conceito de lançamento tributário, de acordo com a doutrina pátria e estrangeira, dando-se ênfase aos doutrinadores espanhóis que se

dedicaram ao tema, devido à proximidade especialmente da *autoliquidación* espanhola com o Lançamento por Homologação brasileiro.

Embora a doutrina critique o estudo das modalidades de lançamento, sob o argumento de que, tratando-se de ato privativo da administração, de acordo com o que prescreve o artigo 142 do CTN, não haveria motivo para a divisão do ato administrativo em diferentes categorias, com fundamento na participação do sujeito passivo na formalização do crédito, porque esse não seria um critério científico; preferimos empreender o estudo, por entendê-lo útil e necessário para a compreensão do Lançamento por Homologação. Se o legislador pátrio houve por bem identificar o lançamento sob três perspectivas, levando em conta a participação do sujeito passivo na quantificação do crédito tributário, é importante que o estudioso do direito não ignore essa classificação empreendida pelo ordenamento jurídico. Assim, no Lançamento de Ofício, a atuação do sujeito passivo é praticamente nula, enquanto todas as tarefas para formalização do crédito são atribuídas à administração. No Lançamento por Declaração, a participação do sujeito passivo é exigida para informar fatos, dados e valores, que servirão de base para o ato administrativo de lançamento que será empreendido pela administração. E no Lançamento por Homologação, a participação do sujeito passivo é fundamental, porque a seu cargo estão todas as tarefas não somente para a quantificação do crédito tributário, como também para sua extinção, pelo pagamento, sem a exigência de qualquer manifestação prévia da administração, que não estará nem mesmo obrigada a emitir o ato-norma de lançamento.

No último Capítulo (IV), empreendemos o estudo mais detalhado do Lançamento por Homologação, tratando inicialmente da questão da privatização da gestão tributária, tema levantado por José Juan FERREIRO LAPATZA e que suscita interessante polêmica, que somente pode ser compreendida a partir do conceito de estado, do atual estágio de sua evolução, e do modelo democrático de governo, que exige maior participação social.

O significado do termo *autolançamento* é pesquisado, para que seja analisada se sua utilização é ou não possível no Brasil, eis que aceito na Espanha, Itália, e Alemanha, entre outros países, como demonstraremos.

A natureza jurídica do *autolançamento* será objeto de análise, assim como a questão de tratar-se ou não de ato administrativo, e também o fenômeno da colaboração do sujeito passivo nessa forma de quantificação do crédito tributário.

A importância que o Lançamento por Homologação conquistou na atual configuração socioeconômica e política de estado é analisada a partir da idéia de participação, do papel do estado no *autolançamento* e do cumprimento dos deveres instrumentais pelo sujeito passivo.

O *autolançamento* será confrontado com a obrigação principal e com a impropriamente chamada obrigação acessória, que preferimos designar de deveres instrumentais ou formais, acompanhando o magistério de Paulo de BARROS CARVALHO, e de outros tantos que o seguem, como Eurico Marcos Diniz de SANTI e Estevão HORVATH.

Faremos reflexões acerca do Lançamento de Ofício e do Auto de Infração em substituição ao Lançamento por Homologação, e ainda analisaremos o ato de Notificação, sua configuração jurídica e os efeitos que gera no Lançamento por Homologação.

O crédito tributário será perquirido desde sua formalização no lançamento por homologação, até sua extinção com o pagamento, analisando-se as expressões *pagamento antecipado* e *condição resolutória* utilizadas pelo legislador com sentido diverso da literalidade que expressam.

A revisão do lançamento e a formalização definitiva do crédito, bem como a inscrição em dívida ativa, fecharão a terceira seção do capítulo quarto.

Por fim, sem igualmente pretender esgotar o tema, versaremos a Decadência e a Prescrição em matéria tributária, distinguindo os institutos teoricamente, para estudá-los como normas jurídicas. Decadência e prescrição serão analisados como normas jurídicas que se aplicam à administração e como normas jurídicas que se referem ao sujeito passivo.

CAPÍTULO I

CONCEITO DE ESTADO E SUA EVOLUÇÃO

1 – O ESTADO E A EVOLUÇÃO DO CONCEITO ATÉ A ATUALIDADE

1.1- Estado e Direito

Para que possamos compreender o Estado na atualidade é mister que façamos um retrospecto de sua concepção desde seu surgimento, comparando-o com o Direito e as teorias que marcaram sua interpretação.¹

Os pré-requisitos da moderna concepção de Estado podem ser buscados em fatos históricos, e na teoria política, ocorridos entre os séculos XIII e XVI, período em que se formaram os principais elementos do Estado “moderno”.²

O Estado primitivo das sociedades medievais, pluralistas, não se preocupava em produzir normas. O Direito brotava da sociedade, em um fenômeno social de consenso pelo comportamento constante e uniforme do povo. Somente para dirimir controvérsias o juiz era chamado a fixar a regra a ser aplicada, sem qualquer vínculo com as normas emanadas do Poder Legislativo do Estado, com as normas consuetudinárias, pois todas estavam no mesmo nível – constituíam fonte do direito.³ A Igreja mantinha forte influência na organização política do Estado, dividindo com o soberano o poder sobre o território.⁴

Nesse período, inverte-se a relação entre Direito Natural – direito comum, geral – e Direito Positivo – direito especial ou particular e, portanto, prevalecente quando

¹ A origem do Estado não é questão pacífica entre os doutrinadores, nem é o objetivo deste trabalho indicar um marco certo de seu surgimento. O exame dos conceitos de Estado e de Direito, assim como a análise de algumas das teorias filosóficas e políticas que os marcaram, e que os informam na atualidade, tem por objetivo apenas facilitar o raciocínio necessário para a compreensão do atual modelo estatal, participativo na atividade administrativa e muitas vezes legislativa, no entanto, criticado na doutrina, especialmente do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Logo, não temos a pretensão de esgotar o estudo do Estado ou do Direito, nem a de expor todas as teorias, senão somente aquelas que interessarão para o estudo do tema principal, que é o Lançamento Tributário, mais adiante.

² SKINNER, Quentin. **As Fundações do Pensamento Político Moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999, p. 9.

³ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico, Lições de filosofia do direito**. Comp. Nello Morra. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p.27.

⁴ Na Idade Média, 476 a 1455, no período compreendido entre a queda do Império Romano do Ocidente e a tomada de Constantinopla pelos turcos, ocorre a divisão do poder do Império em diversos reinos bárbaros, reduzindo o poder da Igreja, que até então predominava, pela difusão do Cristianismo e pela legitimação do poder do Estado na origem divina do poder do soberano. Com a fundação do Império do Ocidente, no ano

presente o conflito entre ambos, porque o direito particular sobrepunha-se ao direito geral – considerando-se aquele superior a este, pelo jusnaturalismo.⁵ Essa concepção jusnaturalista perdura até o advento do positivismo jurídico.

No período feudal, século XI, o Estado viu-se enfraquecido ante o poder dos senhores das terras, que tinham autonomia nas milícias e na administração da justiça, realizando troca de favores e proteção recíprocos. A Igreja manteve o monopólio do conhecimento e da educação: a razão é subordinada à fé e a filosofia tem o trabalho de apenas demonstrar racionalmente essa verdade. Predomina a concepção negativa de Estado, ou seja, a idéia do pecado impõe ao Estado o papel de intimidar os homens a agirem corretamente. Ocorreu estreita ligação entre política e moral, e o papel do governante justo era também o de obrigar os súditos, mesmo que pelo medo, à obediência dos princípios da moral cristã. Estado e Igreja mantiveram o poder, aquele voltado às necessidades mundanas e caracterizado pela força física, esta voltada para os interesses espirituais, para a salvação da alma, para a educação da verdadeira religião.⁶

A convivência entre Estado e Igreja não foi pacífica e, no século XII, SÃO BERNARDO DE CLARAVAL lançou sua teoria – denominada “luta das duas espadas” – com base na supremacia divina, pregando que o Estado dever-se-ia submeter à Igreja, porque ela teria uma tarefa superior ao cuidar da salvação da alma, podendo inclusive punir todos aqueles que atentassem contra a moral cristã, inclusive os reis, com a deposição, pois o Papa, ao excomungar um rei, desobrigava os súditos do dever de fidelidade.

No século XIII, os conflitos entre Estado e Igreja persistiram na Europa, renunciando a separação de ambos. Na França, FILIPE, O BELO, recusou-se a aceitar interferências da Igreja, do PAPA BONIFÁCIO VIII, nos assuntos da política.⁷

Opondo-se ao poder da Igreja e lançando a crítica necessária ao reconhecimento de uma única suprema autoridade no território, MARSÍLIO DE PÁDUA contribuiu para o fortalecimento do Estado ao afirmar que “... *todo poder coercitivo é secular por definição e que a mais elevada autoridade em posse de qualquer sacerdote, com respeito*

800, por Carlos Magno, ocorre a restauração da unidade do poder secular, pela aliança entre política e religião.

⁵ BOBBIO, Norberto. **O positivismo...**, *op.cit.*, p. 25.

⁶ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando, Introdução à Filosofia**. 2 ed. São Paulo:Moderna, 1996, p. 199-200.

⁷ *Ibidem*, p.200-2001.

ao seu ofício, somente pode ser a de ensinar e praticar, sem deter ele qualquer autoridade coercitiva ou governo temporal”.⁸

A mesma rejeição aos poderes legais e jurisdicionais da Igreja permaneceu durante todo o século XVI, assim como as contestações dos juristas à estrutura dos direitos senhoriais, para quem os poderes da Coroa não deveriam ser considerados o ápice da pirâmide feudal, mas uma autoridade unificada e absoluta, sob a qual todos os cidadãos seriam igualmente súditos.⁹

Vários teóricos políticos, como BODIN, em sua obra *Os seis livros da República*, ocuparam-se do estudo do Estado, seu conceito e implicações sócio-políticas.¹⁰

O Estado Moderno teve, a partir de então, como características, o monopólio: (i) na edição e na aplicação das leis; (ii) na cobrança dos tributos; (iii) na emissão das moedas; (iv) nas milícias.

O governo central passou a manter um aparato administrativo capaz de prestar serviços públicos aos súditos e deter o monopólio da força. O Juiz tornou-se órgão do Estado e não mais da sociedade. O Direito Positivo tornou-se o único direito aplicado nos tribunais. A centralização do poder somente não ocorreu, no mesmo período, na Alemanha e na Itália, ante os conflitos internos que contribuía para a sua divisão.

Foi nesse contexto histórico que MAQUIAVEL, italiano, de Florença, lançou sua teoria política, desvinculada da ética e da religião, destacando-se a obra *O Príncipe*, na tentativa de criar um modelo de governante para unificar a Itália. Defendia um Estado Absoluto, valorizando a política secular, não atrelada à religião, e embora não tenha expressamente utilizado o conceito de *razão de Estado*, foi em sua teoria que, no século seguinte, os governantes absolutistas foram buscar guarida para violar normas jurídicas, morais, políticas e econômicas, em situações de extrema gravidade vividas pelo Estado Absoluto.¹¹

O século XVII foi marcado pelo Estado Absolutista, pelo favorecimento da economia mercantilista, pela proteção estatal da economia, visando o crescimento industrial da Europa. A partir da segunda metade do século, a burguesia passa a clamar por uma economia livre e, conseqüentemente, pela redução do intervencionismo estatal.

⁸ Marsílio de Pádua. *Apud* SKINNER, Quentin. **Fundações...**, *op.cit.*, p. 619.

⁹ SKINNER, Quentin. **Fundações...**, *op.cit.*, p. 619.

¹⁰ *Ibidem*, p. 625.

¹¹ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p.206.

O conceito de Estado passou a ser o mais importante objeto de análise do pensamento político europeu, destacando-se Thomas HOBBS como um dos maiores teóricos de seu tempo. Para HOBBS o objetivo da “*ciência civil*” é “... *fazer uma investigação mais aprofundada sobre os direitos dos Estados e os deveres dos súditos*”.¹² O contrato social era a única possibilidade de manutenção da vida em sociedade, porque acreditava viverem os homens em constante estado de guerra e egoísmo. Sua visão é individualista e nisto justifica sua teoria para estatização do direito, pois os homens teriam de abrir mão de seus direitos *naturais* para que o soberano fosse o único a ter poderes ilimitados, absolutos.¹³

Destacava a soberania do poder executivo, contribuindo para a manutenção do poder absoluto nas mãos do governante, porém a origem e o fundamento do Estado estariam apoiados no consentimento dos homens; na idéia de representação; no compromisso com a felicidade terrena do cidadão; no conceito jurídico de soberania e na noção de monopólio do direito.¹⁴

A monopolização do poder coercitivo por parte do Estado, que faria com que as pessoas respeitassem as normas, porque há alguém – o Estado – a quem não se pode opor, cuja força é indiscutível e irresistível, corresponde também à monopolização do poder normativo, logo, somente as normas que emanam do Estado são válidas – concepção positivista – deixando de ter valor o Direito Natural, que constitui um estado de anarquia permanente.¹⁵

Na fase absolutista, o soberano se fez Estado, inicialmente como posição e situação de força, e depois como instância e instituição coercitiva, administrativa e legal.

O século XVII foi marcado pelo racionalismo e pelo empirismo. Surgiu a questão do método. A pesquisa e a reflexão não se baseou mais somente no conhecimento do ser (metafísica), mas sobretudo na teoria do conhecimento (epistemologia). O conhecimento passou a ter o sujeito como pólo de atenção. O racionalismo de DESCARTES priorizou o sujeito e não o objeto, converteu a dúvida em método, valorizou a razão, o entendimento, o intelecto. DESCARTES priorizou o ideal matemático, tipo de conhecimento dominado pela inteligência e baseado na ordem e na medida, para estabelecer cadeias de razões e para chegar

¹² HOBBS, Thomas. **Do Cidadão**. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 15.

¹³ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p.218.

¹⁴ MARTINS NETO, João dos Passos. **Não-Estado e Estado no Leviatã de Hobbes**. Santa Catarina: OAB/SC, 1999, p.149-150.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. **O positivismo...**, *op.cit.*, p. 35.

à verdade absoluta. O corpo (físico) passou a ser objeto de estudo da ciência, e a mente objeto de reflexão filosófica.¹⁶

A verdadeira ciência para o racionalismo acontece no plano do espírito e não necessariamente na experiência.

O empirismo inglês, ao contrário, priorizou a experiência no processo de conhecimento, encontrando dentre seus seguidores e maiores expoentes Francis BACON, David HUME e John LOCKE. Para essa teoria, todo o trabalho da razão, da ciência, está subordinado à experiência sensível, que é dinâmica, porque em constante transformação (sendo sua análise dependente do espaço, do tempo e do humano). Em razão disso, os empiristas contestam os racionalistas quanto à capacidade do homem de atingir verdades absolutas.

No plano político, diferentemente de HOBBS, a teoria de John LOCKE – ainda no século XVII – justifica o Estado não no egoísmo e na permanente situação de guerra, mas na necessidade que os homens têm de atribuir a alguém – ao Estado, portanto, como corpo político – a prerrogativa de fazer a justiça, visando a tranquilidade e a segurança necessárias ao livre gozo da propriedade. Os direitos naturais dos homens são mantidos, mesmo com esse consentimento ao Estado, até porque anteriores ao próprio Estado, sendo responsáveis pela limitação e pela justificação do poder do soberano. Se o soberano não exercer o poder que lhe é confiado visando o bem público, será legítimo aos governados retirá-lo para confiar o poder a outrem.¹⁷

LOCKE considerava o poder legislativo o mais importante instrumento do Estado, ao qual se deveriam submeter o poder executivo e o poder federativo, este responsável pelas relações exteriores.¹⁸ Pregava a nítida distinção entre o público e o privado, a regulação dessas instâncias por leis próprias, o abandono do controle do poder político pelas condições de nascimento – títulos de nobreza – e a intervenção do Estado na atividade privada somente como agente regulador. Foi considerado o teórico da revolução liberal inglesa, e suas idéias serviriam de fundamento filosófico às revoluções ocorridas na Europa e nas Américas, no século XVIII.¹⁹

¹⁶ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 104.

¹⁷ LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o governo civil e outros escritos**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 158-159.

¹⁸ *Ibidem*, p. 162.

¹⁹ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 218.

A teoria de LOCKE legitima a burguesia perante a realeza e a nobreza, porque a propriedade é adquirida pelo trabalho, de acordo com o direito natural, de origem divina: Deus permitiu, ao criar o mundo, o direito à propriedade privada pelo trabalho. Os burgueses sentem-se então superiores não somente aos nobres, por eles considerados “parasitas” da sociedade, como também aos pobres, estes considerados inferiores porque, mesmo tendo liberdade para tanto, não conseguiram tornar-se proprietários.²⁰

Da figura do “príncipe” surgiu o Estado patrimonial centrado no soberano, até que, por pressão da sociedade civil, econômica, política e religiosa do século XVII, foi instituído o Estado impessoal, público e burocrático, centrado em um governo legal-racional, legítimo na sua autoridade.²¹

A organização do Estado implicou a ampliação do espaço público com nítida separação dos instrumentos de força, antes também privados, individuais ou grupais; a justiça dos particulares foi substituída pelo Estado, assim como a normatização das relações sociais e o gerenciamento da “coisa pública”. Ocorreu “... *um processo de concentração dos meios gerenciais, militares e legais*”.²²

O Iluminismo marcou o século XVIII, seguindo as teorias do século anterior, priorizando a razão, a ciência, a laicização da política e da moral e a recusa de qualquer autoridade arbitrária. Os enciclopedistas DIDEROT, D’ALEMBERT, VOLTAIRE e outros, na França, foram os responsáveis pela difusão dessas idéias, através de ampla produção intelectual, que atingiu numerosos países – embora somente no final do século, com a Revolução Francesa, a França tenha conseguido ver-se livre do absolutismo da dinastia Bourbon.²³

Superando a concepção teórica de Estado e dos poderes a ele inerentes, pregada por LOCKE, surgiu a teoria da separação de poderes de MONTESQUIEU, como reação radical ao absolutismo, pregando que somente o poder teria condições de frear o poder, o que justificaria a autonomia dos poderes executivo, legislativo e judiciário e o seu exercício

²⁰ CHAUÍ, Marilena. **Convite à Filosofia**. 9 ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 401.

²¹ DREIFUSS, René. **Política, Poder, Estado e Força – Uma leitura de Weber**. Petrópolis: Vozes, 1993, p. 29.

²² *Ibidem*, p. 24.

²³ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 222.

por pessoas diferentes.²⁴ Ambos, MONTESQUIEU e LOCKE, pretendiam a conservação dos direitos naturais em face da organização estatal.²⁵

O “príncipe” não mais exerce o poder legislativo, que passa a ser controlado por um colegiado, de início representado por uma restrita oligarquia e depois exercido pelo povo. O governo também se subordina à Lei.

A partir de então se construiu a teoria do Estado liberal-democrático, baseado nas doutrinas de MONTESQUIEU e de ROUSSEAU, que em comum almejavam a redução do poder absoluto, embora por teorias diferentes.²⁶

Para ROUSSEAU, a soberania popular era um dogma, dotado das características da inalienabilidade, imprescritibilidade e indivisibilidade, que justificavam o pensamento monista do poder.²⁷ Não interessava defender o Homem contra o Estado, nem reprimir o poder, desprezível, segundo sua concepção, mas integrar liberdade e poder, essa a essência do seu contratualismo, que tinha por consequência a democracia.

Enquanto para LOCKE e MONTESQUIEU o poder não era para todos, mas para algumas classes que poderiam almejá-lo, para ROUSSEAU, ao contrário, não havia qualquer limite ao exercício do poder pelo povo, independente de classe social.²⁸

O princípio da legalidade encontrou em MONTESQUIEU um fiel defensor, para quem o juiz dever-se-ia limitar à reprodução fiel da lei, sob pena de subverter o princípio da separação dos poderes e a segurança jurídica.²⁹

Criticando os empiristas e os inatistas³⁰, KANT formula sua teoria racional, invertendo o pólo central da análise do conhecimento. A razão ou o sujeito do conhecimento,

²⁴ MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de. **O Espírito das Leis**. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

²⁵ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 48-49 e 168.

²⁶ Havia um ponto de divergência entre as teorias de MONTESQUIEU e ROUSSEAU que sempre foi encoberto pela ideologia revolucionária burguesa, para justificar a convivência do Liberalismo com a Democracia: enquanto MONTESQUIEU pregava o exercício do poder pela separação dos poderes e das pessoas que os exerceriam, ROUSSEAU, ao contrário, defendia a teoria monista do poder. ROUSSEAU e MONTESQUIEU foram contemporâneos, porém suas obras não chegaram, na época a suscitar o debate entre ambos. Uma distinção metodológica entre as obras desses autores sempre foi ressaltada: enquanto MONTESQUIEU acentuava os fatores geográficos, ROUSSEAU insistia nos fatores históricos.

²⁷ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social e Discurso sobre a Economia Política**. Trad. Márcio Pugliesi e Norberto de Paula Lima. 7 edição. São Paulo: Hemus, 19—)

²⁸ A posição defendida por ROUSSEAU, em verdade, colocaria em perigo a burguesia dominante e poderia contrariar os interesses da Liberal Democracia Capitalista, por essa razão acreditamos jamais tenha sido salientada, preferindo-se destacar as teorias de MONTESQUIEU e LOCKE, quanto ao restrito acesso ao poder. Anos mais tarde a posição defendida por ROUSSEAU foi retomada por ENGELS e MARX na construção do materialismo histórico e dialético.

²⁹ MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. **O Espírito...**, *passim*.

são o ponto de partida de qualquer construção filosófica, e em torno deles gravitam a realidade exterior ou os objetos do conhecimento.³¹

Entende a razão como uma forma vazia, pura e sem conteúdo, comum a todos os indivíduos, inata, e que não depende da experiência, sendo, portanto, *a priori*, porque antecede a própria experiência.³² A experiência fornece os conteúdos com os quais será preenchida aquela forma da razão. A matéria é, portanto, posterior à razão (*a posteriori*). Não existem, para KANT, idéias inatas, nem experiência que estruture a razão. A experiência é somente a ocasião para que a razão, recebendo a matéria – conteúdo – formule as idéias. O conhecimento racional é a síntese entre uma forma universal e um conteúdo fornecido pela experiência. Divide a razão em três estruturas *a priori*: (i) forma de sensibilidade; (ii) forma da inteligência; (iii) forma da razão propriamente dita, que tem por função regular e controlar a sensibilidade e o entendimento na atividade do sujeito do conhecimento.³³

Nesse período ainda prevaleceu o Direito Natural como base da constituição do Estado, ao lado do contrato social; ainda se concebia a idéia de que os homens conservam certos direitos naturais fundamentais. Enquanto os juspositivistas negam o recurso ao Direito Natural para suprir lacunas, recusando sua existência, os jusnaturalistas admitem as lacunas e concordam com a aplicação do Direito Natural pelos juízes. A colmatação das lacunas pelo Direito Natural é admitida até o período das codificações, quando então o positivismo jurídico propõe outra interpretação.³⁴

Abandonando a lógica aristotélica, HEGEL constrói sua teoria fundada na razão, na integração das contradições sujeito-objeto, na possibilidade de unificação e de universalidade.³⁵ Propõe a análise dialética – tese, antítese, síntese – que culmina com um novo conceito de história.³⁶ O presente é retomado não como simples justaposição de fatos

³⁰ O inatismo era uma corrente filosófica que defendia a idéia de que o homem nascia trazendo em sua inteligência não só os princípios racionais, mas também algumas idéias verdadeiras, consideradas natas. São adeptos dessa teoria PLATÃO e DESCARTES. O empirismo, ao contrário, defendia que a razão, com seus princípios e idéias, era adquirida pela experiência. (CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. 9 ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 69).

³¹ KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Trad. Valerio Rohden e Udo Baldur Moosburger. São Paulo: Nova Cultural, 1996 (Os Pensadores n.12).

³² *Ibidem*, p. 54.

³³ CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. 9 ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 78.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo...**, *op.cit.*, p. 42-44.

³⁵ HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Introdução à História da Filosofia**. Trad. Henrique Cláudio de Lima Vaz e Antonio Pinto de Carvalho, e **Estética, a idéia e o ideal, e Estética, o belo artístico ou o ideal**. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Nova Cultural, 1996 (Os Pensadores n.13).

³⁶ HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Introdução...**, *op.cit.*, p. 339 e 353.

históricos, mas como resultado de longo processo, cujo motor é a contradição dialética.³⁷ Para HEGEL todo real somente é real porque é conhecido, ressaltando a importância do conhecimento no plano do pensamento, admitindo a realidade espiritual, identificando o que ordena o real como a razão.³⁸

A razão é a história, é o tempo, e toda a transformação da razão e de seus conteúdos é obra racional da própria razão. A razão não é somente objetiva, nem somente subjetiva, logo, a verdade não está somente no objeto ou no sujeito, mas na unidade, na harmonia entre as coisas e as idéias, entre o exterior e a consciência.³⁹

Quanto ao Direito, HEGEL o entende como manifestação da vontade livre que se converte em vontade determinada para a formação dos direitos positivos dos Estados. A liberdade do querer, no Direito, não é arbitrária, mas manifestação do espírito objetivo, ou seja, do espírito exterior que expressa a vontade coletiva, que se manifesta no Direito, no costume e na moralidade, e determina a liberdade e suas implicações sociais, políticas e subjetivas); liberdade, pois, fundada na razão, que lhe dá validade. A missão do Estado, para HEGEL, é buscar a aplicação da Justiça pelo Direito.⁴⁰

O Estado, para HEGEL, também é manifestação do espírito objetivo, um estágio evolutivo dos homens, baseado na ordem e na razão, na liberdade e na moralidade, que se assenta na ordem jurídica, e que pretende priorizar o bem-estar interno.

O Estado fundamenta a sociedade, invertendo HEGEL a concepção contratualista de que os indivíduos são anteriores ao Estado; nega, também o estado de natureza do homem, reputando-o como indivíduo social). O Estado sintetiza a totalidade dos interesses contraditórios entre os indivíduos, sendo a síntese perfeita entre o privado e o público.⁴¹

Após sua morte, em 1831, os adeptos de sua teoria dividiram-se em hegelianos de direita ortodoxa e de esquerda radical. Dentre os hegelianos de esquerda, Ludwig FEUERBACH tornou-se o mais conhecido pela crítica à teologia que marcou o pensamento de Hegel, substituindo-a pela antropologia

Nesse período a ascensão da burguesia e a Revolução Industrial geravam clara cisão entre interesses econômicos e interesses políticos, acentuando a distinção entre

³⁷ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 233.

³⁸ BITTAR, Eduardo C.B. **Curso de Filosofia do Direito**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 276.

³⁹ CHAUÍ, Marilena. **Convite...**, *op.cit.*, p. 80-81.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 282 e 288.

⁴¹ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda e MARTINS, Maria Helena Pires, **Filosofando...**, *op.cit.* p. 234.

Estado e sociedade civil. O Estado era responsável pela conservação da ordem pública e o Direito limitava-se a veicular normas negativas, proibitivas de condutas.

Como crítica ao socialismo utópico, de OWEN, SAINT-SIMON, PROUDHON, FOURIER, LOUIS BLANC E AUGUSTE BLANQUI; e ao anarquismo de BAKUNIN, MALATESTA, TOLSTOI E KROPOTKIN, surge a teoria Marxista. MARX e ENGELS formulam sua teoria partindo da realidade social, das teorias econômicas de ADAM SMITH e DAVID RICARDO, da filosofia dialética e histórica de HEGEL⁴² e especialmente da filosofia hegeliana de esquerda, que agregou a antropologia à teoria hegeliana, em substituição à teologia, na elaboração de FEUERBACH, em sua obra *A Essência do Cristianismo*.⁴³

O materialismo histórico e o materialismo dialético são as duas faces da teoria marxista, sendo o primeiro a aplicação do segundo no campo da história. Na perspectiva histórica, o homem é analisado a partir da realidade econômica, da luta de classes, ou seja, a partir da forma como a sociedade reproduz as condições de existência dos homens, abandonando a definição pela consciência, pela linguagem, pela religião; e a partir da forma como produz os bens materiais para sua subsistência, a partir das relações de trabalho.

A sociedade é vista em dois níveis: o primeiro nível, chamado de infraestrutura, é a base econômica que se traduz nas relações dos homens entre si e com a natureza, relações entre os proprietários e não-proprietários, e entre os não-proprietários e o trabalho; o segundo nível é chamado de político-ideológico, ou superestrutura.⁴⁴

O Estado estaria, assim como o Direito, concebido no segundo nível, político-ideológico, na estrutura jurídico-política; e na estrutura ideológica estariam a religião, as leis, a educação, a literatura, a filosofia, a ciências e as artes.

MARX afasta a análise puramente formal das relações jurídicas, e propõe a investigação de fatores sociais e econômicos, os quais, segundo pensa, acabam por definir o Estado em todas as suas manifestações. A teoria marxista entende que o Capitalismo oprime a classe proletária; o trabalho assalariado aliena o homem; a reivindicação social é a manifestação das necessidades sociais, na luta pela justiça social e pela igualdade.

⁴² *Ibidem*, p. 240.

⁴³ ARANTES, Paulo Eduardo. **HEGEL, Vida e Obra**. São Paulo: Nova Cultural, 1996 (Os Pensadores), p. 18.

⁴⁴ *Ibidem*, p.241.

O Direito e o Estado são, na teoria marxista, formas de ratificação da vontade dos dominadores em face dos dominados, que servem para manter e fortalecer a classe dominante. Ambos estariam destinados ao desmonte progressivo após a ditadura – transitória do proletariado, e seriam substituídos pela igualdade de todos, pela comunhão de tudo, pelo Comunismo.

Enquanto HEGEL vê no Estado o momento final do Espírito objetivo, a superação das contradições da sociedade civil, MARX vê o Estado como reflexo da sociedade civil, que não só não supera suas contradições, como contribui para a sua perpetuação, só aparentemente visando ao bem comum, razão pela qual pugna pela sua substituição pela ditadura do proletariado, para que depois seja criado um novo Estado, de onde será suprimida a propriedade privada dos meios de produção.⁴⁵

O Jusnaturalismo e seus mitos – ligação do Direito com as forças da natureza, a razão em substituição ao divino, o contrato social – que imperava desde a Antiguidade, somente são substituídos no decorrer do século XIX, após o advento da Escola Histórica, especialmente na Alemanha, em cujas bases inspirou-se o Positivismo Jurídico⁴⁶; e após as grandes codificações Justiniana e Napoleônica ocorridas no fim do século XVIII e no início do século XIX.⁴⁷

O Pandectismo alemão, que surgiu do estudo dos *Pandectas* ou *Digesto* de Justiniano, foi um movimento que superou a Escola Histórica, influenciando a codificação francesa, porque encarava a lei como produto da história de um povo e da vontade racional do legislador. Mantinha-se em posição intermediária entre a compreensão do espírito do povo, como manifestação da lei, e o apego ao texto legal.⁴⁸

⁴⁵ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 244.

⁴⁶ Uma das principais obras que inspirou a Escola Histórica foi editada em 1798, pelo alemão GUSTAVO HUGO, denominada *Tratado do direito natural como filosofia do direito positivo*, e que marcou a distinção entre o sistema de direito positivo e suas considerações filosóficas. O Historicismo tinha por características: (i) considerar o homem como ser mutável, respeitando suas diferenças de raça, de cultura, conforme o momento histórico; (ii) aceitar que a história não é só razão, mas emoção, paixão e sentimento; (iii) os historicistas tinham visão pessimista, não acreditando que os homens pudessem melhorar a sociedade, ao contrário, acreditavam na contínua tragédia da história. SAVIGNY foi um dos maiores expoentes da Escola Histórica do Direito, influenciando o positivismo jurídico especialmente ao defender que das três fontes do direito (direito popular, direito científico e direito legislativo) o legislativo seria a marca das sociedades em decadência e o científico seria a única forma de reversão desse processo decadente, mediante o trabalho dos juristas. BOBBIO, Norberto. **O positivismo...** *op.cit.*, p. 51-62.

⁴⁷ A codificação justiniana não chegou a ser um código tal qual foi o napoleônico, porque consistia em uma compilação de leis anteriores ou de trechos – “fragmentos” – dos principais jurisconsultos romanos, distribuídos por matéria e modificados pelos compiladores. Já o Código de Napoleão corresponde ao modelo que concebemos hoje, ou seja, uma compilação de normas sistematicamente organizadas.

⁴⁸ BITTAR, Eduardo C.B. e Almeida, Guilherme Assis de. **Curso...**, *op.cit.* p. 317-318.

A codificação na França é fruto da concepção racionalista, do Iluminismo que inspirou a Revolução Francesa. Após a Revolução, prevaleceu a idéia de codificação do direito como consistência política, baseado no “legislador universal”, na simplificação e na unificação do direito.⁴⁹

O Código de Napoleão levou à fundação da Escola da Exegese, que pretendia interpretá-lo, ou melhor, comentá-lo artigo por artigo. Foi intenção dessa escola, de início, abolir a prática francesa, adotada desde a Revolução, pela qual os juízes, quando não dispunham de norma jurídica precisa, se abstinham de decidir a causa para solicitar ao Poder Legislativo a edição das leis que julgavam apropriadas, em prol do princípio da separação dos poderes. Porém, o que a Escola da Exegese impôs foi uma limitada interpretação passiva e mecânica do Código, que pretendia conter em si todas as normas para todos os casos futuros, interrompendo o desenvolvimento da tradição jurídica e da capacidade criativa. Os fundamentos dessa escola podem ser resumidos em cinco premissas: (i) a facilidade da aplicação das normas codificadas; (ii) o princípio da autoridade – vontade do legislador – que dominava os juristas; (iii) a fiel aplicação da doutrina da separação dos poderes, pela qual o juiz não poderia criar o direito, mas apenas aplicá-lo; (iv) o princípio da certeza do direito, pelo qual somente o conhecimento prévio das normas garantiria seu fiel cumprimento; e (v) a influência do poder político – regime napoleônico – no ensino do Direito, adotando-se o direito positivo como a base do ensino, abandonando-se a teoria geral e as concepções jusnaturalistas.⁵⁰

Enquanto na Alemanha, por oposição de SAVIGNY, a codificação não chegou a ser implantada no século XIX, na França ocorreu a codificação, mesmo sem qualquer teoria que a fundamentasse. Na Inglaterra, BENTHAM lança, em escritos datados de 1811, e baseados em inúmeras obras anteriores não publicadas, a sua teoria da codificação, que foi acolhida em vários países europeus, na América e na Índia, mas não na própria

⁴⁹ A idéia da onipotência do legislador redundou nas codificações, mas foi severamente criticada pelos historicistas, que não aceitavam a “positivação do direito natural”, que representava o Direito enquanto autoridade e razão, na visão Iluminista. Os iluministas não aceitavam o direito consuetudinário, que era defendido pelos historicistas. Na Alemanha do final do século XVIII e início do século XIX, destacam-se – o iluminista – THIBAUT defendendo a codificação e um sistema de Direito Positivo – especialmente na obra *Sistema do Direito das Pandectas*, de 1803 – e o historicista SAVIGNY, que não aceitava a codificação naquele momento histórico, tendo publicado uma crítica a respeito na sua obra *Da vocação de nosso tempo para a legislação e a jurisprudência*, em 1814, em que expôs as razões de seu pensamento contrário à codificação, pela perpetuação de um direito decadente. BOBBIO, Norberto. **O Positivismo...**, *op.cit.*, p. 60-61.

⁵⁰ BOBBIO, Norberto. **O Positivismo...**, *op.cit.* p. 83-87.

Inglaterra.⁵¹ O inglês John AUSTIN, seguindo a linha filosófica de BENTHAM – utilitarista e empirista – mas influenciado pela Escola Histórica alemã, filia-se à Escola Analítica tornando-se um dos seus maiores expoentes, ao publicar sua única obra intitulada *A determinação do campo da jurisprudência*, em 1832, e também defende a codificação.

Mesmo nos países onde não ocorreu a codificação, percebe-se que o século XIX foi marcado pela supremacia da lei sobre as demais fontes do direito.

A partir de então, e durante o século XX, desenvolve-se o Positivismo Jurídico, onde o Direito é explicado pela sua materialidade coercitiva e punitiva, e sua validade está intimamente ligada à existência de uma administração política burocrática e hierarquizada.⁵²

Ocorreu uma redução do Direito Estatal ao Direito Positivo, construindo-se a seguir uma Ciência do Direito, em meio à expansão do intervencionismo estatal no campo produção-trabalho; à transformação do Capitalismo industrial em um Capitalismo monopolista “organizado”, de onde sobressaem os oligopólios e as corporações transnacionais; e ainda à implementação, por volta dos anos trinta, do século XX, das políticas públicas no contexto de práticas keynesianas distributivas.

Essas transformações culminam com o formalismo dogmático da Escola de Viena, que teve em Hans KELSEN seu apogeu.

1.2- Análise de algumas das principais teorias filosóficas da atualidade que marcaram o Estado e a forma de interpretação do Direito.

Pela teoria kelseniana, Direito e Estado não existem separados, mas unidos, de tal forma que o Direito é o Estado e o Estado é o Direito Positivo.⁵³ Estado é um Estado de Direito permanente, sendo a expressão da unidade de uma normatividade jurídica. É pela

⁵¹ *Ibidem*, p. 91-93.

⁵² WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo Jurídico. Fundamentos para uma nova cultura do Direito**. 2 ed. São Paulo: Alfa Omega, 1997, p.48. E, ainda segundo assevera WOLKMER, citando Vladimir TUMANOV: Não será inoportuno lembrar que o monismo jurídico, enquanto expressão do formalismo dogmático positivista, é o “... fruto da sociedade burguesa já formada, ou, pelo menos, da sociedade em que a burguesia já reforçou suficientemente as suas posições econômicas e políticas.”

⁵³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 6 ed.. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 316.

força regulamentada na ordem coercitiva e munida de sanção jurídica, que o Estado se mantém coeso.

A norma jurídica é, para o positivismo kelseniano, o princípio e o fim do sistema, e o Estado é identificado com o ordenamento jurídico, embora nem toda ordem jurídica seja um Estado. Somente a ordem jurídica centralizada será Estado, para KELSEN.⁵⁴

O Estado também pode, para KELSEN, ser visto como sujeito agente e sujeito de deveres e direitos, sendo então uma comunidade constituída por uma ordem normativa interna, instituidora de órgãos que executam determinado trabalho, o que o distingue da ordem internacional. No plano interno, essa comunidade fica sujeita à ordem jurídica interna; no plano internacional, fica sujeita às normas internacionais.⁵⁵

Outra questão levantada por KELSEN diz respeito à identificação dos critérios segundo os quais são qualificados os atos ou funções do Estado. Como o Estado não é uma realidade, mas uma construção auxiliar do pensamento jurídico, importa identificar se uma certa função é ou não função do Estado. Essa questão não será resolvida pela análise do fato isoladamente considerado, mas “... *se e sob que pressupostos uma função realizada por certo indivíduo pode ser atribuída ao Estado.*” Se, para KELSEN, Estado e Direito são definidos a partir da ordem jurídica – função jurídica – toda função assim definida na ordem jurídica pode ser atribuída ao Estado como personificação dessa mesma ordem jurídica.⁵⁶

Ao comentar a realização das funções do Estado, KELSEN explica que aquelas podem ser desempenhadas por funcionários públicos, como tais investidos nessa função, ou por órgãos desprovidos de tais deveres funcionais, citando como exemplo a atividade legislativa, que não é desenvolvida por funcionários, mas por pessoas vinculadas a um órgão estatal, que pela divisão do trabalho e das funções, receberam do ordenamento jurídico tal prerrogativa.⁵⁷

O conceito de validade ganha especial relevo nessa teoria, sendo consideradas válidas as normas jurídicas que obedecem a todos os procedimentos formais previstos no ordenamento. Do conceito de validade chega-se ao fundamento de todo o ordenamento jurídico, ou seja, à norma fundamental. O sistema jurídico é unitário, fechado, orgânico e completo, e as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas hierarquicamente superiores, estando no ápice da pirâmide a Norma Fundamental.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 317.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 321.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 323-324.

A Ciência do Direito, para Kelsen não transforma o Direito em fenômeno – social – puro, ou seja, não é o Direito que é considerado puro, mas a ciência que ele pretende construir a partir de sua teoria pura, que tem por objeto o Direito Positivo, suas estruturas comuns a todos os sistemas, sem ater-se a localização geográfica ou a qualquer ordenamento jurídico isoladamente considerado. Exclui da Ciência do Direito, portanto, qualquer conteúdo sociológico, de justiça ou juízos axiológicos. Centra seu estudo na validade, na vigência e na eficácia das normas jurídicas. A Ciência do Direito limita-se a produzir proposições jurídicas, a descrever o objeto, a interpretar e a desvendar os múltiplos sentidos da norma jurídica, sem contudo decidir sobre os conteúdos do direito.

Carlos COSSIO, discípulo de Kelsen, lança sua própria teoria, denominada Ecológica, como uma transformação do alcance e do papel da teoria kelseniana. Enquanto para Kelsen o direito é identificado com a norma, inicialmente, e depois com o ordenamento, para COSSIO o direito é identificado diretamente com a conduta humana, sendo a norma jurídica uma representação daquela. Normas são, portanto, um repertório das condutas, enquanto que para Kelsen a conduta é apenas a razão de ser da norma, perdendo a sua importância logo após a edição desta, que então se torna o objeto do estudo.⁵⁷

Somente interessa ao estudo da teoria Ecológica a “conduta compartilhada”. O Direito é um objeto cultural. O método para se conhecer o Direito é o empírico-dialético, percorrendo a conduta humana (substrato) e a vivência espiritual de valores (sentido) para chegar ao conhecimento do Direito. O estudo do objeto passa por três perspectivas: a dogmática jurídica (exegese do Direito), a lógica prática (estudo da norma) e a estimativa jurídica (conhecimento da valoração social).

Ocorre, com a teoria Ecológica, um deslocamento do ponto central do estudo do direito da norma para a conduta humana, propiciando a incorporação do Direito à vida social.

A partir da década de sessenta, do século XX, o debate e as críticas ao positivismo jurídico e ao normativismo de Kelsen toma conta do cenário jurídico internacional.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 331.

⁵⁸ Carlos COSSIO – *apud* BITTAR, Eduardo C.B e ALMEIDA, Guilherme Assis de, **Curso...**, *op.cit.*, p. 339-340.

Norberto BOBBIO, cujo pensamento está ligado ao positivismo jurídico kelseniano, contribuiu para a formação da Escola Analítica ou do Positivismo Analítico⁵⁹ - sendo considerado “neo-positivista”, especialmente pela defesa de uma linguagem rigorosa para a Ciência do Direito. Em estudo publicado em 1961, e republicado em 1995, defende a definição do positivismo jurídico a partir de sete pontos: (i) o direito como fato e não como valor (fazendo surgir a teoria do formalismo jurídico); (ii) a definição do direito a partir de sua coatividade; (iii) a limitação das fontes do direito à lei e aos costumes *secundum legem*, e eventualmente aos costumes *praeter legem*; (iv) a adoção da teoria da norma jurídica; (v) a adoção da teoria do ordenamento jurídico como teoria da coerência e da completude do ordenamento; (vi) o método da ciência jurídica como a teoria da interpretação mecanicista⁶⁰; (vii) teoria da obediência absoluta da lei. Esses pontos não estão no mesmo plano, mas divididos em três planos diferentes: como método (ponto 1), como teoria do direito (pontos 2 a 6), e como ideologia do direito (ponto 7).⁶¹

Fazendo uma análise crítica do positivismo jurídico e comentando as críticas feitas pelos chamados “antipositivistas”, BOBBIO admite como procedentes aquelas que se voltam contra a teoria positivista no tocante à coerência do ordenamento jurídico, à sua completude e à interpretação lógica ou mecanicista do direito.⁶² Entende que um ordenamento jurídico pode comportar duas normas incompatíveis e válidas, pois a compatibilidade não é um critério de validade. Um ordenamento jurídico não é completo, porque não existe – salvo no direito penal – norma geral exclusiva, ou norma de clausura, sempre haverá de faltar alguma norma para determinado fato.⁶³

A interpretação do direito não se pode limitar à aplicação da Lei baseada em um procedimento puramente lógico; existem escolhas, avaliações pessoais, necessárias à decisão pelo Juiz. No entanto, BOBBIO não admite fundadas as críticas feitas à teoria coativa, legislativa e imperativa do direito, pois essas premissas são a base da teoria juspositivista, que

⁵⁹ Antes de BOBBIO, filósofo especificamente do direito, WITTGENSTEIN, filósofo geral, já exercia influência decisiva no positivismo lógico com sua obra de 1922, *Tratado Lógico-filosófico*. Motivou o movimento conhecido como Filosofia Analítica, e exerceu grande influência nos filósofos do século XX, especialmente a partir de suas últimas obras, dentre as quais, *Investigações Filosóficas* (1953) e *Observações sobre os fundamentos da matemática* (1956), onde busca desvendar os diferentes usos da linguagem (quotidiana, na primeira obra referida, de 1953, e ideal, lógica e matemática, na segunda, de 1956), e seu relacionamento com o pensamento e a realidade.

⁶⁰ As críticas ao positivismo jurídico são lançadas especialmente a partir dessa premissa, que torna o intérprete, um operador mecânico da Lei, sem qualquer criatividade ou possibilidade de criação.

⁶¹ BOBBIO, Norberto. *O positivismo...*, *op.cit.*, p. 131-132.

⁶² *Ibidem*, p. 235-238.

não se alteram quando se admite alterar as três teorias do ordenamento e da interpretação lógica, acima descritas.

Conclui BOBBIO que, dos três planos em que o positivismo é dividido, acolhe integralmente o método, porque científico e diferente da filosofia e da ideologia; quanto à teoria aceita somente o positivismo em sentido amplo (teoria coativa, legislativa e imperativa do direito) e não o positivismo estrito (teorias da coerência da completude do ordenamento e da interpretação lógica); e quanto à ideologia, aceita o positivismo moderado, que corresponde à versão fraca em oposição à versão forte, ou positivismo forte.⁶⁴

O existencialismo reúne várias tendências filosóficas, de ateus (como SARTRE e HEIDEGGER) a cristãos (como JASPERS e Gabriel MARCEL), buscando alternativas na Modernidade para antigos problemas, caracterizando-se como a filosofia do desespero, onde o homem é compelido a pensar sobre sua existência, esmagado na fatalidade de ser. Rompe com os dogmas absolutos, com a dialética materialista, despreza respostas universais e políticas conservadoras. Funda-se na liberdade, que tem limites no outro e na liberdade do outro, e no humanismo.

O existencialismo jurídico busca defender a liberdade dos dogmas, das teorias absolutistas, dos tiranos e déspotas, das maiorias sociais em face das minorias, para que o homem possa viver a justiça, experimentar seus sentidos, suas dimensões, viver suas ambigüidades. O Direito é construído a partir da existência e da experiência humana. A preocupação reside em perceber o homem jurídico, o homem que produz o normativismo da conduta a partir dele mesmo. O homem não é concebido como sujeito universal, mas como sujeito circunstancial, temporal, histórico ou individual. Direito não é Estado, mas uma manifestação da liberdade humana. A justiça é um valor pelo qual se deve lutar e sem o qual não se pode viver, pois a própria justiça é construída a partir da vivência.⁶⁵

Nas décadas de sessenta e setenta John RAWLS desenvolve a sua Teoria da Justiça, baseada na noção de equidade.⁶⁶ Sua pretensão teórica é o neocontratualismo, baseado na teoria do contrato social de LOCKE, ROUSSEAU e KANT.

⁶³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10 ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1997

⁶⁴ *Ibidem*, p. 238.

⁶⁵ BITTAR, Eduardo C.B. e ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso...**, *op.cit.*, p. 356-362.

⁶⁶ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

A idéia de justiça, para RAWLS, está ligada ao plano da moral, da política e da economia, portanto, não somente se pode analisar leis e medidas políticas, como também hierarquizar os processos políticos que selecionam a opinião política que é transformada em lei. Analisa a justiça no plano político, social e fiscal. No entanto, não se trata de um valor subjetivo de justiça, mas da justiça das instituições, objetivamente consideradas, justiça que é racionalmente compartilhada no convívio social, que gera o bem da sociedade e não do indivíduo. A ética não é questão central de sua teoria, mas a justiça das instituições, demonstrando preocupação com o público.⁶⁷

A liberdade seria o primeiro princípio de justiça, que abrange a liberdade política – o direito de votar e ocupar um cargo público – e a liberdade de consciência, de reunião, de palavra, o direito de propriedade, a proteção contra a prisão e detenção arbitrárias, de acordo com o conceito de Estado de Direito. O segundo princípio se aplica à distribuição de rendas e riquezas, de forma vantajosa e razoável para todos, vinculada a posições e cargos acessíveis a todos.⁶⁸

A injustiça constitui-se de desigualdades que não beneficiam a todos.⁶⁹

A idéia de uma justiça política exhibe três características principais: (i) envolve uma concepção moral que tem por sujeitos as “instituições” políticas, sociais e econômicas; (ii) apoia-se em uma visão aberta, que convive com as doutrinas razoáveis sobre a regulação do social, e não se deixa diluir em qualquer delas; (iii) o seu conteúdo expressa as idéias fundamentais implícitas na cultura política pública de uma sociedade democrática, que compreende as instituições políticas de um regime constitucional, as tradições públicas de sua interpretação, inclusive pelo Judiciário, bem como os textos históricos e os documentos do conhecimento comum, e que não se confunde com a cultura social ou a cultura básica da sociedade civil, a compreender as doutrinas religiosas, filosóficas e morais. Assim sendo, para RAWLS, somente um sistema justo de instituições poderia propiciar a aplicação da noção de justiça procedimental pura às partes distributivas.⁷⁰

Para que a distribuição seja justa é preciso que o sistema social seja estruturado de acordo com as liberdades de cidadania, consciência e de pensamentos. Que o processo político seja justo na escolha do tipo de governo e na elaboração de uma legislação justa, que o governo assegure oportunidades iguais de educação e cultura, incentive escolas

⁶⁷ BITTAR, Eduardo C.B. e Almeida, Guilherme Assis de. *Curso...*, *op.cit.*, p. 388-389.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 64-65.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 66.

particulares, reforce e assegure a igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e no trabalho. Que o governo garanta um mínimo social, através de salário-desemprego, salário-família, auxílio doença ou por meio de suplementos graduais de renda, como um imposto de renda negativo. A distribuição também ocorre por meio da tributação que não visa somente a receita, mas também corrigir a distribuição de riqueza e impedir a concentração de poder que prejudique o valor eqüitativo da liberdade política e das oportunidades. E, por meio da tributação que tem na receita a fonte de recursos para fornecer bens públicos e serviços capazes de diminuir as diferenças sociais, o que acontecerá pela partilha justa da carga tributária entre os contribuintes e pela manutenção de organizações públicas justas.⁷¹

A teoria de RAWLS propõe, segundo nossa análise, um Estado justo, como instituição capaz de promover a justiça política, social e fiscal, através da redistribuição de riquezas e da defesa das liberdades individuais e coletivas.

No decorrer do século XX, HABERMAS desenvolve a Teoria do Discurso – consenso da verdade – a partir da teoria da linguagem de WITTGENSTEIN. Nela, substitui a razão prática pela comunicativa, elegendo a linguagem como fundamento. Propõe uma redefinição da racionalidade jurídica fundada na razão comunicativa, partindo então para o estabelecimento de direitos fundamentais aos demais direitos.

A proposta de HABERMAS é de mudança de paradigma: da consciência ou do sujeito para o paradigma da comunicação ou do entendimento entre sujeitos capazes de falar e agir.⁷²

Ao elaborar a teoria do consenso da verdade HABERMAS defende que a verdade das expressões normativas (ordens e julgamento de valor), são justificadas na sua correção. A correção é determinada a partir do consenso que todas as pessoas que participam do discurso têm dos predicados do objeto. Para saber se as afirmações são falsas ou verdadeiras, é preciso referir-se ao julgamento dos outros, parceiros de discurso. Da análise dos fatos conclui que não são como objetos da experiência – que existem no mundo – pois

⁷⁰ *Ibidem*, p. 93.

⁷¹ *Ibidem*, p. 305-315.

⁷² SIEBENEICHLER, Flávio Beno. **Jürgen Habermas, Razão comunicativa e emancipação**. 3 ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1994, p.61. No paradigma do sujeito ele se relaciona com objetos para não somente conhecê-los, como também para agir através deles e dominá-los. No paradigma da comunicação o sujeito deixa de agir desse modo para compreender que, durante seu desenvolvimento histórico, deve entender-se com outros sujeitos sobre o significado de “conhecer objetos”, “agir sobre objetos” ou “dominar objetos”. A razão é deslocada do sujeito, individualmente considerado, para a comunicação, que busca em procedimentos argumentativos as pretensões de verdade proposicional, correção normativa e autenticidade subjetiva, substituindo a reflexão transcendental pela ação e pelo discurso no processo comunicativo.

somente existem quando vertidos em linguagem. A verdade do que é afirmado, no entanto, depende da justificação da afirmação, logo, o conceito de verdade é enviado do nível da semântica para o nível da pragmática – a lógica do discurso é pragmática centrada no argumento. E assim, dois objetivos seriam alcançados: (i) a verdade não provém de uma relação problemática entre as afirmações e o mundo; e (ii) estariam em condições de igualdade as afirmações não-normativas e as normativas, no que se refere ao valor verdade.

Comentando HABERMAS e também partindo dessas mesmas premissas Robert ALEXY conclui, e nesse ponto vai além do que disse HABERMAS, pela possibilidade de uma afirmação justificada numa afirmação normativa, o que corresponderia a fatos normativos.⁷³

HABERMAS distingue em sua teoria as ações dos discursos. Aquelas seriam jogos de linguagem onde as condições de validade implícitas no discurso seriam tacitamente aceitas por todos, sem maiores questionamentos, pois o que vale são as experiências com os objetos do mundo. Nos discursos seriam analisadas a justificação das afirmações verdadeiras e os argumentos que lhe darão reconhecimento ou rejeição. Os discursos contêm as experiências obtidas com as ações. Dessa distinção entre ação e discurso o fato pode ser definido como aquilo que é discursivamente justificável, sem que necessariamente constituam objetos do mundo.⁷⁴

As normas morais, decorrem do consenso, da razão comunicativa. As normas jurídicas são analisadas a partir de uma dimensão instrumental e de princípios supostos na razão comunicativa, que são os direitos fundamentais, os quais pressupõem iguais liberdades de ação; de associação; de proteção judicial; de participação e de condições de vida. O princípio da democracia traduz a intersubjetividade argumentativa no discurso da legitimação de direitos.

HABERMAS busca atribuir a legitimidade a partir da legalidade, e para tanto, assevera que “... *são válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais.*”⁷⁵

Em suas obras mais recentes, HABERMAS se ocupa de reconstruir o discurso filosófico da modernidade, não aceitando que esse projeto – iniciado por Hegel ao

⁷³ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

⁷⁴ HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 142.

formular sua teoria – esteja superado, ao contrário, acredita que ainda está em desenvolvimento, pois a modernização social não acompanhou a modernidade cultural, e por consequência, afasta a pós-modernidade que vem sendo pregada por vários filósofos e estudiosos do Direito.⁷⁶

Um dos maiores opositores e críticos do positivismo jurídico foi Chaim PERELMAN, que, seguindo os ensinamentos de VIEHWEG, e a partir da lógica de Gottlob FREGE, lança sua teoria da Argumentação, juntamente com L. OLBRECHTS-TYTECA – em 1958 – retomando a tradição da antiga retórica.⁷⁷

Não admite o raciocínio exato no Direito e sua redução à lei.⁷⁸

No entanto, sua crítica se volta mais para a prática do direito, para o raciocínio do juiz, do que para as estruturas formais do pensamento jurídico. Formula sua teoria baseada na lógica jurídica, que não afasta totalmente o raciocínio dedutivo, mas utiliza a lógica dialética ou argumentativa como referencial, tendo por base os fatos concretos, permeados de contextos políticos, econômicos, sociais, culturais ou ideológicos). Reconhece que, quanto mais vagos os recursos lingüísticos da lei, maior esforço se exigirá do intérprete, pois não admite que um texto jurídico tenha um único sentido.

Aceita que o raciocínio jurídico, referindo-se ao juiz, está inserido no contexto político, econômico, ideológico, social ou cultural do intérprete da lei. Não pretende conceituar a justiça, termo que entende equívoco, dependente de transformações semânticas, quanto a valores sociais, éticos e morais, no espaço e no tempo, mas pretende vê-la aplicada nos casos concretos, como fruto do equilíbrio entre equidade e legalidade, respeitando-se a liberdade de convencimento do juiz. Sustenta que a verdade não existe, quando se analisa um caso concreto, pois é construída a partir da argumentação das partes envolvidas e da desconstrução dos argumentos da outra parte.⁷⁹

O conceito de Audiência é a base da teoria de PERELMAN, que consiste no agrupamento daqueles a quem o orador quer influenciar com sua argumentação, e ele tem que adaptar seu discurso à audiência, e aos interesses dos que dela participam. Na audiência percebe-se a distinção entre a argumentação e a demonstração. Esta é pura dedução lógica,

⁷⁶ *Idem*. Atualizando o tema, pela compilação de aulas e conferências, vide também, do mesmo autor: **O discurso filosófico da Modernidade**. 3 ed. Trad. Ana Maria Bernardo *et alii*. Portugal: Dom Quixote, 2000.

⁷⁷ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op.cit.*, p. 130.

⁷⁸ Chaim Perelman, *Apud* BITTAR, Eduardo C.B. e ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso...**, *op.cit.*, p. 395-401.

⁷⁹ *Idem*.

informada por critérios formais, como a não contradição, e não por valores. Aquela, exige mais, exige a concordância tanto das premissas quanto de cada passo da demonstração, ou prova, envolvendo valores. A argumentação exige concordância entre as premissas e a conclusão. Distingue, também, premissas e técnicas de argumentação. Aquelas seriam o ponto de partida da argumentação, subdivididas em duas classes: (i) real, fatos e verdades de um lado, e presunções, de outro; e (ii) preferidas, valores, hierarquias e lugares. Em sua teoria trata de técnicas de argumentação, referindo-se a várias formas de argumento, da interação entre argumentos, da estrutura dos argumentos e da argumentação.⁸⁰

Assim como HABERMAS, PERELMAN admite que uma norma jurídica somente será universal (geral) quando todos puderem concordar com ela, mas essa concordância, de todos, nem sempre será alcançada. A argumentação, para PERELMAN, somente tem origem no processo de elaboração racional, onde nem sempre se obtém verdades absolutas ou duradouras.⁸¹

Robert ALEXY, mantendo a teoria do discurso racional, e buscando alternativas à teoria da argumentação, pela qual uma afirmação normativa justificativa leva à outra norma em infinito processo de criação de normas para cada justificação, propõe a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Defende o estabelecimento de condições para evitar a ilimitada criação de normas a cada justificação. Essas condições seriam regras de discussão racional, as quais não se limitariam à lógica, mas atingiriam a conduta do orador. Essas normas seriam “regras pragmáticas”, que, mesmo não garantindo a certeza conclusiva de todos os resultados, os definiriam como resultados racionais.

A base de sua teoria é a aceitação da racionalidade como certeza conclusiva, embora reconheça que a certeza somente é atingível em conformidade com condições, critérios e regras que constituem o caráter racional da argumentação jurídica.⁸² Discursos são ações interligadas que visam testar a verdade do que dizemos. Esses discursos que se preocupam com a correção de afirmações normativas são discursos práticos, dentre os quais se insere o discurso jurídico, limitado por lei, pela dogmática jurídica e pelos precedentes.⁸³

Divide a argumentação em argumentação prática geral e argumentação jurídica, esta dependente daquela, mas não idêntica nem redutível a ela.

⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op.cit.*, p. 132-136.

⁸¹ *Ibidem*, p. 141.

⁸² *Ibidem*, p. 272.

⁸³ *Ibidem*, p. 180-181.

Como regras básicas do discurso prático geral cita, dentre outras: (i) a coerência do discurso do orador; (ii) a exposição de argumentos nos quais acredita; (iii) a utilização, pelo orador, do mesmo argumento para todos os casos assemelhados; (iv) a utilização de expressões, por diferentes oradores, com o mesmo significado. Como regras da racionalidade cita a obrigação do orador de justificar, sem que solicitado, suas razões, a possibilidade de qualquer pessoa participar do discurso, problematizar ou inserir asserções. Entende como regras de justificação, dentre outras: (i) a aceitação das regras individuais e sociais por todos; (ii) a clareza e a universalidade das regras; (iii) a aceitação de regras morais, desde que suportem o exame crítico quanto à gênese individual e histórica. Aceita que existem regras de transição, que permitem ao orador transitar pelo discurso teórico, empírico, lingüístico analítico do discurso.⁸⁴

Como regras do discurso jurídico defende que: (i) na justificação do julgamento jurídico ao menos uma norma universal tem que ser aduzida; (ii) um julgamento jurídico deve partir de uma norma universal com outras afirmações; (iii) a dúvida quanto à análise de um fato deve ser resolvida pela aplicação de uma regra; (iv) a decomposição do fato ocorrerá em tantos passos quantos forem necessários para pôr fim à disputa. Como regras de argumentação dogmática elenca: (i) a necessidade de justificação, recorrendo-se ao menos a um argumento prático geral, quando houver dúvida; (ii) a sujeição de toda proposição dogmática a um teste sistemático, no sentido estreito e no sentido amplo; (iii) a utilização de argumentos dogmáticos sempre que puderem ser utilizados.⁸⁵

A teoria do discurso racional é teoria normativa do discurso, pela qual as regras do discurso racional podem ser justificadas – normas para a justificação de normas. Para se chegar a esse raciocínio, cita o autor quatro caminhos possíveis. O primeiro deles define como “técnicas” as regras do discurso. Porém, esse modo técnico de justificação não servirá como um precedente para justificar todas as regras, mas somente como justificação de regras mais concretas, mais limitadas a determinados objetivos, e não como regras que justifiquem todas as regras.

Existe também o modo de justificação “empírico”, pelo qual regras de fato têm validade porque correspondem às convicções normativas que temos realmente, ou seja, a prática predominante é racional, e é o ponto de partida, mas não deve ser o único método de

⁸⁴ *Ibidem*, p. 293-296.

⁸⁵ ALEXY, Robert. *Teoria...*, *op.cit.*, p. 296-299.

justificação a ser aplicado, porque serão necessárias correções, pelo momento histórico e por outros fatores, somente possíveis por outros tipos de justificação.

O terceiro caminho é a definição do sistema de regras a partir do “jogo de linguagem”, que pode ser um jogo existente ou um jogo hipotético. Não se considera a prática, mas a apresentação de um sistema de regras como a razão e o motivo para sua aceitação. Esse modo de justificação é chamado de “definidor”. A falha reside na singela apresentação e elucidação do sistema de regras, não admitindo outras razões em seu favor, porém possibilita a criação de novos sistemas de regras, e por esse motivo é válido.

O quarto caminho reside na validade de certas regras como condição da possibilidade de comunicação lingüística, que corresponde ao modo de justificação “pragmática universal” de HABERMAS, e é por ALEXY denominado de “universal-pragmático”. Essa justificação só será possível para algumas regras fundamentais, que podem ser consideradas pressupostas na comunicação lingüística, ou que constituem modos de comportamento humano típico.⁸⁶

Quanto à argumentação jurídica, o que a distingue da argumentação prática geral é a sua vinculação com a lei válida, e o fato de representar um caso especial dessa argumentação geral. As discussões jurídicas têm natureza prática, embora possa também a argumentação jurídica voltar-se para os fatos, de preocupação com a correção, não importando se a argumentação tem em vista justificar interesses subjetivos dos envolvidos, o que exige que as decisões judiciais sejam justificadas na lei positiva.

A teoria do discurso racional como teoria da argumentação jurídica “... *não só pressupõe que todas disputas jurídicas devem ser vistas como discursos no sentido de comunicação direta não coercitiva, mas apenas que, em disputas jurídicas, a discussão procede sob a exigência da correção e, segundo isso, por referência à situação ideal.*”⁸⁷

No tocante à justificação, que constitui o traço básico de sua teoria da argumentação jurídica, o autor propõe dividi-la em *interna*, que corresponde à opinião como consequência lógica das premissas que a justificam, e *externa*, que corresponde à correção das premissas utilizadas na justificação.

A justificação jurídica interna pode partir de “normas jurídicas positivas” ou de “normas jurídicas positivas disponíveis”, e se nenhuma regra do estatuto legal puder ser

⁸⁶ *Ibidem*, p. 179-186.

utilizada, então precisa ser formulada uma regra.⁸⁸ Na justificação externa serão consideradas todas as premissas, sejam empíricas, sejam provenientes da “lei positiva”, ou as que não partiram da “lei positiva”, e ainda as peculiaridades do fato quanto às características da norma, pois todos os argumentos admissíveis no discurso jurídico são permitidos.⁸⁹

O autor classifica as formas de argumento e as regras de justificação externa em seis grupos: regras e formas de (i) interpretação (estatuto); (ii) argumentação dogmática (dogmática); (iii) uso de precedentes (precedente); (iv) argumentação geral prática (razão); (v) argumentação empírica (fatos) e (vi) formas especiais de argumentos jurídicos.⁹⁰

Buscando estabelecer um conceito para a dogmática jurídica, suficiente para vencer as críticas à “matemática social da dogmática jurídica” e à “absoluta logicidade”, ALEXY propõe a seguinte definição: “*A dogmática jurídica é (1) uma classe de proposições que (2) se relacionam com normas atuadas e lei causal mas não são idênticas à descrição das mesmas, e (3) estão em algum inter-relacionamento mútuo coerente, (4) são compostas e discutidas no contexto de uma ciência jurídica institucionalmente organizada e (5) tem conteúdo normativo.*”⁹¹

As críticas lançadas à teoria do discurso de ALEXY, segundo a qual uma norma é correta quando o resultado do processo pode ser definido pelas regras do discurso, voltam-se contra o sentido do conceito de correção (certeza absoluta), e contra o fato de o discurso jurídico ser tratado como forma especial do discurso prático geral.⁹²

A Semiótica Jurídica, ciência ainda em evolução, mas que remonta a PEIRCE e teve em KALINOWSKI e DUBOUCHET as primeiras contribuições, tem sido no

⁸⁷ *Ibidem*, p. 217. O autor explica que nos processos de natureza civil as partes não pretendem convencer uma à outra, mas argumentar de forma racional de modo a que toda pessoa racional possa concordar com seu ponto de vista. Logo, conclui que a teoria do discurso é necessária para entender a argumentação.

⁸⁸ *Ibidem*, p.219.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 224-225.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 235-240.

⁹¹ *Ibidem*, p. 245.

⁹² ALEXY responde aos críticos em posfácio à obra citada, datado de 1996, onde reforça os seus argumentos da teoria do discurso como teoria procedural, de exatidão prática, inclusive quanto à discussão dogmática, tomada pelos críticos como teórica e não prática. O sentido da palavra procedural é tomado na acepção de “processual”, posto que segundo essa teoria uma norma é correta quando o resultado do processo pode ser definido pelas regras do discurso, no entanto, remete o leitor para um estudo de sua autoria onde explica exatamente que sentido e alcance atribui à palavra “procedural”: *Die Idee einer prozeduralen Theorie der juristischen Argumentation*, in *Rechtstheorie*, volume anexo 2 (1981), p.178 ss. No mesmo posfácio referido, reforça o argumento de que em sendo o discurso dogmático jurídico um discurso sobre questões práticas, ele é um discurso prático, considerado especial porque apresenta características especiais diante do discurso prático geral. ALEXY, Robert. *Teoria...*, *op.cit.*,p. 301-302.

Brasil defendida por Lourival VILANOVA⁹³ (a partir dos ensinamentos de Von WRIGHT e do próprio KALINOWSKI), passando por uma segunda fase com Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR⁹⁴ - seguindo a teoria de Theodor VIEGHWEG e Niklas LUHMANN – e uma terceira fase, filiada à Escola Analítica de Buenos Aires, com Luís Alberto WARAT⁹⁵ e outros.⁹⁶

A Semiótica Jurídica é ciência com método e objeto próprios, que constrói cientificamente o sentido jurídico das proposições normativas analisadas. A Semiótica e o Positivismo não se confundem, embora possuam um ponto em comum: a importância que dão ao texto legal. A Semiótica, no entanto, passa pelos textos e sua significação para, a seguir elaborar sua crítica. O texto legal é a fonte de estudo. Para o Positivismo a análise circunscreve-se ao universo da norma jurídica, sem qualquer cogitação de valores sócio-culturais, de estruturas ideológicas, de valor, de poder. Já na Semiótica há preocupação na análise dos diversos discursos dos sistemas, na inter-ação de informação, na construção e reconstrução, destruição e continuidade dos discursos. O papel da Semiótica Jurídica na atualidade é a crítica da juridicidade. No plano teórico, visa estudar o que é pressuposto pelos signos, partindo da gramaticalidade normativa para desvendar a significação dos signos. Nessa tarefa leva em conta todo o universo do sistema cultural humano, cuja realidade é pluridiscursiva e polissêmica. Atua, portanto, sobre pluralidades discursivas heterogêneas, muitas das quais inexploradas em termos de linguagem. A análise recai sobre o Direito enquanto Sistema, passando pela teoria geral do direito – Direito inadjetivado – e pela dogmática jurídica – Direito adjetivado – estudando os signos e a linguagem formalmente conhecida com vistas ao seu objetivo último, que é a significação, permitindo a visualização dialética do discurso jurídico em interação social.⁹⁷

A análise que faremos do Lançamento Tributário Brasileiro partirá do ordenamento jurídico, para que a seguir façamos a reconstrução dos conceitos de ato administrativo, procedimento e lançamento. Antes dessa tarefa, analisaremos a forma como o

⁹³ VILANOVA, Lourival. **Lógica Jurídica**. São Paulo: Bushatzki, 1976; e **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

⁹⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito, Retórica e Comunicação**. São Paulo, 1973. Seguiram-se, do mesmo autor: **Conceito de Sistema no Direito**. São Paulo: (s.n.), 1976; **A Ciência do Direito**. São Paulo: (s.n.), 1977, e **Função Social da Dogmática Jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

⁹⁵ WARAT, Luis Alberto. **Semiótica y Derecho**. Buenos Aires: (s.n.), 1972. Do mesmo autor: Mito e Direito, in **Revista do CCJEA**. (s.l.:s.n.). v. 2, n. 3, 1977. **El Derecho y su lenguaje**. Buenos Aires: (s.n.) 1976. **Abuso del Derecho y Lagunas de la Ley**. Buenos Aires: (s.n.), 1969. **Introdução Geral ao Direito**. v. II: A epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1995.

⁹⁶ BITTAR, Eduardo C.B. **Curso...**, op.cit., p. 409-411.

Estado evoluiu e se relaciona com a sociedade até nossos dias, as interferências que sofreu e sofre, o papel da participação no Estado Democrático de Direito, bem como sua influência no Direito Tributário.

1.3 - Estado e Capitalismo

Além da necessária, embora breve, análise de algumas das principais teorias filosóficas que marcaram o Direito e o Estado até a atualidade, faz-se necessário analisar também a influência que o capitalismo, adotado pela maioria dos países ocidentais, tem gerado na atual configuração do Estado, e suas repercussões sócio-econômicas, nas esferas privada e pública.⁹⁸

O Capitalismo é resultante da perda de autonomia dos pequenos produtores, da separação de seus instrumentos de produção e subsistência, e da transformação da força de trabalho em mercadoria, fazendo surgir uma nova classe social proprietária que monopolizou os meios de produção.⁹⁹ Esses novos agentes, não mais proprietários de terras, mas de bens móveis, edificaram a nova sociedade burguesa, que passou a controlar, mediante ampla participação, as formas de organização do poder.¹⁰⁰

A sociedade burguesa, no entanto, não acabou com o antagonismo de classes, mantendo-o. O proletariado, classe oprimida autenticamente revolucionária, sobreviveu, organizou-se e passou a conviver com a classe burguesa dominante, nem sempre de forma pacífica.¹⁰¹

⁹⁷ *Ibidem*, p. 411-420.

⁹⁸ O sistema capitalista marcado por forte influência econômica acaba por definir a configuração do Estado, seus fins e sua atuação social, marcando decisivamente os contornos da tributação, realidade que não pode passar despercebida ao Direito.

⁹⁹ WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo...**, *op.cit.*, p. 29.

¹⁰⁰ Porque as demais classes que lutavam contra a burguesia acabaram se degenerando e perecendo. A formação social burguesa teve estágios de evolução caracterizados pelo modo de produção assentado na propriedade privada, na divisão social do trabalho e na competição lucrativa. No início da Idade Moderna a burguesia era um “...segmento insurgente, dinâmico e implementador de mudanças das estruturas feudais em crise”, parcela social intermediária entre “...a nobreza e o clero – detentores do poder e da riqueza – e do campesinato e as classes populares”. No final do séc. XIX e meados do séc.XX. a burguesia passou a representar o setor social proprietário dos meios de produção, detentora da riqueza e do poder político, segundo asseverou com propriedade WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo...**, *op.cit.*, p. 30.

¹⁰¹ WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo...**, *op.cit.*, p. 32, reproduzindo o pensamento de Karl MARX e ENGELS sobre a burguesia.

Nesse contexto, e concomitante ao desenvolvimento do comércio, do favorecimento de uma classe média individualista e produtiva, do clima de tolerância vivido na Inglaterra e Holanda, após a Reforma, surgiu o Liberalismo, como uma nova visão global do mundo, ressaltando nova ética individualista, voltada para a noção de liberdade total, nos planos social, econômico, político e religioso, entre outros.

Permeado de antagonismos, o Liberalismo, de um lado, pregava a liberdade como bem supremo do homem, mas de outro limitava a ação daqueles que não possuíam o poder econômico, o capital, sendo ao mesmo tempo revolucionário e conservador.¹⁰²

A moderna organização estatal de poder, baseada na economia capitalista, no monopólio da força soberana, nos fundamentos ideológico-filosóficos liberal-individualistas, na burocracia administrativa, fez com que a estrutura político-institucional se tornasse centralizada, para assegurar os interesses burgueses, concentrando os meios de produção, a própria população, antes dispersa, e a propriedade em poucas mãos.¹⁰³

Desenvolveu-se o Estado Moderno Ocidental, mediante a monopolização da coação física legítima; a materialização de um direito laicizado, estatal e livre das interferências religiosas, proveniente da racionalização burguesa; a criação de uma força militar permanente e dirigida pela autoridade central; a organização de um corpo administrativo racional; a monopolização dos meios de dominação administrativa e o estabelecimento de um sistema contínuo de taxaço.¹⁰⁴ A tributação passou a exercer importante papel de controle do Estado, de redistribuição, de desenvolvimento.

Houve perfeita identificação do Estado Liberal Clássico dos séculos XVIII e XIX, com a etapa industrial-concorrencial do Capitalismo.

O Liberalismo Democrático teve seu enfoque alterado da liberdade baseada na propriedade para a igualdade, fruto da luta da classe operária organizada em sindicatos e influenciada por ideais socialistas, os quais exigem melhores condições de trabalho. As

¹⁰² Segundo WOLKMER, *Pluralismo...*, op.cit., p. 33, o Liberalismo, no início, constituiu-se na bandeira revolucionária que a burguesia capitalista utilizou contra o antigo regime absolutista, apoiado tanto pelos camponeses quanto pelas camadas sociais exploradas. Utilizando-se da bandeira “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”, o Liberalismo assumiu uma forma revolucionária, que favorecia tanto aos interesses individuais da burguesia enriquecida quanto aos dos seus aliados economicamente menos favorecidos. Porém, quando o Capitalismo passou à fase industrial, a elite burguesa assumiu o poder político e o controle econômico, aplicando do Liberalismo somente o que lhe interessava, abandonando o ideal de distribuição social da riqueza e da participação popular no governo.

¹⁰³ Segundo a concepção de Marx, citado por WOLKMER, *Pluralismo...*, op.cit., p.35.

¹⁰⁴ WEBER, Max. *Economia y Sociedad*. México: *Fondo de Cultura Económica*, 1984, p. 1047-1060.

reivindicações também progridem para melhores condições de vida e de oportunidade, pela liberdade de imprensa, pelo direito ao voto, pelo ensino público e gratuito para todos.¹⁰⁵

No Estado Liberal, o direito busca proteger os indivíduos contra as interferências do Estado, garantindo o direito de expressão, a livre circulação de pessoas e bens, o direito de propriedade, e tem a pretensão de acabar com a arbitrariedade. Para alcançar esse objetivo, lança mão de regras gerais e abstratas, tornando-se, o direito, arbitrário, ao regular, inclusive com o uso da força, as relações familiares e econômicas.¹⁰⁶

No entanto, traz em si muito da utopia que liga o liberalismo com a democracia, com conseqüências graves como a fome e o desemprego; a educação elitizada; pouco investimento na área da saúde, da previdência e da assistência; protecionismo das classes dominantes e detentoras do capital contra a violência e o desrespeito da classe dominada, operária ou excluída.

No início do século XX, mais especificamente em 1917, é implantado na Rússia um novo sistema político e jurídico: o Comunismo, que tem como base filosófica o marxismo-leninismo.

Surge então o Estado Social Marxista, também chamado de Socialismo, como reação ao Estado Liberal, mas que impunha o poder não a partir da sociedade, e com sua participação, mas a partir de uma classe proletária, representada por alguns dirigentes, mas que acaba por se mostrar tão negativa e opressiva da liberdade quanto o Estado Liberal, cujos princípios pretendia repudiar.

A ditadura do proletariado – fase transitória do Comunismo ideológico-científico de MARX – vigorou, de forma não pacífica, até 1936, culminando com a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), e com uma nova Constituição Comunista. Após a Segunda Guerra Mundial, outros países aderiram ao comunismo: (i) na Europa: Polônia, Checoslováquia, Hungria, Alemanha do Leste, Romênia, Bulgária, Albânia, Iugoslávia; (ii) na Ásia: China, Coreia do Norte, Vietnã, Camboja; (iii) na América: Cuba; (iv) na África: Argélia, Etiópia, Angola, Moçambique.¹⁰⁷

¹⁰⁵ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda e MARTINS, Maria Helena Pires. *Filosofando...*, *op.cit.*, p. 229-230.

¹⁰⁶ ROTH, André-Noël. O Direito em crise: fim do Estado Moderno? In FARIA, José Eduardo (Org). **Direito e Globalização Econômica, implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 19-20.

¹⁰⁷ GILISSEN, John. **Introdução Histórica ao Direito**. Trad. A.M. Hespanha e L.M. Macaísta Malheiros Lisboa: Calouste Gulbenkian., 1979, p. 221.

1.4- A influência capitalista no conceito de Estado do século XX

O desenvolvimento do Estado burguês contemporâneo, do século XX, nos países ocidentais capitalistas, coincide com a fase do Capitalismo monopolista/financeiro.

Influenciaram o estado contemporâneo intervencionista: a acumulação do capital; as necessidades geradas pela sociedade de massa; a progressiva burocratização da administração pública; o assistencialismo estatal na regulação dos conflitos entre capital e trabalho e nas políticas previdenciária e sindical.¹⁰⁸

Em 1929, a queda da Bolsa de Nova York desencadeia séria depressão econômica, gerando falências de empresas, desemprego, inflação e conflitos sociais, nos Estados Unidos e em vários outros países capitalistas. Alemanha e Itália adotam, na década de trinta, um sistema político autoritário.¹⁰⁹ Estados Unidos e Inglaterra buscam novas medidas, evitando o nazismo e o comunismo, implantando o Liberalismo Social.

Superando o Estado Liberal até então vigente, no decorrer do século XX, surge um novo modelo de Estado: o *Estado Social*, que passa a influenciar os demais países capitalistas.¹¹⁰ O Estado Social tem por fundamento a justiça, a igualdade e a liberdade, visando a democracia, não mais vinculada ao liberalismo.

Diferentemente do Estado Socialista e do Liberal, marcados por conflitos armados, o Estado Social surge de forma pacífica, derivando do consenso, da evolução do constitucionalismo na sociedade, da acomodação dos interesses políticos e sociais, da reflexão, da experiência.¹¹¹

Por força de sua essência humanizadora, incentiva a implantação de medidas assistenciais, tais como o seguro nacional de saúde, a previdência e a assistência social. O sistema fiscal torna-se progressivo, por se entender ser essa a forma de tributação mais justa. Para incentivar o desenvolvimento e fornecer aos cidadãos bens e serviços

¹⁰⁸ WOLKMER, Antonio Carlos. **Elementos para uma crítica do Estado**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1990, p. 25-26.

¹⁰⁹ Mesmo adotando governos autoritários, a Alemanha Nazista e a Itália Fascista, assim como Portugal Salazarista, foram Estados Sociais, o que da mesma forma se verificou no Brasil na década de trinta, com a Revolução, promovida por Getúlio VARGAS.

¹¹⁰ A expressão “Estado *Social*”, devido à imprecisão semântica, tem sido responsável por numerosos equívocos, os quais têm sido denunciados e criticados por juristas como BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.182. O aparecimento do Estado Social estaria, especialmente para o autor citado, vinculado à intervenção ideológica do socialismo, termo empregado em seu sentido genérico, ou seja, desde as teorias que o inspiraram, a partir do século XVIII, até o marxismo aplicado nos países que o adotaram no século XX.

¹¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, *op. cit.*, p. 32.

públicos, o Estado passa a intervir mais na economia, produzindo e distribuindo bens. Para proteger a sociedade e garantir o bem-estar de todos, são assegurados aos cidadãos os direitos ao pleno emprego, ao salário, ao seguro-invalidez, o auxílio doença, a licença maternidade, a proteção à velhice e à aposentadoria.

O Estado Social, longe dos ideais socialistas, buscou suprir as demandas sociais geradas pelos interesses do capital, surgindo e evoluindo no contexto capitalista-monopolista organizado. O investimento do Estado Social em seguridade social – saúde, previdência e assistência social – implicou progressiva ampliação da carga tributária – aumento da base de tributação e dos tributos que já eram cobrados – e concessão de incentivos fiscais e subsídios.

Na Itália fascista, surgem as idéias do Liberalismo Social, uma teoria fundada em movimentos populares, não-burgueses, que se pretendia tornar a alternativa viável ao Marxismo e ao Capitalismo. Funda-se o “*Partido dell’Azione*”, em 1942, que teve como um de seus maiores ativistas Norberto BOBBIO, filósofo que, nesse período, dedicou-se ao estudo da Teoria do Estado, da Política e da Legitimidade, criticando o capitalismo pela injustiça social e o socialismo pela não-liberdade, para analisar os obstáculos à democracia, como a tecnocracia e a burocracia estatais; as grandes organizações empresariais ou do estado; a massificação da sociedade, dificultando a participação do cidadão. BOBBIO ocupa-se do estudo do Estado e suas obrigações, partindo de uma análise histórica do desenvolvimento das relações entre a sociedade civil e o Estado. Desenvolve a teoria do neocontratualismo – que nos Estados Unidos é também defendida por John RAWLS – onde o pacto não se limita às origens do Estado, mas encontra fundamento nas forças sociais, que devem continuar agindo incessantemente, em constante processo de renovação. No governo democrático, o poder não está concentrado no Estado, mas em toda a sociedade civil. O Estado representa o pacto social em todas as dimensões e conflitos.¹¹²

O Estado Social contemporâneo, constitucionalista e democrático, que busca superar a contradição entre a igualdade política e a desigualdade social, surge a partir do rompimento com o controle burguês de classe, transformando-se em conciliador, mitigador e pacificador de conflitos sociais e das relações entre capital e trabalho. E esse dinâmico processo ocorreu não somente em países capitalistas e democráticos, mas em praticamente

¹¹² ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando...**, *op.cit.*, p. 261.

todos os regimes políticos, no decorrer do século XX, ressalvadas as peculiaridades e a cultura de cada Estado.¹¹³

O direito, nesse modelo social de estado, passa de protetor de direitos e da propriedade para regulador e gestor da sociedade, sob controle do estado. Apesar de ter mantido as regras gerais, abstratas e previsíveis, do Estado Liberal, o Direito tornou-se fruto de negociação com as forças nacionais, tendendo a orientar condutas, visando a promoção do desenvolvimento econômico. Ocorre paulatina interpenetração das esferas públicas e privadas, mas a legislação tende a favorecer sempre os interesses privados fundidos em interesses públicos.¹¹⁴

A partir da década de cinquenta do século XX, John RAWLS desenvolve a sua Teoria da Justiça, baseada na noção de equidade, tendo por fundamento o “*necontratualismo*”.¹¹⁵ Busca integrar à discussão político-jurídica a noção de Justiça Política, Social e Fiscal, há muito tempo abandonada na Ciência Política e na Dogmática Jurídica.

As idéias do economista e filósofo inglês John Maynard KEYNES (1883-1946), que pregava a convivência da eficiência econômica com a justiça social, passaram a ser integralmente aplicadas pelo Estado até a década de setenta, ocasião em que a intervenção na economia teve seu auge, inclusive com a concessão de créditos às empresas, subsídios à agricultura, e construção de grandes obras, para propiciar emprego aos cidadãos.¹¹⁶

A crítica ao Estado Social começa a intensificar-se a partir da dificuldade dos estados em cumprir as obrigações sociais assumidas. O aumento do *deficit* público, a crise fiscal, a instabilidade social, foram motivos que levaram ao desenvolvimento da teoria neoliberal, pregando um estado minimalista, restrito a investimentos na segurança, na justiça e na defesa nacional, abandonando as práticas assistencialistas.¹¹⁷

HABERMAS, em suas obras publicadas nas décadas de sessenta, setenta e oitenta, vinha denunciando o esfacelamento do Estado Social, causado pelo crescimento da despesa pública, pela excessiva intervenção do governo no espaço público, pela “*refeudalização*” da sociedade e pela política paternalista na área da assistência social e da

¹¹³ BONAVIDES, Paulo. *Do Estado...*, *op.cit.*, p. 185.

¹¹⁴ ROTH, André-Noël. *O Direito...*, *op.cit.*, p. 20.

¹¹⁵ RAWLS, John. *Uma teoria...*, *op.cit.*, *passim*.

¹¹⁶ ARANHA, Maria Lúcia de Arruda, e MARTINS, Maria Helena Pires. *Filosofando...*, *op.cit.*, p. 260.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 261.

educação.¹¹⁸ O sociólogo alemão falava de um “*mundo da vida*” (*lebenswelt*), no qual se desenvolvem as relações intersubjetivas e se institucionaliza o direito. Em contraste com o *lebenswelt* e com o direito como instituição (*recht als institution*), aparece o sistema ou direito como meio (*medium recht*), consubstanciado na ação da Administração e nas atividades da economia e das finanças, do dinheiro. O Direito como meio acaba por colonizar o *lebenswelt*, burocratizando-o e monetizando-o, seja por meio do exagerado e paternalista intervencionismo estatal na economia, gerando os problemas de legitimação do capitalismo tardio, seja pela ação administrativa sobre o domínio das relações sociais, efetivada pelas prestações de medicina social, de educação pública e de subvenção, entregues segundo critérios patriarcais divorciados das liberdades básicas.¹¹⁹

Nesse mesmo período, ocorre um processo de desorganização, reordenação e flexibilização global do capital internacional. A elevação da carga tributária passou a ser criticada, pela incapacidade de garantir o integral provimento de todas as demandas sociais, geradas não somente a partir das necessidades básicas das pessoas, mas também a partir de investimentos em bens improdutivos, como armamentos e viagens espaciais, pesquisas científicas, moradia, transporte, comunicação, seguridade social, educação, *etc.*

O alto custo do estado, o desemprego gerado pela retração do mercado, o aumento crescente do *deficit* público e a inflação, acabaram por limitar as ações *assistencialistas* do Estado.

O Estado Social, constitucionalista e democrático, passou a ser questionado pelas massas, dirigidas pelas elites exploradoras e organizadas, fato apontado por sociólogos, filósofos e cientistas políticos, especialmente os alemães. Outro ponto criticado no Estado Social foi a paulatina dependência do indivíduo, que, ante a intervenção estatal e sua constante militância nos conflitos sociais, viu-se impossibilitado de prover as necessidades mínimas essenciais, tornando-se totalmente dependente do aparato estatal posto à sua disposição. Essa dependência poder-se-ia converter, segundo os estudiosos, em despolitização, abusos, cerceamento de liberdade e exploração do homem, se o estado deixasse de ser democrático, como é o caso do estado social do totalitarismo.¹²⁰

¹¹⁸ HABERMAS, Jürgen. **Mudança Estrutural da Esfera Pública**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984, p. 269. E, também: **Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980, p. 81.

¹¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 70 (19--), p. 30.

¹²⁰ BONAVIDES, Paulo. *Do Estado...*, *op.cit.*, p. 201.

O intervencionismo estatal, para assegurar a estabilidade e o desenvolvimento econômico, acabou por gerar também forte ligação entre ciência e estado, pois a pesquisa técnica passou a fazer parte da administração estatal, fazendo surgir a tecnocracia, e uma necessidade constante de legitimação.¹²¹

O Estado Social Americano foi marcado, até o final da década de setenta, pelo combate ao Comunismo, pelo maciço investimento na “Guerra Fria” e no desenvolvimento de tecnologias de guerra.¹²² O objetivo era combater e superar a União Soviética (URSS), que também mantinha a mesma política.¹²³

Após a invasão russa no Afeganistão, período em que a Guerra Fria teve seu ápice, e seu desfecho com a expulsão dos Russos, em razão do apoio norte-americano, assume na Inglaterra Margaret THATCHER (1979), com a promessa de implantação de um capitalismo avançado, com vistas à globalização da economia, dando início à implantação, na Europa, de um novo modelo de Estado: o Estado Neoliberal. Nos Estados Unidos, assume REAGAN (1980), igualmente comprometido com os mesmos ideais, neoliberais, seguido por BUSH, que mantém a mesma política neoliberal. Na Alemanha Helmut KOHL é alçado ao poder (1982), e na Dinamarca SCHLUTER, países onde a direita passou a controlar o poder, implantando o mesmo modelo estatal neoliberal.¹²⁴

Somente não adotaram o modelo de Estado Neoliberal, nesse período, a Suécia e a Áustria, na Europa, e o Japão fora dela.¹²⁵

Dentre os neoliberais, surgem os radicais e conservadores que pregam o Estado Ultramínimo, detentor do monopólio da força, mas que protege somente os que comprem a proteção.¹²⁶ E também os *pós-modernos*, que defendem a desregulamentação, a

¹²¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Função Social da Dogmática Jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 23.

¹²² O investimento no desenvolvimento de novas tecnologias de guerra – armamentos, bombas, aviões e radares – e nas viagens espaciais, consumiu grande parte dos orçamentos.

¹²³ Enquanto os Estados Unidos, capitalistas, cresciam economicamente e expandiam seu domínio econômico pelo mundo, a União Soviética, socialista, enfrentava sérias dificuldades financeiras e sociais.

¹²⁴ O neoliberalismo desses dirigentes (THATCHER, REAGAN, KOHL E SCHLUTER) diferia um pouco do modelo de Estado – também neoliberal – francês de MITERRAND, e grego de PAPANDREOU, assim como do de outros países europeus de esquerda, que tendiam a adotar práticas voltadas ao atendimento das necessidades sociais, à redistribuição de riquezas e ao pleno emprego. Porém, no decorrer da década de oitenta as pressões do mercado – capitalismo organizado – e em especial dos Organismos Financeiros Internacionais responsáveis pela liberação de empréstimos e investimentos acabam por obrigar todos os países, mesmo os que tinham governos ditos de esquerda, a manter uma política monetária com vistas à contenção do orçamento e às concessões fiscais aos detentores do capital, abandonando práticas de proteção ao pleno emprego.

¹²⁵ AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Direito, Justiça Social e Neoliberalismo**. São Paulo: RT, 2000, p. 102-103.

¹²⁶ Robert Nozicki, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça...**, *op.cit.*, p. 16.

deslegalização – retirada do direito formal e sua substituição pela autoregulação das pessoas e grupos sociais – e desestabilização de instituições estabelecidas, de molde a permitir a mobilização coletiva para defesa de direitos difusos (Estado Constitucional informal).

O surgimento e a concentração de corporações transnacionais, a formação de blocos econômicos, a integração dos mercados ante o capitalismo monopolista avançado, transformaram o Estado Capitalista, gerando descentralização do poder; presença de novos sujeitos participantes; especificidade de pólos normativos insurgentes e informais (gerando práticas pluralistas).¹²⁷

Nos países onde o modelo neoliberal é aplicado, a partir da década de 90, se impõe uma política financeira pública austera, com a edição de Leis rigorosas de controle dos gastos públicos, das receitas e dos investimentos, da dívida pública - os interesses econômicos e financeiros do Mercado e a globalização acabam por impor esse novo modelo gerencial ao Estado, em busca da segurança dos investidores e para manutenção do próprio capitalismo.¹²⁸

Os Estados passam a firmar alianças para garantir a segurança dos indivíduos e do território. A soberania de cada um dos Estados diminuiu frente ao desenvolvimento de forças econômicas mundiais, limitando as políticas fiscais e intervencionistas (no plano estatal interno). Outro fato que influencia o processo político interno é a participação dos Estados nas organizações internacionais de todo tipo (ONU, CEE, EEE, FMI...), e na gestão global do meio-ambiente, dos oceanos, dos poluentes, da pesca, dentre outros problemas que afetam a todos.

A evolução do direito internacional também contribuiu para diminuir a soberania estatal interna, sujeitando os Estados às normas internacionalmente acolhidas, inclusive para punir os responsáveis pelas violações dos direitos humanos.

Aliada a esses fatores ocorreu também a multiplicação dos tratados de cooperação econômica, fazendo surgir os blocos econômicos: Comunidade Econômica Européia, Mercosul, Nafta, Alca, *etc*, exigindo readequação das políticas econômica e fiscal, alianças e acordos internacionais, reduzindo a autonomia estatal diante dos interesses globalizados.¹²⁹

¹²⁷ WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo...**, *op.cit.*, p. 38-39.

¹²⁸ O modelo de Estado Neoliberal torna-se assim mais dependente ainda dos tributos, especialmente nos países menos desenvolvidos, sendo essa a principal fonte de receitas, pois, com a privatização das empresas estatais e com gradativa retirada do estado da exploração de atividade econômica, resta-lhe angariar recursos da sociedade, pela tributação, necessários para o cumprimento de necessidades básicas dos cidadãos e para o pagamento de suas dívidas e dos juros.

¹²⁹ ROTH, André-Noël, **O Direito...**, *op.cit.*, p. 15.

A crise do Estado, instalada pelas transformações econômicas e políticas – neoliberalismo e posições anti-estatais – acaba por provocar um retrocesso, uma deslegitimação da regulação estatal, uma fragmentação das instituições legitimadas a editar regras jurídicas, dando origem ao pluralismo jurídico. A regulação passa a ser exercida também por outras instâncias, não necessariamente públicas, como a ONU, a CEE e outros mecanismos do mercado, no plano internacional – Acordos como o GATT, dentre outros da esfera econômica, são firmados.¹³⁰ No plano interno, essa regulação ocorre com as empresas na negociação coletiva com os trabalhadores, na arbitragem, que permite a resolução dos conflitos fora do espaço público estatal, nos acordos firmados nos processos judiciais, especialmente nos Juizados Especiais, no Brasil, antes do julgamento da lide pelo juiz, entre outras modalidades de regulação social. Esse fenômeno também ocorre nos movimentos sociais, que lutam pela reforma agrária, pelos direitos coletivos, pela proteção do meio-ambiente *etc*, e na forma de negociação com esses movimentos.

Esse fenômeno gera um direito nacional de caráter mais geral e flexível, perdendo o detalhismo que o marcava desde o Estado Liberal, para tornar-se similar ao direito internacional. A negociação torna o direito “reflexivo”, encontrando-se novas formas de regulação social. Estado e Direito passam a exercer o papel de “guia” e não mais de “regulador” da sociedade.¹³¹

Observa-se, também, que o estado, afastado de seu papel regulador e provedor das necessidades humanas, sofre progressiva desmoralização, para dificultar sua intervenção e a busca da Justiça Social.¹³²

A especulação financeira, que se origina no Mercado Global, é garantida a poucas pessoas que detêm o Capital e lutam para manter-se no centro do poder econômico. O capitalismo adapta-se à nova estrutura econômica e social, mas tem sofrido duros golpes, gerando recessão até mesmo nos países desenvolvidos e demonstrando um esgotamento do modelo adotado.

O Estado capitalista contemporâneo é conceituado, por OFFE, como “*uma forma institucional caracterizada fundamentalmente por quatro determinações: a)*

¹³⁰ *Ibidem*, p. 20.

¹³¹ *Ibidem*, p. 22.

¹³² Tecendo essa mesma crítica, veja-se artigo de autoria de CHAGAS, Carlos. A última maldade. **Gazeta do Povo**, Curitiba, 22 ago 2001.

privatização da produção; b) dependência de impostos; c) acumulação capitalista como ponto de referência; d) legitimação democrática.”¹³³

2. ESTADO E PARTICIPAÇÃO

2.1- Os diversos tipos de Estado e a Participação

Não há consenso na doutrina quanto ao momento do nascimento do Estado, consoante antes aduzido. O sentido que encerra a palavra “Estado” era utilizado, antes da Idade Moderna, como “Política”, palavra que por sua vez deriva da *polis*, e que traduz uma forma de ordenamento político. Estado e Política têm em comum o fenômeno do poder.¹³⁴

O Estado, visto como um ordenamento político de determinada comunidade, nasceu a partir da associação dos grupos familiares visando a sobrevivência interna – o sustento – e externa – defesa. Para outros historiadores contemporâneos, o nascimento do Estado está ligado ao início da Idade Moderna.¹³⁵

Na Antiguidade, a partir de ARISTÓTELES, o Estado – ou a organização política da sociedade – era visto como uma sociedade perfeita, representado por um círculo maior, composto de círculos menores, a partir da família. O poder era fragmentado.

Esse conceito é alterado no Jusnaturalismo quando então o Estado passou a representar a unidade de poder fundada no contratualismo e no despotismo, abandonando totalmente a idéia de pluralismo, de fragmentação do poder.¹³⁶

O surgimento do Estado é, para a teoria contratualista de ROUSSEAU, contemporâneo à idéia de propriedade privada. A partir do momento em que o primeiro cidadão cercou sua propriedade e a assumiu como sua, e não mais do grupo, surgiu a necessidade da organização do Estado para defesa dessa propriedade, do cidadão e da própria sociedade.¹³⁷

¹³³ Claus Offe, *apud* CAMARGO E GOMES, Manoel Eduardo Alves de. Apontamentos sobre alguns impactos do projeto neoliberal no processo de formação de tutelas jurídico-políticas. *In* **Direito e Neoliberalismo, Elementos para uma leitura interdisciplinar**. Curitiba: Edibej, 1996, p. 121.

¹³⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade – Para uma teoria geral da Política**. São Paulo: Paz e Terra, 2000, p. 78.

¹³⁵ *Ibidem*, p.73-74.

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral...**, *op.cit.*, p. 323.

¹³⁷ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade...**, *op.cit.*, p. 74

ENGELS, que admite o nascimento do Estado concomitante à dissolução da sociedade gentílica - traduzindo uma passagem do mundo bárbaro ao mundo civilizado e entendendo civilização no conceito adotado por ROUSSEAU conceitua-o pelo viés puramente econômico. Admite, no entanto, como ROUSSEAU, que a propriedade privada foi que desencadeou a necessidade de organização do Estado, pois a partir dela nasce a divisão do trabalho, surgem as classes sociais dominantes (proprietários) e dominadas (trabalhadores e excluídos), nasce o poder político (Estado) cuja função é manter o domínio de uma classe sobre a outra, mesmo que com o uso da força, para manter a paz e evitar o estado de anarquia da sociedade.¹³⁸

O Liberalismo viveu a fase da limitação do poder do Estado e de sua interferência na liberdade dos cidadãos, garantindo apenas a propriedade e a integridade dos membros da sociedade. Diminuiu o despotismo político mas não o social. A divisão do trabalho que gerou a divisão de classes não foi abolida e permanece até os nossos dias.

Com Max WEBER o Estado Moderno tornou-se burocrático e ao mesmo tempo desenvolveu-se a democratização do Estado-comunidade. Enquanto a Revolução Industrial estabelecia as bases de consenso do Estado, por outro lado, gerava necessidade de aumento de sua intervenção na liberdade dos indivíduos, multiplicando suas funções. Estado-burocrático e Estado-democrático prosperaram juntos, como as duas faces de uma mesma moeda, mantendo-se sempre forte à medida que novas massas participavam, direta ou indiretamente, do poder, participação essa que, no entanto, não chegou a garantir maior liberdade.¹³⁹

O Estado Social experimentou uma fase de intervenção na economia, buscando soluções para os problemas sociais gerados pela etapa industrial do capitalismo. Manteve-se o Estado Burocrático, fortalecido no poder e enfraquecido na liberdade e na participação.

As interpretações quanto ao Estado Social são opostas, enquanto alguns o chamam de Estado da Justiça Social, ante o favorecimento das classes dominadas, corrigindo uma das deformações do capitalismo, outros, de esquerda, o chamam de “*Estado do capital*” ou do “*capital que se fez Estado*” (HABERMAS), e ainda do “*Estado do capitalismo*

¹³⁸ *Ibidem, idem.*

¹³⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral...*, *op.cit.*, p. 326.

organizado” (HILFERDING), onde o sistema capitalista se serve para sobreviver e continuar a prosperar.¹⁴⁰

O Estado Mínimo e o Estado Neoliberal, do final do século XX, fruto da crítica de esquerda do Estado Social, não assumiu, como esperavam aqueles críticos, conteúdo socialista, mas puramente econômico. A intenção dessas formas de estado era diminuir a intervenção econômica estatal na atividade privada, para dar maior liberdade ao mercado, reduzindo a dimensão do estado para que os particulares assumissem funções antes exclusivamente públicas. Entretanto, não ocorreu, naqueles tipos de estado, incentivo à participação no poder, nem a promoção da democracia social, e conseqüentemente não foram solucionados os antigos problemas da divisão de classes e da desigualdade social.¹⁴¹

Os governos neoliberais acabam favorecendo a classe economicamente dominante, e em nome do equilíbrio fiscal e econômico reduziram sensivelmente os investimentos na área social, mantendo a tributação em altos percentuais do PIB (Produto Interno Bruto), o que acabou gerando uma contradição e um conflito de interesses daqueles que viam na diminuição do espaço estatal uma oportunidade para diminuir a carga tributária.

Uma das características do governo neoliberal é atribuir ao mercado grande parte da responsabilidade no controle dos efeitos do capitalismo, motivando protestos tanto nos países desenvolvidos quanto nos países em desenvolvimento, estes os mais prejudicados com a redução dos investimentos sociais e com a interferência do mercado na economia.

As críticas ao modelo neoliberal, ou “*neo-liberista*”, na terminologia italiana¹⁴², quanto ao excessivo enfoque econômico e quanto ao afastamento das questões sociais – que partiram não somente dos juristas, mas também dos próprios economistas, e de alguns dirigentes europeus de esquerda – acabaram desencadeando novos modelos de organização estatal, para atender às demandas sociais, à necessidade de controle da economia e aos apelos para ampliação da participação da sociedade na esfera política.¹⁴³

¹⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Estado...*, *op.cit.*, p. 125-126.

¹⁴¹ Sobre o Neoliberalismo, suas origens e sua teoria: AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Direito...*, *op.cit.*. E, também, SADER, Emir & Gentili, Pablo (Org.). *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996.

¹⁴² O termo “*neo-liberista*” é utilizado por Norberto Bobbio, e pela doutrina italiana, para designar o universo do liberalismo econômico e a restauração do livre-cambismo.

¹⁴³ Um dos críticos dessa forma neoliberal de estado, Amartya SEN, economista que ganhou o prêmio Nobel, em 1998, com a obra *Sobre Ética e Economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999, passou a criticar a atuação do FMI e dos governos que privilegiavam somente a questão econômica em detrimento do social. Sua teoria veio de encontro à doutrina de outros filósofos, juristas e até governantes – de esquerda – como é o caso de Tony BLAIR, na Inglaterra – e de GIDDENS, Anthony. *A terceira via – reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia*. Rio de Janeiro: Record, 1999.

Na Inglaterra, com Anthony GIDDENS, surge a teoria do Estado Pós-Social, baseado na Terceira Via, que representa claramente uma aproximação da direita e da esquerda na política (centro-esquerda); que propõe a revisão da social-democracia e que não nega o capitalismo e o mercado.¹⁴⁴

A política da Terceira Via admite a globalização, mas propõe uma reconciliação do social com o mercado; transformações na vida pessoal; que o relacionamento dos homens com a natureza se dê com maior responsabilidade; e, ainda, defende a democracia da inclusão, pela igualdade de todos. Não tardaram as críticas a essa teoria, porque sua pretensão não é reformadora, mas conformadora. Não pretende modificar a forma do social, conformando-se com as forças e preconceitos do mercado, que gera exclusão social e a desigualdade; não combate a busca do lucro a qualquer preço e por qualquer meio. A mera reconciliação do mercado com o social não tende a gerar uma globalização mais democrática. Não propõe mudança na estrutura sócio-econômica e cultural da sociedade, para capacitar trabalhadores, para que possam gerar recursos econômicos; não incentiva a radical descentralização do acesso a recursos e oportunidades de produção, para oferecer apoio a todos aqueles que pretendam produzir, mantendo, portanto, o apoio dos grandes detentores do capital e investidores. Somente a democratização do mercado garantiria tais mudanças estruturais da sociedade.

Concomitante à Teoria da Terceira Via surge o desenvolvimento do Terceiro Setor, que corresponde à mobilização da sociedade organizada em prol do interesse público, desenvolvendo ações antes da responsabilidade do estado. Entidades privadas passam a prestar serviços sociais nas áreas da assistência social, da cultura, da educação, do meio-ambiente, das artes, sem visar o lucro, mas reguladas pelo estado e muitas vezes por ele financiadas para melhor atender aos propósitos e interesses públicos.

Surge o Estado do Investimento, que incentiva as instituições privadas, pela renúncia de receita tributária, ou através de outras medidas de fomento, para que passem a prestar também serviços públicos. Nesse modelo de Estado, presente na maioria dos estados capitalistas, seja no modelo social ou neoliberal, busca-se o equilíbrio entre o econômico e o não-econômico para satisfação do interesse público de modo compartilhado. O estado torna-se subsidiário, ocorre um retorno de algumas das atividades públicas à sociedade, e onde esta não estiver atuando, incumbe ao estado fornecer os serviços, subsidiariamente.

¹⁴⁴ GIDDENS, Anthony. A terceira..., *op.cit.*, *passim*.

O terceiro setor ainda não se organizou em todos os países do mundo, sendo raros os exemplos na América Latina, onde ainda predomina o modelo do governo dominante, onde os serviços são prestados e financiados exclusivamente pelo estado. Há países onde o terceiro setor já é dominante, posto que a sociedade já financia praticamente todos os serviços sociais, sem qualquer participação do estado. E, na grande maioria onde há o terceiro setor, prevalece a forma dualista de gestão do terceiro setor, incumbindo parte da responsabilidade social ao estado e parte à sociedade. Nesses casos, se o serviço é prestado pelo estado, será “público”, se prestado pelos particulares constitui “atividade privada de interesse público”, mas regulada pelo estado. Existe, ainda, o modelo de colaboração, onde o estado financia e o terceiro setor executa os serviços sociais.

O desenvolvimento do terceiro setor coincide com o incentivo à participação do cidadão nas decisões e ações estatais, dotando a democracia de maior legitimidade e não somente da necessária representatividade.

2.2- Um novo tipo de Estado – Participativo e Social

O modelo de estado atual exige maior participação.¹⁴⁵ Os vários tipos de pluralismos levaram à descoberta de sociedades intermediárias, com exigências e necessidades diferenciadas, com acesso a informações de toda ordem, exercendo a cidadania com maior eficiência.¹⁴⁶

A crise do Estado é de um tipo de Estado, e não para o fim do Estado¹⁴⁷; também não é o caso da redução extrema do estado (Estado Mínimo), e sim a garantia de maior liberdade ao indivíduo, de um lado, e de outro a manutenção do aparato estatal necessário, em perfeita síntese, ou superação do modelo até então adotado.

A forma de governo do novo modelo de Estado “contemporâneo” é a democrática, mas orientada por uma nova estrutura social, de inclusão, de descentralização, de igualdade de oportunidades.

¹⁴⁵ Utilizaremos também o adjetivo “contemporâneo” para designar o novo modelo de estado do início do século XXI.

¹⁴⁶ A publicidade, a transparência e a eficiência na administração pública estão impondo mais participação do cidadão não somente nas escolhas do administrador, mas no controle, no acesso a informações financeiras, econômicas e administrativas. A difusão dos meios de comunicação – TV aberta, TV a cabo, telefone fixo e celular, rádio – a internet, a publicidade como forma de divulgação e de conquista do poder, contribuíram para que mais pessoas tivessem acesso às informações de natureza política, cultural, econômica e jurídica.

¹⁴⁷ BOBBIO, Norberto. *Estado...*, *op.cit.*, p. 126.

O conceito de democracia que adotamos é aquele ditado por Kelsen, e sintetizado por Bobbio: “... *democráticas são as formas de governo em que as leis são feitas por aqueles aos quais elas se aplicam (e são precisamente normas autônomas), autocráticas as formas de governo em que os que fazem as leis são diferentes daqueles para quem elas são destinadas (e são precisamente normas heterônomas)*”.¹⁴⁸

No entanto, a democracia representativa, que se vinha consolidando desde os primeiros decênios do século XIX, a partir da Inglaterra, com o alargamento do direito de voto até o sufrágio universal masculino e feminino, com a formação dos partidos políticos de massa e o reconhecimento de sua função pública, tende a ser paulatinamente substituída pela democracia participativa, ou pela democracia social, ou por ambas, que deixará de ser um sistema de governo, para assumir feição de modalidade de estado, traduzindo um regime político e uma forma de vida.

A crítica à democracia representativa deu-se pelo retorno à democracia direta, embora sob formas secundárias, e pela sua imperfeição dado o domínio exercido pela classe burguesa naquele modelo de estado dos séculos XIX e XX.¹⁴⁹ Mas, o principal motivo de sua superação foi a impossibilidade de uma representação legítima, sem manipulação, e marcada por instrumentos de mediação que vinham fraudando a vontade originária dos cidadãos.¹⁵⁰

A democracia representativa, no entanto, jamais será abolida, senão apenas modificada, para que a ampla participação do cidadão seja garantida no espaço político, pela descentralização política, com fortalecimento do poder local, pela organização autônoma das comunidades, entre outras importantes alterações legislativas e políticas.

Assim como a crise do estado é de um modelo de estado, também a crise da democracia ocorre muito mais pela conquista de novos espaços, do que para a implantação de um novo modelo de governo. Portanto, quer chamemos a democracia atual e futura de “social” ou de “participativa”, consoante o enfoque principal que a ela atribuiremos, sempre estaremos tratando de uma forma de governo democrático que se adapta ao novo modelo de estado e às expectativas da sociedade quanto ao seu governo.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 139.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 153.

¹⁵⁰ AMARAL, Roberto. A democracia representativa está morta: viva a democracia participativa, In GRAU, Eros Roberto e GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org). **Direito Constitucional – Estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 46.

A democracia social é aquela que passa do plano político para o social, na medida em que considera não somente o cidadão, mas o indivíduo em todas as suas condições, de trabalhador ou de empregador, de pai ou de filho, de professor e de estudante, de médico ou de doente, de administrador ou de administrado. Dessarte, desenvolve-se a democracia social para ocupar novos espaços, não dominados pelas organizações de tipo hierárquico ou burocrático do antigo modelo de estado. A democracia não mais é perquirida somente do ponto de vista formal, como forma de governo, mas também do ponto de vista substancial, no que diz respeito ao conteúdo dessa forma de governo. Logo, a igualdade social e a econômica são fins e valores da democracia social, o que ocorre também na democracia participativa, e não somente a igualdade jurídica, mesmo que consagrada nas constituições.¹⁵¹

Quanto à democracia participativa, acontecerá pelos mesmos recursos tecnológicos da informação, da informática e da teleinformática, instrumentos de comunicação que reduzem a necessidade de intermediação representativa, estabelecendo melhor sincronia entre a vontade da cidadania e a ação política.¹⁵²

O Estado de Direito constitui um dos pressupostos viabilizadores da participação do cidadão no universo político, além do respeito pelos direitos fundamentais, dentre os quais a liberdade de reunião, associação e manifestação do pensamento.¹⁵³

O debate quanto à legitimidade do poder, no entanto, não será facilmente equacionado, em face dos postulados do positivismo jurídico dominantes.

Os princípios da legitimidade podem ser condensados em três grandes princípios unificadores: a Vontade, a Natureza e a História. A vontade ora deriva do poder divino ora deriva do poder do povo, conforme a concepção ascendente ou descendente do poder que vigora na sociedade no momento histórico analisado. As teorias naturalistas sempre se opuseram às teorias voluntaristas do poder, dando origem ao direito natural. A natureza do poder possui também duas versões: a natureza como força originária e como ordem racional. Na primeira versão, força originária da natureza, o fundamento do poder está ligado à noção de que existem indivíduos e povos capazes de obedecer aos comandos e outros aptos a comandar. Na segunda versão, ordem racional, o fundamento do poder está centrado na *capacidade do soberano de identificar e aplicar as leis naturais que são as leis da razão*. A história também tem duas dimensões: a história passada legitima a tradição, pela qual o

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 156-157.

¹⁵² AMARAL, Roberto. A democracia ..., *op.cit.*, p. 46-48.

soberano possui o poder desde tempo imemorial; a história futura legitima o poder que se está constituindo, pelo ordenamento revolucionário, ou por um novo ordenamento.¹⁵⁴

Esses princípios legitimadores do poder tanto podem ser responsáveis pela manutenção do *status quo* quanto pelas mudanças na organização social e política da sociedade. Ainda hoje se observa que os movimentos revolucionários se fundam nesses princípios, quando fazem referência à vontade popular vilipendiada, exigindo novo contrato social; quando se referem ao direito natural à autodeterminação tanto dos indivíduos quanto dos povos; quando pretendem expurgar da sociedade o que está condenado pela história, buscando torná-la mais justa.¹⁵⁵

No entanto, com o advento do positivismo jurídico, a legitimidade tornou-se um *puro e simples estado de fato*. O princípio da efetividade ganhou maior relevância, em especial na teoria de KELSEN, que defendia, no plano do direito internacional, o respeito pela autoridade de fato constituída, o estado, entendendo legítimo tal governo e eficaz seu ordenamento jurídico. A efetividade do ordenamento jurídico mantém sua legitimidade até que outro ordenamento alternativo o torne ineficaz. A concepção positivista considera como direito apenas o direito posto pelas autoridades competentes e tornado eficaz por outras autoridades, consoante previsão do próprio ordenamento. Essa visão do direito e do poder inverte a noção de legitimidade posta de início, passando dos critérios axiológicos para as razões da eficácia.¹⁵⁶

Na democracia participativa essa concepção positivista de efetividade e legitimidade pode prejudicar a ampla participação dos sujeitos, porque a legitimidade não pode se configurar apenas como um procedimento prestado pelo próprio sistema. A referência a valores também deve caracterizar a legitimidade da participação do sujeito no novo modelo de estado, que não deve estar atrelada unicamente às regras estabelecidas, embora sua existência seja também necessária.

O povo deve participar da democracia como sujeito ativo e passivo do processo político, exercendo a cidadania nas ruas, na militância partidária, sindical, civil e social. A vontade do povo não poderá ser manipulada, nem pela mediação, se ela por qualquer meio prejudicar a comunicação cidadão-Estado, nem pelos meios de comunicação de massa.

¹⁵³ CLÉVE, Clémerson Merlin. **Temas de Direito Constitucional (e de Teoria do Direito)**. São Paulo: Acadêmica, 1993, p. 29.

¹⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *Estado...*, *op.cit.*, p. 89-90.

¹⁵⁵ *Idem*, p. 91

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 92.

A participação tende a ser universal, para atingir o número máximo de pessoas, sem distinções econômicas, sociais, raciais ou políticas. A democracia participativa “... *compreende, se não o consenso, a ampla consulta popular e, dela conseqüente, o compromisso de todos os atores sociais afetados, a integração de todos os povos, a busca de novas expressões do coletivo, a descentralização das iniciativas e da gestão, a desconcentração administrativa e funcional, a desconcentração do poder, a quebra do monopólio da política pelas classes dominantes.*”¹⁵⁷

Autores há que entendem que a maior participação dos cidadãos na formação das decisões estatais, em especial nas administrativas, constitui “... *um princípio estruturante do moderno Estado-de-Direito dos cidadãos, representando um aprofundamento da democracia representativa. No sentido de lhe introduzir novas vias de comunicação à Administração da vontade das populações.*”¹⁵⁸

Na mesma linha de entendimento até então exposta, mas analisando a crise do Estado, ou do tipo de Estado, sob outro enfoque, há os que defendam que, a partir do momento em que a classe burguesa perdeu sua hegemonia política, ocorreu profunda transformação da sociedade contemporânea, pois a sociedade de classes, onde o Estado era o instrumento de dominação e de manutenção do *status quo*, transformou o Estado em *Pluriclasse*, onde prevalece a competição entre os vários interesses, onde o controle social é intenso, quer pelos órgãos de comunicação, quer pelos de representação profissional, das entidades formais de participação política ou partidários, e representativas de interesses difusos.¹⁵⁹ No campo do direito, que antes defendia os interesses do estamento hegemônico ou

¹⁵⁷ AMARAL, Roberto. **A democracia...**, *op.cit.*, p. 49.

¹⁵⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, *et alii*, **Direito Tributário**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 232.

¹⁵⁹ A expressão “Estado Pluriclasse” é utilizada por Massimo Severo GIANNINI em sua obra *Trattato di Diritto Amministrativo* (Pádua: Cedam, 1988), para designar o novo modelo de organização política estatal, que precisa atender simultaneamente a todos os interesses diversificados de uma sociedade pluralista, e que sucedeu o Estado Monoclasse, onde o que se defendia eram os interesses da classe social hegemônica. O surgimento do Estado Pluriclasse não decorreu de uma ruptura do tipo anterior, mas da atuação e renovação periódica dos parlamentos, que passaram a refletir e a defender os interesses de todas as classes da sociedade, e não somente de algumas dominantes. A complexidade da sociedade pode, além de outros fatores, ser evidenciada na conflituosidade vivida pelos indivíduos, quando, por exemplo, estejam diante da necessidade de conciliar o interesse público de tornar o Estado mais eficiente para prestar os serviços públicos necessários à sociedade, e ao mesmo tempo o interesse particular de pagar menos tributo. O Estado também vive esse conflito na medida em que tutela todos os interesses: de um lado deve manter financeiramente o aparato estatal para realizar seus fins públicos eficientemente, e para tanto necessita dos tributos; de outro, deve proteger os interesses dos indivíduos que defendem a diminuição da carga tributária como forma de incentivo da economia e da livre concorrência.

de algumas classes sociais, a sociedade pluralista gerou necessidade de garantias a qualquer tipo de interesse, desde que legitimamente acolhido pela ordem jurídica.¹⁶⁰

No modelo de Estado Pluriclasse ocorre maior participação do cidadão na sociedade política, alterando o conceito juspolítico de povo para adoção do conceito de sociedade. Esse fato somente foi possível depois que a própria sociedade civil passou a reivindicar seus direitos, defender seus interesses, diversificando no processo seus centros de poder. Ocorre então um neocontratualismo onde os interesses a serem protegidos e reivindicados não são mais dos indivíduos, mas de grupos organizados, com interesses comuns. O modelo de estado, também quanto à organização política, torna-se pluralista, poliárquico e pluriclasse, e a participação da sociedade civil não se restringe mais ao acesso periódico – e legítimo – ao poder, “... *mas se estende a todos os demais processos do poder: a atribuição, a destinação, a distribuição, o exercício e a contenção*”.¹⁶¹

O fato de o Estado perder o monopólio do poder na sociedade, não o retira da sociedade, mas o torna a figura central dela, mantendo o domínio do Direito, para equilibrar o sistema. Passam a existir vários poderes públicos das coletividades pluriclasse, e um deles é o próprio estado. O estado passa, portanto, a integrar o conceito de sociedade.¹⁶²

A reforma do Estado vem ao encontro de uma sociedade cada vez mais dinâmica e complexa, que pugna muito mais pela reforma do aparato estatal do que por novas construções ideológicas, tais como as pensadas pelos críticos do Estatismo, ou pelos defensores do estado protetor. O que se busca alterar é o “*Estado ineficiente como produtor, regressivo e desigual como distribuidor, árbitro interessado e tendencioso de disputas intersetoriais e interrupções constantes da legalidade constitucional*”.¹⁶³

O incentivo à participação “*de fato*” ou “*regulada*” garante maior liberdade ao sujeito, e conseqüentemente à sociedade, limita o poder, responde às necessidades das maiorias, e evita, tanto quanto possível, a repressão e a arbitrariedade.¹⁶⁴

¹⁶⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Sociedade, Estado e Administração Pública**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1995, p. 51.

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 52.

¹⁶² Massimo Severo Giannini, *apud* MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Sociedade...**, *op.cit.*, p. 53.

¹⁶³ PUCEIRO, Zuleta. O processo de globalização e a Reforma do Estado. In: FARIA, José Eduardo, **Direito e Globalização...**, *op.cit.*, p. 116.

¹⁶⁴ CLÈVE, Clemerson Merlin. **Temas...**, *op.cit.*, p. 31-35. A participação de fato, para o constitucionalista, corresponde à participação informal do cidadão, não regulada pelo Direito, mas que pode irradiar efeitos na administração pública. Essa participação de fato pode ser legítima (pública) ou ilegítima (oculta). Será legítima quando se expressar por movimentos populares e sociais, e ilegítima quando atuar de forma oculta, como ocorre nos *lobbies*, que acabam por excluir o exercício da cidadania do processo de decisão, correspondendo, portanto, a uma não-participação. E a participação regulada corresponde à prevista no texto

2.3- A Participação no Direito Tributário

No âmbito do Direito Tributário, no Brasil em especial, percebe-se claramente essa busca de um novo modelo de estado, ou pela conquista de novos espaços pela democracia, social ou participativa, ou mesmo um novo modelo de democracia representativa, seja nas propostas de Reforma Tributária, ou nos debates quanto aos fundamentos econômicos da tributação e aos fins sociais a que se destina, seja na luta para que os princípios tributários e garantias dos contribuintes sejam respeitados pela administração pública tributária brasileira.

Quanto à participação, exige o contribuinte maior eficiência na relação tributação/finalidade pública, tributação/investimento social, tributação/serviços públicos, para que a ineficiência na aplicação dos recursos tributários não gere a necessidade de instituição de novos tributos, desnecessários, se houver planejamento, exigindo, ainda, transparência e controle. Portanto, o cidadão-contribuinte almeja participar mais não somente das decisões legislativas quanto aos tributos que serão instituídos, o que já é garantido pela democracia representativa, mas também quanto à aplicação das receitas financeiras advindas dessa tributação – orçamento participativo¹⁶⁵; quanto à forma de pagamento e de apuração dos tributos, visando a simplificação e a economicidade da forma; quanto à forma de cobrança dos tributos, garantindo-se o devido processo legal, participando do procedimento administrativo tributário, com direito à ampla defesa e ao contraditório – não somente assegurado formalmente pela norma Constitucional, mas concretamente garantido pelos agentes públicos, na aplicação da norma de tributação.

constitucional, através de normas que garantem ao cidadão possibilidade de agir e intervir na administração do estado. Sobre a idéia de liberdade e democracia são elucidativas as lições de TOURAINE, Alain. *Que es la democracia?* 2 ed. Buenos Aires: *Fondo de Cultura Económica*, 1995, e de QUINTANA, Segundo V. Linares. *Tratado de la ciencia del derecho constitucional – argentino y comparado*. T. 1. Buenos Aires: Alfa, 1953.

¹⁶⁵ No Brasil, com o advento da Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que regulamentou os artigos 163, 165 e 169 da Constituição Federal, os quais tratam das Finanças Públicas, todas as esferas de governo e inclusive as empresas estatais dependentes, estão sujeitas a rigoroso controle quanto aos gastos públicos, devendo privilegiar o planejamento de suas ações, instituir o orçamento participativo, garantir a transparência de todos os atos da administração, e realizar audiências públicas para demonstrar a forma como o dinheiro público está sendo investido, além de, em nome do equilíbrio das contas públicas, instituir e cobrar todos os tributos constitucionalmente previstos, se necessitarem de transferências voluntárias, renunciando à receita tributária somente depois da comprovação de que esse fato não afetará as metas planejadas. Essa lei complementar brasileira incentiva a participação, e suas normas garantem a transparência, reafirmam a democracia, no modelo já referido.

A participação na função administrativa, e portanto na tributária, é uma forma de garantia do princípio da eficiência da administração, porque se adota não somente a melhor solução a participativa, como também a mais legítima¹⁶⁶, porque decorre da cooperação e dos interesses dos administrados.¹⁶⁷ Esses são alguns dos novos “espaços” – públicos – tributários que a democracia participativa deverá garantir, e está garantindo, aos cidadãos, contribuintes ou não, constituindo o novo modelo de Estado do século XXI.

Esse estado democrático participativo e social do início do século XXI ainda não está perfeitamente delineado, e vem se alterando, conforme a sociedade e suas necessidades, influenciado por fenômenos sociais e econômicos que repercutem no espaço estatal, como a globalização da economia, as crises financeiras mundiais, o desenvolvimento da tecnologia e da ciência, a necessidade de compartilhar essas informações científicas; além do crescimento do terceiro setor, que se organizou nas sociedades mais desenvolvidas e passou a assumir numerosas funções antes exclusivamente estatais, onde há debate acerca da participação e sua extensão; e além da imposição do equilíbrio fiscal, seja em nome da segurança da globalização da economia e dos detentores do capital, que investem nos países menos desenvolvidos, seja para garantir a eficiência do Estado, aliado à consciência do esgotamento e da escassez de recursos tributários para atender a todas as necessidades públicas.

Outros fatores que influenciam o novo modelo estatal dizem respeito ao debate que se estabeleceu quanto à privatização, descentralização e codificação, para estabelecimento do que é público e o que pode ser privatizado, o que é função do Estado e que o que pode ser compartilhado com os cidadãos, o que é privado e pode ser controlado pelo Estado, e ainda o que é privado e não necessita da interferência do Estado.

O estudo do ato administrativo, ou do procedimento administrativo, de natureza tributária, em especial o Lançamento, será efetuado a partir desse contexto, seguindo a linha do novo modelo, ou do novo tipo de Estado democrático participativo e social,

¹⁶⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da Participação Política**. Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 88. O princípio da eficiência foi acrescentado ao art. 37 da Constituição Federal de 1988, pela Emenda Constitucional n. 19, 4 jun. 1998. A atual redação do art. 37, *caput*, da CF/88 prevê: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”.

¹⁶⁷ O grau de participação e a forma de sua implantação é o que deveria estar sendo discutido no plano estatal, porém raros são os debates acerca desse tema, com exceção talvez do terceiro setor, em especial em matéria tributária.

exigindo, portanto, revisão de conceitos jurídicos para sua adaptação à nova realidade sócio-política do século XXI.

CAPÍTULO II

O ATO ADMINISTRATIVO E SUA ESTRUTURA

1 – ATO-NORMA ADMINISTRATIVO

1.1- Fato jurídico e Ato jurídico

Fatos são situações da vida que ocorrem pela vontade do homem ou por eventos da natureza ou de animais que independem da conduta humana. Quando os fatos interferem, direta ou indiretamente, nas relações sociais, a comunidade jurídica passa a regulá-los, através das normas jurídicas, imputando-lhes efeitos jurídicos que repercutem na convivência social. A partir de então, o fato, antes simples acontecimento do mundo, passa a ser fato jurídico. Alguns fatos irrelevantes, portanto, permanecem sem normatização, enquanto outros, relevantes, passam a integrar o mundo jurídico, gerando direitos, deveres, obrigações, pretensões, ou outros efeitos.¹⁶⁸

O fato, ensina Lourival VILANOVA, “... *juridiciza-se, ingressa no conjunto-Direito por incidência do dever-ser. Num corte abstrato: é mera facticidade indiferente à forma deôntica de qualificação do dever-ser. A necessidade – cabe dizer – deôntica reside em nível da proposição normativa: aqui a consequência resulta necessariamente devida pelo antecedente.*”¹⁶⁹

A proposição normativa resultante da juridicização do fato tanto modifica o mundo social, impondo condutas aos indivíduos, quanto decorre dele. Os fatos jurídicos constituem criações e valorações do homem; resultam, portanto, da conduta humana, enquanto os fatos não-jurídicos têm por elemento referencial um dado natural, um acontecimento da vida.

Fato jurídico pode ser conceituado como “... *um evento material ou uma conduta humana, voluntária ou involuntária, preordenada ou não a interferir na ordem*

¹⁶⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 8-9.

¹⁶⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 116.

*jurídica. Basta que o sistema normativo lhe atribua efeitos de direito para qualificar-se como um fato jurídico”.*¹⁷⁰

A norma jurídica, enquanto comando dirigido à sociedade, é algo abstrato, mas quando refere a um fato concreto, prevê uma hipótese, com referência a uma situação fática. Essa situação fática pode nunca acontecer e nesse caso as consequências atribuídas pela norma jurídica não se realizarão. No entanto, é comum que em alguma oportunidade da vida o fato juridicizado se concretize, fazendo atuar a norma, impondo um comportamento a quem a ela estiver obrigado.

O fenômeno jurídico possui três dimensões: (i) política; (ii) normativa e (iii) sociológica.

Na dimensão política a comunidade jurídica separa os fatos da vida que considera relevantes para o relacionamento humano, e edita normas jurídicas para regulá-los, no plano da dimensão axiológica. No plano normativo, na segunda dimensão, os fenômenos jurídicos passam a integrar o direito. A norma jurídica é analisada através de sua incidência sobre o suporte fático, atuando sem que a vontade das pessoas possa influenciar nas consequências previstas, na dimensão dogmática. Na dimensão sociológica, ocorre a subordinação dos fatos da vida à norma jurídica que os previu ou regulou. Deverá haver perfeita consonância entre o que prescreve a norma e a conduta exteriorizada na sociedade, pois se não houver, ou a realidade social é diferente das normas prescritas, ou o aparelhamento estatal encarregado de realizar o Direito é insatisfatório.¹⁷¹

Há na doutrina quem faça ainda distinção entre fatos e objetos da experiência, sendo aqueles a representação lingüística sobre os acontecimentos, pessoas, manifestações e as coisas; e estes, os próprios enunciados emitidos, *aquilo acerca do que fazemos afirmações*.¹⁷² A condição para a verdade das proposições, para a aceitação dos enunciados emitidos acerca dos objetos, consiste no acordo potencial de todos os demais que

¹⁷⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 323.

¹⁷¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato...**, *op.cit.*, p. 15.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 85. O citado tributarista segue os ensinamentos, nesse ponto, de HABERMAS, Jürgen, citando as observações desse filósofo acerca da diferença entre fatos e objetos da experiência contidos na obra *Teoria de la acción comunicativa: complementos y estudios previos* (Madrid: Cátedra, 1994, p. 117).

participam do diálogo, ou seja, tanto o interlocutor, quanto os que com ele participam do diálogo, precisam atribuir o mesmo predicado ao objeto analisado.¹⁷³

A distinção entre evento e fato, proposta por Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, leva em consideração a realidade, atribuindo ao primeiro a característica de mero enunciado sem preocupação com a sua concretização¹⁷⁴; conceituando o fato como um elemento lingüístico que organiza uma situação real, atestando a ocorrência do evento.

Não há uniformidade na doutrina quanto à conceituação e classificação dos fatos jurídicos, e como não é o objetivo deste trabalho aprofundar esse estudo, adotaremos a classificação proposta por Marcos Bernardes de MELLO, que por sua vez segue a orientação metodológica de PONTES DE MIRANDA.¹⁷⁵

Enquanto a concretização de alguns fatos ocorre exatamente de acordo com o que prescreve a ordem jurídica nos fatos lícitos, outros representam a violação das normas jurídicas, a negação do direito, mas ambos são fatos jurídicos.¹⁷⁶

O jurista citado, portanto, divide o fato jurídico *lato sensu* em: (1) Fatos Lícitos, que por sua vez se subdividem em: (1.1) fato jurídico *stricto sensu*; (1.2) ato-fato jurídico; (1.3) ato jurídico *lato sensu*, o qual é subdividido em: (1.3.1) ato jurídico *stricto sensu* e (1.3.2) negócio jurídico. (2) Fatos Ilícitos, subdivididos em: (2.1) segundo o suporte fático: (2.1.1) fato ilícito *stricto sensu* – ato-fato ilícito ou ato ilícito civil; (2.1.2) fato ilícito criminal – crime e contravenção penal; (2.2) segundo a eficácia: (2.2.1) ato ilícito indenizatório; (2.2.2) ato ilícito caducificante; (2.2.3) ato ilícito invalidante.¹⁷⁷

O ato jurídico *lato sensu* representa o fato jurídico que tem por suporte fático um ato humano volitivo, consciente e dirigido à obtenção de um resultado protegido, permitido pelo Direito – não proibido – e possível.¹⁷⁸

¹⁷³ ALEXY, Robert. *Teoria...*, *op.cit.*, p. 107-115.

¹⁷⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.

¹⁷⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato...*, *op.cit.*, p. 98-99O citado jurista, assim como faz PONTES DE MIRANDA, identifica como elementos nucleares ou diferenciais dos fatos (i) a conformidade ou não-conformidade do fato jurídico com o direito, e (ii) a presunção ou não de ato humano volitivo no suporte fático hipotético.

¹⁷⁶ Muitos doutrinadores não aceitam os fatos ilícitos como jurídicos, aduzindo que não pode ser considerado jurídico aquilo que é contra o jurídico, que viola o direito; e que se a função do fato jurídico, ou do ato jurídico, é criar direitos e obrigações para a pessoa que o praticou, segundo sua vontade, não poderia o fato ilícito ser igualado ao lícito, porque somente cria obrigações e que independem da vontade de quem o praticou.

¹⁷⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato...*, *op.cit.*, p. 104.

¹⁷⁸ O conceito adotado e a classificação de ato jurídico, também será a mesma defendida por MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato...*, *op.cit.*, p. 121-138.

A vontade tende a se exteriorizar para compor o suporte fático do ato jurídico, seja em simples manifestações ou em qualificadas declarações, cabendo à norma jurídica exigir a forma pela qual a vontade integrará o ato.

Somente a vontade consciente compõe o ato jurídico, ou seja, somente a declaração ou manifestação conhecida e desejada por aquele que pratica o ato é relevante. É necessário o conhecimento das circunstâncias que envolvem a manifestação da vontade, ou sua declaração, posto que seu desconhecimento implica a inconsciência da vontade, a sua inexistência. A inconsciência difere do erro, pois naquela não há sequer o ato jurídico, por ausência de vontade, e neste o ato existe, havendo vontade, mesmo defeituosa. No erro o ato jurídico *stricto sensu* ou o negócio jurídico existem mas são anuláveis. Na inconsciência há insuficiência do suporte fático, o ato não existe.¹⁷⁹

O resultado lícito e possível constitui o terceiro elemento do ato jurídico. Todo ato jurídico visa alterar a situação jurídica dos envolvidos, pelos efeitos que produz ou pode produzir, tendo uma “... *atribuição específica de cunho prático que a ordem jurídica encampa e protege (...) Essa atribuição constitui o objeto do ato jurídico, e se caracteriza pela eficácia que as normas jurídicas lhe imputam*”.¹⁸⁰

A atribuição específica que dá sentido ao objeto do ato confunde-se com o *fim do ato jurídico*, mas não necessariamente com a causa e com o motivo desse ato, porque estes dois últimos elementos do ato são mais abrangentes que o primeiro.¹⁸¹

Ato jurídico *lato sensu*, pode portanto ser definido como o fato em que “...a vontade consciente constitui o elemento cerne de seu suporte fático. Os atos jurídicos “*lato sensu*” se dividem, por sua vez em ato jurídico “*stricto sensu*” e negócio jurídico, classificáveis, ainda, segundo o campo da Ciência Jurídica em que nascem, em atos e

¹⁷⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato...*, *op.cit.*, p. 124-125.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 126. O jurista conceitua *objeto do ato jurídico* como sendo a “...*atribuição específica que lhe é imputada pelas normas jurídicas que, criando, modificando ou extinguindo relação jurídica, de algum modo, altera o conteúdo da esfera jurídica*”. O objeto do ato há de revestir-se de três características fundamentais: existência, licitude e possibilidade.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 128. Marcos Bernardes de MELLO adota o mesmo conceito de PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*, v. III, 3 ed. (Rio de Janeiro: Bosch, 1972), ao entender *fim do ato jurídico* como aquilo que de positivo ou negativo ocorre na esfera jurídica daquele que o pratica, confundindo-se com o seu objeto, tendo o mesmo sentido de *atribuição jurídica* ou eficácia jurídica do ato. A *causa* do ato seria a atribuição jurídica do negócio, diretamente relacionada com o fim prático que se obtém em decorrência dele. Por *motivo* entende a razão intencional e determinante do negócio, que não se confunde com o motivo pelo qual ele se realiza, que somente tem relevância quando há exigência de sua declaração para a realização do negócio, ou traduz uma condição.

*negócios jurídicos de direito privado ou público, direito processual, constitucional, administrativo, civil, comercial e assim por diante”.*¹⁸²

1.2- Ato administrativo e Função administrativa na conceituação adotada pelo Direito Administrativo

O ato administrativo, como ato jurídico que é, decorre do gênero fato jurídico. Quanto ao elemento vontade, que expressa o comportamento humano voluntário, como atributo do ato jurídico e, portanto, também do ato administrativo, pondera Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO que em verdade pode não restar presente em todos os atos jurídicos, posto que muitos deles podem surgir “casualmente”, sem que o seu executor tenha manifestado qualquer vontade na sua expedição.¹⁸³ Cita como exemplos as máquinas “parquímetros” que automaticamente expedem multas sempre que excedido o prazo regulamentar de estacionamento; ou os semáforos, que contém as ordens de “parar” e de “seguir”, por sinais luminosos, controlados por computador, que podem ser programados para alterar o tempo de cada sinal luminoso em determinadas horas do dia, ou sempre que verificarem “congestionamentos” nas vias públicas. Nesses casos, não há comportamento humano voluntário, nem se pode falar em *vontade das máquinas*, mas há ato administrativo. O mesmo jurista lembra, ainda, que, nos atos plenamente vinculados, a vontade do agente que os pratica é irrelevante, pois a decisão tomada decorre totalmente da lei.¹⁸⁴ Portanto, a vontade manifestada pelo homem não pode ser a única distinção entre ato e fato jurídico, ensina o citado jurista.¹⁸⁵

¹⁸² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano de Validade**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 2-3.

¹⁸³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso...**, *op.cit.* p. 324.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 325. O autor entende por atos vinculados “... aqueles que a Administração pratica sob a égide de disposição legal que predetermina antecipadamente e de modo completo o comportamento único a ser obrigatoriamente adotado perante situação descrita em termos de objetividade absoluta.” *Idem*.

¹⁸⁵ A manifestação da vontade como elemento do ato administrativo é trazida do Direito Civil que a utiliza para definir o ato e o negócio jurídico nas relações entre particulares. No entanto, no âmbito administrativo, consoante as lições de MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. São Paulo: RT, 1999, p. 152, as decisões “... não são tomadas sob um enfoque particularizado, para produzir efeitos sobretudo entre partes...” o que ocorre é uma avaliação mais ampla dos interesses em confronto, tendo em vista o interesse público. A vontade que se exprime no ato administrativo, para a jurista, é hoje entendida objetivamente e não mais subjetivamente, “... sendo uma das consequências do princípio da impessoalidade que norteia as atividades da Administração brasileira (art. 37, caput, da Constituição Federal)”.

Propõe o jurista que a distinção entre ato e fato jurídico, relevante ao Direito Administrativo porque a administração não somente pratica atos como também fatos jurídicos, se dê pela prescritividade dos enunciados: *“Atos Jurídicos são declarações, vale dizer, são enunciados; são “falas” prescritivas. O ato jurídico é uma promúncia sobre certa coisa ou situação, dizendo como ela deverá ser. Fatos Jurídicos não são declarações; portanto não são prescrições... O fato não diz nada, apenas ocorre. A lei é que fala sobre ele.”*¹⁸⁶

O ato administrativo também é conceituado por Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO como *“... a manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que tem por objeto constituir, declarar, confirmar, alterar ou desconstituir uma relação jurídica, entre ela e os administrados ou entre seus próprios órgãos e entidades”*.¹⁸⁷

José CRETELLA JÚNIOR, por sua vez, parte da premissa de que o ato administrativo constitui uma espécie de ato jurídico, que pode ser ditado pela administração, pelas autoridades públicas de outros poderes, e excepcionalmente pela pessoa privada sendo este ato dependente da manifestação do estado.¹⁸⁸ Define o ato administrativo *“latíssimo sensu”* como *“... a manifestação do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.”*¹⁸⁹

Ato administrativo, para Marcelo CAETANO, corresponde a toda *“...conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício de um poder público e para consecução de interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto.”*¹⁹⁰ A vontade aduzida pelo doutrinador é a conduta voluntária do agente que emite o ato, traduzida no cumprimento da lei. Essa vontade difere da vontade particular do agente e traduz a vontade da administração enquanto representante da vontade social. Considera o ato administrativo como ato unilateral, de efeitos concretos, regido por normas de Direito Público e emitido por um órgão da administração. Não considera como atos

¹⁸⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.* p. 326.

¹⁸⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso...*, *op.cit.*, p. 97.

¹⁸⁸ CRETELLA JÚNIOR, José. *Dos Atos Administrativos Especiais*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 66.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 66-67.

¹⁹⁰ CAETANO, Marcelo. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 1989, p. 121.

administrativos as leis, as sentenças, os regulamentos e os atos de jurisdição contenciosa que considera jurisdicionais mesmo quando expedidos pela administração.¹⁹¹

O conteúdo do ato administrativo “...*podrá estar integrado, además, de por una declaración de voluntad, por una manifestación de juicio, de deseo, de conocimiento...*”, complementa Rafael Entrena CUESTA, admitindo também a vontade, consciente e exteriorizada, como integrante do ato jurídico administrativo e apta a produzir efeitos jurídicos.¹⁹²

A expressão ato administrativo, ensinam Oswaldo Aranha BANDEIRA DE MELLO¹⁹³ e Manuel Maria DIEZ¹⁹⁴, passou a ser utilizada no Direito depois da Revolução Francesa¹⁹⁵, e em especial para determinar a matéria que competia ao contencioso administrativo, e que, portanto, escapava da autoridade judicial.¹⁹⁶

Por atos administrativos entendiam-se somente os atos jurídicos dos órgãos da administração do estado. Os atos da administração tinham conteúdo muito mais amplo, para abranger todos os atos materiais, de execução, de obra, de prestação de serviço, assim como os atos jurídico-administrativos de direito privado e os de direito público. Essa concepção evoluiu para um conceito subjetivo, orgânico-formal, e para um conceito objetivo, material, do ato administrativo, conforme o entendimento acerca dos órgãos administrativos ou da função administrativa. Nessa concepção, existem duas espécies de atos administrativos: os normativos e os executivos, restando excluído apenas o ato jurisdicional - para os que admitem que os atos legislativos estariam abrangidos pelo conceito de ato administrativo. O conceito de ato administrativo, no sentido material ou objetivo pode ser expresso como a “...*manifestação da vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta e pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direto e*

¹⁹¹ Considera os atos de jurisdição contenciosa como atos jurisdicionais porque a administração, nesse caso, ao resolver o conflito concreto, não atua como interessada (como parte) na defesa dos interesses públicos administrativos, mas como Estado interessado na aplicação da Lei para solução do conflito de forma imparcial. In Caetano, Marcelo, *op.cit.*, p.121.

¹⁹² ENTRENA CUESTA, Rafael. *Curso de Derecho Administrativo*. v. I. 9 ed. Madrid: Tecnos, 1986, p. 202.

¹⁹³ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 411-412.

¹⁹⁴ DIEZ, Manuel Maria. *El Acto Administrativo*. 2 ed. Buenos Aires: Argentina, 1961, p. 101.

¹⁹⁵ Segundo GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1990, p.465, o conceito de ato administrativo surge na França acompanhando o princípio da separação entre administração e justiça, portanto o ato jurisdicional não é ato administrativo, e essa concepção prevalece até hoje naquele país.

¹⁹⁶ Antes da Revolução Francesa os atos administrativos eram chamados de atos do Rei, da Coroa ou atos do Fisco. Somente com o advento do Estado de Direito ocorre a submissão do Poder Executivo, e de seus atos administrativos, à Lei, conforme ensina DIEZ, Manuel Maria, *El Acto...*, *op.cit.*, p. 102.

imediatamente, para produzir efeitos de direito". No sentido subjetivo, orgânico-formal, corresponde ao *"...ato emanado de órgãos encarregados da Administração Pública, compreendendo os integrantes do Poder Executivo, ou mesmo dos outros, desde que tenham a mesma estrutura orgânico-formal daquele, como sejam as Secretarias do Legislativo e do Judiciário."*¹⁹⁷

A noção de ato administrativo, estudada a partir da administração e dos demais órgãos do estado, que ao exercerem a função administrativa possuam um regime jurídico homogêneo – teoria orgânica do ato – cumpre, para alguns doutrinadores, a importante função de garantir o respeito aos direitos dos administrados, pela submissão do Estado e de seus atos ao Direito.¹⁹⁸

Juan Carlos CASSAGNE comentando a teoria do ato administrativo como produto da função administrativa, vislumbra a existência de três teorias para explicá-la: a tese objetiva, a tese subjetiva e a mista, como combinação das anteriores. Pelo critério subjetivo ou orgânico, é importante identificar o órgão do estado do qual emana o ato administrativo. Serão administrativos somente os atos emanados de órgãos administrativos, excluindo-se os atos legislativos e os judiciais. Dentro dessa corrente subjetiva, há os que tomam o conceito material de função administrativa para atribuir o conceito subjetivo de ato administrativo, sofrendo críticas pela contradição lógica entre as concepções objetiva e subjetiva. Outra corrente, ainda, utiliza o critério orgânico tanto para a função administrativa como para o ato administrativo, excluindo da mesma forma os atos legislativos e judiciais do conceito, embora os admitindo materialmente administrativos, como é o caso da nomeação e da remoção de funcionários públicos. O jurista citado não aceita a tese subjetiva porque todos os atos, sejam eles ditados por órgãos administrativos, legislativos ou judiciários, são regidos por idênticos princípios de Direito Administrativo, aplicáveis quanto aos requisitos, vícios, nulidades, extinção, *etc*, logo devem todos ser incluídos no conceito de ato administrativo.

A teoria objetiva conceitua o ato administrativo a partir de seu conteúdo material, expresso no exercício concreto da função administrativa. São administrativos, portanto, não somente os atos emanados dos órgãos administrativos, como também os atos provenientes dos órgãos legislativos e judiciários. Segundo CASSAGNE essa teoria objetiva supera as contradições da tese subjetiva ao agrupar em uma categoria unitária os diversos atos

¹⁹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios...*, *op.cit.*, p. 413-414.

¹⁹⁸ CASSAGNE, Juan Carlos. *El Acto Administrativo*. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1974, p. 83.

com regime jurídico homogêneo, sem levar em conta o órgão que os emite, mas o exercício de uma atividade materialmente administrativa.¹⁹⁹

Quanto ao critério misto, que busca unificar a tese objetiva com a subjetiva, acaba por não eliminar as contradições que existem sobre a função administrativa, porque submete sua distinção ao princípio da separação de poderes, especialmente no que diz respeito à função jurisdicional.

Manuel Maria DIEZ²⁰⁰, antes de conceituar o ato administrativo, distingue-o sob o ponto de vista material e formal. Do ponto de vista material, o ato administrativo é aquele que deriva da manifestação de vontade de um órgão do estado – seja administrativo, legislativo ou judicial – ato de conteúdo administrativo, diverso da Lei e da sentença. Do ponto de vista formal, considera a natureza do órgão do qual emana o ato. Em princípio, do órgão executivo emanam atos administrativos, do legislativo, atos legislativos, do judiciário, atos jurisdicionais; todos executados por um agente administrativo, assim designado pela lei, para cumprir uma missão pública, ou prestar serviços públicos. No entanto, do agente público podem emanar atos legislativos ou jurisdicionais, que não seriam puramente administrativos. Por essa razão o autor distingue entre atos da administração, conceito amplo, e atos administrativos, em conceito estrito.

Atos da administração são os atos de caráter geral, abstratos, ou aqueles que produzem efeitos somente entre os órgãos de uma pessoa jurídica de direito público, ou na atividade interna da administração. Os atos administrativos referem-se a casos concretos, supondo o exercício de uma atividade concreta, emitidos no exercício específico de funções administrativas. Exclui do conceito de ato administrativo os que não produzem efeitos em face de terceiros ou perante os órgãos da administração, como é o caso dos atos emanados dos órgãos consultivos. Inclui no conceito de atos da administração a manifestação tácita da vontade.²⁰¹

Ato Administrativo, para DIEZ ”...es una declaración concreta e unilateral de voluntad de un órgano de la administración activa en ejercicio de la potestad administrativa.”²⁰²

Também admitindo que o ato administrativo decorre do exercício da função administrativa e não da natureza do órgão do Estado de onde é emanado, Agustín

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 87.

²⁰⁰ DIEZ, Manuel Maria. *El Acto...*, op. cit., p. 104-116.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 107.

GORDILLO defende a distinção entre as noções de função administrativa e de ato administrativo, bem como a submissão de todos os atos materialmente administrativos, mesmo que emanados do exercício da função legislativa e jurisdicional, aos princípios de Direito Administrativo.²⁰³

O citado jurista aceita que o ato administrativo emane também de entidade não estatal, ou de pessoa jurídica de direito privado que desempenha função pública, como é o caso das Corporações Profissionais, Entidades de Classe, Concessionários de Serviço Público, Universidades Privadas, que são pessoas jurídicas públicas, mas não são órgãos administrativos *stricto sensu*, mas ressalva que boa parte da doutrina coloca-se contra essa concepção.²⁰⁴

GORDILLO admite que o ato administrativo possa provir de entidades não estatais, mas nem todos os atos dessas entidades serão tidos como administrativos, mas somente aqueles que possuam características públicas, sujeitos aos princípios do Direito Administrativo. Ressalva o autor que tais atos, emitidos por entidade não estatal, representam a atual configuração de estado, posto que não se pode mais afirmar com absoluta certeza que os atos administrativos são aqueles que provêm unicamente de órgãos administrativos:

*“Finalmente, no debe olvidarse que la tendencia actual en el mundo se inclina en forma creciente por el otorgamiento de facultades o prerrogativas de poder público a órganos o entidades no estrictamente administrativas (el fenómeno de las personas jurídicas públicas no estatales), lo que hace suponer que de afirmarse esa tendencia también puede incrementar correlativamente el número y la variedad de actos administrativos que pueden presentarse. Como se advierte, en modo alguno puede sentarse en forma absolutamente categórica el principio de que el acto administrativo debe provenir de órganos administrativos.”*²⁰⁵

²⁰² *Ibidem*, p. 108.

²⁰³ GORDILLO, Agustín. *El Acto Administrativo*. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1969, p. 40.

²⁰⁴ GORDILLO, Agustín. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 41-47. Cita, como autores que não admitem ato administrativo emanado de entidade diversa da estatal: BIELSA, DIEZ, MARIENHOFF, FORSTHOFF. Cita, também, um doutrinador que admite que o ato materialmente administrativo emane de entidade não estatal: GONZÁLEZ PEREZ, Jesús, *El procedimiento administrativo*. Madrid: (s.n.): 1964, p. 296.

²⁰⁵ GORDILLO, Agustín A.. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 47-48.

A conceituação do ato administrativo a partir das funções do estado, da teoria da divisão de poderes, iniciada por DUGUIT e sua escola, passou a ser refutada pela doutrina, segundo a lição de Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA e Tomás-Ramón FERNANDEZ, ante as dificuldades de se vislumbrar na prática cada um dos poderes produzindo atos jurídicos típicos e unitários, pois todos têm práticas administrativas, diversas dos atos processuais e das sentenças, em atuação dinâmica, devido à organização complexa do Estado. Também foi refutada a teoria que entendia o ato administrativo como sentença judicial – teoria defendida por Otto MAYER – como ato da administração ditado ao súdito, posto que não considerava os demais atos internos, os atos interadministrativos, e mesmo os atos subvencionais, onde não há efeito constitutivo ou executório aparente.²⁰⁶

Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA e Tomás-Ramón FERNANDEZ partem da análise do ato administrativo em sentido amplo, para atribuir o conceito de ato administrativo em sentido estrito. Conceituam ato administrativo no sentido *lato* como “...*todo ato jurídico ditado pela Administração e submetido ao Direito Administrativo*”.²⁰⁷ E desse conceito excluindo os regulamentos, os atos contratuais e os atos de execução – para manter apenas as declarações – entendem, no sentido estrito, o ato administrativo como “...*o ato jurídico unilateral da Administração diferente do Regulamento e consistindo precisamente em uma declaração.*” Finalmente, definem o ato administrativo como sendo “...*a declaração de vontade, de juízo, de conhecimento ou de desejo realizada pela Administração em exercício de uma potestade administrativa distinta da potestade regulamentar.*”²⁰⁸

André Gonçalves PEREIRA distingue o ato administrativo a partir de seu conteúdo específico, concreto, determinado, e o define como “..*o acto voluntário de um órgão da administração que, no exercício da função administrativa, e usando de um poder público, concretiza em comandos individualizados o comando contido abstractamente na norma jurídica.*”²⁰⁹ O autor, adotando a teoria de Marcelo CAETANO, faz distinção entre a função administrativa e a função jurisdicional, portanto, e conclui que os atos administrativos podem emanar tanto do poder executivo, quanto do legislativo e do judiciário, no entanto,

²⁰⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso...*, op.cit., p. 464-465.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 466.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 468.

²⁰⁹ PEREIRA, André Gonçalves. *Erro e Ilegalidade no Acto Administrativo*. Lisboa: Ática, 1962, p. 79-95.

devem ter conteúdo concreto, específico, excluindo-se as leis, os regulamentos de caráter geral, porque os específicos e concretos são atos administrativos, e as sentenças.²¹⁰

Importante destacar, ainda, a posição de Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, quanto ao ato administrativo e sua relação com a administração. Defende o douto jurista que a noção de ato administrativo “...*não deve ser tributária da noção de Administração Pública (conjunto de órgãos do Poder Executivo, autarquias e demais sujeitos da Administração indireta), porque, de um lado nem todo ato da Administração é ato administrativo, e, de outro lado, nem todo ato administrativo provém da administração.*”²¹¹

O ato administrativo, no conceito amplo adotado por Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, constitui “...*a declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional*”. Nesse conceito estão albergados os atos gerais e abstratos, como os regulamentos, as instruções e resoluções, e, ainda, os atos convencionais como os contratos administrativos.²¹²

O conceito de ato administrativo amplo serve também para o ato *stricto sensu*, acrescentando-se apenas as características da concreção e da unilateralidade. Conseqüentemente, ficam excluídos desse conceito estrito os regulamentos, instruções, resoluções, visto serem atos abstratos, e os contratos administrativos, por serem atos convencionais.²¹³

1.3- Elementos do ato administrativo segundo alguns administrativistas

1.3.1- ODÍLIA FERREIRA DA LUZ OLIVEIRA

A jurista paranaense considera elementos do ato administrativo, necessários para sua formação ou aperfeiçoamento, o agente ou sujeito, o objeto e a forma, que são os

²¹⁰ *Ibidem*, p. 95.

²¹¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 329.

²¹² *Ibidem*, p. 330-331.

²¹³ *Idem*.

Sujeito é a pessoa que pratica o ato, um agente da administração ou uma pessoa a quem foram atribuídas determinadas quantidades de poder, por lei, que tenha competência e capacidade para a prática do ato. A competência pode ser fixada em razão da matéria, do lugar, do grau e, por vezes, do tempo.²¹⁸

O conteúdo é o próprio ato, a prescrição dele e não se confunde com o objeto, que não é condição de validade do ato, nem é seu elemento. O objeto deve ser lícito, possível – física e juridicamente – certo e determinado, razoável e moral, sob pena do vício alcançar o conteúdo do ato, em virtude da prescrição estar viciada, porque recai sobre objeto indevido.

A finalidade, ou fim remoto, “...é o conjunto de atribuições assumidas pelo Estado e encampadas pelo ordenamento jurídico.”²¹⁹

Diferenciando formalidade de forma, entende aquela como prevista no ordenamento, sendo passível de vício, enquanto que esta jamais o será.

Vê como motivo o pressuposto de fato, as circunstâncias objetivas que autorizam a prática do ato.

A causa, que não se confunde com o motivo, é uma relação de adequação entre os pressupostos de fato e o seu conteúdo.

1.3.3- MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO

O jurista propõe uma análise concreta do ato administrativo, decompondo-o em cinco elementos. O ato administrativo possui “...uma causa motivante de uma condição ‘competência’, do que se contém no objeto, o que se pretende na finalidade e o valor do revestimento na forma.”²²⁰

A causa motivante do ato surge por razões psicológicas de livre apreciação do agente que o pratica, por motivos jurídicos na procura da finalidade pública, ou por necessidade de interesse público a satisfazer. A causa não se confunde com os motivos do ato, estes provenientes da lei e dos fatos. A noção de causa, no entanto, “...é simultaneamente um

²¹⁸ *Ibidem*, p. 65.

²¹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Ato...*, *op.cit.*, p. 66.

²²⁰ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos Administrativos*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 81.

elemento de fato e um elemento legal, é o fato determinante da categoria jurídica do ato”²²¹, sendo bastante sutis as diferenças entre causa e motivo. A causa estabelece a relação de base ou o nexo de legitimidade do ato, sua razão de existência, ou seja, a “...*exação do comportamento administrativo quando sustentada em poderes conferidos*”.²²²

A competência, como segundo elemento do ato, depende da existência da causa e decorre do poder resultante da lei e do princípio da legalidade administrativa. A competência deve ser analisada segundo a matéria, conforme a função e a jurisdição.

O objeto, que é o conteúdo do ato, tem estreita relação com a competência do agente que pratica o ato, e com a finalidade almejada com sua prática.

A finalidade exterioriza o objeto, traduzindo executoriedade na exigibilidade, marcando o exercício da função administrativa e do ordenamento jurídico, passando a envolver o princípio da legalidade sempre atuando nos efeitos jurídicos. Há verdadeira harmonização da finalidade com a causa e o objeto, gerando resultado não diverso do permitido na lei.²²³

A forma, quando escrita, destina-se a dar efeitos coercitivos e declaratórios ao ato administrativo. Por meio da forma atende-se a finalidade para dar sentido ao objeto do ato. Somente pela forma o ato adquire condições de executoriedade e passa a existir. A forma é portanto elemento de validade, e pode manifestar-se de diversas maneiras, não somente na forma escrita, pois o que importa é o “...*comportamento dos sujeitos públicos na perseguição de efeitos administrativos*”.²²⁴

1.3.4- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA

Ensina o jurista português que, embora a Ciência do Direito administrativo considere como cinco os elementos do ato administrativo – sujeito, pressupostos de emanção do ato, forma, conteúdo – objeto – e fim, ou interesse que se destina satisfazer – outros elementos podem ser acrescidos, como a vontade, ou ainda substituídos, como é o caso dos pressupostos pela causa.

²²¹ Umberto Fragola, *apud* FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos...*, *op.cit.*, p. 82.

²²² FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Atos...*, *op.cit.* p. 83.

²²³ *Ibidem*, p. 85.

²²⁴ *Ibidem*, p. 87.

A competência do autor do ato é um dos requisitos legais de sua validade. A competência, segundo Marcelo CAETANO, é um complexo de “poderes” formais conferidos pela lei, genericamente, para a realização das atribuições dos órgãos da administração. A análise da competência deve ser feita a partir do fato que ensejou a prática do ato, em confronto com a lei que confere poderes para sua emissão. Depois, a análise deve ser feita a partir da matéria de que trata o ato, para em seguida investigar o tempo da sua produção, o território, a relação hierárquica, a autorização legal para a emissão do ato, em forma de delegação, avocação, autorização, e, finalmente, os casos de competência conjunta.²²⁵

Ainda como requisito de validade do ato administrativo, ao lado da competência do agente, o jurista elenca a investidura legal do titular do órgão de onde emana o ato. Pondera que *“...é preciso que os indivíduos que emprestam a sua vontade psicológica ao órgão administrativo estejam legalmente investidos no seu cargo; quando as pessoas que actuam como titulares de um órgão administrativo não o forem legalmente, os actos por elas praticados serão também ilegais e inválidos.”*²²⁶

Embora a doutrina portuguesa costume incluir o estudo dos pressupostos no objeto do ato administrativo, prefere Mário Esteves de OLIVEIRA distingui-lo tanto do objeto quanto da causa do ato, reconhecendo entretanto que nem sempre essa distinção será tão simples de realizar. Os pressupostos são *“...as circunstâncias, as condições de facto e de direito de que depende o exercício de um poder ou competência legal, a prática dum ato administrativo.”*²²⁷

Os requisitos de validade quanto aos pressupostos referem-se à determinação de escolha dos fatos aptos a caracterizarem uma necessidade coletiva real, e que estejam previstos na lei.

Quanto ao objeto, identifica o objeto imediato como sendo o efeito jurídico criado ou declarado – declaração de vontade, juízo ou conhecimento que nele contido, a medida prescrita, o benefício concedido, o fato ou o direito declarado – e objeto mediato, como sendo as pessoas, os animais, as coisas e as relações jurídicas sobre as quais se produz o efeito jurídico do ato. O objeto há de ser certo, possível – física e juridicamente – e legal. Não

²²⁵ OLIVEIRA, Mário Esteves. **Direito Administrativo**, v.I. Lisboa: Almedina, 1980, p. 427-433.

²²⁶ *Ibidem*, p. 433-434.

²²⁷ *Ibidem*, p. 440.

basta que não seja contrário à lei é preciso que o objeto esteja previsto ou seja imposto pela lei; não basta a licitude, exige a legalidade.²²⁸

A forma do ato administrativo é a linguagem jurídica, o modo como se exterioriza ou se manifesta, o modo pelo qual os sujeitos agentes declaram juridicamente a sua vontade. As formalidades, quando previstas na lei, são via de regra essenciais, obrigatórias, porém, existe na doutrina a distinção entre formalidades essenciais e relativamente essenciais, vistas sob a óptica da invalidade dos atos administrativos. A forma pode ser escrita ou oral. Serão essenciais as formalidades cujo não atendimento gere a invalidade do ato. Serão relativamente essenciais as formalidades cuja preterição ou irregularidade não prejudique o objetivo do ato, previsto na lei, a invalidade somente acontecerá quando não se alcance o efeito ou interesse do ato.

O fim, a necessidade ou o interesse, que através dele o órgão administrativo visa atingir, somente tem relevância como elemento autônomo quanto ao ato discricionário, posto que quanto ao vinculado ele não existe, porque corresponde ao fim legalmente querido, o que se vislumbra com o enquadramento de todos os requisitos legais exigidos para a prática do ato. O fim do ato é elemento sempre vinculado.²²⁹

1.3.5- ODETE MEDAUAR

Odete MEDAUAR elenca, como a maioria da doutrina pátria, cinco elementos do ato administrativo: agente competente, objeto, forma, motivo e fim.²³⁰

A competência do agente, pensa a citada jurista, deve ser verificada a partir de três pontos: a) as matérias de sua atribuição (*ratione materiae*); b) o âmbito territorial em que as funções são desempenhadas (*ratione loci*); e c) o limite de tempo para o exercício de suas atribuições (*ratione temporis*). A competência decorre da lei e por ela é delimitada, podendo ocorrer delegação de competência ou avocação de atribuições de outros agentes.²³¹

Objeto e conteúdo, para MEDAUAR, são sinônimos, significando o efeito prático pretendido com a edição do ato administrativo, ou a modificação trazida ao ordenamento jurídico. A forma significa a exteriorização do ato, expressando tanto a decisão

²²⁸ *Ibidem*, p. 454.

²²⁹ OLIVEIRA, Mário Esteves. *Direito...*, *op.cit.*, p. 503.

²³⁰ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 3 ed. São Paulo: RT, 1999, p. 153.

em si, quanto as fases preparatórias. No entanto, em se tratando de ato oriundo de processo administrativo, este não significa aspecto de mera forma, mas exigência do princípio do devido processo legal.²³²

O motivo representa as circunstâncias de fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição do ato administrativo. A enunciação dos motivos recebe o nome de motivação, que nem sempre é exigida expressamente na lei, ou na Constituição, mas que deve constar de todos os atos administrativos.²³³

O fim é traduzido como o interesse público, que é a meta a ser atingida mediante o ato administrativo.

1.3.6- MANUEL MARIA DIEZ

Para Manuel Maria DIEZ os elementos do ato são a legitimidade e o mérito, considerados indispensáveis para que o ato seja legal.²³⁴

A legitimidade compreende: (i) órgão competente; (ii) declaração de vontade; (iii) objeto; (iv) forma. A competência é a quantidade de potestade que tem um órgão administrativo para emitir um ato, é a medida das atribuições que correspondem a cada função.²³⁵ Quanto à vontade, aduz que todo ato administrativo consiste em uma conduta voluntária de certo órgão da administração, e nesse ponto concorda com Marcelo CAETANO.²³⁶ Citando TRENTIN, acrescenta existirem três momentos no processo volitivo do órgão administrativo: a determinação, a declaração e a execução. A determinação consiste em identificar as necessidades a satisfazer e escolher os meios idôneos para realizá-la, completando-se o processo psicológico da vontade. A declaração é a exteriorização da determinação, da vontade. A execução é a finalização do processo volitivo tendente à satisfação da necessidade identificada a um fim.²³⁷

O mérito é a exteriorização do princípio da oportunidade, cujo conteúdo resulta de uma comparação entre a atividade realizada pela administração e por outros sujeitos

²³¹ *Idem.*

²³² *Ibidem*, p. 154.

²³³ *Ibidem*, p. 155.

²³⁴ DIEZ, Manuel Maria. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 158-159.

²³⁵ *Ibidem*, p. 165-166.

²³⁶ *Ibidem*, p. 196.

²³⁷ *Idem.*

de direito. O autor distingue o princípio da oportunidade do princípio da especialidade. Por oportunidade entende a boa administração, supõe a capacidade normal do ente, pressupondo um fim determinado. Por especialidade, que para o autor é inerente à capacidade jurídica dos entes administrativos, entende a indicação das limitações finalistas, pois os órgãos administrativos tem um conjunto de fins que constituem sua razão de existência, aos quais estão vinculados. Sendo assim, toda atividade que seja incompatível com os fins especiais, típicos, excede a capacidade jurídica do ente.²³⁸

A legitimidade viciada gera nulidade enquanto o vício no mérito gera revogação. São condições de legitimidade do ato administrativo: órgão competente, declaração de vontade, objeto e forma. O mérito como a exteriorização do princípio da oportunidade, impõe à administração uma atuação segundo os fins públicos do estado.²³⁹

1.3.7- JUAN CARLOS CASSAGNE

Juan Carlos CASSAGNE adota como elementos essenciais do ato: o elemento subjetivo, a causa, o objeto, a forma e a finalidade.²⁴⁰

O elemento subjetivo refere-se aos sujeitos e compreende a competência e a capacidade. Não é somente o sujeito o elemento do ato, mas um conjunto de regras que regem a atuação e as faculdades das partes intervenientes, as quais correspondem aos órgãos integrantes de uma pessoa jurídica pública, ao estado, ou a entidades estatais descentralizadas.

A competência é a medida do poder ou o complexo de funções atribuídas a um órgão administrativo, assim como as faculdades que correspondem ao ente público ou às entidades estatais descentralizadas. A capacidade é a mesma definida no direito privado, agregando para o agente público que pratica o ato as exigências das normas de direito público, e em se tratando de ato bilateral, também a capacidade, como tal definida no direito privado, do administrado para tal prática.

A causa compreende as circunstâncias e antecedentes de fato e de direito que justificam o ato administrativo.

O objeto constitui aquilo que o ato decide, certifica ou opina, através da declaração pertinente, sendo, portanto, o conteúdo do ato.

²³⁸ *Ibidem*, p. 251.

²³⁹ DIEZ, Manuel Maria. *El Acto...*, *op.cit.* p. 158-251.

A forma é a exteriorização da vontade humana no plano jurídico, em vista da consecução de um objeto determinado, através da finalidade do interesse público.

A publicidade está contida na forma, sendo uma garantia jurídica para a proteção dos administrados, a certeza e a segurança das relações jurídicas. Para CASSAGNE, assim como para a doutrina tradicional, a publicidade é requisito que traz eficácia ao ato, e na sua falta o ato será ineficaz, ainda que reúna todos os demais elementos essenciais. É a publicidade um requisito de exteriorização da vontade administrativa, sendo inerente à forma. Se a publicidade for exigência da lei, o ato só nasce quando publicado. Se a publicidade se cumpre de forma defeituosa o ato será inválido.²⁴¹

A vontade não é elemento do ato, mas antes um pressuposto, e compreende tanto a intenção quanto o fim.²⁴²

A motivação visa atender ao princípio da legalidade na atuação dos órgãos estatais, traduzindo uma exigência fundada na idéia de maior proteção dos direitos individuais. O autor adota um conceito amplo de motivação, que compreende a exposição de razões de fato e de direito que precedem e justificam a edição do ato.²⁴³

A finalidade é requisito essencial do ato que se relaciona com seu aspecto funcional, representando o fim de interesse público ou bem comum do ato perseguido. Deve atender à função administrativa e ao contido no ordenamento jurídico, sendo, portanto, um requisito de legalidade do ato, tanto na atividade vinculada quanto na discricionária.²⁴⁴

1.3.8- ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA

André Gonçalves PEREIRA entende que são elementos do ato administrativo: a competência, a forma, a causa e o objeto.²⁴⁵

Por competência entende o complexo de poderes funcionais, conferido por lei a cada órgão ou sujeito estatal.

²⁴⁰ CASSAGNE, Juan Carlos. *El Acto...*, op.cit., p. 181-183.

²⁴¹ CASSAGNE, Juan Carlos. *El Acto...*, op.cit., p. 187-223.

²⁴² *Ibidem*, p. 185.

²⁴³ *Ibidem*, p. 212.

²⁴⁴ *Ibidem*, p. 222-223.

²⁴⁵ PEREIRA, André Gonçalves. *Erro...*, op.cit., p. 97.

Quanto à forma, aduz tratar-se do modo pelo qual revela a vontade da administração.

O objeto – conteúdo – é a própria prescrição ou injunção que o ato contém, sendo, portanto, uma declaração de vontade ou de conhecimento.

A causa é o porquê do ato, enquanto o fim é o para que, sempre previsto em lei, é um elemento essencial e não se confunde com os motivos, nem se identifica com o fim. A causa é uma relação de adequação entre os pressupostos do ato e o seu objeto.²⁴⁶

A vontade não é elemento do ato, assim como também não o é o fim. Parte da distinção entre vontade normativa e vontade psicológica. A vontade normativa não tem existência autônoma. A vontade psicológica poderá ser elemento do ato na medida em que a sua presença seja necessária para a produção da vontade normativa, como ocorre quanto aos atos discricionários, porque nos vinculados é irrelevante a vontade psicológica do agente, e assim mesmo é a vontade orientada para um fim legal.²⁴⁷

Quanto ao fim, existe somente na vontade psicológica, tomando relevo apenas no ato discricionário, e conduz à vontade normativa. Se o fim não estiver de acordo com a vontade normativa haverá desvio de poder. Não concorda com os doutrinadores que colocam o fim como elemento do ato, embora sem autonomia, criticando a análise do fim como componente da vontade normativa e não da vontade psicológica. Conclui por aduzir que o fim não é elemento essencial do ato administrativo porque apenas tem relevância no ato discricionário, existindo somente na vontade psicológica.²⁴⁸

1.3.9- DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO

Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO adota a teoria quártupla acerca dos elementos do ato administrativo: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Competência é o elemento relativo ao sujeito ativo, sendo “...a *quantidade ou qualidade de poder funcional que a lei atribui às entidades, órgãos ou agentes públicos para executar a sua vontade*”.²⁴⁹ Deve haver estrita vinculação legal, posto que não somente a competência

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 98-101 e p. 110-111.

²⁴⁷ *Ibidem*, p. 107.

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 109.

²⁴⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso...*, *op.cit.*, p. 99.

nasce da lei como também dela decorrem a modificação, transferência, suspensão ou cessação.²⁵⁰

A finalidade relaciona-se com a legitimidade, visa os fins previstos na lei, podendo ser traduzida no interesse público, explícito ou não na norma legal, e buscado com a realização do ato. A forma é a exteriorização do ato, que encontra também na lei seus limites e exigências. O motivo é o pressuposto de fato ou de direito que determina ou possibilita o ato administrativo e difere da causa; a motivação consiste na explicitação dos pressupostos fáticos, vinculados ou não, do ato administrativo. O objeto é o resultado visado pelo ato, “...a alteração jurídica que se pretende introduzir relativamente às situações e relações sujeitas à ação administrativa do Estado”.²⁵¹

1.3.10- EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA E TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ

Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA e Tomás-Ramón FERNÁNDEZ dividem os elementos do ato administrativo em três grupos: (i) elementos subjetivos: administração, órgãos, competência, investidura legítima do titular do órgão. (ii) Elementos objetivos: pressuposto de fato, objeto, causa e fim. (iii) Elementos formais: procedimento e forma da declaração.²⁵²

Ao tratar dos elementos subjetivos, enfatizam que os atos administrativos só se podem manifestar através de uma administração pública no sentido formal; quanto aos particulares, somente admitem que emitam atos administrativos por delegação. Como a administração é composta de órgãos, eles somente poderão ordenar o ato se tiverem competência para sua emissão, assim como os agentes públicos que o concretizam deverão ostentar a investidura legítima para o exercício da atividade pública, no órgão emitente do ato.²⁵³

Quanto aos elementos objetivos, aduzem que o ato administrativo, enquanto exercício da potestade da administração, só se pode determinar em função do pressuposto de fato tipificado na norma que determina sua emissão. Essa hipótese de fato é sempre um elemento regulado do ato e, portanto, passível de controle jurisdicional. Todo ato

²⁵⁰ *Idem.*

²⁵¹ *Ibidem*, p. 100-101.

²⁵² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso...*, *op.cit.*, p. 472.

administrativo, enquanto exercício de uma potestade, deve atentar para o fim público almejado pela administração e contido na norma. A causa é a adequação ou congruência efetiva do ato com os fins próprios da potestade que se exercita. Os motivos do ato estão necessariamente incorporados à causa, e concentram em um só instrumento final todas as exigências dos requisitos objetivos anteriormente expostos.²⁵⁴

Ainda como elementos objetivos, ressaltam que a declaração pode ser explícita ou tácita – deduzida de uma conduta expressiva – e que seu conteúdo deve acomodar-se ao disposto no ordenamento, tendo por objeto um comportamento do súdito, de outra administração, de outro órgão, ou do titular do órgão; um fato; um bem; uma situação jurídica ou a sua própria organização. O objeto terá de ser lícito, determinado e possível.²⁵⁵

São elementos formais o procedimento e a forma de manifestação. O procedimento administrativo constitui uma reunião de atos que devem ser cumpridos até a resolução final, até a emissão do ato administrativo. É uma “...*ordenação unitária de uma pluralidade de operações expressadas em atos diversos realizados heterogeneamente (pela função, pela natureza) por vários sujeitos ou órgãos, operações e atos que, não obstante sua relativa autonomia, se articulam em ordem à produção de um ato decisório final.*”²⁵⁶

A forma do ato administrativo é, via de regra, escrita, para assegurar a certeza e a segurança jurídica. Podem ocorrer ordens verbais nas relações de polícia, ou acordos verbais nos órgãos colegiados, mas tais formas de emissão do ato administrativo não são a regra, senão meras exceções, ante a necessidade de eficácia imediata da situação de perigo que se tenta corrigir, ou para que uma providência seja rapidamente tomada.²⁵⁷

1.3.11- AGUSTIN A. GORDILLO

Para Agustín GORDILLO, os elementos do ato são: competência, vontade, objeto e forma.²⁵⁸

²⁵³ *Ibidem*, p. 473-474.

²⁵⁴ *Ibidem*, p. 475-478.

²⁵⁵ *Ibidem*, p. 480-482.

²⁵⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso...*, *op.cit.*, p. 484.

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 485-487.

²⁵⁸ GORDILLO, Agustín A. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 241.

A competência compreende o conjunto de faculdades que um órgão pode legitimamente exercer em razão da matéria, do território, do grau e do tempo.

A vontade, que somente existe em algumas hipóteses, é a vontade do funcionário, vontade psíquica, pode ser traduzida pelo concurso de elementos subjetivos – vontade dos indivíduos que atuam – e objetivos – o processo em que atuam e as escolhas intelectuais que aportam à declaração.²⁵⁹

A forma constitui o meio pelo qual a vontade administrativa se exterioriza, podendo servir para: (i) instrumentar a vontade e documentá-la; (ii) dar conhecimento ao público ou às pessoas afetadas pelo ato. Estão contidos na forma: a publicidade; a motivação – declaração das circunstâncias de fato e de direito, ou pressupostos do ato; e a forma escrita.²⁶⁰

O objeto do ato compreende seu conteúdo, assim entendido por aquilo que ele decide, certifica ou opina. O objeto deve ser lícito, juridicamente possível, legítimo.²⁶¹

1.3.12- CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, não aceitando a classificação que predomina na doutrina do Direito Administrativo, entende que existem apenas dois *elementos* do ato, *conteúdo e forma*, ao considerar elemento como realidade intrínseca do ato, ou parte de um todo.

Além dos elementos – conteúdo e forma – o ato possui também *pressupostos*, referindo-se à doutrina de CAJARVILLE PELUFFO, para quem os pressupostos são circunstâncias extrínsecas ao ato em si mesmo, que devem existir no momento em que o ato é emitido; e os elementos são os componentes que formam o ato, que o constituem, sendo-lhe intrínsecos.²⁶²

Os pressupostos do ato são divididos em (a) pressupostos de existência, e (b) pressupostos de validade.

São pressupostos de existência: (a.1) objeto, e (a.2) pertinência do ato ao exercício da função administrativa.

²⁵⁹ *Ibidem*, p. 269.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 309-318.

²⁶¹ *Ibidem*, p.244.

São pressupostos de validade: (b.1) pressuposto subjetivo, ou sujeitos, (b.2) pressupostos objetivos – motivo e requisitos procedimentais, (b.3) pressuposto teleológico, ou finalidade, (b.4) pressuposto lógico, ou causa, (b.5) pressupostos formalísticos, ou formalização.

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO não inclui a vontade nem entre os elementos nem entre os pressupostos do ato, porque a considera precedente à emissão do ato, e portanto não componente dele, não se constituindo de uma realidade jurídica, mas psicológica.²⁶³

Comentando os elementos do ato, Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO explica que o conteúdo é normalmente designado pelos demais doutrinadores como o objeto do ato, com o que não concorda. Conteúdo é aquilo que o ato decide, enuncia, certifica, opina ou modifica na ordem jurídica.

A forma é o revestimento exterior do ato, o modo pelo qual revela sua existência. A forma é diferente da formalização, sendo esta última um modo específico de apresentação da forma, um pressuposto formalístico, enquanto que aquela primeira é o meio de exteriorização do ato.²⁶⁴

Tratando dos pressupostos do ato, Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, ao discorrer sobre os de existência, comenta que o objeto não se confunde com o conteúdo, porque este fala sobre algo, enquanto aquele é a própria realidade de que se fala no conteúdo. O objeto é condição ou pressuposto de existência do ato porque sem ele não poderá surgir ato algum. Um ato administrativo, ou um conteúdo exteriorizado, incide sobre um objeto que precisa ter existência material, pois caso se apresente como mero fato, ato administrativo não será.²⁶⁵

Quanto à pertinência à função administrativa, lembra o citado jurista que o ato será administrativo quando imputável ao estado, quando proveniente de seus órgãos ou entidades; ou quando proveniente de entidades não-governamentais na gestão de negócios, ocasião em que tais pessoas agirão no exercício de função administrativa, ante a concessão de serviço público ou delegação para a função pública; e também quando provenientes de particulares requisitados para o desempenho de atividade administrativa.²⁶⁶

²⁶² Cajarville PELUFFO – *apud* BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 335.

²⁶³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 336.

²⁶⁴ *Idem*.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 338.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 339.

Comentando os pressupostos de validade, Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO refere-se ao sujeito como o produtor do ato, pessoa que tenha capacidade para a prática do ato e competência para a sua emissão. O vício no pressuposto subjetivo acarreta invalidade do ato.

O motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato administrativo, podendo ou não estar previsto na lei – se previsto, o agente somente pode praticar o ato se ocorrida a situação prevista, se não previsto, o agente tem liberdade de escolha da situação em vista da qual será editado o ato.

Motivo e motivação são realidades diferentes, porque esta integra a formalização do ato, e é a causa do ato, sua justificativa.

Os requisitos procedimentais são os atos jurídicos previstos em lei que precedem a emissão do ato administrativo, constituindo-se em condições para sua prática.

A finalidade “...é o bem jurídico objetivado pelo ato, o resultado previsto legalmente como correspondente à tipologia do ato administrativo, consistindo no alcance dos objetivos por ele comportados.”²⁶⁷

A causa é o vínculo de pertinência entre motivo e conteúdo, a correlação lógica entre o motivo e o conteúdo em função da finalidade do ato. Causa e motivo são realidades diferentes, enquanto este é pressuposto de fato, aquela é a relação entre ele e o conteúdo do ato, em vista da finalidade que a lei lhe atribui.

A formalização, por sua vez, é a maneira pela qual o ato é exteriorizado: normalmente de forma escrita, podendo ser oral, por exceção; podendo ou não ter forma prescrita em lei.²⁶⁸

1.4- Conceito de Ato-norma Administrativo

Da expressão *ato administrativo*, tal como é definida e utilizada pelo Direito Administrativo, consoante as lições de alguns dos renomados administrativistas antes expostas, podemos extrair duas realidades distintas: “...uma, o ato-fato da autoridade que configurou o fato jurídico suficiente, fonte material; outra, o produto desse processo, o ato-

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 340-351.

²⁶⁸ *Idem*.

norma administrativo, a norma individual e concreta que exsurge desse contexto existencial.”²⁶⁹

Para evitar a ambigüidade do termo *ato administrativo*, que na verdade encerra duas realidades distintas, adotaremos, seguindo os passos de Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO²⁷⁰, de Eurico Marcos Diniz de SANTI²⁷¹, e de Marcos Bernardes de MELLO²⁷², essa expressão no sentido do gênero de que são espécies o *ato-fato* e o *ato norma*.

O *ato-fato* corresponde ao ato da autoridade administrativa que representa o fato jurídico expresso no ato-norma; e a expressão *ato-norma* corresponde à norma individual e concreta por aquele ato-fato produzida.²⁷³

O ato-norma administrativo decorre da incidência de outras normas jurídicas, superiores, gerais e abstratas, que juridicizam o fato que desencadeia o ato-norma, de natureza individual e concreta.

*“Norma individual e concreta, o ato-norma administrativo ingressa no ordenamento jurídico, associando à descrição de um fato concreto uma relação jurídica que veicula, em um de seus termos, a figura do Estado ou de quem lhe faça as vezes”.*²⁷⁴

Não é somente do estado, da administração ou de órgãos estatais, que emanam atos-norma administrativos, senão também de entidades não-estatais, ou até de particulares, que exercem uma atividade pública, embora essas situações – atos-norma emanados de entidades não-estatais ou de pessoas físicas – não constituam a regra, senão a exceção, ou até uma mera possibilidade, posto que o estado foi criado e é mantido com a finalidade de emitir atos-normas administrativos, assim como para prestar serviços públicos,

²⁶⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 89.

²⁷⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op.cit. passim*.

²⁷¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 89.

²⁷² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano de Existência)**, *op.cit.*, p. 103-109. Sobre a questão da vontade como integrante do conceito de ato administrativo, e especialmente do ato-fato jurídico, nos reportamos aos esclarecimentos do jurista citado, na obra indicada, p.121-130.

²⁷³ É preciso destacar que a opção pela conceituação de ato administrativo como gênero de que são espécies o ato-fato e o ato-norma, não é pacificamente aceita na doutrina estrangeira ou brasileira, especialmente porque muitos doutrinadores não aceitam a expressão ato-fato jurídico. O ato-fato jurídico é classificado, nessa concepção que adotamos, como uma das espécies de fato jurídico *lato sensu*, ao lado do fato jurídico e do ato jurídico *lato sensu*. Para a maioria da doutrina o ato-fato jurídico seria uma espécie do ato jurídico *lato sensu*. Preferimos adotar a classificação ora proposta, diversa daquela traduzida pela maioria da doutrina, porque resolve, segundo pensamos, a ambigüidade que encerra a expressão ato administrativo, aceita pela linguagem vulgar, mas não pela linguagem da Ciência do Direito, e porque decorre de reflexões que remontam a PONTES DE MIRANDA e a Lourival VILANOVA, atualmente defendidas por Marcos Bernardes de Mello – que adota os ensinamentos de PONTES DE MIRANDA – por Eurico Marcos Diniz de SANTI – que segue os ensinamentos daqueles e também os de Lourival VILANOVA – e ainda por Paulo de BARROS CARVALHO.

²⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 90.

editar leis e resolver conflitos, visando organizar a sociedade, resolver controvérsias instauradas em seu seio, aplicar o direito e conceder direitos às pessoas, buscando o bem comum.²⁷⁵ Porém, independentemente da teoria a que se subordine a característica e a atual configuração de estado, é certo que os particulares estão assumindo muitas das funções públicas e das obrigações antes estatais, seja pela necessidade de maior participação no espaço público; pela escassez de recursos públicos para atender a todas as demandas sociais; ou porque o estado se deve ocupar de algumas atividades consideradas essenciais e eminentemente públicas, deixando a cargos dos particulares o exercício das demais atividades *não essenciais*.²⁷⁶ Essa colaboração maior da sociedade para com o estado e as atividades públicas gerou também a necessidade de revisão de muitos dos conceitos adotados e defendidos pelo Direito Administrativo, pois a realidade social nos conduz à aceitação de que muitos atos administrativos são praticados por pessoas estranhas à administração e aos órgãos estatais, mas são atos jurídicos submetidos ao regime de Direito Público e aos princípios do Direito Administrativo, logo, como tais devem ser tratados.²⁷⁷

O ato-fato é a materialização do suporte fático que fará incidir a norma jurídica geral e abstrata; é o resultado da conformação do suporte fático, a descrição normativa, sobre o qual incide a norma de estrutura, tornando-o jurídico, e fonte material de outra norma jurídica – que é chamado de *fato jurídico suficiente*, congregando procedimento e autoridade competente, esgotando-se na sua produção.

O ato-norma, ao contrário do ato-fato, não se exaure na sua manifestação, posto que, inovando o sistema jurídico, irradia efeitos jurídicos, de relação jurídica intranormativa²⁷⁸, enquanto norma jurídica individual e concreta. O ato-norma é, portanto,

²⁷⁵ Esse fato é ressaltado por GORDILLO, Augustín. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 41, que admite que entidade não-estatal pratique atos administrativos. E, também é admitido por BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 329-330, que aceita como administrativos atos emanados *de quem faça as vezes do Estado, como por exemplo, um concessionário de serviço público*.

²⁷⁶ O conceito de essencialidade não é também unívoco na doutrina, adotamos o conceito utilizado no Direito Administrativo, especialmente para os serviços públicos, filiando-nos à teoria *essencialista* que define os serviços públicos a partir das necessidades da coletividade (tese a que se contrapõe a *convencionalista-legalista*, que defende ser público o serviço expresso no texto constitucional como tal, ou nas Leis infraconstitucionais). Sobre o tema nos reportamos à obra de HERREN AGUILLAR, Fernando. *Controle Social de Serviços Públicos*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 113-116.

²⁷⁷ Sobre a atual configuração de estado nos reportamos ao Capítulo I, Seção 2, onde discorreremos acerca da participação, da democracia social, e da nova roupagem de que se reveste a organização estatal.

²⁷⁸ Toda relação jurídica se dá entre sujeitos de direito diferentes e em razão da ocorrência de determinado fato jurídico. As normas jurídicas podem ser de comportamento ou de estrutura. Aquelas juridicizam fatos, produzindo normas gerais e abstratas, ou normas individuais e concretas. A relação jurídica intranormativa surge a partir das normas individuais e concretas associadas a um fato concreto. Adotamos o conceito de SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Lançamento...*, *op.cit.*, p.77.

norma jurídica, e não se confunde com a sentença judicial, posto que decorre do exercício da função administrativa, mesmo quando expedido por órgãos jurisdicionais ou legislativos.²⁷⁹

Explica de SANTI que “*Relações jurídicas efectuais exsurgem de fatos jurídicos juridicizados por normas de comportamento. Relações jurídicas intranormativas, de fatos jurídicos, fontes do direito, que juridicizados por normas de estrutura inovam o ordenamento jurídico como normas individuais e concretas.*”²⁸⁰

A distinção entre ato e fato realizada no Direito Administrativo, como forma de resolver antiga celeuma instaurada no direito privado, a partir da prescritividade ou não do enunciado ou do evento não resolve a ambigüidade do termo ato administrativo. Ato é tido como enunciado prescritivo (norma), e fato como evento não prescritivo que a norma atribui efeitos jurídicos. A vontade psicológica, que para a maioria da doutrina caracteriza o ato administrativo, diferenciando-o do fato, onde esse elemento não tem relevância, está presente no ato-fato da autoridade, na composição do suporte fático que faz nascer o ato-norma administrativo. No ato-norma não há que se falar em vontade, pois esse constitui-se de linguagem, cujos signos representam apenas o enunciado objetivado daquela vontade²⁸¹ declarada, na acepção utilizada por Renato ALESSI.²⁸²

O ato norma administrativo “...é uma norma 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 (motivo do ato), dirigida à realização das normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes no exercício da função administrativa.”²⁸³

2 – ESTRUTURA DO ATO ADMINISTRATIVO

Para a análise da estrutura do ato administrativo utilizaremos também a classificação de Eurico Marcos Diniz de SANTI, chamando de *pressupostos fáticos* os aspectos externos do ato administrativo – ato-fato – que são estranhos a estrutura do ato-norma, mas que compõe o fato jurídico que a produz; e de *elementos* os componentes internos

²⁷⁹ *Ibidem*, p. 91; e também: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 49-50.

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 78.

²⁸¹ *Ibidem*, p. 93.

²⁸² Renato ALESSI – *apud* SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 93.

²⁸³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 274.

da estrutura do ato-norma administrativo.²⁸⁴ O ato-norma é *produto*, é norma jurídica vertida em linguagem proposicional, e como tal apresenta em sua estrutura elementos. Já o ato-fato é *processo*, representado pelo complexo de fatos e condutas que compõem o fato jurídico gerador do ato-norma.²⁸⁵

Na doutrina do Direito Administrativo, os requisitos ou elementos do ato administrativo são analisados em conjunto, posto que a maioria de seus doutrinadores não faz distinção entre as duas realidades contidas no ato, ato-fato como processo e ato-norma como produto.

Não há, consoante exposto anteriormente, uniformidade de entendimento quanto à identificação e à quantidade de elementos do ato administrativo, centrando-se a divergência, via de regra, em discordâncias terminológicas.

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO resume o que a doutrina em geral aponta como elementos do ato administrativo: (a) sujeito, (b) forma, (c) objeto, (d) motivo, e (e) finalidade. Salienta que alguns doutrinadores elegem a vontade como elemento do ato, outros a admitem presente no ato do sujeito, e outros, ainda, não a consideram elemento, como é o caso de André Gonçalves PEREIRA.²⁸⁶

Consideramos pressupostos do ato-fato administrativo: (a) agente público competente; (b) procedimento previsto na lei; (c) motivo; e (d) publicidade.

Entendemos elementos do ato-norma administrativo: (a) motivação (descrição do motivo do ato); (b) sujeitos ativo e passivo; (c) conduta prescrita; e (d) variável relacional.

2.1- Pressupostos do Ato-fato Administrativo

Entendem-se por *pressupostos* os fatos jurídicos necessários para a formação do ato-fato administrativo, os eventos acolhidos pela norma jurídica como aptos a compor o fato jurídico suficiente para que o ato-norma seja concretizado.

São *pressupostos* do ato-fato administrativo: (a) agente público competente, (b) procedimento previsto na norma jurídica, (c) motivo, e (d) publicidade.²⁸⁷

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 97.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 98.

²⁸⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 333-334.

²⁸⁷ A causa e a finalidade não são pressupostos do ato-fato, assim como não são também elementos do ato-norma. A causa não é pressuposto do ato-fato porque constitui uma relação de adequação com seu objeto, ou

A competência do agente ou órgão estatal é determinada e delimitada pela norma. Da mesma forma é a lei que atribui a uma entidade não-estatal ou mesmo a um particular, a prerrogativa de emitir atos-fatos administrativos.

*“Agente competente significa o representante do poder público a quem o texto legal confere atribuições que o habilitam a editar determinados atos administrativos”.*²⁸⁸

O sujeito é o produtor do ato, logo, não pode ser considerado *elemento* do ato administrativo, porque lhe é exterior. Para a análise da validade do ato é preciso averiguar a capacidade da pessoa jurídica que o praticou, as atribuições e a competência do agente que o produziu, a inexistência de óbices à sua atuação no caso concreto, como férias, licença, impedimentos.²⁸⁹

A capacidade de agir é qualificação pessoal, atribuída pelo direito aos seres humanos. Algumas pessoas são consideradas incapazes porque a norma jurídica lhes nega a capacidade de praticar, pessoalmente, atos jurídicos válidos.²⁹⁰ No âmbito administrativo, a capacidade tem relação com a investidura do agente no cargo público que ocupa, com a inexistência de causas de suspensão de sua atividade pública, como férias, licenças *etc*, fatos que o impediriam de praticar o ato.

A competência *“...es la cantidad de potestad que tiene um órgano administrativo para dictar um acto.”*²⁹¹ A competência é estabelecida e delimitada pela lei, e pertence ao órgão não ao agente que é titular de uma função. Determinar a capacidade de uma pessoa ou a competência de um agente público é estabelecer em que condições poderá

uma *“...correlação lógica entre o pressuposto (motivo) e o conteúdo do ato em função da finalidade tipológica do ato”*, no entender de BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 187. Esse doutrinador entende por conteúdo aquilo que o ato decide, enuncia, certifica, opina ou modifica na ordem jurídica (*Ibidem.*, p.177). A causa é o conectivo lógico interproposicional que se estabelece no interior do ato-norma administrativo, logo não é elemento, mas nexos de causalidade, é uma constante lógica enquanto os elementos são variáveis, segundo esclarece SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 101. Da mesma forma, a finalidade também não é elemento do ato-norma porque somente depois de sua produção será possível identificá-la. Não pode ser também pressuposto do ato-fato justamente porque *“...o bem jurídico objetivado pelo ato administrativo, só pode ser identificado a posteriori da realização de todos os pressupostos que formam o seu suporte fático”*, na abalizada lição de SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 103, citando mais uma vez BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 185. A finalidade é, portanto, *“nexo lógico internormativo. É dada pelo cotejo entre a prescrição da finalidade legal que designa a relação intranormativa (o “conteúdo”) em abstrato (na norma jurídica que regula a criação do ato-norma) e o fim concreto, prescrito pela relação jurídica intranormativa do ato-norma (“conteúdo do ato”)”*, nas palavras de SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 103. Representa e concretiza os valores consagrados no sistema jurídico.

²⁸⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo...*, *op.cit.*, p. 153.

²⁸⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 339.

²⁹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico (Plano de Validade)*, *op.cit.*, p. 21-22.

juridicamente essa pessoa ou esse agente emitir uma manifestação de vontade com valor jurídico.²⁹²

Nem todos os atos administrativos, no entanto, emanam diretamente de agente público, de órgãos ou entidades estatais, “...há atos imputáveis ao Estado e qualificáveis igualmente como administrativos a despeito de não provirem de entidades governamentais”, como ocorre na gestão de negócios, nas concessões de serviço público ou na delegação de função pública, assim como nas concessões de obra pública.²⁹³ Nesse caso, a análise da competência e da capacidade será feita a partir da lei que atribui parcela de poder a essas pessoas ou entidades, para agirem em nome do estado. O ato praticado por particulares ou por entidades públicas não-estatais só será administrativo quando imputável ao estado.

O procedimento é a “...seqüência de fatos, o processo fático, a via pela qual se procura garantir uma correta formação e expressão da vontade funcional, previsto juridicamente, para formação do suporte fático do fato jurídico administrativo suficiente”.²⁹⁴

Procedimento pode ser conceituado como uma “...ordenação unitária de uma pluralidade de operações expressadas em atos diversos realizados heterogeneamente (pela função, pela natureza) por vários sujeitos ou órgãos, operações e atos que, não obstante sua relativa autonomia, se articulam em ordem à produção de um ato decisório final.”²⁹⁵

É a lei que disciplina a forma desse procedimento, tornando jurídico o ato ou fato procedimental, meramente material, do agente jurídico, desde que preenchidos todos os requisitos nela exigidos, para caracterização do ato-norma administrativo.

O procedimento é fato jurídico que compõe o fato jurídico suficiente, fonte material do ato-norma.²⁹⁶

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO chama de *requisitos procedimentais* os “...atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato”.²⁹⁷ Diferencia os requisitos procedimentais, reputando-os como atos jurídicos, enquanto

²⁹¹ DIEZ, Manuel Maria. *El Acto...*, *op.cit.*, p. 165.

²⁹² *Ibidem*, p. 166

²⁹³ *Ibidem*, p. 339.

²⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 105.

²⁹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso...*, *op.cit.*, p. 484.

²⁹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 105.

²⁹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 346.

o motivo é *fato jurídico*, considerando-os como necessários e precedentes ao ato administrativo.²⁹⁸

A publicidade e o motivo são requisitos necessários, prescritos na lei para a edição de um ato-norma.

Para que a norma incida sobre a realidade, regulando condutas e estabelecendo contato entre os utentes da linguagem, é preciso que o enunciado seja objetivo, externo em relação ao sujeito, à consciência, ao pensamento. A publicidade permite que a vontade do órgão administrativo não seja um simples querer íntimo de seu agente, sem efeitos na ordem do direito, garantindo validade ao ato administrativo perante o ordenamento jurídico.²⁹⁹

O motivo do ato é pressuposto objetivo, é o fato que autoriza ou exige a sua prática, portanto é externo ao próprio ato, antecede-o. Se previsto em lei, o motivo vincula a atitude do agente, que somente poderá praticar o ato se houver ocorrido a situação legalmente descrita. Quando não previsto em lei, o agente terá liberdade para editar o ato, podendo escolher a situação, ou motivo para sua edição. O motivo, nesse caso, será determinante para a validade do ato, se inexistente, o ato será inválido.³⁰⁰

*“Lingüisticamente, o motivo do ato é ainda a base existencial (significado ou referente) do enunciado da motivação (suporte físico) que figura como hipótese na estrutura do ato-norma administrativo.”*³⁰¹

Portanto, o motivo do ato é pressuposto fático e como tal não compõe a estrutura normativa proposicional. O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição, é a motivação. A motivação “...é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo.” Descreve o fato que é o motivo do ato.³⁰²

Motivo do ato não pode ser confundido com motivo legal. O motivo do ato é o próprio fato, a situação material que serviu de suporte real e objetivo para a prática do ato. O motivo legal é a previsão abstrata de uma situação fática. A análise de legalidade do ato, por ocasião do exame dos motivos, deverá levar em conta: (i) se o motivo em função do qual

²⁹⁸ Enquanto Eurico Marcos Diniz de Santi reputa o procedimento como seqüência de fatos ou atos jurídicos, Celso Antonio Bandeira de Mello, por sua vez, entende-os como seqüência de atos jurídicos. Ambos os diferenciam do ato administrativo, ato-norma.

²⁹⁹ *Ibidem*, p. 107.

³⁰⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 340.

³⁰¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 109.

³⁰² *Ibidem*, p. 109.

foi praticado o ato ocorreu realmente, ou seja, se existe a materialidade do ato; e (ii) a correspondência do motivo existente com o motivo legal.³⁰³

É preciso distinguir, também, *motivo de móvel*. *Motivo* corresponde a uma situação objetiva, real, empírica, enquanto *móvel* equivale à intenção, ao propósito do agente. Aquele é realidade objetiva e externa ao agente, antecedendo o ato, servindo de suporte à sua expedição. Este, é representação subjetiva, psicológica, interna do agente, e corresponde à sua intenção na prática do ato, ou sua vontade.

A vontade somente tem relevância nos atos discricionários, onde poderá haver uma apreciação subjetiva “...quanto à melhor maneira de proceder para dar correto atendimento à finalidade legal.”³⁰⁴

Questão polêmica na doutrina é a exigência ou não de motivação para todos os atos administrativos, ou somente para aqueles em que há exigência legal.³⁰⁵

É certo que em um Estado Democrático de Direito, onde o poder emana do povo e onde a cidadania constitui um de seus preceitos fundamentais, a motivação do ato administrativo é um imperativo, independentemente da natureza do ato ou da exigência da lei.³⁰⁶ Todos têm o direito de saber por que o ato foi praticado e quais os fundamentos que o justificam.³⁰⁷

³⁰³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 341.

³⁰⁴ *Ibidem*, p. 343.

³⁰⁵ A tese de que a motivação somente é obrigatória quando a lei assim exija está perdendo força na doutrina, segundo alerta BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 344. A teoria de que a motivação é sempre exigida encontra adeptos como Celso Antonio Bandeira de Mello; RAMÓN REAL, Alberto. *La fundamentación del acto administrativo*. In *Revista de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, abr.-jun., 1982, n. 62; GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*, v.3, Buenos Aires: Macchi, 1979. E, ainda há os que a fazem depender da natureza do ato, sendo importante distinguir entre os atos vinculados e discricionários. Nos vinculados, a ausência de motivação não invalida o ato quando restar comprovado que a decisão tomada era aquela mesma que a lei impunha. Nos discricionários, a falta de motivação somente acarretará nulidade quando a lei ou a natureza do ato assim exigia, admitindo-se, ainda assim, a prova da lisura do ato, a ausência de desvio de poder e a consonância com o interesse público. Na dúvida, a presunção será pela invalidade do ato. Essa é a posição adotada por BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios...*, *op.cit.*, p. 527-529, *apud* BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 344.

³⁰⁶ Tanto no ato vinculado quanto no discricionário o importante é a subsunção entre a descrição do motivo do ato e o motivo legal, podendo ser breve a descrição naquele, devendo ser suficiente e acompanhada de outros enunciados objetivos e subjetivos neste, para permitir o confronto com seu fundamento legal. Conforme ensina SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 110.

³⁰⁷ Neste ponto acompanhamos o pensamento de BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 345.

2.2- Elementos do Ato-norma

*“Elementos do ato-norma administrativo são as variáveis que, preenchendo sua estrutura lógica, lhe conferem existência normativa (validade).”*³⁰⁸

São elementos do ato-norma: (a) motivação; (b) sujeitos ativo e passivo; (c) conduta prescrita; (d) variável relacional.

A motivação corresponde à exposição dos motivos, *“...a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir, e muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado.”*³⁰⁹

O motivo do ato não é o suposto normativo do ato-norma porque é fato, logo, não pode compor a estrutura normativa proposicional, é pressuposto. A motivação é a descrição do motivo, o suporte físico que integra a estrutura normativa do ato-norma, a enunciação lingüística do motivo do ato.³¹⁰

O ato-norma será válido quando a motivação for adequada à realidade do fato e do direito. Em faltando a motivação, ou em não correspondendo à realidade do motivo do ato – motivação falsa – ou, ainda, ante a inexistência de nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma – conteúdo – ele será invalidável, por ausência de antecedente normativo.³¹¹

A motivação é elemento essencial do ato-norma administrativo, podendo ser breve nos atos vinculados, desde que haja subsunção entre a descrição do motivo do ato e o motivo legal. Quanto aos atos discricionários, além da descrição do motivo do ato, é exigida a enunciação de outros requisitos objetivos e subjetivos capazes de demonstrar a perfeita adequação da motivação com as normas que consubstanciam seu fundamento legal, ou seja, o motivo legal.³¹²

O sujeito ativo do ato-norma é a pessoa política de direito público, ou o agente que lhe faça as vezes, com personalidade para figurar na relação jurídica, ou autorização legal para emitir o ato em nome do estado.³¹³

³⁰⁸ *Ibidem*, p. 98.

³⁰⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, p. 343.

³¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 109.

³¹¹ *Ibidem*, p. 110.

³¹² *Idem*.

³¹³ *Ibidem*, p. 99.

O sujeito passivo é a pessoa com personalidade jurídica para figurar como tal na relação jurídica intranormativa. É a pessoa designada na lei como apta a assumir os efeitos da norma jurídica.

A conduta prescrita é aquela que decorre do último elemento, a variável relacional, a qual se apresenta na tríplice modalidade: proibido, obrigatório e permitido, estabelecendo uma relação jurídica intranormativa entre os sujeitos ativo e passivo.³¹⁴

A “...variável relacional é o *functor relacional deôntico* que se apresenta na *tríplice modalidade* : *está proibido (Vp)*, *está obrigatório (Op)* e *está permitido (Pp)*, *modalizando a descrição da conduta humana “p”* e *estipulando uma relação jurídica intranormativa entre os sujeitos Sa e Sp.*”³¹⁵

³¹⁴ *Ibidem*, p. 100.

CAPÍTULO III

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – CONCEITO E MODALIDADES

1 – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1- Conceito de Lançamento

O vocábulo tributo possui várias acepções, podendo ser entendido como: (i) quantia em dinheiro; (II) prestação que corresponde ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) relação jurídica tributária; (v) norma jurídica tributária; (vi) norma, fato e relação jurídica.³¹⁶

O tributo pode ser definido como uma obrigação, uma relação que une a administração – que tem o dever-poder de exigir seu pagamento – e o contribuinte – que tem a obrigação de pagá-lo.³¹⁷

Na medida em que se adota esse conceito de tributo, adverte J.J. FERREIRO LAPATZA, é preciso lembrar que estado e contribuinte não estão unidos por uma linha vertical nessa relação obrigacional, que situa no extremo inferior o contribuinte e no superior o Estado, representado pela Lei. *“En la obligación tributaria Estado y ciudadano están en los extremos de una línea horizontal; de un plano horizontal e inferior al plano o techo en el que se sitúan las normas jurídicas que atribuyen derechos y obligaciones a todos – también al Estado-Administración – los que a ellas están sometidos.”*³¹⁸

Tanto o estado quanto o cidadão estão submetidos à lei. A característica da tributação no Estado Democrático de Direito está centrada no estabelecimento da obrigação tributária mediante uma norma jurídica, que confere ao Estado o poder de exigir de quem está sujeito à norma o pagamento do tributo.³¹⁹

³¹⁵ *Idem.*

³¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.19.

³¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10 ed. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1993, p. 193.

³¹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 22 ed. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 13.

³¹⁹ *Ibidem*, p. 14.

O Direito Tributário não é constituído somente de normas que regulam a relação jurídica tributária, embora seja esse o objeto de estudo da maioria da doutrina pátria e estrangeira.

É o Direito Tributário Material que estuda as normas relacionadas à obrigação tributária e seus elementos essenciais, o conteúdo da relação jurídica tributária. O Direito Tributário Formal ocupa-se das normas relativas ao procedimento para apuração e exigência do tributo; das normas para o controle administrativo e judicial – Direito Tributário Processual; e das normas relativas ao regime jurídico da execução forçada do tributo.³²⁰

A partir de agora ocupar-nos-emos do estudo das normas relacionadas com o Direito Tributário Formal, e em especial das que tratam do lançamento Tributário.

Fixadas essas premissas, analisaremos o lançamento e seu conceito nas diversas concepções e vertentes existentes. A doutrina não é pacífica quanto ao conceito de lançamento, nem tampouco é pacífica a interpretação que os doutrinadores fazem das normas contidas no Código Tributário Nacional (arts. 142, 147 e 150). Por essa razão, lançaremos mão da opinião de alguns dos doutrinadores pátrios e estrangeiros que se debruçaram sobre o assunto, buscando a teoria mais atualizada acerca de tão polêmico tema.

1.1.1- ZELMO DENARI

Entende por lançamento tributário “... *o procedimento da administração, do contribuinte ou de ambos, tendente à constituição do crédito tributário, com vista na captação do tributo*” (sic).³²¹

Comentando o artigo 142 do CTN, Zelmo DENARI afirma que a administração se utiliza do procedimento de lançamento para constituir o crédito tributário, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário³²², determinando a matéria tributável,

³²⁰ MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética e ICET Fortaleza, 2002, p. 308-329. A mesma distinção já era feita por BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82-83. A distinção entre Direito Tributário Material e Formal é creditada à doutrina alemã, a partir de 1919, com a Ordenação Tributária Alemã (*Reichsabgabenordnung*), marco da afirmação da relação jurídica horizontal em substituição da relação obrigacional vertical que colocava o Estado no ápice dessa linha imaginária e o cidadão em posição inferior.

³²¹ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 198.

³²² VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993, p.62. Preferimos não utilizar a expressão “fato gerador”, porque designa duas realidades diferentes, e utilizamos *fato jurídico*

calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo, e se for o caso, aplicando-lhe a penalidade cabível. Trata-se de um procedimento complexo que envolve uma série de atos. Essa atividade da administração é vinculada e obrigatória, nos termos do preceituado no parágrafo único do artigo 142 do CTN. Embora a iniciativa do lançamento seja privativa da administração, a norma contida no artigo 150 do CTN, atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, e, portanto, a iniciativa e o cumprimento de muitos dos atos do procedimento.³²³

1.1.2- MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA

Adotando a posição de José Souto Maior BORGES, MARY ELBE entende o lançamento como ato administrativo declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário, analisando esse conceito a partir das normas contidas nos artigos 113, 139, 140, 142, 143, 144 e 173, do Código Tributário Nacional.³²⁴

Quanto à caracterização do lançamento, entende-o como ato administrativo, seguindo o magistério de Paulo de BARROS CARVALHO e de Alberto XAVIER. Admite que em muitos casos existe um procedimento que antecede o ato, mas esse procedimento não é da essência do lançamento, cujo ato pode ser emitido sem que ele tenha existido.³²⁵

Concorda com Alberto XAVIER quando afirma ser o lançamento um ato administrativo que decorre dos órgãos integrados da administração, no exercício da função administrativa, porém identifica na legislação uma dicotomia na utilização do vocábulo lançamento ora como procedimento (art. 142, CTN), ora como ato (art. 150, CTN). Ressalta que, na prática, ante a complexidade do fenômeno tributário e o constante aumento do número de contribuintes, é comum a administração conferir aos particulares, sujeitos passivos, a função de apuração do crédito tributário, limitando-se a, na maioria dos casos, expedir lançamentos de ofício somente quando verifica irregularidades ou infrações à legislação tributária, lavrando um Auto de Infração.³²⁶

tributário, acompanhando José Roberto VIEIRA, que, seguindo as lições de Paulo de BARROS CARVALHO, chama de hipótese de incidência tributária a descrição, e de fato jurídico tributário o fato concreto.

³²³ DENARI, Zelmo. *Curso...*, *op.cit.*, p. 198.

³²⁴ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do Lançamento Tributário – Execução e Controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 24.

³²⁵ *Ibidem*, p. 27.

³²⁶ *Ibidem*, p. 27-28.

1.1.3- JAMES MARINS

Para James MARINS lançamento é ato que muito freqüentemente é precedido de procedimento fiscal preparatório, atividade essa que inclui a fiscalização e a apuração.

Identifica três momentos distintos no *iter* administrativo tributário, dos quais o lançamento faz parte:

- “(i) *procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento (fiscalização e apuração)*;
- “(ii) *ato de lançamento de tributos e/ou aplicação de penalidades administrativas (obrigação principal, multa pelo não pagamento, multa de mora, sanção instrumental)*;
- “(iii) *processo administrativo tributário de julgamento (julgamento da impugnação ao lançamento)*.”³²⁷

O lançamento tributário situa-se em etapa intermediária entre o procedimento, que tem por finalidade preparar o ato de lançamento, e o processo, que constitui o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às contendas deduzidas perante a Administração Pública.³²⁸

Conceitua o lançamento tributário, denominado de *liquidación* na doutrina espanhola, *determinación* na Argentina, e *ascertamento* na italiana, como o “... *ato administrativo de aplicação da norma tributária material*.”³²⁹

Quanto à eficácia do lançamento, adota a posição de que é declaratória, posto que entende que sua função é registrar a realidade, declarando-lhe a existência e seus efeitos jurídicos, com atenção ao princípio da verdade material. Defeitos, tais como lançamento sem suporte fático, por exemplo, devem ser corrigidos através de mecanismos revisores, administrativos e judiciais, para que seja observada a estrita legalidade a que estão sujeitos os atos de lançamento, como atos administrativos vinculados que são.³³⁰

³²⁷ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 197.

³²⁸ *Idem*.

³²⁹ *Ibidem*, p. 199.

³³⁰ *Ibidem*, p. 202.

1.1.4- HUGO DE BRITO MACHADO

Hugo de Brito MACHADO insere-se entre os doutrinadores que admitem o lançamento como procedimento, seguindo especialmente a linha de Alfredo Augusto BECKER.

*“Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.”*³³¹

Entende que obrigação e crédito tributário são momentos distintos de uma mesma realidade: a relação obrigacional tributária, sendo o Lançamento a fronteira entre um e outro.³³²

Depois de explicar e rebater os motivos pelos quais os doutrinadores ora entendem o Lançamento como ato, ora o defendem como procedimento, conclui pela segunda alternativa, porque toma *procedimento* como “... atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas.”³³³

Explica que o contribuinte pode até não contestar a exigência tributária, mas deve ser notificado, assegurando-se o transcurso do prazo de defesa, para o prosseguimento das atividades de cobrança. Aduz, ainda, que tem o sujeito passivo o direito de obter uma decisão da autoridade acerca de suas objeções, se apresentadas, e o direito de recorrer dessa decisão à instância superior. Mesmo nos casos onde não houver contestação, existe procedimento porque houve apuração do tributo, ou da penalidade, atos dos quais resultou afinal a formulação formal da exigência. Nos casos de Lançamento por Homologação, integram o procedimento os atos praticados pelo sujeito passivo na determinação do valor do tributo devido, assim como os atos homologados e não somente os atos de homologação ou o silêncio administrativo.³³⁴

³³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 118.

³³² MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética e ICET, 2002, p. 224.

³³³ *Ibidem*, p. 226.

1.1.5- J.L.SALDANHA SANCHES

O jurista português Saldanha SANCHES vê, na atividade administrativa de aplicação da lei tributária, uma das formas específicas da atividade da administração, porém com peculiaridades próprias que a distinguem. Uma das características da atividade administrativa tributária reside na formação do princípio da legalidade em termos mais exigentes do que aqueles que informam o Direito Administrativo, porque no âmbito tributário procura-se afastar qualquer possibilidade de decisão discricionária da aplicação da lei tributária.³³⁵

Outra característica do Direito Tributário é o duplo controle de legalidade formal quanto aos tributos: a aprovação da lei tributária pelo Parlamento e a aprovação do orçamento, anualmente.

Destaca, ainda, a recente e intensa convocação dos princípios constitucionais como forma jurídica de assegurar a sistematicidade das normas tributárias, a totalidade da Constituição, para viabilizar o Estado de Direito material, e como forma de superar o crescimento descontrolado das normas tributárias, buscando com isso a realização do princípio da justiça, da igualdade e uma tendência para a generalização, como quer CANARIS.³³⁶

Outra questão de destaque reside na investigação da forma como se procede à recepção do conceito obrigacional civil de liquidação, no ordenamento jurídico tributário. O ato de liquidação seria uma espécie de ato tributário. O ato tributário, por sua vez, é uma espécie do gênero ato administrativo. No entanto, o ato tributário conserva sua autonomia frente aos atos administrativos em geral, porque desempenham papel central na construção dogmática do Direito Tributário.³³⁷

O Código do Procedimento Administrativo Português, em seu art. 120, conceitua o que entende por ato administrativo – e a doutrina do Direito Administrativo elaborou suficientemente esse conceito, o que não acontece com a doutrina do Direito Tributário quanto ao conceito de ato tributário de liquidação. Assim sendo, para o ordenamento jurídico português, “...*consideram-se actos administrativos as decisões dos*

³³⁴ *Idem.*

³³⁵ SALDANHA SANCHES, J.L. A Quantificação da Obrigação Tributária. 2 ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 87-88.

³³⁶ *Ibidem*, p. 89.

³³⁷ *Ibidem*, p. 95.

*órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”.*³³⁸

No entanto, não há na legislação qualquer distinção entre o ato administrativo e o ato tributário, o que tem gerado polémica doutrinária e jurisprudencial em Portugal.³³⁹

A doutrina do Direito Administrativo ora conceitua o ato administrativo como ato jurídico unilateral expedido por órgão da administração no exercício do “poder” administrativo, visando à produção de efeitos jurídicos sobre uma situação concreta; ora o vincula a uma declaração autoritária da administração, que gera efeitos concretos. Conclui Saldanha SANCHES que todas as definições de ato administrativo são amplas o suficiente para incluir a determinação e a subjetivação da prestação tributária entre os efeitos que produz; e que o ato tributário, enquanto ato da administração, será sempre uma declaração autoritária dela, apto a desencadear efeitos jurídicos em relação ao caso concreto.³⁴⁰

O ato de liquidação, no entanto, enquanto ato tributário, possui particularidades. Enquanto o ato tributário pode conter em seu núcleo um ato de liquidação, este ato pode existir sem o ato tributário. Quando o ordenamento jurídico atribui ao sujeito passivo a incumbência de identificar o fato e calcular o tributo incidente, tendência da maioria dos países industrializados, haverá o ato de liquidação sem prévio ato tributário. Essa tendência visa reduzir os custos globais ligados à gestão do sistema tributário.³⁴¹ E, não se trata somente de casos de autoliquidação, em que o sujeito passivo, além de apurar o montante do tributo, e informar à administração, efetua seu pagamento, porque a atividade de sistematização dos dados relevantes e formalização da exigência, deverá ser promovida pelos órgãos do estado, que o farão com base nas informações do cidadão, confiando nesses dados.³⁴²

O ato de aplicação da lei tributária pela administração conquistou autonomia em relação ao ato administrativo porque se transformou no conceito nuclear da metodologia jurídico-tributária, assumindo papel decisivo no processo de quantificação do tributo. Assim, haverá sempre um ato tributário, pelo menos quando haja aplicação do direito tributário a um

³³⁸ *Ibidem*, p. 92.

³³⁹ *Idem*, p. 103.

³⁴⁰ *Idem*, p. 93-94.

³⁴¹ *Idem*, p. 94-95.

³⁴² SALDANHA SANCHES, J.L. A Quantificação..., op.cit., p.95

caso concreto, pela administração, tendo por objeto uma prestação pecuniária, resultado da verificação de um fato tributário.³⁴³

Quanto aos efeitos declaratórios ou constitutivos do ato tributário, não há uniformidade na doutrina e na jurisprudência portuguesa, mas Saldanha SANCHES o entende declaratório com uma função concretizadora e consolidante de uma relação jurídica.³⁴⁴

O ato tributário distingue-se do ato administrativo pela natureza específica de seu conteúdo. O conceito de ato tributário abrange o conceito de liquidação, posto que este último se concretiza pela quantificação da dívida, nos casos em que a lei exige, sendo essa a distinção com o ato administrativo. No entanto, o ato tributário é mais abrangente do que a liquidação, porque pode conter elementos como a imputação subjetiva do dever de prestar, que não aparecem na liquidação.³⁴⁵

Persiste, mesmo nos dias atuais, séria divergência jurisprudencial e doutrinária em Portugal, acerca da necessidade de emissão do ato definitivo de liquidação tributária do imposto para que se possa conceder tutela judicial. Saldanha SANCHES, no entanto, pondera que se filia à tese, defendida por CANOTILHO e Ehrhardt SOARES, de que o controle de juridicidade é amplo o suficiente para abandonar as dimensões da executoriedade e da definitividade como requisitos para o ato impugnável.³⁴⁶

Salienta Saldanha SANCHES que, com o aparecimento do Estado Social de Direito, multiplicaram-se as formas de intervenção do estado, e a produção do ato administrativo tornou-se apenas uma das formas pelas quais a administração pode lesar direitos dos administrados. Esse fato é acentuado pela crescente diversidade de deveres impostos aos contribuintes, que geram efeitos nem sempre precedidos de atos tributários, ou que em alguns casos podem até ligar-se à noção mais ampla de ato administrativo.³⁴⁷

Por esses motivos e por outros ainda que leva em consideração, Saldanha SANCHES não admite o ato tributário como conceito central do Direito Tributário, assim como não considera o ato administrativo o conceito central do Direito Administrativo.³⁴⁸

³⁴³ *Idem*, *ibidem*.

³⁴⁴ *Idem*, p. 110.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 115.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 118-119.

³⁴⁷ *Ibidem*, p. 118.

³⁴⁸ *Ibidem*, p. 199.

1.1.6- FERNANDO PÉREZ ROYO

A gestão tributária, segundo PÉREZ ROYO, resume-se em duas atividades fundamentais: a liquidação e a arrecadação – *liquidación* e *recaudación*.

A liquidação é a fase da determinação da dívida tributária, seu importe, seu valor. A fase de arrecadação é o momento de exigir o pagamento do tributo, inclusive de forma coativa, pela execução.³⁴⁹

A inspeção constitui atividade distinta das demais fases do procedimento de lançamento, sendo auxiliar daquelas, em especial da liquidação, porque seu objeto é a investigação dos fatos imponíveis e das demais circunstâncias relevantes para a correta aplicação dos tributos.³⁵⁰

Existe, ainda, a fase de *resolución* das reclamações que contra a gestão suscita o sujeito passivo. Essa fase é independente da atividade de gestão, nos termos do artigo 90 da LGT.

A Lei Geral Tributária espanhola configura a gestão tributária como uma sucessão de fases procedimentais, separadas segundo um sistema inspirado na lógica do processo judicial. Assim que a administração toma conhecimento da realização de um fato jurídico tributário, inicia o procedimento de liquidação que conclui com a declaração da existência de uma dívida tributária, estabelecendo a quantia a ser exigida. Sobre a base do ato de liquidação se produz, em continuação, a cobrança, ou *recaudación*, com o pagamento voluntário ou forçado da dívida tributária. A inspeção desenvolve papel semelhante ao da investigação policial no processo penal, como meio auxiliar para descobrir fatos imponíveis, ou circunstâncias não declaradas e para facilitar a prova em relação aos fatos conhecidos.³⁵¹

Esse procedimento, praticado exclusivamente pela administração, que pode ser chamado de *artesanal*, somente tem lugar quando há um número relativamente limitado de atuações administrativas e de contribuintes. Nos sistemas de gestão em massa, onde é elevado o número de sujeitos passivos, é aplicada a chamada *autoliquidación* ou *autolanzamento*, pela qual a lei impõe ao sujeito passivo não somente o dever de declarar o fato imponible e suas circunstâncias, como também a obrigação de calcular, no mesmo ato, o

³⁴⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. 10 ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 191.

³⁵⁰ *Idem*.

³⁵¹ *Ibidem*, p. 192.

importe total da dívida tributária, efetuando inclusive seu pagamento, sem necessidade de requerimento prévio ou de prévia manifestação da administração.³⁵²

Na *autoliquidación* confunde-se em um só ato as operações materiais de declaração, liquidação e pagamento. A liquidação em sentido estrito, como ato administrativo, somente acontece quando houver omissões ou irregularidades nas declarações do sujeito passivo, que são detectadas pela atividade inspetora ou de comprovação da administração.³⁵³

1.1.7- FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN

Para FERNÁNDEZ MARÍN o Direito Tributário é construído dogmaticamente a partir das relações tributárias que mantém o estado com os indivíduos. Propõe-se, o autor a estudar o lançamento – ato de liquidação – a partir da relação entre o ato de liquidação provisória e a liquidação definitiva, que se consolidou no ordenamento jurídico espanhol, e que constituem os pilares do ato de *liquidación*.³⁵⁴

A idéia de liquidação provisional surgiu da concepção não monista de procedimento de gestão, da articulação de um procedimento multifásico ou plurifásico, com etapas e fases autônomas entre si, ligando-se à idéia de que se trata de um procedimento de procedimentos orientados para o ato final, de liquidação definitiva, segundo a lição de PALAO TABOADA.³⁵⁵

Os pressupostos da liquidação provisional têm origem na concepção liberal do final do século XIX, que buscava garantir a liberdade individual diante do exercício do poder público, e que entendia o gasto público como mal necessário, buscando diminuir ao máximo a carga tributária imposta aos cidadãos. No Estado Liberal de Direito a concepção de relação obrigacional tributária adotada foi a do Direito Privado, dando lugar a uma visão intersubjetiva e individualista com vistas a limitar a atuação da administração na imposição e cobrança dos tributos.³⁵⁶

O princípio da legalidade tributária surge como um “princípio negativo de controle”, cumprindo a função de garantia de que a administração somente agiria de acordo

³⁵² *Ibidem*, p. 193.

³⁵³ *Idem*.

³⁵⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *Las liquidaciones tributarias*. Granada: Comares, 2000, p. 3-4.

³⁵⁵ *Ibidem*, p. 4.

³⁵⁶ *Ibidem*, p. 5.

com a lei, ajustando-se aos seus termos na aplicação do tributo. Esse pressuposto metodológico centrou os estudos da doutrina do Direito Tributário Material, originando a fase de “glorificação do fato impositivo”.³⁵⁷

Nesse contexto, as figuras tributárias eram mecanicistas, de natureza real e de cotas fixas, para que a atividade administrativa se limitasse a controlar a realização e produção dos fatos jurídicos tributários, com a menor participação possível dos contribuintes. Dessa forma, a administração dever-se-ia basear em seus próprios dados para proceder ao lançamento, recorrendo somente ocasionalmente às declarações dos sujeitos passivos.³⁵⁸

No entanto, as relações sociais e os tributos tornaram-se mais complexos, e, a par disso, o estado necessitava de mais recursos para prover as necessidades sociais, fazendo surgir um novo Direito Tributário Material. A partir da década de setenta do século XX, na Espanha, tiveram início as reformas tributária e administrativa. A relação obrigacional torna-se relação tributária, adotando-se novos critérios metodológicos, que se materializam no estudo do Direito Tributário com um enfoque mais dinâmico ou procedimental. Os tributos tornam-se mais complexos e a tarefa administrativa de liquidá-los e administrá-los já é mais difícil. A administração de controle, que se limitava a verificar a existência e a intensidade dos fatos jurídicos tributários, sem a colaboração dos cidadãos, não é mais suficiente para o novo modelo de estado e de Direito Tributário.³⁵⁹

O procedimento de liquidação passou a contar também com a colaboração do sujeito passivo. A exteriorização desse procedimento, portanto, pode derivar de atividade da administração, que, possuindo todos os dados, liquida de ofício o tributo, ou, por outro lado, pode acontecer que o ordenamento jurídico imponha aos sujeitos passivos a tarefa de determinar o fato jurídico tributário realizado, quantificar o tributo e o montante a ser pago; e, ainda, pode ocorrer que a liquidação seja feita por atos da administração e dos administrados.³⁶⁰

A maioria da doutrina espanhola defende que a gestão tributária compreende a *liquidación*, a *comprobación* e a *recaudación*, deixando à margem desse conceito a modalidade de *revisión administrativa*.³⁶¹ Outra parcela minoritária da doutrina identifica o

³⁵⁷ *Ibidem*, p. 6.

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 7.

³⁵⁹ *Idem*.

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 9.

³⁶¹ *Ibidem*, p. 14. São adeptos dessa teoria, dentre outros: PALAO TABOADA, C. *Naturaleza y estructura Del procedimiento de gestión*. PÉREZ DE AYALA, José Luis e GONZÁLEZ Eusebio. *Curso de Derecho*

procedimento de gestão com o procedimento de liquidação, afastando do conceito a fase de arrecadação, de execução e de revisão.³⁶²

A fase de *recaudación* constitui fase autônoma do procedimento de gestão porque é posterior à sua etapa resolutive, e é diferente daquela, porque se realiza para executar os atos administrativos produzidos com o procedimento resolutivo ou liquidatório, que conclui com o ato de liquidação definitiva.³⁶³

A palavra *liquidación* encerra diversos significados: (i) é ato administrativo que põe fim à atividade de quantificação realizada pela administração de modo provisional ou definitivo; ou (ii) é o conjunto de atividades ou operações realizados pela administração até a etapa da arrecadação do tributo, ou seu pagamento.

A gestão em sentido amplo tem sido identificada, embora não de forma pacífica na doutrina, com a segunda conceituação de liquidação – enquanto procedimento de lançamento. Em sentido estrito, a gestão tem sido interpretada consoante o artigo 9º, 1, “c” da Lei Geral Tributária espanhola, que reduz o conceito à liquidação e atividade probatória das Oficinas Gestoras. Pela LGT, o procedimento de gestão compreenderia a Iniciação e seus trâmites, a Comprovação, a Investigação e as provas, deixando-se à margem desse conceito a *recaudación*, a *inspección de los tributos* e a *revisión administrativa*.³⁶⁴

Depois de analisar a legislação e a doutrina espanhola desde o início do século XX, conclui MARIN que a estrutura do procedimento de gestão é complexa, e que, portanto, não existe um único ato administrativo definitivo, assim considerado aquele do qual cabe recurso administrativo e que se configura na liquidação definitiva. Defende existirem vários atos que compõem o procedimento, precedentes ao ato definitivo e recorríveis enquanto atos de trâmite desde que emitidos os correspondentes atos definitivos, ou atos de fixação, segundo a terminologia adotada por PALAO TABOADA.³⁶⁵

Os atos que integram o procedimento de gestão são de duas categorias: atos de trâmite ou preparatórios, e atos definitivos. Por ato definitivo entende-se todo ato que põe

Tributário, tomo II. ARIAS VELASCO, J. *Procedimientos tributarios*. NUÑEZ PEREZ, G.G. *La actividad administrativa de comprobación tributaria*.

³⁶² FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *Las liquidaciones*, op.cit., p. 15. São adeptos da teoria intermediária (gestão=liquidação), entre outros: RUIZ GARCÍA, J.R. *La liquidación en el Ordenamiento tributario*. MANTERO SAÉN, A. e CUESTE RODRÍGUEZ, M. *Procedimiento in la Inspección tributaria*.

³⁶³ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *Las liquidaciones...*, op.cit., p. 16.

³⁶⁴ *Ibidem*, p. 17-18.

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 23. FERNÁNDEZ MARÍN explica que PALAO TABOADA se refere a *ascertamento* como ato de comprovação, ao invés de utilizar as expressões *determinación* e *fixación* para o primeiro momento do

fim ao procedimento ou a uma série de atos de trâmite ou preparatórios, visando servir de suporte lógico jurídico ao ato final, resolutório, do procedimento de gestão. Os atos de trâmite dão impulso ao procedimento, os definitivos constituem suporte de uma declaração de vontade da administração, resolvendo uma questão de fundo, de mérito, pondo fim a um expediente administrativo.³⁶⁶

Para a maioria da doutrina espanhola são atos definitivos do procedimento de gestão: o ato de liquidação, com o que concordam unanimemente todos os doutrinadores espanhóis, e o ato de comprovação. O ato de comprovação será ato definitivo somente quando não se exteriorize como parte do conteúdo do ato de liquidação.³⁶⁷

O objeto de estudo de FERNÁNDEZ MARÍN é a liquidação provisional, sua natureza jurídica e a relação desse ato com a liquidação definitiva.

Para muitos doutrinadores espanhóis, especialmente na fase monista e probatória do procedimento de aplicação dos tributos, em que prevalecia a concepção de ato único de liquidação, a liquidação provisional – que acontece depois da fase de declaração e antes da comprovação – nada mais era do que uma fase do procedimento, um ato de trâmite, ou uma etapa somada à liquidação definitiva. Porém, mais tarde, com um sistema tributário mais moderno, e com a especialização orgânica da administração, separando funções entre os diversos agentes públicos e órgãos administrativos, a liquidação provisional passou a ser considerada ato administrativo com eficácia própria e passível de impugnação pelo sujeito passivo, com as mesmas características do ato definitivo. Tais características diziam respeito: à vinculação às declarações; ao fato de ser um ato essencialmente arrecadatário, visando preparar a comprovação; e, em consequência, à possibilidade de ser modificado por ocasião da liquidação definitiva. Por sua vez, a liquidação definitiva manteve sua característica, com eficácia externa passível de impugnação, e como ato final do procedimento de gestão.³⁶⁸

O conceito de liquidação tributária, para MARÍN, não é tarefa fácil por existirem diversas classes de liquidações, todas integrantes do procedimento de gestão..³⁶⁹

Seguindo o conceito adotado por SAINZ DE BUJANDA, entende o lançamento como ato administrativo que constitui um pronunciamento ou declaração

lançamento, e considera esse ato de comprovação como ato definitivo, distinto do ato de liquidação definitiva.

³⁶⁶ *Ibidem*, p. 27. O Tribunal Supremo Espanhol, em decisão datada de 7 de junho de 1982, ao decidir o Ar.4203, fixou os conceitos de atos de trâmite e atos definitivos nos termos ora enunciados.

³⁶⁷ *Ibidem*, p. 31-33.

³⁶⁸ *Ibidem*, p. 55.

³⁶⁹ *Ibidem*, p. 404.

autoritária da administração sobre a quantia da dívida, sendo seus efeitos fundamentais a exigibilidade da dívida e a possibilidade de sua impugnação. Quanto ao conteúdo, é um ato que determina o montante da dívida tributária. Quanto ao lugar que ocupa, é o último ato da cadeia, que encerra o procedimento liquidatório, ou ao menos uma de suas fases.³⁷⁰

Por fim, qualifica o ato de liquidação como “...*aquéel acto administrativo resolutorio consistente en una manifestación de voluntad en virtud de la cual la Administración se pronuncia sobre la existencia y, en su caso, sobre la cuantía de la deuda o sobre la cuantía de la devolución a la que tiene derecho el obligado tributario.*”³⁷¹

1.1.8- JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN

Ao estudar o instituto da *Inspección*, atividade da administração que finaliza as diligências de comprovação e investigação, visando à liquidação do tributo, ou sua confirmação, no caso do *autolanzamiento*, MARTÍNEZ DE PISÓN conclui tratar-se de ato administrativo, de caráter procedimental, que tem por fim instruir o ato administrativo resolutorio, que é o ato de liquidação.³⁷² Os atos de inspeção são atos de trâmite, ou do procedimento, enquanto o ato do lançamento é o ato final.

Atos de trâmite, segundo GARCÍA DE ENTERRIA e Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, são conceituados pela doutrina do Direito Administrativo como opostos aos atos definitivos ou resolutorios.³⁷³ São atos que não põem fim ao procedimento, e que não ensejam possibilidade de recurso ou reclamação.

Entende Juan Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN que todos os atos que não decidem definitivamente a questão são de trâmite e que os atos que põem fim ao procedimento, ainda que a lei os identifique como de trâmite, serão atos definitivos, dos quais caberá recurso administrativo.

O procedimento administrativo compõe-se de um conjunto de atos distintos e diferenciados entre si, que articulam ordenadamente a atuação administrativa, visando à emissão de um ato resolutorio definitivo, decidindo acerca da aplicação do direito ao caso

³⁷⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *Las liquidaciones...*, op.cit., p. 406.

³⁷¹ *Idem.*

³⁷² MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Las Actas de La Inspeccion de los Tributos*. Madrid: Civitas, 1994, p. 381.

³⁷³ *Idem.*

concreto. Os atos de trâmite não são, em regra, passíveis de recurso, porque se deve aguardar o ato final decisório para impugná-lo, podendo então reclamar o sujeito passivo contra todos os demais atos do procedimento que o motivaram.³⁷⁴

1.1.9- HECTOR VILLEGAS

Na doutrina argentina, Hector VILLEGAS defende que o Direito Tributário Formal constitui um complemento indispensável e inseparável do Direito Tributário Material. *“Es decir, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percebido.”*³⁷⁵

Identifica, no Direito Tributário Formal, também, normas reguladoras de relações jurídicas de deveres instrumentais, a que estão sujeitos os contribuintes. Ao sujeito passivo são conferidas tarefas que VILLEGAS denomina de *determinación tributaria*. Além dessas atividades do sujeito passivo, a lei também impõe outras duas à administração, para que o lançamento (*determinación*) ocorra: (i) que um órgão da administração controle se os sujeitos passivos cumpriram a contento seus deveres formais para a realização do lançamento (*determinación*), mediante a implementação de tarefas fiscalizadoras. (ii) Que outros órgãos, independentes daqueles já mencionados, exerçam a função fiscalizadora prévia, ou seja, atividades de fiscalização constantes para verificar se a lei tributária está sendo cumprida pelos sujeitos passivos, quanto aos deveres instrumentais, identificando fatos jurídicos tributários que possam dar ensejo a relações jurídicas tributárias.³⁷⁶

Todas essas normas, sejam elas dirigidas ao sujeito passivo ou à administração, fazem parte do Direito Tributário Formal, e VILLEGAS acredita, citando PALAO TABOADA, que a justiça tributária não depende somente da formulação de leis tributárias substantivas, mas também de uma eficiente regulação da atividade administrativa e dos recursos contra seu exercício ilegal, de forma a harmonizar os direitos da administração e do contribuinte. No entanto, ressalta que o Direito Tributário não pode ser reduzido à função

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 384.

³⁷⁵ VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho financiero e tributario*. 8 ed. Buenos Aires: Astrea, 2002, p. 393.

³⁷⁶ *Ibidem*, p. 394.

administrativa, ou ao procedimento realizador da potestade tributária, ou ainda à mera normatividade processual.³⁷⁷

Conceitua lançamento, ou *determinación* como “...*el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)*”.³⁷⁸

Lançamento, na sua concepção, tanto pode ser um ato único, como decorrer de uma série de atos. Quanto ao ato único, aduz que pode ser praticado tanto pela administração quanto pelo contribuinte. É o que ocorre nos tributos fixos, onde a tarefa da administração ou do contribuinte se reduz a verificar a realização do fato jurídico tributário, qualificá-lo e quantificá-lo nos termos da lei. Quanto ao conjunto de atos referidos no conceito, explica VILLEGAS que, na maioria dos casos, o lançamento decorre de uma operação complexa, que exige uma série de atos, mediante os quais se identificam os fatos jurídicos tributários, sua subsunção à lei, as bases de cálculo e as alíquotas aplicáveis.³⁷⁹

Toda norma tributária possui uma hipótese de incidência e um mandamento que restringem sua aplicação prática. É pelo lançamento – *determinación* – que a norma tributária se amolda ao fato, consoante descrito na sua hipótese. Se o acontecimento fático se enquadra perfeitamente na hipótese de incidência da norma, passa-se à fase seguinte, a quantificação da dívida tributária, estabelecendo-se inicialmente a base impositiva. Após essa análise, verifica-se se o destinatário legal tributário não está eximido de pagar o tributo por alguma circunstância legal, ou por causa extintiva da obrigação tributária, como por exemplo, a prescrição.³⁸⁰

A identificação do sujeito passivo é também um imperativo do ato ou do procedimento de lançamento. Nem sempre quem realiza o fato será o destinatário legal do tributo, posto que a lei pode eleger pessoa diversa para figurar ao lado do sujeito ativo na relação jurídica tributária.

Finalmente, o resultado do processo, que muitos chamam de *liquidación*, é a quantificação da dívida e sua identificação com um sujeito passivo definido.

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 395.

³⁷⁸ *Idem*.

³⁷⁹ *Ibidem*, p. 395-396.

³⁸⁰ *Ibidem*, p. 396.

Na verdade, todos esses atos, explica VILLEGAS, não ocorrem de forma fragmentada, senão concomitantemente durante o processo de lançamento, fazendo parte do conjunto, e apenas didaticamente são analisados separadamente.

Conclui que o lançamento ou a *determinación*, seja ato uno ou uma série de atos, é distinto dos outros atos administrativos, porque é plenamente vinculado. Não há nenhuma discricionariedade, quanto à conveniência e oportunidade do ato, fazendo referência, quanto a essa questão, ao pensamento de Amílcar de Araújo FALCÃO.³⁸¹

Entende que o lançamento possui caráter declaratório, porque com o fato jurídico tributário nasce a obrigação, e a *determinación* somente declara e precisa o montante dessa obrigação, exteriorizando algo que já existe. Não condiciona, portanto, o nascimento da obrigação. O Código Tributário Argentino adota essa posição na norma do artigo 37, ao prescrever que “*El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y su realización origina el nacimiento de la obligación.*”³⁸²

Adverte que a realização do fato jurídico tributário gera somente uma obrigação tributária potencial, e às vezes ilíquida porque o sujeito passivo pode ser também credor do estado, pode estar acobertado por um benefício fiscal, como a isenção, pode ter decorrido o prazo para lançamento ou para a cobrança da dívida. Somente pela *determinación*, quando se chegará ao importe tributário concreto, e à identificação do sujeito passivo, é que se poderá falar em crédito tributário. Entende o lançamento como uma fase indispensável para a concretização da relação jurídica tributária substancial, mas não o admite constitutivo, porque, como todo ato declaratório, visa eliminar um estado de incerteza; existe uma obrigação, mas ela é incerta e ilíquida, salvo quanto aos tributos fixos, onde essa liquidez e certeza já existem de plano.³⁸³

Conclui por aduzir que o ato declaratório do lançamento é caracterizado: (i) pela preexistência de um direito que a *determinación* se limita a reconhecer, sem criar, modificar, transferir ou extinguir esse direito; e (ii) pela existência de um obstáculo ao exercício desse direito, que o ato declaratório do lançamento remove, atribuindo-lhe certeza e tornando esse direito preexistente eficaz e exigível. O verdadeiro efeito da *determinación* é o de ratificar que quando se produz o fato jurídico tributário nasce realmente a obrigação tributária. Assim sendo, entende que “*...las circunstancias de hecho a tener en cuenta y la ley*

³⁸¹ Amílcar de Araújo Falcão, *Apud* VILLEGAS, Hector B. *Curso...*, *op.cit.*, p. 397.

³⁸² VILLEGAS, Hector B. *Curso...*, *op.cit.*, p. 399.

³⁸³ *Ibidem*, p. 400.

que regulará el caso serán aquellas existentes al momento de producirse el hecho imponible.”³⁸⁴

1.1.10- JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA E MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL

Para PÉREZ DE AYALA e Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, a atividade de gestão e liquidação de tributos, em seu conjunto, é entendida como função administrativa, seguindo a escola de M.S. GIANNINI.³⁸⁵

A função administrativa conduz à noção de poder, ou potestade, e de procedimento. O procedimento é a exteriorização dessa função. Porém, a análise do procedimento de gestão e liquidação de tributos exige o estudo da teoria dos atos administrativos.³⁸⁶

A função administrativa apresenta as seguintes características: (i) uma atividade a que o direito contempla em seu conjunto ou globalidade e lhe atribui efeitos, nessa dimensão unitária. (ii) Adicionalmente, comporta o exercício de certas potestades públicas. (iii) É exercida no interesse exclusivamente público. (iv) Manifesta-se através de um procedimento administrativo. No Direito Tributário todas essas características estão presentes, pois a atividade de gestão e liquidação constitui pressuposto necessário para que o tributo seja corretamente exigido e para que se possa considerar o devedor – sujeito passivo – liberado de sua obrigação de pagar. A atividade de gestão e liquidação de tributos tem relevância no conjunto de atividades desenvolvidas e não somente em cada ato praticado; portanto, o importante é o resultado final e não o ato final. Todos os atos praticados para esse resultado, segundo o ordenamento jurídico, possuem relevância.³⁸⁷

O lançamento entendido como produto do procedimento conduz à conclusão de que o vício em qualquer um de seus atos macula todo o procedimento.³⁸⁸

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 400-401.

³⁸⁵ PÉREZ DE AYALA, José e GONZÁLEZ, Eusebio. **Derecho Tributario II**. Salamanca: Plaza Universitaria, 1994, p. 7.

³⁸⁶ *Idem*.

³⁸⁷ *Ibidem*, p. 9-10.

³⁸⁸ PÉREZ DE AYALA, José Luis e GONZÁLEZ Eusebio. **Derecho...**, *op.cit.*, p. 10.

A atividade de gestão e liquidação de tributos é uma atividade que se desenvolve no interesse exclusivo da administração, mas está diretamente ligada ao cumprimento dos fins públicos para satisfação do bem comum, pois os ingressos tributários são utilizados para esse fim.³⁸⁹

Essa atividade tributária comporta, segundo a doutrina espanhola e italiana, o exercício de potestades administrativas. A dúvida reside em qualificá-la como exercício de uma única potestade, de imposição segundo MICHELI, ou de um conjunto de potestades, como ocorre quanto ao poder de polícia, segundo FANTOZZI.³⁹⁰

José Luis PÉREZ DE AYALA e Eusébio GONZÁLEZ identificam na gestão e liquidação de tributos o exercício pela administração pública de um conjunto de potestades, análogas às do “poder” de polícia administrativa, pois tais atividades são juridicamente relevantes em seu conjunto, orientadas para a satisfação de interesses públicos.

PÉREZ DE AYALA e Miguel PÉREZ DE AYALA BECERRIL³⁹¹ conceituam potestades como o conjunto de faculdades que, pelo direito, são concedidas à administração, e que se configuram como deveres dela, tendo em conta que se exercitam legalmente; o contribuinte não se poderá opor a elas.

O procedimento de gestão e liquidação tributária é caracterizado por uma pluralidade de atos, em que cada um desses atos conserva sua individualidade, e se combinam no processo. Deve existir conexão entre todos os atos do processo, que são coordenados entre si e dirigidos a produzir um único efeito jurídico. Os atos do procedimento são vinculados casualmente entre si, de modo que cada um supõe o anterior e o último exige e requer a série inteira.³⁹²

O procedimento é um conceito puramente formal, é uma especial sucessão de atos e de tempos, uma ordem ou forma de proceder. É causa formal para realização das funções administrativas, e culmina com o ato administrativo, uma decisão que possibilita uma reclamação ou impugnação processual posterior, pelo sujeito passivo.³⁹³

Para os citados doutrinadores espanhóis, a obrigação tributária nasce com a realização do fato jurídico tributário. O procedimento de gestão e liquidação de tributos é

³⁸⁹ *Ibidem*, p. 11.

³⁹⁰ *Ibidem*, p. 12.

³⁹¹ PÉREZ DE AYALA, José Luis e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 3 ed. Madrid: Edersa, 1998, p. 145.

³⁹² PÉREZ DE AYALA, José Luis. e GONZÁLEZ Eusebio. *Derecho...*, p. 14-15.

³⁹³ *Ibidem*, p. 15.

declaratório da obrigação tributária material. Porém, entendem possível que seja constitutivo da obrigação material acessória da principal, citando como exemplo as liquidações provisórias caucionais.³⁹⁴

PÉREZ DE AYALA e Miguel PÉREZ DE AYALA BECERRIL vislumbram no procedimento de gestão duas etapas diferenciadas: a liquidação – *liquidación* – do imposto, e sua arrecadação – *recaudación*.³⁹⁵

O procedimento de liquidação é estruturado em várias fases. A primeira fase corresponde à *iniciación*, através das modalidades de declaração do sujeito passivo, investigação pela administração, e de ofício, conforme o artigo 101 da *Lei General Tributária* espanhola. O ato de declaração é praticado pelo contribuinte, na maioria dos casos, e é chamado atualmente de *autoliquidación*, ou *autolancamento*; nessa modalidade de lançamento, o contribuinte deve também proceder ao pagamento do débito tributário por ele apurado.³⁹⁶

A declaração do contribuinte, feita por meio do *autolancamento*, pode ser retificada pela administração, em ato que constitui a segunda fase do procedimento, e é chamada de *liquidación provisional* – artigos 121 e 123 da LGT. A administração não está obrigada a praticar esse ato, mas é a fase de comprovação, de comparação dos dados e informações prestadas pelo contribuinte com os dados da própria administração. É uma fase de comparação necessária para verificar se o contribuinte agiu corretamente.³⁹⁷

A terceira fase do procedimento é a fase do pagamento definitivo – *recaudación* – que poderá ocorrer de forma voluntária ou pela cobrança executiva.

O procedimento com essas três fases possui algumas notas essenciais: (i) relaciona-se com o conceito de potestade administrativa ordenatória, na noção antes exposta quanto à primeira e segunda fases, sancionatória no tocante à aplicação de sanções e arrecadatória quanto à exigência de pagamento do tributo. (ii) A atividade de gestão se manifesta sempre através de um procedimento, composto de um conjunto de atos administrativos simples, ligados em uma ordem determinada, para a produção de um efeito final com independência dos efeitos parciais de cada ato.³⁹⁸

³⁹⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis. e GONZÁLEZ Eusebio. *Derecho...*, op.cit., p. 30.

³⁹⁵ PÉREZ DE AYALA, José Luis e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributário*. 3 ed. Madrid: Edersa, 1998, p. 143.

³⁹⁶ *Idem*.

³⁹⁷ *Ibidem*, p. 144.

³⁹⁸ *Ibidem*, p. 146.

O procedimento decorre de atos vinculados, regidos pelo princípio da legalidade, fundamentalmente para garantir os direitos dos sujeitos passivos no campo tributário, onde os poderes da administração são tão fortes.³⁹⁹

Esse procedimento de gestão é somente declaratório da obrigação porque sua finalidade é “...*procurar el exacto cumplimiento de las leyes fiscales y consecuentemente, como parte de él, la liberación de los administrados de sus obligaciones y responsabilidades*”.⁴⁰⁰

Esses juristas conceituam lançamento como o conjunto de operações que tem por objeto determinar a quantia da prestação tributária, da dívida tributária que deve ser saldada pelo sujeito passivo.⁴⁰¹

A partir da realização do fato jurídico tributário já existe, para PÉREZ DE AYALA e BECERRIL, tanto a obrigação quanto o direito de crédito da administração pública. Porém, esse direito de crédito não pode ser exercitado, a administração não pode exigir do sujeito passivo o pagamento da dívida, porque é necessária a liquidação, a quantificação do crédito tributário; não há direito de ação do Fisco para cobrar a dívida do sujeito passivo. A liquidação gera um título, tornando líquida e exigível a dívida.⁴⁰²

Quando a lei exige do sujeito passivo a obrigação de liquidar a dívida, pela *autoliquidación*, o procedimento exigido da administração é de *comparação*, para certificar-se de que o obrigado agiu de acordo com a lei.⁴⁰³

1.1.11- JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA

RUIZ GARCÍA estuda o ato de liquidação no âmbito do Direito Tributário Formal, ou procedimental, seguindo a doutrina alemã. Essa opção metodológica, que faz distinção entre Direito Tributário Material e Formal, e o estudo procedimental do ato de liquidação, busca definir a posição jurídica da administração no procedimento de gestão

³⁹⁹ *Idem*.

⁴⁰⁰ PÉREZ DE AYALA, José Luis e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos...*, *op.cit.*, p. 146.

⁴⁰¹ *Ibidem*, p. 149.

⁴⁰² *Ibidem*, p. 149.

⁴⁰³ *Ibidem*, p. 150.

tributária, e sua submissão ao ordenamento jurídico, de modo a respeitar os direitos dos contribuintes, com vistas à realização da justiça material.⁴⁰⁴

A expressão ato de liquidação não tem acepção universal, ou única: vários doutrinadores a empregam em diferentes situações, e muitas vezes não identificam com suficiente precisão o ato dentro do procedimento em que se inscreve, até porque discutem qual dos vários atos realiza a função de liquidação.⁴⁰⁵

Prefere RUIZ GARCÍA utilizar a expressão *acto de liquidación*, que é usada na Espanha pela melhor doutrina, pela legislação e pela jurisprudência. Na Itália, utiliza-se *accertamento*, que pela legislação é empregado com uma pluralidade de significados, e nem sempre com a conotação de ato de liquidação. Na Alemanha, o termo utilizado é *steuerbescheid*, expressão que recebeu críticas inclusive de Otto MAYER, porque é utilizada pela legislação e pela doutrina também para designar outros atos emitidos no procedimento de gestão.⁴⁰⁶

O termo *liquidación* é utilizado com vários significados. Alguns chamam de liquidação a operação ou o conjunto de operações que conduz ao resultado de quantificar a correta obrigação tributária; outros autores utilizam-no para designar o ato administrativo de liquidação; e outros, ainda, referem-se ao termo em oposição às operações de liquidação tributária, que constituem a autoliquidação ou *autolanzamiento*.⁴⁰⁷

Tanto a doutrina quanto a legislação espanhola empregam o termo liquidação para designar o procedimento de liquidação e o ato de liquidação, no entanto, RUIZ GARCÍA propõe-se a estudar o ato de liquidação, resultado daquele procedimento. Entende que o procedimento, do ponto de vista jurídico, deixa de ter relevância após a emissão do ato de liquidação. Não aceita a expressão procedimento de liquidação, preferindo o termo procedimento de gestão, que compreende o procedimento de comprovação e o procedimento de liquidação *stricto sensu*.⁴⁰⁸

A dificuldade de uma definição única de ato de liquidação, para RUIZ GARCÍA, reside no fato de existirem diversas classes de liquidações previstas na Lei Geral Tributária espanhola – liquidações provisórias e definitivas; complementares, caucionais, parciais ou totais – e todas submetidas a diversos regimes jurídicos, tais como obrigatoriedade

⁴⁰⁴ RUIZ GARCIA, José Ramon. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas, 1987, p. 31-32.

⁴⁰⁵ *Ibidem*, p. 33.

⁴⁰⁶ *Ibidem*, p. 40-41.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 42.

⁴⁰⁸ *Ibidem*, p. 44.

ou não de declaração do sujeito passivo, possibilidade de modificação ou revisão do ato. Assim, para cada tributo em especial há uma forma de procedimento de gestão; em alguns casos a comprovação não constitui objeto de um ato especial, senão que se traduz em um elemento do ato de liquidação; em outros, o procedimento se desenvolve em duas fases: a da comprovação dos elementos relevantes à liquidação, e o ato de liquidação – segunda fase – que será determinado pela amplitude daquele primeiro ato de comprovação.⁴⁰⁹

Outro motivo de confusão, que em nada contribui para a definição de liquidação, é a denominada *autoliquidación*, ou *declaración-liquidación*, de ampla aplicação prática e previsão nos ordenamentos jurídicos, nos últimos tempos, onde pode até faltar o ato de liquidação propriamente dito.

Na legislação espanhola, o ato de liquidação ora é tratado como ato administrativo que declara ou nega um direito ou uma obrigação, consoante o artigo 1º, § 2º, do Regulamento de 29 de julho de 1924; por vezes como ato de determinação da dívida tributária, consoante os artigos 8º e 64, “a”, da Lei Geral Tributária, e artigo 42 do Regulamento Geral de Arrecadação.⁴¹⁰

Alguns ordenamentos jurídicos de outros países, como é o caso da Itália, consideram ato de liquidação todo ato de imposição tributária, toda resolução administrativa do estado ou de outro sujeito, relativa a aplicação de um tributo ou de uma sanção tributária não penal, excluídos os atos de execução forçada. RUIZ GARCÍA critica essa definição legal, porque inclui no conceito de liquidação toda resolução, toda decisão ou ato que envolva imposição tributária, e não somente o ato de liquidação *stricto sensu*. Outra crítica lançada diz respeito à inclusão da sanção no conceito de liquidação, o que contraria a dogmática tributária e também o contido no ordenamento jurídico espanhol. O “poder” da administração tributária não é genérico, mas específico para aplicação dos tributos. Existe uma distinção substancial entre o poder de liquidar e o poder de sancionar.⁴¹¹

Entende essencial, para a definição de ato de liquidação, quatro elementos: (i) o ato administrativo deve expressar-se por meio de uma manifestação de vontade, emitida pela Oficina Tributária – órgão competente; (ii) esse ato deve quantificar a dívida tributária; (ii) deve ser identificado o sujeito passivo – determinando-se a pessoa de quem se exige o

⁴⁰⁹ *Ibidem*, p. 47.

⁴¹⁰ *Ibidem*, p. 50-51.

⁴¹¹ *Ibidem*, p. 53.

tributo; (iv) a dívida tributária constituída deve ser satisfeita imediatamente, ou dentro de um período determinado de tempo.⁴¹²

Ao analisar os diversos conceitos utilizados pela doutrina, identifica em primeiro lugar o ato de liquidação como resultado do procedimento de gestão – conceito procedimental – difundido por BERLIRI e pela doutrina alemã. Para os adeptos dessa concepção o ato de liquidação seria o produto final do procedimento administrativo, o ato que, cumprindo certos requisitos legais põe fim ao procedimento, iniciado com a declaração.⁴¹³

Outros autores, partindo de diferentes configurações técnicas do procedimento de imposição tributária, modificam o papel que o ato de liquidação desempenha no procedimento de gestão, como faz MAFFEZZONI, para quem o ato que põe fim ao procedimento de imposição e produz o efeito jurídico almejado pelo procedimento administrativo não é um ato da administração pública, senão um ato de transferência de certas somas de dinheiro pelos sujeitos passivos ao estado. O ato final é o ato central do procedimento de gestão, enquanto que os atos que o antecedem são preparatórios e os posteriores são executivos.⁴¹⁴

Outro conceito de lançamento é o que o identifica como ato que determina a quantia da dívida tributária – conceito material. Levando em consideração o aspecto material, o conteúdo do ato, pode-se admitir que a liquidação é um ato que determina o montante da prestação tributária. No entanto, essa concepção é incompleta, segundo RUIZ GARCÍA, porque deixa de lado outros elementos integrantes do ato de liquidação, e não explica o alcance e a relevância dos dados utilizados na quantificação da dívida tributária.⁴¹⁵

Entende necessário, portanto, a distinção do ato de liquidação dos atos administrativos aos quais também se aplica o regime jurídico daquele primeiro ato. O ato de liquidação é o mais importante dos atos administrativos tributários, para RUIZ GARCÍA, e por esse motivo sua regulação se espalha para outros atos nem sempre de liquidação, como ocorre na legislação alemã, que equipara aos atos de liquidação, quanto aos efeitos, dentre outros, à liquidação negativa, ao direito de reembolso, à autoliquidação.⁴¹⁶

⁴¹² *Ibidem*, p. 56.

⁴¹³ *Ibidem*, p. 58-59.

⁴¹⁴ *Ibidem*, p. 60.

⁴¹⁵ *Ibidem*, p. 60-61.

⁴¹⁶ *Idem*.

Existem ainda definições mistas do ato de liquidação, e esse é o conceito adotado por RUIZ GARCÍA. Tanto o conceito procedimental quanto o material da liquidação fornecem dados importantes para uma definição de *acto de liquidación*. Seguindo SAINZ DE BUJANDA, entende que o ato de liquidação, quanto ao seu conteúdo, é o ato que determina o importe da dívida tributária, e quanto ao lugar que ocupa no procedimento, é o último ato da cadeia, encerrando-o, ou ao menos pondo fim a uma de suas fases.⁴¹⁷

1.1.12- JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA

Destaca-se na doutrina tributária espanhola atual José Juan FERREIRO LAPATZA, para quem o conceito de tributo que melhor se coaduna com a noção unitária de ordenamento jurídico, é o que o equipara à obrigação. Afasta, por conseguinte, a noção de tributo enquanto relação de poder.⁴¹⁸

Entende que somente no plano abstrato, onde o poder do estado atua em relação a uma pluralidade de sujeitos, pode-se falar em relação vertical Estado-cidadão, porque nesse momento o contribuinte está em situação inferior, eis que deve obedecer ao comando contido na lei, norma jurídica editada pelo estado. No entanto, no plano concreto, quando a administração aplica de forma efetiva as normas tributárias, exigindo dos contribuintes o pagamento do tributo, a relação jurídica passa a ser horizontal, de igualdade, porque também ela, administração, está sujeita a essas mesmas normas que aplica. Ocorre, nesse segundo plano, um rompimento da ligação com o poder legislativo, que estabelece as leis, e conseqüentemente não há mais que se falar em relação de poder.⁴¹⁹

“Poder ordenar y tener que obedecer y no estar autorizado a exigir y deber prestar es lo que revela más claramente la antítesis esencial entre relaciones de poder y relaciones obligatorias en que ambos sujetos actúan en un mismo plano de sumisión a la Ley.

*Por el contrario, la característica de una imposición consecuyente con el principio del Estado de Derecho radica en el establecimiento de la obligación tributaria mediante una norma jurídica.”*⁴²⁰

⁴¹⁷ *Ibidem*, p. 64.

⁴¹⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso...*, *op.cit.*, p. 13.

⁴¹⁹ *Idem*.

⁴²⁰ *Ibidem*, p. 14.

A lei confere ao estado o poder de exigir do sujeito passivo a prestação tributária. A relação tributária é uma relação jurídica entre duas pessoas – sujeito ativo e sujeito passivo – em virtude da qual uma parte – credor – tem a obrigação de exigir uma prestação de outra – devedor.⁴²¹

As normas tributárias podem ser estudadas a partir da divisão do Direito Tributário em Material e Formal. As normas que regulam o nascimento, os sujeitos, o conteúdo e a extinção das obrigações tributárias formam o Direito Tributário Material, ou substantivo. Nele se incluem as normas que estabelecem ou regulam as obrigações acessórias de caráter pecuniário. É um direito de obrigações. São normas de caráter e com efeitos finais.⁴²²

O Direito Tributário Formal, por outro lado, não é tão simples. É formado pelo conjunto das normas de caráter instrumental, ou adjetivo. Tais normas podem atribuir, também, direitos e obrigações tanto à administração quanto aos administrados, poderes e deveres instrumentais, formais. Porém, esses direitos e obrigações, “poderes” e deveres formais, não determinam em sua realização um significado final, como ocorre quanto às normas de Direito Material. No Direito Tributário Formal, o significado é instrumental, porque possibilita a efetiva aplicação da lei mediante o correspondente pagamento do tributo.⁴²³

No Direito Tributário Material, o conteúdo prima sobre a forma; no Formal, a forma adquire maior importância, porque é o caminho pelo qual o Direito Material se há de aplicar.⁴²⁴

As obrigações de fazer, não fazer ou de suportar, contidas nas normas de Direito Tributário Formal, podem materializar-se, em alguns casos, mediante uma combinação de atos, com as seguintes características: (i) cada um dos atos combinados conserva integralmente sua individualidade; (ii) a conexão entre os atos radica na unidade de efeitos jurídicos; (iii) os atos estão vinculados entre si pela causa, de tal modo que cada um supõe o anterior e o último supõe o grupo todo. A lei pode exigir um determinado procedimento tanto dos particulares, quanto da Administração, e serão sempre vinculados os atos praticados nesse procedimento. À série de atos do procedimento aplicam-se, também, as normas de Direito Administrativo em geral, e as demais do ordenamento jurídico,

⁴²¹ *Idem.*

⁴²² *Ibidem*, p. 21.

⁴²³ *Ibidem*, p. 21-22.

especialmente as constitucionais, cabíveis, porque o Direito Tributário é uma peça integrada do ordenamento jurídico, que é uno.⁴²⁵

Para FERREIRO LAPATZA, o Direito Tributário Formal deve regular, em primeiro lugar, o procedimento de determinação da obrigação tributária e de suas obrigações acessórias, ou seja, o procedimento de liquidação (*liquidación*). Em segundo lugar, o procedimento de arrecadação (*recaudación*), e em terceiro lugar o procedimento de revisão (*revisión*) que inclui a revisão de ofício do ato, pela Administração, e as defesas e recursos do sujeito passivo.⁴²⁶

Todo o estudo da gestão dos tributos e das normas de Direito Tributário Formal que regulam o Lançamento tributário parte dessas premissas.

O lançamento (*liquidación*) para FERREIRO LAPATZA, segundo o que prescreve a legislação e a doutrina espanhola, possui três momentos distintos: a *determinación* da obrigação, que abrange a liquidação e a inspeção; a *recaudación*, que corresponde ao procedimento administrativo de arrecadação, cobrança ou execução da citada obrigação; e a *revisión*, que corresponde ao momento em que a administração pode rever seu ato, corrigindo vícios, de ofício, ou acolhendo argumentos de defesa ou recurso do sujeito passivo.⁴²⁷

A liquidação (*liquidación*) possui dois sentidos: no sentido amplo compreende todas as atividades prévias necessárias para a quantificação do tributo a ser pago. No sentido estrito significa a fixação do *quantum* da obrigação nascida com a realização do fato impositivo.⁴²⁸

Não entende que seja necessário liquidar, no sentido estrito, os tributos fixos, porque a quantia a pagar está já determinada na lei, no entanto, é indispensável que se determine se o fato jurídico tributário se realizou com todos os seus elementos, ou seja, se houve total subsunção do fato à norma, em sentido amplo.

Nos tributos variáveis, nos quais a lei não fixa a quantia a ser paga, a liquidação, no sentido amplo, compreende a determinação do fato jurídico tributário, da base de cálculo, da alíquota aplicável, e no sentido estrito compreende a fixação da base de cálculo

⁴²⁴ *Ibidem*, p. 22.

⁴²⁵ *Ibidem*, p. 23-24.

⁴²⁶ *Ibidem*, p. 146.

⁴²⁷ *Idem*. Quanto às normas que tratam do pedido administrativo de anulação e reforma do ato administrativo de lançamento, assim como das que regulam os pedidos de indenização ou devolução, o autor as entende de Direito Processual Administrativo, que, como tais, devem ser estudadas em apartado, devido às suas peculiaridades.

⁴²⁸ *Ibidem*, p. 147.

em função do tipo de tributação incidente sobre o fato, e a atribuição do *quantum* a ser pago.⁴²⁹

Entende FERREIRO LAPATZA que as normas de Direito Tributário Formal que estabelecem as atividades para o procedimento de liquidação, em sentido amplo e em sentido estrito, tanto podem ser dirigidas à administração quanto ao administrado, sendo que ambos precisam seguir esse caminho, fixado pela lei. Os atos da administração podem revestir-se de variadas formas: atos precários ou definitivos, simples ou complexos, orais ou escritos *etc.* Todos os atos, da administração e dos administrados, compõem o procedimento de lançamento.⁴³⁰

Define *liquidación* – lançamento – como o procedimento de determinação da obrigação tributária, que fixa o montante do tributo devido desde a realização do fato imponible.⁴³¹

A liquidação, ou o lançamento, segundo as leis espanholas do início do século XX, possuía quatro etapas, que se mantiveram vigentes, com poucas alterações, por muitas décadas: (i) o contribuinte deveria declarar à administração os fatos imponíveis realizados; (ii) as Oficinas Liquidadoras, órgãos administrativos de gestão em sentido estrito, deveriam qualificar os fatos declarados e quantificar a dívida, emitindo atos provisórios de liquidação (lançamento provisório); (iii) Órgãos de Inspeção deveriam investigar os fatos para comprovar a veracidade das declarações e da liquidação provisória, para que então as próprias Oficinas de Liquidação emitissem o ato final – lançamento definitivo.⁴³²

No entanto, nas últimas décadas do século XX, várias alterações legislativas e a prática tributária modificaram significativamente essa forma de lançamento, reduzindo a participação da administração e paulatinamente ampliando a do cidadão-contribuinte.

Atualmente, a *autoliquidación* ou *autolanzamento* tornou-se a regra, e praticamente em todos os tributos a tarefa da liquidação – quantificação do tributo – é confiada ao contribuinte. Por outro lado, os órgãos de inspeção assumiram funções liquidadoras, antes somente confiadas às Oficinas.⁴³³

⁴²⁹ *Idem.*

⁴³⁰ *Idem.*

⁴³¹ *Ibidem*, p. 146.

⁴³² *Ibidem*, p. 150.

⁴³³ *Ibidem*, p. 151. A reforma iniciada em 1978, seguida pelas Leis 34/1980, de 21 de junho (Reforma do Procedimento Tributário), 10/1985, de 26 de abril, e 25/1995, de 20 de julho, modificaram parcialmente a Lei Geral Tributária, e deram forma à atual configuração do lançamento na Espanha.

O procedimento de liquidação, na Espanha, em regra, pode ser dividido em duas fases: a fase do *autolanzamiento (autoliquidación)*, que corresponde às atividades do contribuinte para declarar a realização do fato imponible, identificar a base de cálculo e quantificar o tributo a ser pago; e a fase da administração, que corresponde à fase de *comprobación y liquidación administrativa*, e, em alguns casos, a retificação ou anulação dos atos viciados.⁴³⁴

Se o contribuinte não declara, não apura, não liquida o tributo, a administração suprirá sua falta promovendo o lançamento. Faltará, nesse caso, a primeira fase do procedimento. Se o contribuinte declara e liquida o tributo, pagando-o, e a administração não desenvolve sua atividade de liquidação, que na verdade é atividade de comparação, ou de comprovação da veracidade dos fatos declarados pelo contribuinte, falta a segunda fase do procedimento. No entanto, a administração poderá, a qualquer momento, desde que não decorrido o prazo extintivo de seu direito, desenvolver suas atividades, nos termos da previsão legal, visando à emissão do Lançamento de Ofício.

1.1.13- FERNANDO SAINZ DE BUJANDA

Na doutrina espanhola, destaca-se Fernando SAINZ DE BUJANDA para quem a gestão tributária é o conjunto de atividades, reguladas pelo ordenamento jurídico (Direito Tributário Formal), que tem por objeto dar efetividade material às normas tributárias, determinando a quantia do tributo a ser pago e a forma de sua cobrança.⁴³⁵

O procedimento liquidatório espanhol – lançamento – é constituído por uma série de atos dirigidos à concreta determinação quantitativa da dívida tributária.

Depois de referir-se às quatro fases do procedimento tradicional de lançamento, e hoje superadas: declaração do sujeito passivo, liquidação provisória, comprovação e liquidação definitiva, SAINZ DE BUJANDA explica que o crescente número de contribuintes, a complexidade das relações econômicas e da atuação administrativa,

⁴³⁴ *Ibidem*, p. 153 e p. 155. Os Impostos sobre as Sucessões e os Aduaneiros, no entanto, não seguem esta sistemática, estando ainda sujeitos à forma tradicional: declarados os fatos perante a administração esta pode praticar uma liquidação provisória, comprovar o declarado e liquidar definitivamente o tributo.

⁴³⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10 ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1993, p. 309.

acabaram por inviabilizar esse procedimento, exigindo uma forma mais célere e mais participativa.⁴³⁶

Aparece, na legislação, a figura da autoliquidação – *autolanzamiento* – ou *declaración-liquidación*. onde a atuação do particular não se limita, como antes, a comunicar à administração financeira a realização do fato jurídico tributário e dos elementos necessários para a determinação da quantia da dívida tributária, mas permite que possa cumprir a prestação tributária sem ter que esperar que a administração atue. As duas primeiras fases do procedimento tradicional, *declaración y liquidación provisional*, foram reduzidas a uma só, e praticada pelo contribuinte.

No entanto, segundo decisões do Tribunal Supremo Espanhol, as primeiras datadas de 24 de junho de 1978 e de 12 de junho de 1979, o *autolanzamiento* realizado pelo contribuinte não é ato administrativo.⁴³⁷

Explica SAINZ DE BUJANDA que a liquidação deve ser entendida em duas etapas: em sentido amplo e em sentido estrito. Em sentido amplo a liquidação se traduz em um procedimento administrativo de liquidação tributária, composto de uma série de atos e operações tendentes a comprovar a realização do fato jurídico tributário, identificando seus elementos constitutivos. Em sentido estrito a liquidação consiste no pronunciamento administrativo sobre a quantia da dívida tributária: este é o ato administrativo de liquidação do tributo.⁴³⁸

O ato administrativo de liquidação – lançamento – deve ser emitido por um superior hierárquico do agente público que promoveu os atos do procedimento de liquidação, e deve, quanto ao conteúdo, determinar o *quantum* da dívida tributária, e quanto ao lugar que ocupa no procedimento, ser o último dos atos da cadeia, ou seja, deve encerrar o procedimento liquidatório, ou ao menos, uma de suas fases.⁴³⁹

Entende, portanto, que o ato de liquidação é resolutório, porque manifesta a vontade da administração, fundada na lei e na sua aplicação ao caso concreto. Esse ato de liquidação pode ser provisório, aquele que pode ser modificado pela administração, adequado ao ordenamento jurídico, ou definitivo, mas em qualquer caso sempre será resolutório, obrigatório para o contribuinte.⁴⁴⁰

⁴³⁶ *Ibidem*, p. 311-312.

⁴³⁷ *Idem*.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 332.

⁴³⁹ *Idem*.

⁴⁴⁰ *Ibidem*, p. 333.

Embora a administração, segundo a legislação espanhola – artigo 90 da Lei Geral Tributária – exerça por órgãos distintos as funções de liquidação (*liquidación*), arrecadação (*recaudación*) e revisão (*revisión*), não é somente o ato emitido nessa última etapa, de julgamento dos recursos administrativos, que possui força obrigatória para o contribuinte, mas todos os demais também possuem caráter resolutivo, imperativo.⁴⁴¹

Entende que o ato de lançamento (*acto de liquidación*) tem eficácia declaratória e não constitutiva, porque produz uma declaração imperativa sobre o importe da dívida tributária que nasceu com a realização do fato impositivo.

Não é um ato normativo, mas um ato concreto, através do qual se define uma situação jurídica individualizada, e não exterioriza regra objetiva de conduta. Trata-se de um ato administrativo singular, com referência a um determinado indivíduo – sujeito passivo – ou a um conjunto de contribuintes, sempre determinados. Como ato administrativo, deve ser escrito e motivado.⁴⁴²

1.1.14- ALBERTO XAVIER

Também para Alberto XAVIER o conceito de lançamento não é pacífico nem claro na doutrina, assim como não contribui o artigo 142 do CTN para esclarecer essa tormentosa e controvertida questão.

Analisando a definição legal de lançamento, contida no artigo 142 do CTN, vislumbra quatro defeitos: a) o equívoco de referir-se ao lançamento como *procedimento*, quando é ato administrativo que dele decorre; b) a confusa enumeração exemplificativa de operações lógicas que nada mais representam do que a aplicação da lei tributária ao caso concreto: “...verificar a ocorrência do fato gerador”, “...determinar a matéria tributável”, “...calcular o montante do tributo devido”, “...identificar o sujeito passivo”, que são meros atos ou simples operações intelectivas, e não o ato administrativo de lançamento; c) a equívoca afirmação de que o lançamento tem por objeto “...propor a aplicação da penalidade cabível”, confunde a norma tributária material com a norma penal tributária (que rege as penalidades), e conflita com o artigo 3º do mesmo Código – que afirma que o tributo não tem natureza de sanção de ato ilícito; d) por fim, o fato de atribuir ao lançamento o fim de

⁴⁴¹ *Ibidem*, p. 334.

“...constituir o crédito tributário”, enquanto a opinião dominante da doutrina nacional o entende como declarativo da obrigação tributária, e não constitutivo, como parece resultar do artigo 113, § 1º do CTN.⁴⁴³

Na primeira edição de sua obra, Alberto XAVIER definia o lançamento como *ato administrativo de aplicação da norma tributária material*, no entanto ao publicar a segunda edição, aperfeiçoa esse conceito, para defini-lo como “...*ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.*”⁴⁴⁴

Entende o lançamento como ato jurídico e não como procedimento ou pluralidade de operações lógicas, no entanto, admite que, algumas vezes, o procedimento administrativo o prepara e o antecede, não constituindo a essência do ato, porque pode ser dispensado, em alguns casos.

Ao qualificar o lançamento como ato administrativo, afasta de plano a possibilidade de ser considerado como tal o ato do particular, nos chamados *autolançamentos*, e o ato jurisdicional.

Ao identificar no lançamento a aplicação da norma tributária material, comum a todos os atos tributários, exclui do conceito os atos administrativos que aplicam normas tributárias instrumentais e normas penais tributárias.⁴⁴⁵

A idéia de aplicação do direito é utilizada para abranger as diversas operações lógicas referidas no artigo 142 do CTN. E, a referência à natureza do direito que visa declarar, como *direito à prestação tributária*, é utilizada para separar esse ato do lançamento dos atos tributários negativos, dos atos secundários e dos atos de recusa de restituição de tributos.⁴⁴⁶

1.1.15- PAULO DE BARROS CARVALHO

Paulo de BARROS CARVALHO, tece severas críticas à definição legal de lançamento, contida no artigo 142 do CTN.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 334.

⁴⁴³ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 24-25.

⁴⁴⁴ *Ibidem*, p. 64-66.

⁴⁴⁵ *Ibidem*, p. 66.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 66-67.

A legislação brasileira adotou uma dentre as muitas definições de lançamento, optando pela concepção de *procedimento administrativo*, praticado por autoridades administrativas, afastando a possibilidade de o particular aplicar a norma geral e abstrata ao caso concreto, como no Lançamento por Homologação, referido no artigo 150 do mesmo Código.⁴⁴⁷

A primeira crítica refere-se à opção feita pelo legislador, no artigo 142, CTN, de diferenciar obrigação e crédito tributário. A obrigação nasceria com a realização do fato jurídico tributário e o crédito surgiria com o procedimento do lançamento. Entende que obrigação e crédito nascem no mesmo momento. Embora não tenha o legislador feito uso adequado da linguagem, pode ter-se referido a um direito subjetivo de exigir a prestação – crédito – cuja implementação ficaria na dependência de procedimentos ulteriores.⁴⁴⁸

Aduz BARROS CARVALHO que através do parágrafo único do artigo 142 do CTN, que estatui que *a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*, o legislador optou pelo sentido procedimental do lançamento. Refere-se, de um lado, ao caráter vinculado com que tal atividade deve ser desenvolvida, e de outro, ao relacionamento entre o órgão da administração e seu funcionário, relação de direito administrativo da qual não participa o sujeito passivo. A crítica reside em que não há fundamentação lógica no enunciado. Haveria um *dever-poder* do agente ao realizar o lançamento, priorizando-se o aspecto interno: Fazenda – funcionário; e um *poder-dever* da administração para atuar o lançamento, com ênfase na relação Fazenda – contribuinte. Porém, do ponto de vista lógico, todo dever implica um poder.⁴⁴⁹

Todavia, não merece crítica o legislador, quando no mesmo enunciado prescreve como vinculada a *atividade* do lançamento, e não o *ato* do lançamento. Entende BARROS CARVALHO que vinculado é o *processo* – ato-fato – e não o *produto* – ato-norma. A vinculação, que não é do ato administrativo, mas do procedimento, aos termos estritos da lei, tanto é um limite objetivo a que está atrelado o agente público, quanto representa um valor: a segurança jurídica.⁴⁵⁰

Quanto ao conceito de lançamento, Paulo de BARROS CARVALHO explica que o termo encerra o problema semântico da ambigüidade. Se a norma do artigo 142

⁴⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 369.

⁴⁴⁸ *Ibidem*, p. 370.

⁴⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 217.

⁴⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op.cit.*, p. 372.

do CTN não é clara, mas opta pelo processo, por sua vez a doutrina vacila, ora adotando o conceito legal, para aceitar que o lançamento é procedimento, ora contrariando o enunciado para aduzir que é ato, ou até mesmo aceitando ambos, procedimento e ato. Parcela da doutrina, ainda, admite o lançamento como norma individual e concreta posta no sistema com a expedição do ato administrativo.⁴⁵¹

Entre os doutrinadores que entendem o lançamento como ato administrativo Paulo de BARROS CARVALHO cita Rubens Gomes de SOUZA⁴⁵², Gilberto ULHÔA CANTO⁴⁵³, Aliomar BALEEIRO⁴⁵⁴, Amílcar de Araújo FALCÃO⁴⁵⁵, Geraldo ATALIBA⁴⁵⁶, Souto Maior BORGES⁴⁵⁷, e ALBERTO XAVIER⁴⁵⁸. Aceitando o lançamento como procedimento são citados Alfredo Augusto BECKER⁴⁵⁹, Antônio Roberto SAMPAIO DÓRIA⁴⁶⁰ e RUY BARBOSA NOGUEIRA⁴⁶¹.

Paulo de BARROS CARVALHO afasta qualquer possibilidade de vinculação do lançamento com o procedimento administrativo, até porque ressalta que muitos atos de lançamento não exigem procedimento prévio, constituindo mera atividade de um único funcionário. Propõe, portanto, a seguinte definição:

“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

⁴⁵¹ *Ibidem*, p. 374.

⁴⁵² SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954, p. 63-64. Alguns anos depois da edição de sua obra, Rubens Gomes de SOUZA admitiu que o lançamento poderia também ser representado pelo procedimento.

⁴⁵³ ULHÔA CANTO, Gilberto. **Temas de Direito Tributário**. v. 1. (s.n.): Alba, 1964, p. 171.

⁴⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 443. Ao comentar o Código Tributário Nacional, o autor aceita a feição procedimental do Lançamento.

⁴⁵⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 51. Para Amílcar de Araújo FALCÃO o Lançamento é ato declaratório, porque “... remove um estado de incerteza – uma ineficácia prática ou jurídica – que embarça o exercício de um direito preexistente: essa é sua função inovadora, dinâmica, reparadora, clínica, ou, como a chama Boyer, protetora.” *Ibidem*, p.57.

⁴⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: RT, 1969, p. 277. Geraldo Ataliba adota a mesma posição de Amílcar de Araújo FALCÃO, admitindo o ato do Lançamento como ato declaratório.

⁴⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 123.

⁴⁵⁸ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op.cit.*, p. 66.

⁴⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 359. Aduz o tributarista que “... o lançamento (“*ascertainment*”) tributário consiste na série de atos psicológicos e materiais e ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de, investigando e analisando fatos pretéritos:...” - *Ibidem*, p. 359.

⁴⁶⁰ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 321.

⁴⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 32-33.

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.”⁴⁶²

1.1.16- JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Dentre os autores nacionais, Souto Maior BORGES foi um dos pioneiros na árdua tarefa de analisar o lançamento cientificamente e com profundidade.

A doutrina ainda não conseguiu conceituar o lançamento de forma uniforme, clara e precisa, embora todos os doutrinadores reconheçam a autonomia funcional de que essa categoria jurídico-dogmática se reveste.⁴⁶³

Identifica Souto Maior BORGES conceitos variados para o lançamento, ora como sequência de atos regrados tendentes à realização do *iter* procedimental; ora como ato complexo; ora como ato administrativo, ou até mesmo como uma série de atos. O lançamento é também estudado a partir das normas jurídicas disciplinadoras da realização do ato administrativo, ou reguladoras do procedimento que culmina com esse ato.

O lançamento, entendido por parcela da doutrina, como mera aplicação da norma jurídica ao caso concreto, não criaria direito, porque somente a norma geral e abstrata seria genuína norma jurídica. Para Souto Maior BORGES essa conceituação é insuficiente, porque se restringe apenas à definição de uma das funções do lançamento. O certo é que o lançamento produz efeitos jurídicos, porque dele decorrem direitos e deveres antes não existentes, tanto para a administração quanto para o sujeito passivo.⁴⁶⁴

O lançamento caracteriza-se como norma individual e concreta, como a individualização e concretização da norma geral e abstrata contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Conclui por entender que o conceito de lançamento abrange tanto o procedimento, que constitui o caminho; quanto o ato administrativo, que é a meta, o objetivo a ser alcançado; e também a norma individual e concreta, que representa a consequência do ato. Logo, o Código Tributário Nacional, no artigo 142, *caput*, ao definir o lançamento como

⁴⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 383.

⁴⁶³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 85.

⁴⁶⁴ *Ibidem*, p. 115.

procedimento, elegeu a forma, o caminho que deve a administração trilhar para que o ato do lançamento seja formalizado e para que o fim seja alcançado.⁴⁶⁵

Se o CTN silenciasse quanto ao procedimento, qualquer caminho jurídico seria possível, para que o ato fosse emitido. Esse procedimento será determinado ou pelo CTN, ou pelas leis ordinárias, decretos *etc*, mas não será de livre escolha do sujeito ativo ou do sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem será passível de transação ou de renúncia. Exige imparcialidade do Fisco na apuração dos fatos e na aplicação da lei ao caso concreto, portanto, é um procedimento oficial e imparcial.⁴⁶⁶

Quanto ao ato do Lançamento Souto Maior BORGES ainda o distingue em duas realidades: a) “... o ato ou procedimento de criação normativa, ato e procedimento pelos quais é posta numa norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico”; b) “... a própria norma instituída por esse ato ou procedimento”. Assim é que a norma individual e concreta criada pelo Lançamento é norma inferior à norma geral e abstrata contida na Lei – artigo 142 do CTN. A norma do lançamento possui força obrigatória porque decorre de norma superior; a norma inferior, portanto, não possui força própria.⁴⁶⁷

Entende relevante também consignar que o lançamento, na sistemática do Direito Positivo Brasileiro, somente pode ser praticado por agente ou órgão da administração Pública. O lançamento somente existe na esfera administrativa⁴⁶⁸, não se confunde com ato jurisdicional, mesmo quando a administração decide o recurso administrativo, como defende Dino JARACH⁴⁶⁹.

1.1.17- EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Analisando o lançamento a partir da semiótica, Eurico Marcos Diniz de SANTI identifica a ambigüidade do termo e propõe sua análise a partir dos diversos significados lexicográficos que explicitam a maneira como as pessoas utilizam a expressão:

⁴⁶⁵ O art. 142 do CTN determina o modo como a administração deve proceder: a) verificar a ocorrência do fato jurídico tributário; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e) sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Trata-se do âmbito material de validade do art. 142, que responde à indagação sobre como deverá comportar-se a autoridade lançadora, segundo BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 139.

⁴⁶⁶ *Ibidem*, p. 119-122.

⁴⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 123.

⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 132.

⁴⁶⁹ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971, p. 28.

a) No uso técnico-comercial-contábil é utilizado como: (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; e (iv) a atividade de calcular, conferindo liquidez a crédito ou a débito.

b) A lei e a técnica-dogmática incorporaram a expressão: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142, CTN) para constituir o crédito; (vi) como ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145, CTN); (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) como ato-fato administrativo resultante da série em que se desenvolve um procedimento com a intenção de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido; (x) como norma individual e concreta expedida pelo particular para constituir o crédito tributário nos chamados Lançamentos por Homologação (art. 150, CTN).⁴⁷⁰

Diante da plurivocidade da linguagem técnico-normativa, propõe Eurico de SANTI considerar o lançamento tanto como ato quanto como procedimento, colocando essa dualidade em planos distintos. O *procedimento* fica no plano fático; o *ato-norma* no plano normativo.

No plano fático estuda-se o *fato administrativo suficiente* para a edição do ato-norma, seu suporte fático e os fatos jurídicos que o compõem. O fato jurídico suficiente é o fato jurídico fonte material de normas, que resulta da conformação do suporte fático, ou conjunto de fatos jurídicos, sobre o qual incide a norma de estrutura.⁴⁷¹ O procedimento implica o acesso ao fato jurídico administrativo suficiente.

No plano normativo, é o ato-norma administrativo que é investigado, assim como todos os elementos que integram sua estrutura lógica. Para o ato-norma ingressar no ordenamento jurídico como norma válida é preciso o fato administrativo suficiente, que pressupõe: a) autoridade competente; b) publicidade; c) ocorrência do motivo do ato; d) procedimento previsto em lei.⁴⁷²

Conceitua procedimento como “... *fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou*

⁴⁷⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 145-146.

⁴⁷¹ *Ibidem*, p. 150.

⁴⁷² *Ibidem*, p. 151.

instantânea, sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo.”⁴⁷³

Embora o procedimento seja fato necessário para a edição do ato-norma, não o considera suficiente, eis que são exigidos também a autoridade, o motivo do ato e a publicidade, como forma de sua exteriorização.⁴⁷⁴

Quanto à norma contida no artigo 142 do CTN, a entende como norma de estrutura, que determina o modo de produção do ato-norma administrativo de lançamento válido, gerando a relação jurídica intranormativa. Seguindo os ensinamentos de Alberto XAVIER e de José Souto Maior BORGES, conclui que “... *lançamento é o ato da aplicação da norma tributária material no caso concreto. É, pois, ato de criação do direito. Assim, se a aplicação do direito tributário se traduz num ato jurídico heterônomo, dotado de efeitos jurídicos próprios, não é menos certo que este ato não brota espontaneamente, antes pressupõe um complexo de atos que o antecedem e visam tornar possível.*”⁴⁷⁵

O artigo 142 do CTN não é mera norma de definição do vocábulo lançamento, mas norma nacional, recepcionada pela atual Carta Constitucional – consoante o artigo 146 – que deve ser respeitada nas esferas de governo federal, estadual e municipal, no tocante ao procedimento do lançamento para todos os tributos. Referida norma possui dúplice função: é norma de estrutura para as normas federais, estaduais e municipais, e é norma que informa o modo de produção do ato-norma administrativo de lançamento.⁴⁷⁶

Em resumo, para de SANTI:

“Lançamento tributário é ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.”⁴⁷⁷

⁴⁷³ Santi, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 151.

⁴⁷⁴ *Ibidem*, p. 152.

⁴⁷⁵ *Idem*.

⁴⁷⁶ *Ibidem*, p. 153.

⁴⁷⁷ *Ibidem*, p. 157.

1.1.18- ESTEVÃO HORVATH

Não aceita HORVATH que, cientificamente, lançamento seja ao mesmo tempo procedimento e ato.

No entanto parece-lhe razoável que se chame de lançamento tanto ao procedimento tendente a apurar o crédito tributário quanto ao ato final, porque legislação e doutrina utilizam a mesma palavra para as duas realidades.⁴⁷⁸

Entende que existe sempre um procedimento, uma seqüência de atos juridicamente encadeados, que podem ser praticados pela administração ou por particulares, visando um ato final, este sim o ato administrativo que viria a determinar a dívida tributária, quantificando-a e determinando o sujeito passivo. Enquanto os atos seqüenciais do procedimento podem ser praticados por agente público ou por particulares, os atos administrativos do lançamento somente poderão sê-lo por autoridade administrativa competente para lançar o tributo.

O vocábulo lançamento pode ser empregado em duplo sentido: a) sentido amplo: onde está compreendida toda a atividade prévia para a determinação da quantia do tributo a ser paga; b) sentido estrito: que corresponde ao ato que fixa a quantia da obrigação surgida com a realização do fato impositivo.⁴⁷⁹

Interpretando a norma do artigo 142 do CTN, levando em conta que podem existir tributos sem que haja procedimento de lançamento, e que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, HORVATH prefere denominar o procedimento de *procedimento de apuração* dos tributos, afastando a terminologia *procedimento de lançamento*, deixando o termo *lançamento* para denominar o *ato* que decorre do procedimento de apuração, ou que é emitido sem que esse procedimento tenha existido.⁴⁸⁰

Define o lançamento como sendo “... o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.”⁴⁸¹

⁴⁷⁸ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

⁴⁷⁹ *Ibidem*, p.34.

⁴⁸⁰ *Idem*.

⁴⁸¹ Horvath, Estevão. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 38.

2- LANÇAMENTO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Como já restou demonstrado anteriormente, não há uniformidade na doutrina, e nem mesmo nos ordenamentos jurídicos, acerca do conceito de lançamento como ato ou como procedimento, como ambos ou como a norma que deles resulta.

O lançamento, enquanto ato administrativo, já foi suficientemente versado no item precedente, pelas lições dos doutrinadores pátrios e estrangeiros reproduzidas.

Para complementar essas lições, e consoante antes já explicado, nem todos os atos administrativos emanam diretamente de agente público, de órgãos ou entidades estatais, “...há atos imputáveis ao Estado e qualificáveis igualmente como administrativos a despeito de não provirem de entidades governamentais”, como ocorre na gestão de negócios, nas concessões de serviço público ou na delegação de função pública, assim como nas concessões de obra pública.⁴⁸²

Nesse caso, a análise da competência e da capacidade será feita a partir da lei que atribui parcela de “poder” a essas pessoas ou entidades para agirem em nome do estado. O ato praticado por particulares ou por entidades públicas não-estatais só será administrativo quando imputável ao estado.

Não é o que ocorre quanto ao sujeito passivo, quando pratica os atos do procedimento de apuração – atos-fatos – tendentes ao ato final do lançamento – ato-norma. O sujeito passivo que pratica os atos do procedimento de apuração, especialmente no Lançamento por Homologação, *autolançamento* segundo a doutrina estrangeira, não o faz em nome do estado, mas em nome próprio, em cumprimento de deveres instrumentais impostos pela lei. Portanto, o ato do sujeito passivo, de quantificação do crédito tributário, não é ato administrativo, tal qual o conceito já fixado anteriormente, mas constitui um dos momentos, uma das fases desse ato, que poderá ser praticado pela administração.

No capítulo seguinte, trataremos com maior profundidade a questão do *autolançamento*, do Lançamento por Homologação, assim designado na legislação brasileira, onde a participação do sujeito passivo é exigida praticamente em substituição à atividade da administração, que nem sempre – ou quase nunca – emite um ato administrativo de homologação. Analisaremos mais detidamente o ato, ou o procedimento, do sujeito passivo, na quantificação do crédito tributário, e sua qualificação jurídico-tributária, assim como os

⁴⁸² *Ibidem*, p. 339.

efeitos que produz o pagamento, extinguindo o crédito, antes de qualquer manifestação da administração.

No tocante ao procedimento, é preciso resgatar o que anteriormente aduzimos com relação ao ato-fato, do qual o procedimento faz parte.⁴⁸³

O procedimento é o processo fático, a sequência de fatos, pelo qual se procura garantir uma correta formação e expressão da vontade funcional, prevista na lei, para formação do suporte fático do fato jurídico administrativo suficiente.⁴⁸⁴

Procedimento pode ser conceituado como uma “...*ordenação unitária de uma pluralidade de operações expressadas em atos diversos realizados heterogeneamente (pela função, pela natureza) por vários sujeitos ou órgãos, operações e atos que, não obstante sua relativa autonomia, se articulam em ordem à produção de um ato decisório ‘final’*”.⁴⁸⁵

É a lei que disciplina a forma desse procedimento, tornando jurídico o ato ou fato procedimental, meramente material, do agente jurídico, desde que preenchidos todos os requisitos nela exigidos, para caracterização do ato-norma administrativo.

O procedimento é fato jurídico que compõe o fato jurídico suficiente, fonte material do ato-norma, nas palavras de Eurico de SANTI.⁴⁸⁶

Requisitos procedimentais, segundo Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, são os “...*atos que devem, por imposição normativa, preceder a um determinado ato*”.⁴⁸⁷ Os requisitos procedimentais são atos jurídicos necessários, enquanto o motivo é *fato jurídico*, e todos eles precedem o ato administrativo.⁴⁸⁸

A moderna doutrina do Direito Administrativo entende que a procedimentalização, a forma de atuar da administração, configura-se como condição indispensável para concretização da democracia.⁴⁸⁹

⁴⁸³ Entende-se por *pressupostos* os fatos jurídicos necessários para a formação do ato-fato administrativo, os eventos acolhidos pela norma jurídica como aptos a compor o fato jurídico suficiente para que o ato-norma seja concretizado. São *pressupostos* do ato-fato administrativo: (a) agente público competente, (b) **procedimento** previsto na norma jurídica, (c) motivo, (d) publicidade.

⁴⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 105.

⁴⁸⁵ GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso...**, *op. cit.*, p. 484.

⁴⁸⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 105.

⁴⁸⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso...**, *op.cit.*, p. 346.

⁴⁸⁸ Enquanto Eurico Marcos Diniz de SANTI reputa o procedimento como sequência de fatos ou atos jurídicos, Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, por sua vez, os entende como atos jurídicos. Ambos os diferenciam do ato administrativo – produto final – ato-norma para Eurico de SANTI.

⁴⁸⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 130.

O procedimento administrativo tributário garante o direito da administração de exigir o tributo, e o direito-dever do sujeito passivo de contribuir nos limites de suas possibilidades e somente segundo os ditames da lei, na medida em que cada um dos sujeitos da relação jurídica tributária, e em especial o cidadão, terá conhecimento da extensão do “poder” do outro e da forma como esse “poder” será exercido.

Como o Estado Democrático de Direito exige um método democrático, o procedimento administrativo atua como um freio do poder antifuncional.⁴⁹⁰ Mas, somente o procedimento não seria suficiente para a democracia, é preciso também a participação do cidadão nesse processo. O princípio da participação não indica simplesmente uma atitude involuntária, um *fazer parte de*, mas implica em movimento próprio, na possibilidade de influir nas decisões que possam afetar sua esfera jurídica.⁴⁹¹

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO conceitua o procedimento, ou processo administrativo como “...uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”.⁴⁹²

O procedimento exige uma seqüência de atos em ordenada sucessão, visando a um ato derradeiro, razão de existir dessa cadeia. Cada ato da cadeia ordenada do procedimento conserva sua identidade funcional, sua autonomia relativa, cumprindo uma função própria, e todos os atos reunidos co-participam do resultado final, da decisão, do ato administrativo que do procedimento resulta.⁴⁹³

No âmbito tributário, os atos do procedimento não podem ser denominados sempre de administrativos, porque muitos deles serão praticados pelos sujeitos passivos, que o farão em decorrência da atribuição legal do dever de participação, por meio de obrigações instrumentais.

Embora Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO utilize as expressões processo e procedimento como sinônimas, o faz porque a legislação brasileira não chegou a diferenciar os institutos, porém, prefere o termo processo, por entendê-lo o mais adequado. É comum a doutrina do Direito Administrativo designar como procedimento a seqüência de atos administrativos que visam o resultado final, a modalidade ritual do processo, e como processo os casos contenciosos.⁴⁹⁴

⁴⁹⁰ *Ibidem*, p. 131.

⁴⁹¹ *Ibidem*, p. 133.

⁴⁹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 417.

⁴⁹³ *Idem*.

⁴⁹⁴ *Ibidem*, p. 418.

Difícilmente não haverá procedimento antes da produção do ato administrativo final, que poderá ser mais ou menos amplo, mais ou menos formalizado, mais ou menos acessível aos administrados, mais ou menos respeitador de exigências do Estado de Direito ou das regras explícitas do ordenamento jurídico. Essa verificação levou à aceitação de que não existe processo somente na função jurisdicional, mas também na legislativa e na administrativa, culminando com a noção de Direito Processual Administrativo.⁴⁹⁵

Embora possa existir o ato de lançamento sem procedimento, como ocorre nos tributos de valores fixados na lei, caso de algumas taxas previstas na legislação nacional, essa não é a regra, senão uma exceção. Primeiro, porque no Brasil durante muitas décadas, a inflação impedia que se tivesse perfeita noção do valor da moeda, e depois, porque mesmo sem esse problema econômico, é comum que a lei exija operações de cálculo, conversões de valores expressos em unidades específicas para valores monetários, exigindo um procedimento, ainda que mínimo, de apuração do tributo.

Na lição de Carlos Ari SUNDFELD, o procedimento – ou processo – está entre a lei e o ato administrativo, meio que possibilita que a exigência suposta na lei em abstrato passe para o plano da concreção.⁴⁹⁶

Marcelo CAETANO explica que, na maioria dos países, se utiliza o mesmo vocábulo para designar o processo judicial contencioso e o procedimento administrativo: *procedural* na Itália, *procédure* na França, *procedure* na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos, *processo* em Portugal. Prefere utilizar a expressão processo tanto para designar o judicial quanto o administrativo.⁴⁹⁷

Nos países anglo-saxônicos, o processo administrativo desenvolveu-se porque havia necessidade de suprir a falta de autoridade da administração para impor aos particulares decisões obrigatórias, com caráter executório, ou porque a Constituição, como é o caso da Americana, exigia o *due process of law* para qualquer decisão relativa à vida, liberdade ou propriedade dos cidadãos. Somente o Poder Judiciário podia impor decisões executórias.⁴⁹⁸

⁴⁹⁵ *Ibidem*, p. 418-419.

⁴⁹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo, in **Revista de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, n. 84, p.64-74.

⁴⁹⁷ CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 510.

⁴⁹⁸ *Ibidem*, p. 513.

Na Grã-Bretanha, em 1875, foi publicada a Lei de Saúde Pública, que conferiu poderes à administração, excepcionalmente, para adotar medidas de urgência, visando prevenir a propagação de epidemias ou doenças contagiosas. A partir de então, e após as duas grandes guerras mundiais, com a progressiva intervenção do estado na economia, generalizou-se a outorga legal de poderes executórios aos órgãos da administração. No entanto, manteve-se, ainda, a idéia de que a decisão executória deveria ser precedida de processo administrativo ou judicial, onde fossem citados todos aqueles que seriam afetados por seus efeitos, e que o recurso dessa decisão seria dirigido à *High Court*, prevalecendo a supremacia dos tribunais ordinários (*Judicial control*) sobre os administrativos.⁴⁹⁹

Nos Estados Unidos, a evolução foi semelhante, mas amparada na XIV Emenda à Constituição, de 1868, que impunha o *due process of law* – processo jurídico regular – para todos os casos que envolvessem privação da vida, da liberdade ou da propriedade individuais. As decisões administrativas americanas têm que ser precedidas de processos, onde devem ser notificados os interessados, que se podem opor às decisões neles proferidas, através de recursos administrativos ou de *writs* na esfera judicial.⁵⁰⁰

Nos países socialistas, ensina Marcelo CAETANO, a supressão das liberdades de iniciativa e de livre empresa, e a socialização dos instrumentos de produção, torna os indivíduos muito mais dependentes da administração, que pelos seus órgãos, empresas, cooperativas, entidades de classe, presta todo tipo de serviço ou assistência aos cidadãos. Nesses casos, o processo administrativo assume relevância, mas existe larga margem de discricionariedade nas decisões da administração, porque os interesses individuais são, ou devem ser, coincidentes com os interesses coletivos, com os interesses do Estado Socialista. As decisões cumprem um papel educativo. O processo administrativo busca permitir o funcionamento regular e ordenado da máquina administrativa, e a audiência dos interessados e sua interferência na formação das decisões, limita-se a garantir que os direitos coletivos, dos quais o individual é dependente, sejam respeitados. O processo esgota-se em si próprio e o recurso hierárquico garante a legalidade.⁵⁰¹

A regulação do processo administrativo nos países comunistas é cuidadosa, como é o caso da Polônia, a ponto de o Direito Administrativo tornar-se, nesses países,

⁴⁹⁹ *Ibidem*, p. 514-515.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 515-516.

⁵⁰¹ *Ibidem*, p. 517.

eminentemente processual. A atividade administrativa é assim considerada a partir da competência formal dos órgãos estatais e do modo de sua realização.⁵⁰²

Os processos administrativos culminam com o ato administrativo, mas, existem processos internos que nascem e morrem no seio da administração e não produzem efeitos para os particulares. Somente os primeiros nos interessam, e dentre suas características destacam-se: a manutenção, sempre, do direito de iniciativa da administração; a não subsunção do processo administrativo a formalismo rígido; a utilização da forma escrita; a garantia do amplo direito de defesa ao indivíduo acusado ou sujeito aos efeitos da decisão – ato final; a audiência prévia de todos os interessados, antes de a administração proferir a decisão final; a publicidade; a exigência de que as decisões sejam fundamentadas.⁵⁰³

Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO conceitua processo administrativo como “...*sucessão de atos racionalmente dispostos para obter um resultado jurídico desejado*”.⁵⁰⁴

É o Direito Administrativo Processual que estuda os princípios, normas e técnicas jurídicas que ordenam a atividade adjetiva da administração, tendo em vista a realização de um ato final no processo. Consoante o ato final, o processo pode ser classificado em: (i) ordinatório, do qual decorrem atos normativos; (ii) negocial, como as licenças, autorizações, permissões *etc*; (iii) enunciativo, para declaração certificatória ou atestatória de ato, fato ou omissão; e (iv) punitivo, para aplicação de sanções pelo descumprimento da lei.⁵⁰⁵

Os princípios básicos do processo administrativo democrático, seguro e eficiente são, para Diogo de Figueiredo MOREIRA NETO: legalidade, publicidade, oficialidade, contraditório, motivação e recorribilidade.⁵⁰⁶

Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO indica os requisitos do procedimento, seguindo as lições de Jesus GONZÁLES PEREZ: (i) que cada um dos atos da cadeia possua autonomia, identidade própria, ainda que relativa, segundo alguns doutrinadores; (ii) que esses vários atos estejam conectados, eis que um único efeito jurídico gerarão, pelo ato final; (iii) que haja entre os vários atos do procedimento uma relação de causalidade, de modo a que o ato posterior suponha o anterior e o ato final suponha a todos.⁵⁰⁷

⁵⁰² *Ibidem*, p. 519.

⁵⁰³ *Ibidem*, p. 522-525.

⁵⁰⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso...*, *op.cit.*, p. 441.

⁵⁰⁵ *Ibidem*, p. 442.

⁵⁰⁶ *Idem*.

⁵⁰⁷ *Ibidem*, p. 423.

O procedimento garante os direitos dos administrados e concorre para uma atuação administrativa clara e transparente, além de constituir-se em meio de controle da atuação da administração. São princípios informadores do procedimento, segundo Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO: (i) princípio da audiência do interessado; (ii) princípio da acessibilidade aos elementos do expediente; (iii) ampla instrução probatória; (iv) motivação; (v) revisibilidade; (vi) representação e assessoramento; (vii) lealdade e boa-fé; (viii) verdade material; (ix) oficialidade; (x) gratuidade; (xi) informalismo.

Procedimento – ou processo – administrativo não pode ser confundido com ato complexo. Nos atos complexos, as vontades manifestadas por diferentes órgãos da administração consorciavam-se em um ato único, mas nenhuma dessas vontades possui identidade funcional autônoma na composição do ato. Já no procedimento, os atos que o compõem, embora visem a emissão do ato final, possuem identidade funcional autônoma, que não chega a ser relevante nos atos meramente preparatórios, autorizativos ou executivos, mas não lhes retira a autonomia. Assim sendo, no procedimento há vários atos com finalidades distintas, e no ato complexo há um só ato que se forma pela conjunção de vontades de órgãos diferentes, visando uma única finalidade.⁵⁰⁸

Adotaremos o conceito de procedimento utilizado por Eurico De SANTI, que sintetiza o pensamento dos administrativistas antes citados, e complementa a definição: “...procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva e instantânea, sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo.”⁵⁰⁹

3- CONCLUSÃO ACERCA DO CONCEITO DE LANÇAMENTO

O conceito de lançamento precisa ser analisado a partir da dogmática jurídica, mas não se reduz ao conceito legal. ALEXY defende, quanto ao conceito de dogmática jurídica que: “A dogmática jurídica é (1) uma classe de proposições que (2) se relacionam com normas atuadas e lei causal, mas não são idênticas à descrição das mesmas, e (3) estão em algum inter-relacionamento mútuo coerente, (4) são compostas e discutidas no

⁵⁰⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, op.cit., p. 422-423.

contexto de uma ciência jurídica institucionalmente organizada e (5) tem conteúdo normativo.”⁵¹⁰

José Roberto VIEIRA explica que:

*“O Direito Positivo constitui uma linguagem que se direciona à conduta humana intersubjetiva, com intuito prescritivo. A Ciência do Direito, a seu turno, voltada para o conjunto das normas postas, tem índole cognoscitiva e descritiva. Pensamos, pois, que a reflexão científica se faz por uma linguagem de sobrenível que elege o discurso normativo como seu objeto.”*⁵¹¹

Analisar o conceito legal de um instituto jurídico não significa interpretá-lo literalmente. A interpretação implica na construção da norma contida nos textos legais, “...o texto é o dado, a norma é o construído. Nós não interpretamos normas jurídicas, mas os textos do direito positivo, pois a norma não é o objeto da interpretação, mas o seu resultado.”⁵¹²

E é o que faremos quanto ao art. 142 do CTN, que prevê:

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

Acompanhando, dentre outros, Souto Maior BORGES, entendemos que o conceito de lançamento não pode ser reduzido ao procedimento, como inscrito na norma do artigo 142 do CTN. Lançamento abrange tanto o *procedimento*, que constitui o caminho, quanto o *ato administrativo*, que é a meta, o objetivo a ser alcançado, como também a *norma individual e concreta*, que é a consequência do ato.

⁵⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 151.

⁵¹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria...**, *op.cit.*, p. 245.

⁵¹¹ VIEIRA, José Roberto. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa?, in **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.90.

⁵¹² *Ibidem*, p.90-91.

Logo, o Código Tributário Nacional, no artigo 142, *caput*, ao definir o lançamento como *procedimento*, elegeu a forma, o caminho que deve a administração trilhar para que o ato do lançamento seja formalizado e para que o fim seja alcançado.⁵¹³

Se o CTN silenciasse quanto ao procedimento, qualquer caminho seria possível e jurídico para que o ato fosse emitido, como foi expresso, é aquele, o do artigo 142 do CTN, o caminho a ser perseguido.

Lançamento é procedimento porque, como ensinam Carlos Ari SUNDFELD e Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, o procedimento – ou processo – está entre a lei e o ato administrativo, meio que possibilita que a exigência suposta na lei em abstrato passe para o plano da concreção. O ato do lançamento não surge do nada, é consequência de uma atividade da administração ou de uma série de atos do sujeito passivo.⁵¹⁴ Entre a lei e o ato de lançamento existe uma forma de concretização, pela qual se exterioriza a aplicação da lei.

Como o procedimento decorre da série de atos e fatos jurídicos que compõem o suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo, não deixa de compor o conceito de lançamento.⁵¹⁵

No entanto, embora diante da plurivocidade da linguagem técnico-normativa, Eurico De SANTI considere o lançamento tanto como ato quanto como procedimento, coloca essa dualidade em planos distintos. O *procedimento* fica no plano fático; o *ato-norma* no plano normativo.

Quanto ao fato de que não há procedimento em todos os casos de lançamento, ressaltado por alguns doutrinadores, temos a aduzir que a regra geral é a da existência do procedimento, e que esse *ato-fato* se pode reduzir a algumas operações lógicas, matemáticas, de apuração, ou pode traduzir-se em complexos atos sequenciais.

Existem tributos onde o lançamento pode resultar de um único ato da administração, o que não é regra, e essa verificação não altera o seu conceito, porque lançamento é o ato-norma – plano normativo – enquanto o procedimento – ato-fato – somente

⁵¹³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 119-122. O art. 142 do CTN determina o modo como a administração deve proceder: a) verificar a ocorrência do fato jurídico tributário; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e) sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Trata-se do âmbito material de validade do art. 142, que responde à indagação sobre como deverá comportar-se a autoridade lançadora, segundo BORGES, José Souto Maior, *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 139.

⁵¹⁴ SUNDFELD, Carlos Ari, A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 65, e BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, *Curso...*, *op.cit.*, p. 417.

⁵¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento...*, *op.cit.* p. 151.

o integra quando no plano fático for necessária a emissão de uma série de atos de apuração do tributo.

O que se evidencia, na prática, é que mesmo nas situações onde o tributo é fixo, ou deve ser convertido de um valor expresso em unidades legais para moeda, e onde o agente público se limita a aplicar a lei ao caso concreto, há um procedimento simplificado. Ainda quando a lei prevê um valor determinado ao tributo, geralmente nas taxas, facilitando a tarefa de aplicação da lei, é necessário que o agente público competente para a emissão do ato faça a análise da juridicidade do fato, identificando-o como fato jurídico tributário, excluindo benefícios tributários ou imunidades, para somente após identificar o valor do tributo. Não é automática a aplicação da lei ao caso concreto, sempre é precedida de alguma atividade, que pode ser mais simples ou mais complexa, pode ser mental, não escrita em grande parte, escrita somente quanto ao resultado desse procedimento de análise. Ainda quando a tarefa de apurar a realização do fato jurídico tributário, quantificar o tributo e pagá-lo é atribuída ao sujeito passivo, e mesmo nos tributos diretos onde seu valor consta da lei haverá um procedimento praticado pelo sujeito passivo. E, ainda que assim não fosse, mesmo que não houvesse qualquer procedimento, seqüência de atos encadeados visando a um ato final, mesmo assim esse fato não caracterizaria a regra, senão uma exceção, posto que quanto mais complexas as relações sociais e econômicas, mais complexas serão as normas tributárias e conseqüentemente o lançamento tributário para declaração da obrigação e constituição do crédito.

Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO ensina que sempre existirá o procedimento antes da produção do ato administrativo final, e esse procedimento poderá ser mais ou menos amplo, mais ou menos formalizado, mais ou menos acessível aos administrados, mais ou menos respeitador de exigências do Estado de Direito ou das regras explícitas do ordenamento jurídico.⁵¹⁶

Hector VILLEGAS também entende que o procedimento faz parte do conceito de Lançamento, pois conclui que a *determinación* é “...*el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar em cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)*”.⁵¹⁷ Lançamento, na sua concepção, tanto pode ser um ato único, como decorrer de uma série de atos. Quanto ao ato único, aduz que pode ser praticado tanto pela administração

⁵¹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 418-419.

quanto pelo contribuinte. É o que ocorre nos tributos fixos, onde a tarefa da administração ou do contribuinte se reduz a constatar a realização do fato jurídico tributário, qualificá-lo e quantificá-lo nos termos da lei. Quanto ao conjunto de atos referidos no conceito, explica VILLEGAS que, na maioria dos casos, o lançamento decorre de uma operação complexa, que exige uma série de atos mediante os quais se identificam os fatos jurídicos tributários, tal como definidos em lei, as bases de cálculo e as alíquotas aplicáveis.⁵¹⁸

José Ramón RUIZ GARCÍA adota o conceito misto do lançamento, admitindo que tanto é ato quanto é procedimento. Tanto o conceito procedimental quanto o material da liquidação fornecem dados importantes para uma definição de *acto de liquidación*. Seguindo SAINZ DE BUJANDA⁵¹⁹, entende que o ato de liquidação, quanto ao seu conteúdo, é o ato que determina o importe da dívida tributária, e quanto ao lugar que ocupa no procedimento, é o último ato da cadeia, encerrando-o, ou ao menos pondo fim a uma de suas fases.⁵²⁰

No mesmo sentido segue FERREIRO LAPATZA, para quem *liquidación* é o procedimento de determinação da obrigação tributária, que fixa o montante do tributo devido desde a realização do fato jurídico tributário.⁵²¹

Lançamento é ato jurídico administrativo que decorre do procedimento, o qual somente existe com a finalidade da expedição desse ato final, que gera os efeitos tributários almejados: tornar o crédito tributário originário da obrigação – que surgiu com o fato jurídico tributário – líquido, certo e exigível. Logo, o procedimento – e todos os seus atos, que, isoladamente, conservam relativa autonomia – faz parte do ato, e quaisquer de seus atos podem ser contestados se e quando o ato de lançamento (ato final) vier a ser impugnado pelo sujeito passivo.

Segundo Estevão HORVATH, o vocábulo lançamento pode ser entendido em duplo sentido: a) sentido amplo: onde estaria compreendida toda a atividade prévia para a determinação da quantia do tributo a ser paga; b) sentido estrito: que corresponderia ao ato que fixa a quantia da obrigação surgida com a realização do fato jurídico tributário.⁵²² Interpretando a norma do artigo 142 do CTN, levando em conta que existem ou podem existir

⁵¹⁷ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas...*, op.cit., p. 395.

⁵¹⁸ *Ibidem*, p. 395-396.

⁵¹⁹ BUJANDA, Fernando Sainz de. *Lecciones...*, op.cit., p. 332.

⁵²⁰ GARCÍA, José Ramón Ruiz. *La Liquidación...*, op.cit., p. 64.

⁵²¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso...*, op.cit., p. 146.

⁵²² HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, op.cit., p. 34.

tributos sem que haja procedimento de lançamento, e que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, prefere denominar o procedimento de *procedimento de apuração* dos tributos, afastando a terminologia *procedimento de lançamento*, deixando o termo *lançamento* para denominar o ato que decorre do procedimento de apuração, ou que é emitido sem que esse procedimento tenha existido.⁵²³ Define o lançamento como sendo “...o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou extintivos e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade”.⁵²⁴

Mesmo para HORVATH, há um procedimento precedente ao ato de lançamento, embora admita que em alguns casos poderá não haver procedimento. A sua preferência pela denominação procedimento de apuração em nada modifica o fato de que o procedimento integra o ato de lançamento, e o enunciado do conceito deixa bem claro esse fato.

A denominação procedimento de apuração é mais adequada, pensamos, porque deixa bem claro que o procedimento compõe o ato de lançamento, mas não tem autonomia perante ele, logo, o ato final é o ato de lançamento, porque finaliza a atividade iniciada pela administração ou pelo contribuinte visando a apuração da realização do fato jurídico tributário e a completa quantificação do crédito tributário. O procedimento de apuração é importante na composição do ato de lançamento, logo também o é na conceituação.

Paulo de BARROS CARVALHO explica que o termo lançamento encerra o problema semântico da ambigüidade. Se a norma do artigo 142 do CTN não é clara, mas opta pelo processo, por sua vez a doutrina vacila, ora adotando o conceito legal, para aceitar que o lançamento é procedimento, ora contrariando o enunciado para aduzir que é ato, ou até mesmo aceitando ambos, procedimento e ato. Parcela da doutrina, ainda, admite o lançamento como norma individual e concreta posta no sistema com a expedição do ato administrativo.⁵²⁵

Embora o procedimento seja fato necessário para a edição do ato-norma, Eurico de SANTI não o considera suficiente, eis que são exigidos também a autoridade, o

⁵²³ *Idem.*

⁵²⁴ *Ibidem.*, p. 38.

⁵²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 374.

motivo do ato e a publicidade, como forma de exteriorização desse ato, com o que concordamos.⁵²⁶

Lançamento é ato-norma porque produz efeitos jurídicos e apresenta “...*estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo e, por objeto, a obrigação deste em prestar a conduta de pagar determinada quantia determinada pelo produto aritmético da base de cálculo pela alíquota.*”⁵²⁷

Lançamento é o ato jurídico administrativo, e nesse ponto concordamos com Paulo de BARROS CARVALHO, para quem tal ato exige cinco elementos: motivo ou pressuposto, agente competente, forma prescrita em lei, objeto ou conteúdo, e finalidade.⁵²⁸ No entanto, ainda assim, esse ato jurídico administrativo não surgiu do nada, posto que é produto de uma série de outros atos (processo), onde também tais elementos são exigidos.

Lançamento é ato jurídico administrativo *tributário*, porque sua finalidade é a aplicação da norma tributária material ao caso concreto. É um ato tributário que declara uma obrigação tributária, que reconhece ou denega um direito decorrente da norma tributária material, *o direito à prestação patrimonial*, na lição de Alberto XAVIER.⁵²⁹

Na verdade, lançamento é tanto procedimento, quanto é ato, quanto é a norma individual e concreta dele decorrente. Todos esses conceitos estão abrangidos pelo ato de lançamento e no conceito de lançamento. O que não se pode admitir é que lançamento seja conceituado somente como procedimento, porque o conceito é incompleto; ou somente ato, porque o conceito é insuficiente; ou, ainda, somente como o ato-norma, porque este é o produto e a consequência do ato final do lançamento. O procedimento pode ser praticado tanto pela administração quanto pelo sujeito passivo, conforme a modalidade de lançamento, o que será a seguir estudado, e gera efeitos para quem o pratica. O ato administrativo do lançamento somente pode ser praticado pela administração, mas pode também não ser por ela emitido. O ato-norma do lançamento, ou seus efeitos, decorre do ato da administração.

O conceito de lançamento que adotamos pode ser sintetizado da seguinte forma:

⁵²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 152.

⁵²⁷ *Ibidem*, p. 277-278.

⁵²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op.cit.*, p. 385.

⁵²⁹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op.cit.*, p. 65.

Lançamento é o ato jurídico administrativo tributário, resultado do procedimento de apuração da obrigação tributária, nascida com o fato jurídico tributário, que confere ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo determinado pelo cálculo da alíquota sobre a base de cálculo.

4- MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Ao definirmos lançamento como ato jurídico administrativo tributário, que decorre do procedimento de apuração da administração ou do sujeito passivo, estamos adotando o conceito de lançamento contido no CTN, artigo 142. Aceitamos, também, a distinção das modalidades de lançamento, feita pelo Código Tributário Nacional no artigo 147, lançamento por declaração, artigo 149, lançamento de ofício, e artigo 150, lançamento por homologação, a partir da colaboração do sujeito passivo, embora essa classificação não traduza o rigor científico que as classificações devem guardar.

Paulo de BARROS CARVALHO tece severas críticas à classificação do CTN. Entende que as modalidades de lançamento previstas nos artigos 147 a 150 do CTN, são singularidades procedimentais, e como entende que o procedimento não é da essência do lançamento, porque pode haver lançamento sem procedimento, não as considera científica, embora pondere que são aceitas pela doutrina pátria.⁵³⁰

Eurico Marcos Diniz de SANTI também critica a classificação legal e pondera que, ao conceber o lançamento como ato-norma, e portanto, como norma jurídica, nenhum sentido científico há em classificar “tipos” de lançamento. A classificação dos artigos 147 a 150 do CTN alcança os atos-fatos, ou os fatos de conformação do procedimento – fatos jurídicos – com o ato-norma; logo, o CTN classifica o ato-norma de lançamento em função do ato-fato.⁵³¹

José Souto Maior BORGES reconhece e comenta as críticas, aceitando-as, porém não descarta que as classificações legais precisam ser estudadas pelo intérprete do Direito.⁵³²

⁵³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, *op.cit.*, p. 421.

⁵³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 215.

⁵³² BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 327-328.

De nossa parte, no Capítulo I, seção 2, tivemos a oportunidade de discorrer, brevemente, acerca do papel da participação social na atual configuração do Estado Democrático de Direito. Participação e democracia são conceitos que evoluem e se espalham por todos os ramos do direito e das relações sociais. O Direito Tributário não poderia permanecer isolado desse processo, dessa realidade social. A participação do sujeito passivo na tributação, na apuração do fato impositivo, na sua quantificação, na declaração à administração de fatos relevantes à quantificação do crédito tributário, é tão ou mais importante na atualidade do que a atividade da administração em investigar os fatos impositivos e quantificar o crédito tributário sem essa colaboração.

Quanto mais complexa a sociedade, e suas relações sociais e econômicas, maiores serão suas exigências diante do estado, e conseqüentemente a tributação, nesse contexto, é o meio para concretização do bem comum. No entanto, se a tributação é indispensável, em todos os tipos de governo, por outro lado o elevado número de contribuintes, e a forma igualmente complexa de apuração do crédito tributário, em face da complexidade das relações econômicas, inviabiliza que a administração exerça, sem qualquer colaboração do cidadão, sua função administrativa tributária de forma eficiente.

A colaboração do cidadão no âmbito tributário traduz um amadurecimento, um fortalecimento do sentido redistributivo da tributação, logo, pode ser considerada como forma de classificação do lançamento, embora sua conotação procedimental.

O ato do lançamento, em princípio, não se altera pela forma como ele é expedido, porém o processo pelo qual se chegou ao ato final difere conforme a maior ou menor participação do cidadão, e esse fato é relevante tanto do ponto de vista didático, quanto científico, porque casos há em que o crédito é extinto, como no Lançamento por Homologação, com pagamento do tributo, sem que o ato final de lançamento seja sequer expedido – assunto que será objeto de estudo no Capítulo IV.

José Souto Maior BORGES, mesmo aceitando as críticas doutrinárias lançadas, entende que, se o Direito Positivo elege sua classificação, ela deverá ser considerada pelo intérprete e aplicador da norma jurídica. Ensina que as modalidades de lançamento previstas no CTN – classificação prescritiva – correspondem a espécies do gênero, e que a doutrina pode adotar outros critérios de classificação, a partir de perspectivas diversas – classificação descritiva. O que importa é a utilidade e aplicabilidade da classificação.⁵³³

⁵³³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 312-313.

Por esse motivo aceitamos a classificação das modalidades de lançamento feita pela legislação brasileira, entendemos que elas são úteis, especialmente quanto ao processo, e a seguir passaremos a analisar cada uma delas separadamente.

4.1- Lançamento de Ofício

No Lançamento de Ofício não há participação do sujeito passivo no procedimento de apuração do tributo. Todos os atos sequenciais do procedimento são praticados por agentes da administração, a quem compete apurar o fato jurídico tributário, calcular o montante do tributo devido, quantificar o crédito, e notificar o sujeito passivo para pagamento ou para o exercício do seu direito de defesa (impugnação).

O comportamento da autoridade administrativa está previsto, expressamente, no artigo 142 do CTN, norma que se aplica a todo tipo de lançamento, que estatui:

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

O Lançamento de Ofício é referido no artigo 149 do CTN, que nos seus nove incisos elenca as situações, não exaustivas, onde a administração estará obrigada a emitir o ato de lançamento, depois de formalizado o procedimento de apuração. Na verdade o Lançamento de Ofício é o ato do lançamento por excelência, porque a administração sempre estará obrigada à prática do ato para determinação do montante do tributo devido em face da realização de determinado fato jurídico tributário pelo sujeito passivo. As demais modalidades de lançamento, por declaração e por homologação, contam com a participação do sujeito passivo, em atividade de colaboração com a administração, mas se o dever de colaboração não for exercido, ou se for exercido insuficientemente, ou mediante fraude, sempre incumbirá ao estado a prática do ato de lançamento, de ofício, para apurar os fatos jurídicos tributários realizados e quantificar seu montante, formalizando o crédito e notificando o sujeito passivo.

Segundo Fábio FANUCHI “...o lançamento direto é aquele em que se manifesta com exclusividade a atuação da autoridade administrativa, independendo a sua elaboração de qualquer interferência prévia do sujeito passivo. É o lançamento por excelência, onde a atuação privativa da autoridade administrativa se demonstra insofismável.”⁵³⁴

Nessa modalidade de lançamento, a própria autoridade apura a ocorrência do fato jurídico tributário, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, se for o caso.⁵³⁵

A expressão *Lançamento de Ofício* é empregada pela maioria da doutrina em função do *ofício* exercido pela administração nesse tipo de lançamento.

Alguns empregam a expressão *lançamento unilateral* porque dele não participa o sujeito passivo. Outros utilizam *lançamento direto* também porque somente a administração participa direta e exclusivamente do ato.

O ato do lançamento corresponde a determinado comportamento da autoridade competente para a prática do ato-fato, que se expressa como resultado decorrente da vontade humana, verdadeira manifestação de poder da administração na emissão do ato-norma.

O lançamento expressa uma realidade normativa, um dever-ser, e formaliza-se mediante uma prescrição concreta, traduzida por meio de uma determinada exigência pecuniária – o *quantum* do tributo. O sujeito passivo é notificado de que deve pagar a quantia estipulada no lançamento no prazo legal.⁵³⁶

Essa modalidade de lançamento também é utilizada nos casos de revisão de ofício do lançamento, por omissão de quem estava obrigado a prestar declaração, e nos casos de lavratura de Auto de Infração.

A norma individual e concreta posta pelo lançamento pode ser alterada, substituída por outra norma, de conteúdo total ou parcialmente diverso, através da possibilidade de revisão do lançamento, seja ante a impugnação do sujeito passivo, por meio de recurso *ex officio* ou iniciativa oficial da Administração, nos termos do contido no artigo 145, I, II e III, do CTN. A norma individual e concreta posterior revoga a anterior se

⁵³⁴ FANUCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 289.

⁵³⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 148.

⁵³⁶ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 323.

incompatíveis os seus conteúdos, totalmente (ab-rogação) ou parcialmente (derrogação). O significado normativo do ato-norma de lançamento é que é alterado pela revisão.⁵³⁷

O ato de lançamento é ato impositivo de caráter não-sancionatório, posto que se destina à formalização da obrigação tributária principal. No entanto, existem atos impositivos sancionatórios a partir dos distintos vínculos patrimoniais que podem ser criados sob o influxo da regra-matriz sancionatória. São eles: (i) o ato de imposição de multa pelo não pagamento do tributo; (ii) o ato de imposição de multa de mora (pelo atraso no pagamento); e (iii) o ato de imposição de sanção instrumental. O Auto de Infração, que constitui um documento fiscal emitido pela Administração corporifica atos de imposição. Um Auto de Infração pode conter o ato do lançamento, ato de caráter não-sancionatório, e atos impositivos sancionatórios, como a aplicação da multa pelo inadimplemento, a aplicação da multa de mora ou da multa pelo descumprimento de obrigação instrumental.⁵³⁸

A notificação do lançamento é ato autônomo, é o meio pelo qual se dá comunicação ao sujeito passivo do que ficou determinado administrativamente em virtude do lançamento, que lhe é preexistente.⁵³⁹ Também é exigida a notificação do Auto de Infração, que contenha um ato impositivo sancionatório.

A notificação do sujeito passivo, nos termos do que prescreve o artigo 145 do CTN, representa o modo pelo qual o estado expressa formalmente sua pretensão tributária ou sancionatória, abrindo oportunidade para impugnação do lançamento, ou do ato de imposição de sanção, com efeito suspensivo, e dando início ao processo de julgamento.⁵⁴⁰

4.2- Lançamento por Declaração

Lançamento por Declaração, ou misto, é aquele feito pelo sujeito ativo com a colaboração do sujeito passivo, ou de terceiro obrigado por lei.

Está previsto no artigo 147 do CTN, que estatui: *“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.”*

⁵³⁷ *Idem.*

⁵³⁸ MARINS, James. *Direito Processual...*, *op.cit.*, p. 202-203.

⁵³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 322.

A colaboração do sujeito passivo ou de terceiro faz-se por meio de uma declaração, equivalente a uma comunicação à autoridade administrativa, e que permitirá à mesma efetuar o lançamento.

A declaração do sujeito passivo ou de terceiro atua como pré-requisito procedimental para que o ato do lançamento seja posteriormente emitido, logo é ato antecedente ao lançamento. Portanto, somente a aceitação do lançamento como ato e como procedimento possibilita o entendimento dessa categoria jurídica.⁵⁴¹

Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo pode apenas prestar informações sobre questões de fato e o sujeito ativo, com base nessa declaração, efetua o lançamento, quantificando o crédito. O sujeito passivo pode, na sua declaração, realizar operações de quantificação do crédito, como ocorre no Lançamento por Homologação. A diferença entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação reside no fato de que no primeiro o pagamento e a extinção do crédito somente ocorrem depois que a autoridade administrativa emite o ato de lançamento; no segundo, o sujeito passivo pode quantificar o crédito e efetuar o pagamento extinguindo-o, sem qualquer participação da administração.

No lançamento por declaração, o ato de lançamento sucede à declaração do sujeito passivo ou de terceiro, e antecede o pagamento do tributo.

Se o sujeito ativo entende que há erro ou omissão na declaração do sujeito passivo, retifica-a de ofício, podendo inclusive arbitrar valores, preços de bens, direitos ou serviços. O Lançamento de Ofício, pode, portanto, substituir o Lançamento por Declaração, assim como também o Lançamento por Homologação, nos termos do que prescreve o artigo 149 do CTN.

Essa modalidade de lançamento não tem sido muito utilizada no Brasil, e vem sendo substituída pelo Lançamento por Homologação, ante a demora que traz ao pagamento do tributo, posto que somente após a formalização do ato de lançamento e a notificação do sujeito passivo é que seria possível a quitação do crédito tributário.

⁵⁴⁰ MARINS, James. **Direito Processual**.... *op. cit.*, p. 203.

4.3- Lançamento por Homologação

Lançamento por Homologação é aquele no qual a lei atribui ao sujeito passivo o dever de colaboração, que se materializa pela prática de todos os atos do procedimento de apuração.

O Lançamento por Homologação corresponde à categoria doutrinária do *autolançamento*, mas o ato de lançamento propriamente dito somente ocorre após a verificação administrativa posterior dos atos e operações praticados pelo sujeito passivo.⁵⁴²

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

Ao sujeito passivo é conferida a responsabilidade, o dever, pela emissão de toda a série de tarefas necessárias à quantificação do crédito tributário. É usual, no Brasil, que o devedor do tributo identifique o fato jurídico tributário, emita documentos fiscais, escreva livros especiais, para demonstrar a determinação da base de cálculo e obter o montante do tributo pela aplicação da alíquota correspondente, apurando assim o *quantum* devido, tendo a obrigação de recolher esse valor sem qualquer participação, ou manifestação direta da administração pública.

O pagamento do tributo feito pelo sujeito passivo extingue o crédito, consoante estipula o § 1º do artigo 150 do CTN, mas “...*sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*”.

Eurico Marcos Diniz de SANTI explica que o lançamento por homologação pode ser entendido ou como uma espécie de *autolançamento* que se sujeita à homologação, ou como o próprio ato de homologação.⁵⁴³ O primeiro significado coincide com o ato-norma de formalização instrumental, realizado pelo próprio contribuinte; o segundo ato-norma administrativo corresponde à homologação por parte da administração.

Homologar, do grego *homós* – igual, semelhante – pressupõe operação lógica de comparação entre duas proposições, no caso, duas proposições prescritivas, duas

⁵⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 329.

⁵⁴² *Ibidem*, p. 374-375.

⁵⁴³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 217.

relações jurídicas: uma, a *relação jurídica intranormativa* presente no ato-norma de formalização instrumental, praticado pelo sujeito passivo; outra, a *relação jurídica intranormativa* do ato-norma administrativo de lançamento tributário, efetuado segundo os modos de Ofício ou por Declaração. O ato-norma de homologação supõe o ato-norma administrativo de lançamento.⁵⁴⁴

José Souto Maior BORGES afasta qualquer possibilidade da existência no Brasil do *autolancamento* como modalidade de lançamento, porque a norma do *caput* do artigo 142 do CTN estatui competir privativamente à autoridade administrativa a prática desse ato. O que se homologa, então, não é o ato de lançamento, mas tão somente a atividade do sujeito passivo tendente à satisfação do crédito tributário.⁵⁴⁵

A homologação não é do pagamento, mas do crédito instrumental formalizado. A Administração 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.

O procedimento de apuração promovido pelo sujeito passivo, que é o que reputamos seja o *autolancamento*, corresponde ao ato-norma formalizador instrumental, que não se caracteriza como ato-norma administrativo, logo, não é um lançamento em sentido material.

Eurico Marcos Diniz de SANTI e Paulo de BARROS CARVALHO aceitam a tese de que existem tributos sem lançamento, como ocorre quanto aos casos sujeitos ao Lançamento por Homologação.

“A ‘relação jurídica intranormativa’ que equivale ao ‘crédito tributário instrumental’ surge do ato-norma produzido pelo particular e extingue-se com o chamado pagamento antecipado do crédito tributário, ex vi art. 150, par. 1º e art. 156, VII (“Extinguem o crédito tributário: (...) VII – o pagamento antecipado...”).

A ‘relação jurídica intranormativa’ que corresponde ao ‘crédito tributário lançado’ decorre do ‘ato-norma de lançamento tributário’, produzido pelo Fisco, ato-fato facultativo, privativo da Administração e extingue-se diante do caso de haver total identidade deste ‘crédito tributário lançado’ com aquele ‘crédito tributário instrumental’. Situação esta que faz com que incida a segunda parte do dispositivo do art. 156, VII, pois houve aí a efetiva homologação do crédito que se extingue pelo pagamento antecipado

⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 219-220.

⁵⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 371.

(e não pela homologação do pagamento como diz literalmente o dispositivo legal).”⁵⁴⁶

O ato de homologação não é obrigatório, porque a norma do artigo 150, § 1º, do CTN, não lhe comina pena de responsabilidade funcional.⁵⁴⁷

A competência para homologar envolve a competência para não homologar, e quando isso ocorre – a não homologação – a administração em verdade deve emitir um Lançamento de Ofício.

A homologação enquanto ato expresso da administração não ocorre no Brasil, salvo raras exceções, como é o caso do Imposto de Renda, onde a homologação é sempre expressa. A concordância com o procedimento de apuração do crédito tributário realizado pelo sujeito passivo, ocorre, via de regra, tacitamente, salvo nos casos de fraude, ou na prática de outros ilícitos, quando então a administração deve promover o Lançamento de Ofício que também é emitido para fatos omissos, ou quando há valores equivocados. A administração brasileira recebe as declarações do sujeito passivo e concorda com o procedimento de apuração do crédito por ele realizado no *autolancamento*; o pagamento do tributo efetuado extingue aquele crédito apurado, e o Lançamento de Ofício é emitido somente para quantificar o crédito pelas diferenças apuradas pela administração, e quanto aos fatos que não foram objeto daquele *autolancamento*.

A expressão mais precisa para atender ao contido no artigo 150, *caput*, do CTN, seria Lançamento por Comparação, porque o que ocorre é uma comparação entre duas relações jurídicas que se inter-relacionam.⁵⁴⁸

O procedimento de apuração do crédito, feito pelo sujeito passivo, que constituiu o crédito tributário instrumental, se desenlaça com o pagamento; o crédito tributário lançado, com o resultado positivo da identidade com o primeiro, mediante atividade de comparação feita pela administração. Na homologação, ou concordância, a administração verifica se o procedimento do sujeito passivo está de acordo com o procedimento que ela própria faria, nos termos da lei aplicável.

Se o crédito instrumental foi formalizado, pelo *autolancamento*, adimplido ou não, fica sempre a administração na contingência de praticar o ato-norma do lançamento,

⁵⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 221.

⁵⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 375-376.

⁵⁴⁸ *Ibidem*, p. 220.

pela comparação, para quantificar o crédito tributário lançado, ato que se assemelha ao lançamento de ofício.

No caso do pagamento, se a administração não emitir o ato, ocorre a homologação tácita, que é a concordância com o crédito que poderia ter sido lançado.

Em havendo pagamento e em havendo concordância expressa da administração, opera-se também a extinção do crédito, de ambos, do instrumental e do lançado.⁵⁴⁹

Se não ocorrer o pagamento antecipado, somente o crédito instrumental resta homologado; o crédito lançado poderá ser igual ou superior ao instrumental, restando ao sujeito passivo o dever de pagar esse montante.⁵⁵⁰

A inércia na homologação não produz norma, pois é fato que opera a decadência do direito de homologar o crédito instrumental, e se traduz como o suposto de incidência da norma jurídica de decadência, enunciada no artigo 150, § 4º, do CTN, que se refere à decadência do direito do estado de praticar o ato-norma de lançamento.

A decadência, operada pelo transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato imponible – fato jurídico tributário – não extingue o crédito instrumental, mas a obrigação tributária que não chegou a ser formalizada com o ato-norma instrumental do particular, ou com o ato-norma administrativo de lançamento, do Fisco.⁵⁵¹

⁵⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 222.

⁵⁵⁰ *Idem.*

⁵⁵¹ *Ibidem*, p. 223-224.

CAPÍTULO IV

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

1 – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

1.1- Privatização da gestão tributária

No capítulo I tivemos a oportunidade de, rapidamente, vislumbrar as modificações pelas quais passou o estado, seu conceito, sua relação com a sociedade e o Direito, e identificamos que de autoritário e centralizador, passou a Estado de Direito, porém nem sempre preocupado com as questões sociais, até que o Estado Social de Direito exacerbou essa função social, aumentando drasticamente a intervenção na economia, a carga tributária e as formas de imposição. Passamos também pela fase liberal, individualista, onde o particular buscava proteger-se do estado e via na tributação não um instrumento de justiça social, de redistribuição, mas uma invasão na propriedade privada. O Estado Neoliberal, que surgiu como alternativa ao Estado Social, buscou reduzir a intervenção estatal e os investimentos sociais, considerados demasiados, tentando minimizar os efeitos gerados naquele modelo estatal, para reduzir o tamanho do estado e seu alcance, no entanto, não resolveu os sérios problemas sociais, e até os agravou nos países menos desenvolvidos. O modelo de estado atual, democrático e participativo, responsável e globalizado, não nega a dependência dos tributos, e por outro lado revela a necessidade de buscar melhor redistribuição de riquezas, contando nessa tarefa com os cidadãos, mediante maior participação em todas as esferas, e não somente na assistencial.

Essa participação maior do cidadão nas atividades antes consideradas eminentemente estatais, acabou por desencadear também uma crescente atribuição legal de obrigações e deveres aos sujeitos passivos tributários, quer porque a administração não mais dava conta do expressivo número de contribuintes, quer porque as relações sociais e comerciais tornaram-se complexas a ponto de impedir que o lançamento tributário se fizesse única e exclusivamente por ato da administração.

A “privatização da gestão tributária” nada mais é do que a atribuição legal ao sujeito passivo de tarefas, antes confiadas exclusivamente à

administração, porque interpretadas como exercício da potestade de imposição.⁵⁵² O estado, que depois da segunda guerra mundial, perante a crescente industrialização e o desenvolvimento econômico, que motivou crescente consumo, e culminou com a globalização, não mais dava conta de exercer a função administrativa tributária de forma rápida e eficiente. A sociedade, industrializada e globalizada, modificando muitas de suas necessidades prioritárias, de individuais para sociais, e ainda para buscar a defesa de direitos difusos, passou a exigir do estado maior volume de receita pública para solução dos problemas gerados, e conseqüentemente maior eficiência e rapidez na arrecadação e na fiscalização tributária. Alternativa não restou ao estado senão dividir responsabilidades com os cidadãos, permitindo que os sujeitos passivos tributários pudessem exercer atividades contidas na função administrativa, como já ocorria na própria tributação, em menor escala, e nas concessões e permissões de serviços públicos. A colaboração do sujeito passivo na tarefa administrativa não se restringiu à mera declaração de dados importantes para o lançamento, como já acontecia, mas evoluiu para gradativamente confiar ao particular praticamente todas as tarefas de apuração e liquidação do tributo, viabilizando o seu pagamento antes mesmo de qualquer manifestação estatal acerca desse procedimento.

Entretanto, o sujeito passivo não exerce, com esse procedimento de apuração e pagamento do tributo, uma função administrativa, porque não o faz em nome do estado e pelo estado. O *autolancamento*, que é o procedimento de quantificação do crédito tributário, decorre da atribuição legal de tarefas e deveres de colaboração ao sujeito passivo. O ato procedimental do *autolancamento* é ato próprio do sujeito passivo, não é ato administrativo, consoante já exposto no capítulo III (seção 1), que tratou do conceito de lançamento construído pela doutrina, e do conceito de lançamento que adotamos – ato administrativo que contém o procedimento de apuração, quando ele se faz necessário.

1.2- Significação do termo *autolancamento*

No Brasil, reluta a doutrina em aceitar a designação *autolancamento*, preferindo o legislador criar figura distinta com o nome de Lançamento por Homologação

⁵⁵² HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 71-73. A expressão “privatização da gestão tributária” foi utilizada, com muita repercussão, no artigo escrito pelo espanhol FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos*.

para afastar qualquer semelhança com a construção estrangeira, em especial espanhola, acerca do mesmo tema.

Entre nós, defendem os doutrinadores que se o ato administrativo do lançamento é privativo da administração, consoante prevê o artigo 142, *caput*, do CTN, não há lugar para o *autolancamento* no Brasil, como ato privativo do particular, porque esse ato não é administrativo, logo, não é lançamento. Também defende a doutrina pátria que o procedimento praticado pelo sujeito passivo para quantificação do crédito tributário, não é elemento essencial e absoluto para o surgimento da obrigação tributária.⁵⁵³ Essa contradição foi denunciada por Estevão HORVATH, para quem não há, em verdade, qualquer diferença entre o Lançamento por Homologação brasileiro e o *autolancamento* espanhol.⁵⁵⁴

Também consideramos que a utilização da expressão *autolancamento* em nada prejudica ou macula a cientificidade do estudo do lançamento, pois justamente diferencia o procedimento de apuração – o ato-fato – praticado pelo sujeito passivo, do ato administrativo – ato-norma – praticado pela administração, assunto que será tratado com mais atenção adiante.

Se atribuírmos ao termo *autolancamento* o significado que lhe corresponde na realidade, verificaremos que de lançamento, enquanto ato administrativo privativo da administração, não se trata. O *autolancamento* é apenas uma das formas pelas quais o procedimento de apuração do tributo acontece. Se o procedimento é parte, e somente parte, do ato do lançamento, ato final daquela série de atos, o *autolancamento* corresponde a uma fase do lançamento, quando a lei assim exigir.

O *autolancamento* identifica, imediatamente, que no procedimento – ato-fato – foi o sujeito passivo quem praticou todos os atos de apuração do tributo, formalizando o crédito tributário originado da realização do fato jurídico tributário, que desencadeou a obrigação tributária, e efetuando seu pagamento para extinguir aquele crédito apurado.

No discurso da Ciência do Direito a linguagem é descritiva, porque discorre sobre a linguagem – prescritiva – do Direito Positivo⁵⁵⁵. “Descrever”, juridicamente, para nós, implica construir significados.

⁵⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 368.

⁵⁵⁴ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p.113.

⁵⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 3.

A Semiótica Jurídica ocupa-se da construção científica, do sentido jurídico das proposições normativas analisadas, mas não se confunde com o positivismo, embora ambos possuam um ponto em comum: a importância que dão ao texto legal.

A Semiótica passa pelos textos, fonte de estudo, e sua significação, para em seguida elaborar sua crítica. Para o positivismo, a análise circunscreve-se ao universo dos textos positivados, sem qualquer cogitação de valores socioculturais, de estruturas ideológicas, de valor, de poder.

Para o positivismo, portanto, o termo *autolançamento* não teria nenhum significado jurídico, porque a norma do artigo 142 *caput* do CTN é expressa ao estatuir que compete privativamente à administração emitir o ato administrativo do lançamento, ou o procedimento de lançamento, como literalmente dispõe.

Já na Semiótica, há preocupação na análise dos diversos discursos dos sistemas, na interação de informações, na construção e reconstrução, destruição e continuidade dos discursos, visando a crítica da juridicidade.

No plano teórico, procura estudar o que é pressuposto pelos signos, partindo da gramaticalidade normativa para desvendar a significação dos signos. Nessa tarefa leva em conta todo o universo do sistema cultural humano, cuja realidade é pluridiscursiva e polissêmica. Atua, portanto, sobre pluralidades discursivas heterogêneas, muitas das quais inexploradas em termos de linguagem.

A análise recai sobre o direito enquanto sistema, passando pela teoria geral do direito – direito inadjetivado – e pela dogmática jurídica – direito adjetivado, positivo – estudando os signos e a linguagem formalmente conhecida, com vistas ao seu objetivo último, que é a significação, permitindo a visualização dialética do discurso jurídico em interação social.

Como já havíamos afirmado no Capítulo I, na democracia participativa, a concepção positivista de efetividade e legitimidade pode prejudicar a ampla participação dos sujeitos, porque, a exemplo da matéria tributária, a legitimidade não se pode configurar apenas como um procedimento de quantificação do crédito pela administração, mediante o ato de lançamento. A referência a valores também deve caracterizar a legitimidade da participação do sujeito no novo modelo de estado, que não deve estar atrelada unicamente às regras textuais estabelecidas, embora sua existência seja também necessária.

A interpretação unicamente positivista da norma insculpida no artigo 142 *caput* do CTN, e os respectivos preconceitos, podem prejudicar e até afastar a participação do cidadão-contribuinte na função pública de arrecadar, para viabilizar o bem comum. Se tributar é redistribuir, retirando riquezas da sociedade para repassá-las a essa mesma sociedade, de forma efetiva, por meio de serviços e bens públicos, melhor será, para reforçar os primados da democracia, que os cidadãos participem mais ativamente dessa tarefa do estado, contribuindo com a administração nessa redistribuição, que na fase atual de nossa sociedade, não mais precisa ser totalmente impositiva e exclusivamente estatal. A participação do cidadão na tarefa tributária não exclui a função pública que deve ser exercida pelo estado, apenas simplifica a atuação estatal. O *autolançamento*, como parte do Lançamento por Homologação, constitui uma das formas mais efetivas de colaboração do sujeito passivo para com o estado, para com a sociedade, portanto.

O *autolançamento* não pode ser interpretado como atividade não jurídica, porque praticado por particular enquanto a atividade tributária que interessa ao direito é exclusivamente a da administração, que pratica o lançamento.

Exclusivo da administração é o ato administrativo do lançamento e não os demais atos que lhe dão suporte, como é o caso do procedimento de formalização do crédito, que mesmo praticado pelo sujeito passivo, produz efeitos e constitui importante fonte de recursos para o estado, sem que a administração tenha movimentado a máquina estatal para se manifestar.

Tanto é jurídico e relevante o ato do lançamento, quanto o procedimento de apuração e a possibilidade de pagamento do tributo antes da manifestação do estado.

Na prática, existem três formas de apuração do tributo com vistas ao lançamento: (i) exclusivamente pela administração, que pratica tanto os atos do procedimento de apuração quanto o ato administrativo do lançamento; (ii) pela administração com colaboração do sujeito passivo, incumbindo a este prestar declaração com relação à realização do fato jurídico tributário, e sua quantificação, para que a administração possa emitir o ato final do lançamento; (iii) e exclusivamente pelo sujeito passivo, a quem a lei atribui deveres instrumentais concernentes à identificação do fato jurídico tributário, quantificação de seu montante, apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota, formalização do crédito tributário e pagamento para sua extinção, sem qualquer manifestação prévia da administração,

que poderá ou não emitir o ato administrativo do lançamento. Esse ato de lançamento seria para comparação e verificação da lisura do procedimento do sujeito passivo.

A primeira forma de lançamento referida é pelo Direito Positivo chamado de Lançamento de Ofício (art.149, CTN), a segunda é o Lançamento por Declaração (art. 147, do CTN) e a terceira é o chamado Lançamento por Homologação (art.150, do CTN).

Se a classificação das modalidades de lançamento, acima referidas e criticadas pela doutrina, foi feita pela lei a partir do procedimento – ato-fato – que compõe o lançamento, e se a participação do sujeito passivo nesse procedimento é que define a classificação, por que motivo não se haveria de atribuir ao Lançamento por Homologação a designação *autolançamento*, enquanto uma de suas fases?

Quando a lei atribui ao sujeito passivo os deveres de colaboração para apuração e quantificação do crédito tributário, facultando-lhe inclusive a prerrogativa de efetuar o pagamento desse crédito e extingui-lo, antes de qualquer manifestação, por meio do ato de lançamento, da administração, por que não utilizar a expressão *autolançamento* se na prática é isso mesmo o que acontece?

Quando discorremos acerca do fenômeno da democracia participativa, do Estado Social Democrático e Participativo de Direito (Capítulo I, seção 2) ressaltamos que tal fenômeno também existe e se espraia pelo Direito Tributário, especialmente através do *autolançamento*, que nada mais é do que o cidadão – sujeito passivo do tributo – participando da administração tributária, da atividade de redistribuição de riquezas para a sociedade, colaborando com o estado na função administrativa de arrecadar para a realização do bem comum. Percebe-se que o direito não pode ser interpretado isoladamente porque faz parte do contexto jurídico. A Semiótica Jurídica, que não se confunde com o positivismo, mas conserva muito de sua essência, propõe uma interpretação sistemática, a partir da linguagem e da significação dos signos, levando em conta a unidade do ordenamento jurídico.

O direito precisa ser interpretado levando-se em conta os seus diversos ramos, e também considerando a Teoria Geral do Direito. A dogmática jurídica não pode nem deve ser afastada desse processo de construção do significado dos signos.

As doutrinas espanhola (*autoliquidación*), italiana (*autoaccertamento*), alemã (*selbstveranlagung*), anglo-saxônica (*self-assesment*), aceitam a expressão *autolançamento*, embora com algumas divergências e peculiaridades decorrentes de suas legislações, como o modo de determinação da dívida tributária, e esse fato já foi comentado

no capítulo anterior (Capítulo III) quando nos reportamos ao conceito de lançamento de acordo com os doutrinadores pátrios e estrangeiros citados.

Acompanhamos o pensamento de SAINZ DE BUJANDA, para quem o lançamento (*liquidación*) possui dois significados – na doutrina espanhola – ou duas fases, como seria mais adequado no Brasil. Em sentido amplo, o lançamento pode ser entendido como *procedimento* que contém uma série de atos e operações, inclusive o ato final que põe fim ao processo ou a uma de suas fases. Em sentido estrito, o lançamento corresponde ao ato administrativo, ao pronunciamento da administração acerca do crédito tributário, constituindo-se no último ato do procedimento, ou de uma de suas fases.⁵⁵⁶

Se o ato do lançamento contém dois momentos distintos, que são o procedimento de apuração e o ato-norma produzido pela administração e que põe fim ao procedimento, nada obsta, como a realidade teima em demonstrar, que a lei possa atribuir ao sujeito passivo a obrigação de identificar o fato jurídico tributário da obrigação tributária, sua base de cálculo e a alíquota aplicável, documentando essas tarefas em livros, meios eletrônicos, guias, declarações *etc*, para após efetuar o pagamento do tributo, extinguindo o crédito originado desse procedimento. Como esse procedimento todo substitui o exercício da função administrativa do estado, pode ser chamado de *autolanzamiento*, que não substitui, nem exclui a necessária participação da administração na emissão do ato final que é o ato administrativo do lançamento. Esse ato final, lançamento, propriamente dito, pode até não ser emitido expressamente, e se não o for não haverá propriamente ato de lançamento, ainda que tenha ocorrido ingresso de receita tributária nos cofres públicos, embora tenha havido *autolanzamiento*.

Autolanzamiento, nesse contexto, pode ser conceituado como o *procedimento de apuração do tributo, feito pelo sujeito passivo ou por terceiro a quem a lei atribua tal responsabilidade, que formaliza o crédito originado da obrigação tributária, e permite sua extinção pelo pagamento, antes de qualquer manifestação da administração pelo ato do lançamento*.

⁵⁵⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones...*, *op.cit.*, p. 332.

1.3- Natureza jurídica do *autolancamento*

Assim como não é pacífica a doutrina quanto ao conceito de lançamento, e quanto às suas modalidades, também não o é quanto à natureza jurídica do *autolancamento*, assim conhecido na doutrina estrangeira, ou, no Brasil, como Lançamento por Homologação.

As teorias acerca da natureza jurídica do *autolancamento* podem ser estudadas a partir de cinco entendimentos⁵⁵⁷:

- (1) Como operação intelectual do sujeito passivo.
- (2) Como ato administrativo tácito.
- (3) Como ato administrativo realizado por particulares.
- (4) Como modalidade de Lançamento Provisório.
- (5) Como ato de colaboração do administrado.

Faremos breves considerações acerca de cada uma dessas teorias, e, durante a exposição, traremos também as críticas doutrinárias, tecendo nossas próprias considerações sobre elas, sem, no entanto, qualquer pretensão de esgotar o debate, ou dirimir a antiga controvérsia. Nosso propósito é atualizar a discussão e trazê-la para a realidade brasileira. Adotaremos a expressão *autolancamento*, nesse ponto, como faz a doutrina estrangeira, como sinônimo de Lançamento por Homologação, para a realidade brasileira.

(1) Parcela da doutrina entende o *autolancamento* como operação intelectual do sujeito passivo para determinar o crédito tributário e efetuar seu pagamento. Essa atividade seria praticamente idêntica à da administração, quando emite o ato de lançamento – liquidação, para os espanhóis – com a diferença de que é praticada pelo sujeito passivo.⁵⁵⁸

Foi CUTRERA o primeiro defensor dessa tese, e quem advertia que, nos casos em que a lei possibilita ao sujeito passivo a extinção da obrigação pelo pagamento do tributo, sem manifestação prévia da administração, não se pode negar que aquele ato de quitação foi precedido de uma operação de liquidação. Essa operação de liquidação, por mais simples, ou complexa, que possa parecer, é praticada pelo sujeito passivo, da mesma forma como ocorre no ato de lançamento praticado pela administração. Os dois momentos que são claramente identificáveis no ato de lançamento praticado pela administração – liquidação e

⁵⁵⁷ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 85.

⁵⁵⁸ RUIZ GARCIA, Jose Ramon. *La Liquidacion...*, *op.cit.*, p. 284.

pagamento posterior – são coincidentes no *autolanzamiento* – ou *autoliquidación* – mas, ainda assim, são atos independentes e autônomos.⁵⁵⁹

Outros doutrinadores também defenderam o *autolanzamiento* como operação intelectual do sujeito passivo, como é o caso de TESORO, A.D.GIANNINI e D'AMATI⁵⁶⁰, mas a tese foi duramente criticada por BERLIRI e por MAFFEZZONI, que entendiam a operação intelectual juridicamente irrelevante, posto que os efeitos que o *autolanzamiento* produz se referem ao pagamento do tributo, porque pode surgir a obrigação tributária e extinguir-se sem qualquer procedimento de apuração – *autocomprovação*, na tradução para o espanhol da obra de BERLIRI, feita por PALAO TABOADA.⁵⁶¹

Souto Maior BORGES filia-se a essa teoria e defende que o ato do lançamento, no Brasil, é privativo da autoridade administrativa, consoante o artigo 142, do CTN, logo, o contribuinte não pratica um ato jurídico autônomo no *autolanzamiento* – termo que rejeita – mas tão somente operações mentais “...de subsunção da situação de vida à norma, conformação da conduta do sujeito passivo à preceituação normativa”.⁵⁶²

Ruiz GARCÍA critica a não aceitação de que o sujeito passivo possa realizar operações de liquidação para apuração do crédito tributário, e admite possível essa atividade do particular no *autolanzamiento*. Não se trata de admitir que o *autolanzamiento* seja um ato jurídico autônomo, ato administrativo, produtor de efeitos jurídicos, ao contrário, é um ato de mera aplicação da norma tributária pelo sujeito passivo.⁵⁶³

Em se tratando de atividade de aplicação da norma jurídica, o *autolanzamiento* do sujeito passivo não se limita a operações lógicas, senão que contém também cunho valorativo. A aplicação da norma jurídica exige mais do que a mera subsunção do fato à norma, como quer o positivismo jurídico, implicando em um processo dialético que exige do sujeito passivo uma série de tarefas, tais como a identificação dos fatos, sua qualificação jurídica, a interpretação da norma, atividades que expressam, em maior ou menor medida, juízos de valor.⁵⁶⁴

Nesse ponto concordamos com RUIZ GARCÍA: é certo que o procedimento do *autolanzamiento* produz efeitos jurídicos quando há o pagamento do tributo, sendo esse o

⁵⁵⁹ CUTRERA, *Apud* RUIZ GARCIA, Jose Ramon. *La Liquidación...*, *op.cit.*, p. 284.

⁵⁶⁰ *Ibidem*, p. 285-286.

⁵⁶¹ PALAO TABOADA – *apud* HORVATH, Estevão. *Lanzamiento...*, *op.cit.*, p. 86.

⁵⁶² BORGES, José Souto Maior. *Lanzamiento...*, *op.cit.*, p. 372.

⁵⁶³ RUIZ GARCIA, José Ramón. *La Liquidación...*, *op.cit.*, p. 290.

⁵⁶⁴ *Ibidem*, p. 291.

objetivo primordial daquele ato. Para proceder ao *autolancamento* o sujeito passivo precisa, em ato volitivo, identificar o fato jurídico tributário e qualificá-lo juridicamente, afastando qualquer causa que exclua essa sua condição. Ato contínuo o sujeito passivo interpreta a norma e apura a base de cálculo legalmente prevista, para depois aplicar sobre ela a alíquota igualmente prevista na legislação. Uma vez calculado o crédito tributário, formalizado por ato exclusivo do sujeito passivo, incumbe-lhe efetuar o pagamento do tributo apurado, no prazo assinalado na lei, e, para tanto, preenche guias e promove a quitação junto a instituição financeira ou à própria administração, extinguindo o crédito. O *autolancamento* é muito mais que uma operação intelectual, é um ato jurídico de aplicação da norma tributária, que cumpre uma importante função democrática, correspondente ao dever de colaboração, de participação do sujeito passivo na função pública, e possibilita o pagamento do tributo antes de qualquer manifestação da administração.

É preciso que o *autolancamento* se exteriorize materialmente por meio de uma declaração ou pelo pagamento de um débito, para que produza efeitos jurídicos, mas é inegável que as operações mentais ou intelectuais, interpretativas e aplicativas do direito, estão presentes no seu conceito.⁵⁶⁵

(2) A tese de que o *autolancamento* corresponde ao ato administrativo tácito foi difundida na Alemanha até o advento do Código Tributário de 1977. O parágrafo 212 do antigo Código Tributário Alemão – anterior ao de 1977 – dispunha que “*Cuando no es obligado citar um acto de liquidación formal, vale como acto de liquidación toda manifestación de voluntad de una oficina tributaria.*”

Defendia-se que o recebimento, pela administração, da declaração do particular que estivesse obrigado a apresentá-la corresponderia ao ato administrativo tributário tácito de liquidação, não sujeito à forma especial.

A doutrina espanhola, aceitando a tese alemã, preconizava que a declaração apresentada pelo contribuinte, na forma da lei, não era suficiente para se converter em liquidação, havendo necessidade de uma decisão da administração, que poderia ser tácita ou presumida. O contribuinte propõe o ato de liquidação e a administração expressa sua aceitação, liquidando-o, promovendo o lançamento, ou o retifica. Em qualquer situação será sempre o ato da administração o ato do lançamento, jamais o ato do contribuinte. O mesmo

⁵⁶⁵ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, op. cit., p. 89.

acontece quando a administração recebe uma *declaración-liquidación* do contribuinte e não emite um ato de aceitação ou de retificação. O silêncio da administração produzirá os efeitos de um ato liquidatório presumido, o que não implica que não possa retificá-lo, no prazo legal, se identificar alguma irregularidade no procedimento do *autolanzamiento*.⁵⁶⁶

Essa teoria buscava interpretar o *autolanzamiento* de acordo com o procedimento de gestão clássico, no entanto, como nem sempre a administração emite um ato expresso de lançamento, seria preciso explicar de que forma poderia ser identificado o ato liquidatório. O fato de o *autolanzamiento* provir de um particular e não de um funcionário público competente, aliado ao fato do particular não exercer uma função pública, e, portanto, não emitir um ato administrativo, descaracterizaria o elemento subjetivo do ato de lançamento, salvo se houvesse um vínculo entre a administração – elemento subjetivo – e o próprio ato – elemento objetivo – de forma a autorizar que o *autolanzamiento* se torne um ato administrativo de lançamento.⁵⁶⁷

Na *autoliquidación* espanhola é possível identificar dois momentos distintos: a declaração, que não tem caráter de ato administrativo, e as operações de liquidação, que constituem o ato liquidatório, e que correspondem ao ato administrativo. O ato de liquidação é praticado pelo sujeito passivo porque a legislação impõe esse procedimento, e seu conteúdo é o mesmo daquele que seria praticado pela administração, no lançamento de ofício. A administração, ao receber a declaração do contribuinte e o ato liquidatório, que é o *autolanzamiento*, emite um ato próprio, também declaratório, que não se confunde com o ato praticado pelo sujeito passivo, mas que corresponde a uma adesão tácita àquele ato do particular. Essa aceitação tácita da administração não implica, no entanto, a aceitação da veracidade dos fatos contidos no documento, na declaração, nem a correção das operações liquidatórias. O que se produz é a liquidação provisória, cuja posterior comprovação a converter-la-á em definitiva.⁵⁶⁸

Filiam-se a essa tese SAINZ DE BUJANDA⁵⁶⁹ e GUTIERREZ DEL ÁLAMO⁵⁷⁰.

⁵⁶⁶ RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La Liquidación...*, op.cit., p. 292-294.

⁵⁶⁷ FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 113.

⁵⁶⁸ *Ibidem*, p. 114.

⁵⁶⁹ Fernando SAINZ DE BUJANDA – apud HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, op. cit., p. 90.

⁵⁷⁰ Joaquín GUTIERREZ DEL ÁLAMO Y MAHOU – apud HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, op. cit., p. 90.

Entendem, os adeptos dessa teoria, que a existência de uma declaração de vontade da administração é um elemento indispensável do ato de lançamento, mas essa vontade pode manifestar-se de forma expressa, oral ou escrita, ou por outro lado, de forma conclusiva, por ação ou omissão, desde que não paire dúvida acerca da aceitação da administração e assim o entenda o sujeito passivo. Para tanto, a lei poderá criar detalhes ou pressupostos para que se produza um ato de liquidação presumido, de tal forma que tanto seu conteúdo quanto sua existência sejam claramente conhecidas do sujeito passivo. Quanto à notificação, aduzem que ela existe no *autolanzamiento*, mas difere das demais notificações realizadas em outras modalidades de lançamento. Como é o sujeito passivo quem apura o crédito tributário e paga o tributo, a notificação corresponde à aceitação pela administração do *autolanzamiento*, representado pela declaração e pagamento sem objeções.⁵⁷¹

Muitas críticas foram lançadas a essa teoria, no entanto, seus defensores sempre procuraram rebatê-las, mantendo sua posição.

A. GOTA LOSADA⁵⁷² procurou dar outra interpretação ao *autolanzamiento*, entendendo por atividade de arrecadação o fato de a administração aceitar o pagamento decorrente desse procedimento do sujeito passivo, com o que concorda HORVATH, para quem, o ato do particular exteriorizado pelo pagamento da quantia do tributo é diferente do ato da administração que recebe esse pagamento. Ambos são atos do procedimento de lançamento, mas não se confundem. Não há, portanto, ato nenhum da administração, nem tácito, nem presumido, de aceitação do pagamento, o que há é uma atividade de caixa, de arrecadação. Também não há ato provisório ou definitivo, esse ato da administração, de receber a declaração e o pagamento, é só um ato a mais nesse procedimento. Também não há violação ao Estado de Direito, porque foi o sujeito passivo quem apurou o montante do tributo devido e o recolheu aos cofres públicos. Se a administração confirma ou altera o *autolanzamiento* o sujeito passivo terá que ser notificado.⁵⁷³

J.J. FERREIRO LAPATZA aceita que o *autolanzamiento* constitui a atividade de liquidação do tributo feita exclusivamente pelo sujeito passivo, mas explica que esse procedimento não se confunde com o ato de lançamento, que é ato administrativo. O que acontece nas *autoliquidaciones* é a aceitação pela administração de uma declaração feita pelo contribuinte e de um ingresso de receita decorrente do pagamento do tributo sem sua prévia

⁵⁷¹ RUIZ GARCIA, *La Liquidación...*, op.cit., p. 297.

⁵⁷² Alfonso GOTA LOSADA – apud HORVATH, Estevão. *Lanzamiento...*, op.cit., p. 90.

⁵⁷³ HORVATH, Estevão. *Lanzamiento...*, op.cit., p. 91.

manifestação. Há uma atividade de caixa com relação à quantia do tributo paga pelo sujeito passivo, e não há propriamente, na prática espanhola, um ato de liquidação, ou de lançamento, realizado pela administração.⁵⁷⁴

RUIZ GARCÍA também critica a tese exposta e argumenta que o ato presumido careceria de uma manifestação de vontade, que entende elemento integrante do ato de liquidação. Nem a recepção da declaração do sujeito passivo, nem a aceitação do pagamento do tributo contém declaração de vontade. A vontade pode aparecer exteriorizada somente mais tarde, se e quando for produzida a *comprobación*, que na legislação espanhola incumbe às Oficinas Tributárias, órgãos estatais encarregados da verificação da correta aplicação da lei aos fatos apurados pelos sujeitos passivos.⁵⁷⁵

Os adeptos dessa teoria procuram defender a concepção de que o lançamento seria sempre uma atividade administrativa, buscando adaptar ao *autolanzamiento* princípios dogmáticos que não explicam nem conceituam adequada e cientificamente a *autoliquidación* praticada exclusivamente pelo sujeito passivo, e que acabou por se tornar a regra geral na sistemática de apuração dos tributos na quase totalidade dos países capitalistas ocidentais, ante o crescente número de contribuintes e ante a complexidade das relações econômicas após a segunda guerra mundial e especialmente a partir da última década do século XX.

Quanto à tese que considera o *autolanzamiento* um ato presumido de lançamento, RUIZ GARCÍA entende que a mesma encontra óbices intransponíveis no ordenamento tributário espanhol, o que também se aplicaria no ordenamento jurídico brasileiro, porque dado o elevado número de contribuintes sujeitos a essa modalidade de lançamento seria impossível que a administração, ao receber a declaração do contribuinte e tomar ciência do pagamento do tributo, emitisse um ato declaratório de concordância, mesmo que tácito, porque nesse momento, via de regra, não é possível emitir juízo algum acerca do procedimento do sujeito passivo. Mesmo que a administração silencie acerca da declaração e do pagamento, isso não quer traduzir uma aceitação, um juízo de vontade, que possa caracterizar um ato de liquidação. O recebimento, pela administração, do *autolanzamiento* gera efeitos jurídicos, mas eles se limitam a confirmar os dados puramente formais da apresentação da declaração do sujeito passivo, sem que isso implique manifestação alguma,

⁵⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso...*, *op.cit.*, p. 151.

⁵⁷⁵ RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La Liquidación...*, *op.cit.*, p. 296.

explícita ou implícita sobre o seu conteúdo.⁵⁷⁶ O ato de recebimento da declaração, ou *autolanzamento*, do sujeito passivo corresponde a um ato interno da administração, sem relevância externa, e o ato posterior de comprovação, realizado pela administração não o é para a apuração do débito tributário originado da realização do fato jurídico tributário, mas para verificação e controle do dever a que o sujeito passivo estava obrigado, consoante lhe impunha o ordenamento jurídico.⁵⁷⁷

(3) O *autolanzamento* como ato realizado pelos particulares é equiparado ao ato administrativo em geral por doutrinadores como GUTIERREZ DEL ÁLAMO, que ressalta a existência de dois atos diferenciáveis: uma declaração de fatos e dados relacionados com o fato jurídico tributário originário da obrigação tributária; e uma operação de lançamento tributário. O primeiro dos atos do *autolanzamento* não é ato administrativo, porque não é efetuado pela administração, e somente pelo sujeito passivo. O segundo deles é ato administrativo porque é declaratório de vontade; o particular pratica o *autolanzamento* do tributo e o transmite à administração, que ao recebê-la, e ao acolher o pagamento, manifestaria tacitamente sua aceitação.⁵⁷⁸

MARTINEZ LAFUENTE explica que os sujeitos passivos são titulares de faculdades delegadas que implicam uma atuação em nome da administração, embora reconheça os inconvenientes teóricos e práticos dessa afirmação. Ao asseverar que a liquidação feita pelo contribuinte é imputável à administração, admite existir já um ato administrativo suscetível de impugnação, quando ela recebe daquele a declaração e o pagamento do tributo.⁵⁷⁹

Hector VILLEGAS identifica, na doutrina argentina, três modos diferentes de determinar a obrigação tributária, e, em primeiro lugar, a legislação vigente elegeu a *declaración jurada*, que é a mais comum, e que corresponde ao Lançamento por Homologação brasileiro, ou ao *autolanzamento* espanhol, alemão e italiano. O Lançamento de Ofício é geralmente subsidiário do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, e o lançamento misto é de escassa aplicação.⁵⁸⁰

⁵⁷⁶ *Ibidem*, p. 299.

⁵⁷⁷ *Ibidem*, p. 301-302.

⁵⁷⁸ Joaquín GUTIERREZ DEL ALAMO Y MAHOU – *apud* HORVATH, Estevão. *Lanzamento...*, *op.cit.*, p. 92.

⁵⁷⁹ Antonio MARTINEZ LAFUENTE, *Apud* FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 120-121.

⁵⁸⁰ VILLEGAS, Hector. *Curso...*, *op.cit.*, p. 401. A expressão eleita pelo legislador argentino *declaración jurada*, tem sido criticada pela doutrina, que a tem como inapropriada. Assim como no Brasil, as

No entanto, salienta VILLEGAS que tanto D. JARACH quanto R. Valdés COSTA não aceitam que a *declaración jurada* tenha natureza jurídica de lançamento, nem mesmo a consideram como tipo especial de lançamento, seguindo a tese de BERLIRI, TESORO e MARTÍNEZ. De outra parte, GIULIANI FONROUGE e E. BLUMENSTEIN não somente aceitam o *autolanzamiento* como espécie de lançamento, como também defendem que não há razão jurídica para sustentar que aquele ato somente possa emanar da administração.⁵⁸¹

Embora reconheça que ambas as teorias têm alguma razão, aceita VILLEGAS que o *autolanzamiento* constitui uma forma de determinação tributária. Ao estado incumbe, em primeiro lugar, exercer o poder de tributar, mas nada impede que delegue sua função determinativa de lançar, parcial – como no lançamento por declaração, ou misto – ou totalmente, como no caso do *autolanzamiento* ou *declaración jurada*, ao sujeito passivo. Nesse último caso, é indiscutível que o sujeito passivo tributário realiza o procedimento de apuração de forma integral e não se limita a apresentar meras informações à administração.⁵⁸²

As críticas à teoria de que o particular emite um ato administrativo no *autolanzamiento* são as mesmas já referidas às teorias anteriores, acrescentando-se, ainda, que quanto a impugnação do lançamento pelo sujeito passivo, somente seria possível após um pronunciamento expresso da administração sobre o procedimento de apuração do crédito, como consequência da atividade comprobatória, procedimento que no direito espanhol é expresso, e no Brasil é chamado impropriamente de homologação do lançamento, investigatória ou liquidatória – para o lançamento de ofício – dos órgãos estatais.

Como o ato administrativo somente pode ser emitido pelo estado, através de seus agentes, ou ainda por particulares em nome do estado, e o *autolanzamiento* é emitido pelo sujeito passivo em nome próprio, em razão do que determina a legislação e por força do dever de colaboração e de participação na atividade tributária estatal, forçoso é reconhecer que não se trata de ato administrativo, embora seja um ato jurídico, que produz efeitos, posto que o pagamento do tributo, um dos momentos do *autolanzamiento*, extingue o crédito e põe fim à obrigação tributária.

FERNANDES PAVES entende que o sujeito passivo pratica o *autolanzamiento* em cumprimento de um dever jurídico *stricto sensu* estabelecido pela lei, e

modalidades de lançamento argentinas são eleitas pela lei a partir da maior ou menor participação do sujeito passivo no procedimento de apuração – ou de determinação, como prefere a doutrina argentina.

⁵⁸¹ *Ibidem*, p. 407.

identifica, na sua atividade, a realização de operações de interpretação, avaliação e cálculos necessários para a quantificação da obrigação tributária que se originou da realização dos fatos jurídicos tributários declarados por ele próprio.⁵⁸³

Conceitua o *autolanzamiento* (*autoliquidación*) como o ato realizado pelo particular, em cumprimento de um dever legal de autoliquidar, pelo qual manifesta sua vontade, propondo à administração o pagamento de uma determinada quantia, por ele próprio calculada, colaborando assim na gestão tributária.⁵⁸⁴

Acompanhando BANACLOCHE PÉREZ, FERNANDES PAVES conclui que o regime jurídico do *autolanzamiento* corresponde a um método de gestão extraordinário, porque, sob o pretexto de obter maior eficácia, transfere ao sujeito passivo a função de liquidar, que é típica da administração, reservando-se a esta última o expediente formal da liquidação, cuja materialização não corresponde aos critérios administrativos.⁵⁸⁵

As críticas à teoria de que o particular pratica o ato administrativo do *autolanzamiento*, também podem ser extraídas do Direito Administrativo, e tal como tratado no Capítulo II, os conceitos de ato administrativo e de seus elementos demonstram a necessidade de um sujeito agente da administração ou um particular que age em seu nome – elemento subjetivo. Muitos atos jurídicos emanados de particulares não são atos administrativos, mas podem estar sujeitos às normas do Direito Administrativo. E é o que acontece no *autolanzamiento*. O ato do particular é sujeito às normas de Direito Administrativo, mas não é propriamente um ato administrativo, como o ato de lançamento promovido pela administração. Assim, a tese restou superada, porque o estado não transfere nem outorga representação alguma ao sujeito passivo para o exercício da função administrativa do lançamento. A autoliquidación está inserida no amplo dever de contribuir, que implica não somente no dever de pagar o tributo, como também no de colaborar na gestão tributária e sua execução.

(4) O *autolanzamiento* entendido como lançamento provisório pressupõe que tanto ele, quanto o lançamento emitido pela administração, são atos administrativos, submetidos ao Direito Tributário, possuindo as mesmas características, embora o primeiro não

⁵⁸² *Ibidem*, p. 408.

⁵⁸³ FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación...*, *op.cit.*, p. 75.

⁵⁸⁴ *Ibidem*, p. 89.

⁵⁸⁵ Julio BANACLOCHE PEREZ – *apud* FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación...*, *op.cit.*, p. 123.

tenha o atributo da definitividade. Quando o sujeito passivo realiza o *autolanzamento*, o faz em cumprimento da lei, e, ao menos do ponto de vista material, essa atividade é equiparada à atividade da administração quando pratica o lançamento. Por ser um lançamento provisório, o *autolanzamento* pode ser retificado ou modificado pela administração, quando ela constatar irregularidades na atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.⁵⁸⁶

São defensores dessa tese os espanhóis MORENO TORRES – cuja tese é citada e criticada por J.M. MARTIN DELGADO⁵⁸⁷ - e M.C. BOLLO AROCENA⁵⁸⁸.

BOLLO AROCENA explica, em defesa da tese que defende, que quando a administração verifica, em sua atividade de controle, que o sujeito passivo agiu de acordo com a lei, informando todos os dados e quantificando corretamente o débito tributário, não precisa se manifestar expressamente, posto que seu silêncio implica aceitar que o ato praticado pelo particular é um ato de liquidação, conferindo-lhe definitividade. Se, por outro lado, a administração o retifica, pode simplesmente sanar os erros ou suprir as deficiências apuradas, emitindo uma *liquidación rectificadora* ou *integradora*, consoante a legislação e a prática espanhola demonstram, fato que confirma a tese de que o *autolanzamento* é um ato de liquidação praticado pelo sujeito passivo, provisório porque pode ser revisto, modificado ou alterado pela administração.⁵⁸⁹

A tese do lançamento provisório somente encontra eco na doutrina espanhola porque o ordenamento positivo espanhol exige um ato de apuração da dívida tributária – liquidação provisória – e um ato liquidatório definitivo, que corresponde ao lançamento no Brasil.

Entre nós, o lançamento é sempre definitivo, porque a definitividade está vinculada ao preenchimento de todos os elementos que integram o ato administrativo do lançamento. A possibilidade de alteração, pela impugnação, é inerente a todos os atos administrativos, que podem ser revistos não somente por provocação do interessado, como também de ofício. Até que seja anulado ou considerado nulo, o ato do lançamento é definitivo. Assim se pronuncia Paulo de BARROS CARVALHO:

⁵⁸⁶ FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación...*, op.cit., p. 123-124.

⁵⁸⁷ José Maria MARTIN DELGADO, *Apud* HORVATH, Estevão. *Lanzamento...*, op. cit., p. 97.

⁵⁸⁸ M. del Carmen BOLLO AROCENA, *Apud* FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación...*, op.cit., p. 124.

⁵⁸⁹ *Ibidem*, p. 124-125.

*“Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.”*⁵⁹⁰

(5) O *autolancamento* como ato de colaboração do sujeito passivo para com a administração pública é aceito por muitos doutrinadores, ainda que alguns concluam de forma diversa acerca da natureza jurídica desse instituto.

No Capítulo I, seção 2, já discorremos acerca da participação no Estado Democrático de Direito Social e Participativo, e brevemente tratamos dos efeitos dessa participação no Direito Tributário e no Direito Administrativo.

A participação do cidadão no espaço público evolui com o estado, altera-se e conforma-se ao novo modelo estatal. A lei atribuiu muitos deveres aos sujeitos passivos tributários, e o *autolancamento* é uma prova desse fato, porque ocorreu um esgotamento do modelo estatal vigente e a lei passou a exigir do cidadão o que antes competia unicamente ou prioritariamente ao estado. Após a segunda guerra mundial a sociedade e o estado, assim como o capitalismo, sofreram visível transformação. A administração não mais conseguiu exercer, sozinha, suas funções públicas, dentre as quais a tributária, porque a sociedade se tornou complexa, as relações comerciais se modificaram, o capitalismo assumiu novos contornos, a globalização modificou não somente o conceito de soberania, como promoveu maior circulação de bens e serviços, a população mundial cresceu e suas necessidades também, e assim se tornou necessária a participação do sujeito passivo na tarefa tributária de não somente declarar os fatos impositivos, mas principalmente de apurar o montante do tributo devido pela realização do fato jurídico tributário, e de recolher esse valor aos cofres públicos antes mesmo que a administração se tenha manifestado.

Essa colaboração do sujeito passivo com a administração decorre da lei, mas não precisa, e nem pode, ser confundida com o ato administrativo, porque são realidades diferentes. Não é necessário tentar enquadrar o *autolancamento* como ato administrativo, partindo da premissa de que somente a administração emite o ato do lançamento. A realidade está a demonstrar que os atos que precedem o lançamento podem provir tanto da administração quanto do sujeito passivo. Quando o procedimento de apuração do crédito for formalizado pelo sujeito passivo, o *autolancamento* corresponderá ao ato jurídico, submetido

⁵⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 407.

às regras de Direito Administrativo; quando a administração emitir um ato de lançamento, emitirá um ato administrativo.

FERNANDES PAVES, depois de analisar todas as teorias já referidas, acerca da natureza jurídica do *autolancamento*, entende-as insuficientes para dirimir a controvertida questão, porque não delimitam claramente o que são atividades desenvolvidas para a prática da liquidação tributária, e o que são atos de liquidação, atos administrativos que põem fim a todas as atuações prévias, do procedimento.⁵⁹¹

O *autolancamento* decorre da prática de atos dos particulares, regulados pelo Direito Tributário, que representam atos de colaboração que a lei impõe aos sujeitos passivos no procedimento de gestão, fazendo surgir uma verdadeira e eficaz relação entre o sujeito e a administração tributária. O sujeito passivo não assume propriamente a função administrativa, mas colabora para o seu melhor e mais ágil desenvolvimento. Pelo *autolancamento* o contribuinte não se limita a pagar o tributo, mas assume também outros deveres, que resultam em prol da solidariedade social, no plano geral, e da segurança jurídica, no plano individual. Assim, a natureza jurídica do *autolancamento* corresponde ao dever de colaboração do sujeito passivo, tal como definido em lei e oriundo do dever de contribuir, que no Estado Democrático de Direito Social e Participativo assume especial relevância.⁵⁹²

L.M. CAZORLA PRIETO defende que as *autoliquidaciones* são atos dos administrados, executados em cumprimento de uma obrigação tributária e do contido na lei (LGT, art. 35.1). Não os considera atos administrativos, tal como já decidido pelo Tribunal Supremo Espanhol em julgamento datado de 17 de fevereiro de 1992 (RJ 1992, 2288), posto que tais atos jurídicos dos particulares exigem um ato da administração que os confirme ou modifique. O sujeito passivo pratica o *autolancamento* não para cumprir um dever, mas porque há uma obrigação tributária instrumental prevista em lei e que lhe atribui tais tarefas.⁵⁹³

Estevão HORVATH comenta que doutrinadores espanhóis como MARTÍN DELGADO, ESEVERRI MARTÍNEZ, PÉREZ DE AYALA E GONZALEZ GARCÍA,

⁵⁹¹ FERNANDES PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación...*, op.cit., p. 134.

⁵⁹² *Ibidem*, p. 134-135.

⁵⁹³ CAZORLA PRIETO, Luís Maria. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Aranzadi, p. 429-430. Não concordamos com o jurista espanhol quando considera o *autolancamento* como uma “obrigação” e não como um “dever”. Consideramos a obrigação como a relação jurídica de cunho económico, patrimonial, e preferimos designar de “dever instrumental” a relação jurídica não patrimonial, que resulta do cumprimento de deveres formais.

aceitam a tese de que o *autolancamento* corresponde a um ato de colaboração do sujeito passivo para com a administração, com o que concorda igualmente. No entanto, ressalta que, embora o *autolancamento* possa ser qualificado entre os deveres de colaboração, essa conceituação não é suficiente para precisar as consequências jurídicas daí decorrentes, senão que apenas reafirma que o sujeito passivo está dando cumprimento a um dever legal, que ocorre tanto no caso do pagamento quanto no caso da apresentação de uma declaração.⁵⁹⁴

De todas as teorias expostas, e analisando o ordenamento jurídico brasileiro, a prática tributária do lançamento e a doutrina pátria – embora não pacífica – podemos concluir, como faz HORVATH, que o Lançamento por Homologação encerra duas realidades: o *autolancamento*, entendido como o conjunto de operações mentais e intelectuais do sujeito passivo – procedimento, na nossa concepção – e o Lançamento por Homologação propriamente dito, que corresponde ao ato da administração – expresso ou tácito – de controle e fiscalização do procedimento ou dos atos praticados pelo sujeito passivo para dar cumprimento a um dever legal.⁵⁹⁵

1.4- *Autolancamento* e os deveres de colaboração - deveres instrumentais

Utilizaremos, por questões didáticas, a expressão *dever*, na concepção adotada por GARCÍA DE ENTERRÍA e Tomás-Ramón-FERNÁNDEZ, distinguindo aquele termo de *obrigação*. O dever corresponde à necessidade de que o particular adote um certo comportamento, consistente em fazer, não fazer ou tolerar. Na obrigação, o comportamento, que pode consistir igualmente em dar ou em reter, se articula com relação ao direito de outro sujeito, como ocorre nas obrigações contratuais, ou nas prestações forçadas à administração, como é o caso dos tributos. O dever corresponde ao comportamento do sujeito que não implica necessariamente prestações forçadas, obrigação patrimonial, que enriqueçam o patrimônio da administração, senão que se caracterizem por puras considerações abstratas ou de interesse público. Diante desses deveres a administração exerce uma potestade, que lhe permite a imposição, pela lei, e o controle de sua execução em cada caso concreto.⁵⁹⁶

⁵⁹⁴ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 98-101.

⁵⁹⁵ *Idem*, p.122.

⁵⁹⁶ GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo, e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso...*, *op.cit.*, p. 839.

No Direito Tributário, ensina PÉREZ DE AYALA, existem duas diferentes e polêmicas teorias que explicam as situações jurídicas subjetivas passivas. De um lado a teoria que predomina na Itália e na Alemanha, e que se espalha também pela Espanha, defende a existência de diferentes situações jurídicas subjetivas passivas, de conteúdo patrimonial. De outro lado, a teoria que predomina na França e no Brasil, e que defende que todas as situações jurídicas subjetivas passivas de conteúdo patrimonial se reduzem a um só conceito: o conceito de obrigação.⁵⁹⁷

A primeira teoria parte de uma distinção fundamental entre dever jurídico particular e obrigação. Nem todo dever jurídico é uma obrigação. Para que o dever jurídico se converta em obrigação é preciso que exista, ao lado do devedor, um credor, titular de um direito subjetivo de crédito, que possa executar sua pretensão mediante um procedimento legalmente estabelecido. Nessa concepção, o *autolanzamiento* seria o produto de um dever jurídico e não de uma obrigação, porque com a realização do fato jurídico tributário o contribuinte tem o dever de *autolanzar* e pagar o tributo, sem que a administração possa, nesse momento, exigir o cumprimento desse dever. Se o contribuinte deixar de *autolanzar* a administração deve promover ao lançamento, aplicando as sanções previstas na lei, e não pode obrigar o sujeito passivo a *autolanzar*. Do fato jurídico tributário nasce o dever de pagar; do ato de lançamento nasce a obrigação de pagar.⁵⁹⁸

A segunda teoria, tida como reducionista, considera todas as situações jurídicas subjetivas passivas, de conteúdo patrimonial tributário, como obrigação, e é adotada na legislação e por parte da doutrina espanhola. O contribuinte, desde o momento em que realiza o fato jurídico tributário, é titular e sujeito da obrigação tributária. Assim sendo, o primeiro ato de liquidação, seja um *autolanzamiento* ou uma *liquidación provisional* ou definitiva – como tais definidas no direito espanhol – não faz nascer a obrigação, posto que esta já existia desde a realização do fato jurídico tributário. O ato de lançamento, ou a formalização do crédito pelo sujeito passivo, apenas conferiu liquidez e exigibilidade ao tributo, e os seus valores podem ser alterados por uma revisão do lançamento, ou por um lançamento posterior, sem que se altere a natureza jurídica dessa titularidade passiva, senão tão somente a quantia da prestação, objeto da obrigação. Nessa concepção, a administração tem direito à prestação tributária não porque realizou um ato de lançamento, mas porque o

⁵⁹⁷ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el Derecho Español*. Madrid: Dykinson, 1997, p. 33.

⁵⁹⁸ *Ibidem*, p. 34-35.

fato jurídico tributário lhe conferiu o direito de realizar o lançamento para exigir a prestação tributária.⁵⁹⁹

O *autolancamento* possui dois momentos distintos⁶⁰⁰: a declaração, que implica o dever de apurar o fato jurídico tributário, qualificá-lo juridicamente, identificar a base de cálculo e a alíquota aplicáveis, e finalmente quantificar o crédito tributário correspondente, e o pagamento. O pagamento decorre da obrigação tributária, nascida com a realização do fato impositivo. O dever de apurar o crédito tributário e apresentar a declaração dessa quantificação corresponde ao dever instrumental, dever de colaboração para com a administração.

Um dos primeiros doutrinadores a identificar essa diferença entre dever e obrigação, e a ressaltar que os deveres instrumentais, de colaboração, decorrem do poder de império do estado e de sua supremacia, foi Renato ALESSI, para quem os deveres de colaboração, por ele ditos “de contorno”, repercutem sobre as pessoas, enquanto a obrigação tributária sobre o patrimônio.⁶⁰¹

Estevão HORVATH, citando a doutrina italiana, reconhece que no Direito Tributário há determinados deveres jurídicos concretos a cargo dos sujeitos passivos, que decorrem da potestade atribuída pelo ordenamento jurídico à administração, e que se extinguem após seu cumprimento. A tais deveres não correspondem direitos subjetivos, mas somente potestades em favor da administração. Assim, somente se pode falar em relação jurídica quanto às obrigações de cunho pecuniário, que correspondem a direitos subjetivos do credor de exigir do devedor o pagamento do tributo.⁶⁰²

Essa é também a lição de Paulo de BARROS CARVALHO, para quem o conceito de relação jurídica, que experimenta mais de uma acepção no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, está ligado ao vínculo entre pessoas. Para a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é concebida como o vínculo abstrato que une o sujeito ativo, que tem o direito subjetivo de exigir certa prestação, ao sujeito passivo, que tem o dever de cumpri-la, em decorrência de uma imputação normativa.⁶⁰³

⁵⁹⁹ *Ibidem*, p. 37-38.

⁶⁰⁰ A expressão *autolancamento* é utilizada nesse momento como parte integrante do Lançamento por Homologação, correspondente às atividades mentais e intelectuais praticadas pelo sujeito passivo no procedimento.

⁶⁰¹ ALESSI, Renato. *Principi di Diritto Amministrativo*. Vol II. 4 ed. Milão: Giuffrè, 1978, p. 698-699.

⁶⁰² HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 103-104.

⁶⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op. cit.*, p. 279-280.

Lourival VILANOVA ensina que a estrutura interna de uma proposição jurídica completa articula-se: na norma primária, entre a hipótese ou o pressuposto – descritor – e a tese ou a consequência – prescritor; na norma secundária, igualmente, entre a hipótese – onde o descumprimento do devido corresponde ao descritor – e a consequência. No interior de cada norma-parte a consequência jurídica é sempre relacional, e irreflexiva, porque um dos sujeitos da relação está sempre obrigado, facultado ou proibido perante outro sujeito e não perante si próprio. A cada relação implicacional corresponde uma relação conversa. Enquanto um dos sujeitos da relação tem “o direito a”, o outro tem “a obrigação de”. No universo do direito a relação é intersubjetiva, tem sujeitos diferentes, como o locador e o locatário, o vendedor e o comprador, o empregador e o empregado. É impossível ser locador de si mesmo, empregador de si mesmo ou vendedor a si próprio. Por isso, no universo de um único sujeito seria impossível construir uma relação deôntica.⁶⁰⁴

Se o objeto da relação jurídica for suscetível de avaliação econômica estaremos diante de uma relação jurídica obrigacional. Se, ao contrário, o objeto não tiver cunho econômico, estaremos diante de uma relação não-obrigacional, ou veiculadora de meros deveres instrumentais, que tornam possível a operatividade da instituição tributária.⁶⁰⁵

O *autolancamento* impõe, pela lei, ao sujeito passivo, o cumprimento de deveres tributários formais, ou administrativos, que podem ser exigidos pela administração com fundamento no exercício da função pública tributária, que lhe é exclusiva. Não há, portanto, delegação de função administrativa para o particular, posto que ele apenas colabora para o melhor e mais eficiente desenvolvimento daquela função pela administração. Embora o pagamento do tributo, cumprimento da obrigação tributária que gera a relação jurídica, seja o objetivo principal do *autolancamento*, a atividade do sujeito passivo não se esgota nesse pagamento, mas também e principalmente no cumprimento dos deveres tributários que implicam maior participação democrática, propiciando ao cidadão contribuir rapidamente e de forma comprometida com a redistribuição que a tributação promove na sociedade, permitindo que o estado se utilize desse recurso público para fornecer bens e serviços a todos.

Consoante já aduzimos no Capítulo I, seção 2, o incentivo à participação “*de fato*” ou “*regulada*” garante maior liberdade ao sujeito, e conseqüentemente à sociedade,

⁶⁰⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 156-157.

⁶⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op. cit.*, p. 283-284.

limita o poder, responde às necessidades das maiorias, e evita, tanto quanto possível, a repressão e a arbitrariedade.⁶⁰⁶

Uma das formas de participação no Direito Tributário pode ser identificada a partir dos deveres instrumentais a que estão sujeitos os particulares. Embora democrática e até limitadora do “poder” do estado de se apropriar da riqueza particular, essa participação representada pelos deveres instrumentais atribuídos pela lei aos particulares, não pode ser demasiadamente complexa, inviabilizando sua execução, ou onerosa, criando um gravame excessivo aos particulares.⁶⁰⁷

Se, por um lado é plenamente justificável que a atividade tributária seja compartilhada com os particulares, por outro não é prudente que todo o ônus, que todos os deveres instrumentais fiquem a cargo do particular, posto que à administração compete a função administrativa, cujo exercício, já acentuamos, não é delegado, nem transferido aos particulares, ainda que sua participação no *autolancamento* corresponda ao controle, para verificar se o particular agiu nos estritos limites da lei, se não omitiu fatos ou valores – ocasião em que deverá atuar por meio do Lançamento de Ofício – e se quantificou o crédito da mesma forma que ela, administração, faria, e para verificar, finalmente, se se operou a extinção da obrigação, e do crédito, pelo pagamento. A administração deve emitir o ato de lançamento, e se não o fizer, estará tacitamente aceitando o procedimento, ou o *autolancamento* do sujeito passivo.

Também não é admissível que o particular, ao consentir na norma que institui sua participação no âmbito tributário, posta por seus representantes no Poder Legislativo (art.150, I, CF), sofra um prejuízo, assumindo um ônus excessivo em atividades

⁶⁰⁶ CLÈVE, Clemerson Merlin. **Temas...**, *op.cit.*, p.31-35. A participação regulada corresponde à prevista no texto constitucional, através de normas que garantem ao cidadão possibilidade de agir e intervir na administração do estado. Sobre a idéia de liberdade e democracia reportamo-nos, mais uma vez, às lições de TOURAINE, Alain. *Que es la democracia?* 2 ed. Buenos Aires: *Fondo de Cultura Económica*, 1995. E, também, a VIEIRA, José Roberto. República e Democracia: óbvios ululantes e não ululantes. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Porto Alegre: Síntese, v. 36, 2001 (Coleção Acadêmica de Direito, v. 34).

⁶⁰⁷ Alguns tributos no Brasil, como é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS) de competência estadual, que incide sobre o consumo, mas que tem como sujeito passivo o comerciante ou prestador do serviço, são por sua própria natureza extremamente complexos, ante o princípio da não-cumulatividade e ante a complexidade das relações socioeconômicas pela tributação atingida, e esse fato tem sido motivo de críticas por parte dos sujeitos passivos e de toda a sociedade, que almeja uma Reforma Tributária simplificadora de todo o processo, especialmente quanto à participação dos particulares no *autolancamento*. Por outro lado, a administração também almeja a simplificação no controle, posto que atualmente tem sido impossível manter fiscalização sobre todos os procedimentos que decorrem do Lançamento por Homologação.

que se podem voltar contra ele próprio. Essa possibilidade, ainda que legal, viria em prejuízo das garantias conquistadas pelos contribuintes – princípios e demais “limitações ao poder de tributar”.

No Estado Democrático de Direito Participativo e Social, na acepção que adotamos no Capítulo I, seção 2, tanto as obrigações – imposições tributárias – quanto os deveres – que não têm natureza patrimonial – decorrem da lei. Normas que veiculam condutas a serem observadas, ou deveres a serem cumpridos, devem conviver com os princípios e as garantias constitucionais, especialmente no âmbito tributário.

O inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal, assim preceitua: “*II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*” O constituinte brasileiro foi ainda mais prudente quando, no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, fez constar o princípio da estrita legalidade, no artigo 150, I, vedando aos entes políticos “*...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Portanto, no Brasil, não somente as obrigações tributárias devem estar amparadas em lei, como também os deveres tributários.

Roque Antonio CARRAZZA defende que os deveres instrumentais, que não são exclusividade do Direito Tributário, mesmo não tendo cunho patrimonial – se diferenciando, portanto, dos tributos – somente podem emanar da lei, em sentido lato, ou seja, leis ordinárias ou complementares, leis delegadas e até medidas provisórias⁶⁰⁸, desde que obedecido o processo de elaboração previsto na Constituição Federal. A administração não pode criar e impor deveres instrumentais por ato administrativo consoante sua vontade. Da mesma forma, decretos e portarias, que não podem inovar a ordem jurídica, não podem impor deveres instrumentais, embora possam tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais previstos na lei. A assertiva justifica-se porque o descumprimento dos deveres de colaboração impostos na lei podem gerar sanções, inclusive pecuniárias, o que somente se admite se tanto o dever instrumental quanto a multa estiverem previstos na lei. Somente a pessoa política que tenha competência para instituir o tributo previsto na Constituição Federal, terá competência para editar a lei contendo os deveres instrumentais, ou as prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias.⁶⁰⁹

⁶⁰⁸ Sobre o tema “Medidas Provisórias” remetemos o leitor à obra de VIEIRA, José Roberto. **Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito do Estado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

⁶⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 299-303.

1.5- Autolancamento, obrigação principal e obrigação acessória

No Brasil os deveres instrumentais são designados imprecisamente como *obrigações acessórias*.

Dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional que “*A obrigação tributária é principal ou acessória.*”

O termo *obrigação acessória* é impróprio porque, como vimos no item anterior, a obrigação é uma relação jurídica que pressupõe dois sujeitos, o sujeito ativo que tem o direito e o dever de exigir o tributo e o sujeito passivo que tem o dever de pagá-lo. E, principalmente, a obrigação pressupõe natureza econômica, eis que interfere na esfera patrimonial dos sujeitos.

A obrigação, em matéria tributária, corresponde ao pagamento do tributo. Já os deveres instrumentais, ao contrário, embora viabilizem o cumprimento da obrigação pelos sujeitos, não têm natureza econômica, não se referem à esfera patrimonial daqueles, e se limitam a exigir dos sujeitos um *fazer* ou *não-fazer*, atividades, ou omissões, que não se exaurem em si mesmas, porque visam facilitar o controle e a arrecadação do tributo. São deveres que podem consistir em escriturar livros, emitir guias de pagamento, prestar informações, promover levantamentos físico-contábeis, econômicos ou financeiros, aceitar fiscalização periódica *etc.*⁶¹⁰

Enquanto ALESSI designa a *obrigação acessória* como *dever de contorno*, porque circunda a obrigação tributária, Paulo de BARROS CARVALHO prefere designá-la *dever instrumental* ou *formal*, designação que adotamos, porque muitas vezes, mesmo quando não se realizar o fato jurídico tributário, estará o sujeito passivo, ou o particular, obrigado a cumprir o dever de prestar declarações, como ocorre quanto ao Imposto sobre a Renda, onde o sujeito passivo, mesmo não tendo concretizado a obrigação tributária, tem o dever de informar – declarar – ao Fisco os dados exigidos na lei.⁶¹¹

A locução *obrigação acessória*, adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, encerra, portanto, dupla ambigüidade. Não se trata de *obrigação*, porque os deveres instrumentais não têm natureza patrimonial ou econômica. E, nem sempre serão *acessórios*, pois como antes aduzido, mesmo quando não se realiza o fato jurídico tributário que faz

⁶¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op. cit.*, p. 285.

nascer a obrigação, muitas vezes o sujeito passivo tem o dever de prestar declarações à administração. E, da mesma forma, ocorre quando a administração inicia procedimento de fiscalização e o sujeito passivo é compelido a prestar informações e esclarecimentos acerca de fatos que podem não desencadear a obrigação tributária. Tais deveres instrumentais não serão acessórios, posto que em não havendo obrigação e não sendo possível a exigência do pagamento do tributo, mesmo assim o sujeito passivo teve que cumprir o dever de prestar informações, esclarecimentos e declarações ao estado.⁶¹²

A expressão *deveres instrumentais ou formais* mostra-se mais adequada porque o *dever* denota sua essência não-obrigacional, não-patrimonial, e a expressão *instrumental ou formal* designa o instrumento pelo qual a administração pretende ver formalizados os atos que compõem a obrigação tributária, viabilizando o controle quanto ao cumprimento da prestação tributária – pagamento do tributo.⁶¹³

O parágrafo 1º do art. 113 do CTN dispõe que: “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*”

O fato jurídico tributário desencadeia o nascimento da obrigação tributária, sendo o lançamento meramente declaratório dela e constitutivo apenas do crédito tributário dela resultante. Constituição do crédito corresponde à sua quantificação, formalização, liquidação. Essa é a teoria à qual nos filiamos, embora reconheçamos que a maioria da doutrina defende posição diversa, de que o lançamento é declaratório tanto da obrigação quanto do crédito.

O legislador não foi feliz ao preceituar, na segunda parte do citado § 1º, do artigo 113, do CTN, que a obrigação abrange o tributo e a penalidade. A obrigação tributária somente alcança o tributo, e a definição de tributo, já referido no capítulo anterior, e expresso no artigo 3º do CTN, não admite que tributo constitua sanção de ato ilícito, ou seja, o pagamento de penalidade pecuniária – multa – não se confunde com o pagamento do tributo. Na penalidade pecuniária o fato que a originou é ilícito, no tributo o fato é lícito.⁶¹⁴

⁶¹¹ *Ibidem*, p. 286.

⁶¹² *Idem*.

⁶¹³ *Ibidem*, p. 287.

⁶¹⁴ “CTN, art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Sem grifo no original.

A relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora são similares: ambas possuem um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo público de exigir, um sujeito passivo, obrigado ao cumprimento de uma prestação, e a prestação de cunho patrimonial (econômico). A relação jurídica tributária decorre da realização de fatos lícitos, na sua descrição legal, enquanto a sancionadora decorre de fatos ilícitos. Ambas operam conjugadas para dar efetividade ao direito.⁶¹⁵

A regra-matriz de incidência, ou a norma tributária em sentido estrito, define a incidência tributária, e é norma primária dispositiva, porque juridiciza o fato jurídico tributário, fazendo nascer a relação jurídica tributária.⁶¹⁶ As normas sancionadoras também são normas primárias, mas juridicizam o fato do não-pagamento do tributo nos termos da lei, fazendo surgir a relação jurídica da multa, pelo não pagamento do tributo e pela mora.⁶¹⁷

A relação jurídica instrumental, que não tem caráter patrimonial, é, por sua vez, diversa tanto da relação jurídica tributária, que decorre da norma dispositiva, quanto da sancionadora. Para cada dever instrumental há uma norma de comportamento, e o não cumprimento do mandamento contido nessa norma faz surgir o fato jurídico sancionador instrumental, que desencadeia a relação jurídica sancionadora instrumental – decorrente da norma primária sancionadora – que, por sua vez, obriga o sujeito passivo ao pagamento de uma multa ao sujeito ativo.⁶¹⁸

O legislador brasileiro, portanto, utilizou-se da expressão *obrigação tributária principal* para designar a relação jurídica tributária que decorre da norma dispositiva; a relação jurídica sancionadora – multas pelo não pagamento do tributo e pela mora – e também a relação jurídica sancionadora instrumental – multa pelo descumprimento do dever instrumental⁶¹⁹, visando com essa reunião facilitar a cobrança do débito tributário. No entanto, para o intérprete do direito as distinções entre os conceitos de cada categoria relacional devem ficar bem claras.

⁶¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, op. cit., p. 289-290.

⁶¹⁶ Expressão proposta por CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, op. cit., p. 236.

⁶¹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, op. cit., p. 130. A norma jurídica completa pressupõe “*bimembridade constitutiva*”, posto que é constituída da norma jurídica primária e da norma jurídica secundária, que apresentam idêntica estrutura sintática, mas distinta composição semântica. Enquanto a norma primária vincula deonticamente a ocorrência de um fato a uma prescrição, fazendo surgir a relação jurídica, a norma secundária conecta-se à primeira para assegurar a aplicação da sanção pela não observância de uma prescrição jurídica. As normas primárias podem tanto estabelecer relações jurídicas de direito material decorrentes de ato lícito, quanto de atos ilícitos. Aquelas serão as normas jurídicas dispositivas, e estas as sancionadoras. Idem, p. 41-44.

⁶¹⁸ *Ibidem*, p. 133-135.

⁶¹⁹ *Ibidem*, p. 139.

A interpretação ora apresentada serve também para explicar e elucidar outras impropriedades legislativas contidas nos §§ 2º e 3º, do artigo 113, do CTN.⁶²⁰

2- A IMPORTÂNCIA DO AUTOLANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

2.1- Participação, *autolancamento* e capacidade contributiva

Doutrinadores como Ernesto ESEVERRI MARTÍNEZ sustentam que a tributação não se exaure no pagamento do tributo, segundo a capacidade contributiva, mas também se justifica pela colaboração que o administrado-contribuinte presta à administração, por meio de declarações e principalmente pela proposta de lançamento – que corresponde ao *autolancamento* – que traduz uma manifestação de vontade de participar da função tributária na gestão das receitas e das despesas públicas, reafirmando sua condição de cidadão.⁶²¹

HORVATH, por sua vez, aceita em parte a afirmativa acima, mas não aceita que a proposta de lançamento constitua uma manifestação de vontade do particular para com a administração no procedimento de gestão tributária. Entende que a vontade de colaborar do particular apenas demonstra sua intenção de sujeitar-se à lei, que lhe impõe o dever de colaboração, sob pena de sofrer as sanções impostas pelo ordenamento jurídico. A participação do particular com a administração, embora exista, não decorre necessariamente da vontade de colaborar.⁶²²

Entendemos que o dever de colaboração decorre do Estado Democrático de Direito, Social e Participativo. Logo, a vontade de colaborar decorre da lei, que também

⁶²⁰ “Art.113- ... § 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁶²¹ Ernesto ESEVERRI MARTINEZ – *apud* HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 108. O Tribunal Constitucional Espanhol, em decisão proferida em 26 de novembro de 1984, seguiu a mesma linha de ESEVERRI, e decidiu que o dever de colaboração é corolário do dever de contribuir, e que a administração tem como função vigiar e conseguir a justa contribuição de cada pessoa à sustentação dos gastos públicos, com base na solidariedade e na igualdade que se erigem no objetivo e fundamento do sistema tributário. Tanto o dever de “autolancar” como os demais deveres de colaboração, contidos no art. 31.1 da Constituição Espanhola - que no Brasil podem ser extraídos do art. 145, § 1º, da CF – não significam apenas a contribuição pecuniária feita de acordo com a capacidade contributiva, senão que também expressam o dever de colaboração para que a administração alcance seus fins. *Ibidem*, p. 107-108.

⁶²² HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 108.

impõe sanções pelo seu descumprimento, mas representa uma conquista do cidadão, na medida em que o estado deixa de centralizar todas as atividades administrativas, e permite que os particulares realizem algumas das tarefas públicas, em prol de toda a coletividade e para que o estado prontamente possa cumprir sua função social. O *autolancamento* permite o pronto e antecipado pagamento do tributo, e esse numerário é indispensável ao estado para fornecer aos cidadãos bens e serviços públicos.⁶²³

A vontade, portanto, não é a vontade do particular, mas da lei, que traduz a vontade geral – desde que decorra de legítimo processo legislativo, na configuração do Estado Democrático de Direito.

A atuação do particular no cumprimento dos deveres de colaboração, instrumentais ou formais, na acepção que adotamos, não é discricionária – o que se poderia concluir da aceitação da “manifestação de vontade” aduzida por ESEVERRI – mas vinculada, como é vinculada a maioria dos atos administrativos tributários, mesmo naqueles onde há discricionariedade, a liberdade do agente público é limitada na lei.

A administração também não manifesta livre vontade na prática dos atos administrativos tributários, e tanto a omissão, quanto a errônea atuação, sujeitam os agentes públicos às sanções previstas na lei. Portanto, não há “manifestação de vontade”, entendida esta como liberdade de agir, no cumprimento dos deveres instrumentais, há sim colaboração do cidadão com a administração ante a norma legal, que assim estatui, em nome da participação democrática, e para que o cidadão faça parte do estado, sinta-se responsável por ele, e entenda que o bem estar social é obrigação de cada um dos que participam da sociedade e do estado, enquanto instituição organizada, mas que cada cidadão, individualmente considerado, não pode exercer eficientemente a função pública ou as atividades sociais, posto que o bem comum deve resultar do esforço conjunto e coordenado de todos.

Nem sempre o cidadão está disposto a colaborar com a administração, e não raras vezes entende que são do estado os deveres instrumentais, em especial os que dizem respeito ao *autolancamento*, que nos tempos atuais onde a informatização atingiu níveis amplos de acesso a todo e qualquer dado da vida social e econômica, estariam facilitados ao

⁶²³ Doutrinadores há que comungam da mesma postura de HORVATH, e ainda vão mais além na crítica, para aduzir que a colaboração é extranormativa, ato externo ao lançamento, e conseqüentemente não aceitam a dicotomia do *autolancamento* – termo que entendem impróprio para o ordenamento jurídico brasileiro – afastando qualquer possibilidade de existência do lançamento realizado pelo sujeito passivo e do lançamento administrativo realizado pela administração, como é o caso de BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 379.

estado. No Brasil esse pensamento é uma constante. A intensidade da colaboração e a satisfação em participar depende do momento histórico, da democratização da sociedade, não somente quanto ao governo, mas especialmente quanto ao acesso à educação e à informação, além de outros importantes serviços públicos. Depende dos anseios do povo que habita determinado território, além de outros fatores que não nos cabe por ora analisar.

Por outro lado, o dever de colaborar pode ser interpretado na sociedade – não por toda ela, mas por alguns particulares – como oportunidade de sonegação, de evasão fiscal, na medida em que o estado não possua condições de comprovar e fiscalizar a atuação dos particulares, por falta de estrutura para manter o controle. Quando a administração delega todas as atividades tributárias aos particulares no *autolancamento* e se afasta totalmente do exercício da função pública administrativa tributária, ficará sujeita à possibilidade de evasão fiscal, porque nem todos os cidadãos manifestarão a vontade de aderir ao cumprimento da lei, no todo ou em parte, e precisam ser apenados com a sanção decorrente do descumprimento do dever instrumental, sob pena da completa inviabilização do *autolancamento*, pela violação do fundamento que o motivou – participação do cidadão e pagamento do tributo antes de qualquer manifestação da administração – embora também nesse ponto seja importante considerar os fatores antes referidos – momento histórico e a democratização da sociedade analisada. Sobre a ausência de *autolancamento* em descumprimento da lei, trataremos mais adiante.

Para que o particular cumpra os deveres instrumentais previstos na lei, e não esteja submetido à sanção, salvo quando a descumpre, por equívocos, erros na declaração, na quantificação e no pagamento do tributo, é preciso que existam mecanismos de retificação, de correção e de impugnação do lançamento.

A administração deve, também, auxiliar o particular na tarefa do *autolancamento*, fornecendo-lhe todas as informações necessárias para o cumprimento do dever instrumental exigido pela lei, posto que nesse momento o sujeito passivo age como agiria a administração: apura os fatos, qualifica-os juridicamente, quantifica o crédito, declara e paga o tributo. No entanto, o particular assim agindo não pratica o ato administrativo do lançamento, mas quantifica o crédito e o extingue pelo pagamento, ainda que sob condição resolutiva – segundo o artigo 150, I, do CTN – como adiante veremos.

2.2- O Lançamento de Ofício em substituição ao Lançamento por Homologação

Se o sujeito passivo descumpre a lei e não pratica o *autolançamento*, deixando de fornecer as declarações, que contêm a quantificação do crédito tributário, à administração, não efetuando o pagamento do tributo; ou ainda, quando cumpre a lei, mas promove a declaração de forma equivocada, omitindo fatos ou quantificando o crédito em valores inferiores ao devido, deve ser providenciado o Lançamento de Ofício, nos termos do artigo 149, V do CTN, que prevê:

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

(...)

V- quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.”

Dúvida nenhuma há quanto à possibilidade da administração de lançar de ofício, posto que no exercício da função administrativa essa prerrogativa lhe incumbe sempre.

No entanto, o artigo 150 do CTN, em seus §§ 2º e 3º, também prevê a possibilidade da administração efetuar o Lançamento de Ofício em substituição ao Lançamento por Homologação, dispondo o legislador, de forma pouco feliz, que:

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

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

Se o sujeito passivo efetuou o *autolançamento* com ou sem pagamento, mas não cumpriu integralmente o comando legal, omitindo fatos e valores, a administração poderá, no momento em que exerce o controle – fase da homologação – lançar de ofício o crédito que entende devido, pela aplicação da lei aos fatos por ela apurados, segundo prescreve o citado § 2º do artigo 150, do CTN.

Contudo, os atos praticados pelo sujeito passivo na apuração do crédito tributário, no procedimento do *autolançamento*, que estiverem de acordo com a legislação, e

que tenham operado a extinção do crédito pelo pagamento, deverão ser considerados pela administração, nos termos do § 3º do mesmo artigo.

A administração poderá substituir o Lançamento por Homologação, ou o procedimento do *autolançamento* pelo Lançamento de Ofício, mas deverá observar, e excluir, os atos praticados pelo sujeito passivo que puderem ser preservados. Se o pagamento do crédito ocorreu no *autolançamento*, esse valor de tributo deverá ser excluído do cálculo no Lançamento de Ofício. O mesmo se aplica aos fatos atingidos pela decadência, que não poderão ser aproveitados no novo lançamento.

A demora da administração na homologação, ou na verificação do procedimento de *autolançamento* do sujeito passivo, não impede o fluxo do prazo decadencial, logo, transcorridos mais de cinco anos do fato jurídico tributário, extingue-se o direito do estado ao Lançamento de Ofício e ao próprio tributo.

Se o fato imponível for omitido pelo sujeito passivo, aplica-se a regra do artigo 173, I, do CTN, e o prazo decadencial quinquenal é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Justifica-se a contagem do prazo mais favorável à administração porque esta não teve acesso àquelas informações acerca do fato jurídico tributário, e teve que investigar para apurar sua realização, sua qualificação jurídica e para quantificar o crédito dele decorrente.

Se o fato jurídico tributário foi informado pelo sujeito passivo no procedimento de *autolançamento*, mas não houve pagamento, ou foi desconsiderado por erro material ou formal, o prazo decadencial quinquenal é contado a partir do fato, aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º, do CTN. Nesse caso, a administração tinha à disposição a notícia do fato jurídico tributário, e, mais que isso, sua qualificação jurídica, além da quantificação do crédito, portanto, se não ocorreu pagamento, ou se havia algum erro formal ou material no *autolançamento*, poderia ter, ao exercitar o controle, corrigido o erro ou promovido o ato do lançamento, com base no procedimento do *autolançamento*.

O Lançamento de Ofício que substitui o Lançamento por Homologação é aquele que decorre de ato administrativo do estado, e não se confunde com o ato de homologação, ou com a concordância expressa com o *autolançamento*, que será estudado adiante. Trata-se da substituição do *autolançamento* por sua falta, ou pela sua desconsideração, para que novos fatos sejam investigados e o crédito seja formalizado pela

administração – não mais, ou não mais totalmente, com base nos dados fornecidos pelo sujeito passivo no procedimento de *autolançamento*.

2.3- *Autolançamento e Auto de Infração*

Outro ponto polêmico na doutrina é a identificação, ou não, do auto de infração com o ato do lançamento.

O auto de infração não é ato de mera declaração do conteúdo da lei tributária, é ato de aplicação do direito. Inova o ordenamento jurídico posto que além de verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, identifica o ilícito e impõe a penalidade prevista em lei. É ato constitutivo, é norma individual e concreta.⁶²⁴

O ato-norma administrativo do lançamento, assim como o ato-norma da imposição da multa de mora, o ato-norma da imposição da multa pelo não-pagamento, e o ato-norma de imposição de multa instrumental – todas normas jurídicas – precisam ser veiculados por meio da linguagem e formalizados de forma escrita. Essa formalização escrita pode ocorrer por vários meios, em documento único ou em diversos documentos, dentre os quais o auto de infração.⁶²⁵

O auto de infração é o veículo, o suporte físico, que representa o enunciado da norma individual e concreta expedida em face da realização do fato jurídico tributário, e para imposição das penalidades cabíveis.

Assim, o auto de infração é fruto do exercício do ato-fato administrativo de formalização, fase que compõe o suporte fático do fato jurídico suficiente para produção do ato-norma.⁶²⁶

O auto de infração, portanto, pode ou não conter o ato-norma do lançamento. Quando o auto de infração é expedido tão somente para imposição da penalidade pela mora, pelo não-pagamento do tributo ou pelo descumprimento dos deveres instrumentais, não contém o ato do lançamento.

Sua forma é unificada, mas sua estrutura é complexa.⁶²⁷

Assim sendo, não se pode confundir o lançamento – ato-norma administrativo – com o auto de infração. Este é apenas o veículo que expressa e formaliza o

⁶²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 155-156.

⁶²⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 240.

⁶²⁶ *Ibidem*, p. 241.

ato-norma do lançamento, e também os atos-norma de imposição de penalidades – pela mora, pelo não-pagamento e pelo descumprimento de deveres instrumentais.

A modalidade de lançamento veiculada pelo auto de infração é o Lançamento de Ofício.

Porém, é inegável que o auto de infração tem por função principal atribuir consequências jurídicas relacionadas com o ilícito tributário. A administração, através de seus agentes, no exercício da função administrativa, promove atos tendentes à apuração de fatos jurídicos tributários – lícitos – praticados pelos sujeitos passivos e omitidos, assim como fatos ilícitos, que constituem infração à legislação tributária, passíveis da imposição de penalidades – multas. Todos esses atos reunidos se consubstanciam no procedimento administrativo, que pode se revestir sob a forma de auto de infração.

Lavrado o auto, o sujeito passivo é notificado e pode ou não apresentar defesa. Se o sujeito passivo se conforma com a autuação, opera-se a chamada preclusão administrativa, pela qual o ato-norma de imposição de penalidade, ou o ato-norma do lançamento, não mais poderá ser reformado pelo agente público autuante, ou seu superior hierárquico, a não ser nas hipóteses de revisão de ofício (CTN, art.145). Se o sujeito passivo apresenta defesa, instaura-se o processo administrativo tributário⁶²⁸, que será decidido em primeira e segunda instâncias. Em primeira instância a decisão cabe ao superior hierárquico do agente público autuante - Delegado da Receita, Diretor de Finanças, quem detenha cargo equivalente, ou por um órgão colegial regional. Em segunda instância, em recurso administrativo, a decisão ficará a cargo do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais – que existe nas três esferas de governo.⁶²⁹

As sanções tributárias podem ser definidas em normas administrativas tributárias ou em normas penais tributárias. Nem todo ilícito tributário é crime no sentido

⁶²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 157.

⁶²⁸ *Ibidem*, p. 156.

⁶²⁹ Na legislação de alguns tributos - como ocorre quanto ao ICMS no Estado do Paraná, instituído pela Lei 8933, de 26 de janeiro de 1989, e atualmente regulado pela Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, existe ainda a possibilidade da interposição de recurso hierárquico, quando o Conselho de Contribuintes decide o recurso favoravelmente ao sujeito passivo, por maioria de votos, ocasião em que o apelo é dirigido ao Secretário de Fazenda Estadual que pode reformar a decisão, para que seja mantido o crédito tributário. O recurso hierárquico não está previsto na maioria das legislações estaduais e municipais e muitos doutrinadores o reputam inconstitucional. Ele tem sido criticado pela doutrina, mas não tem sido refutado pelos Tribunais. O fundamento desse recurso reside no fato de que o sujeito passivo ainda dispõe do Poder Judiciário para discutir o crédito tributário, enquanto a administração não teria mais oportunidade de discuti-lo, para manter a cobrança do tributo. Na esfera federal, existe uma instância especial – que corresponde a uma terceira instância – à qual podem recorrer administração e contribuinte, para algumas situações previstas no Decreto n.83.304/79, sendo que o recurso será julgado pelo Órgão Superior de Recursos Fiscais.

específico do Direito Penal, mas alguns são tipificados como tais, como é o caso da sonegação fiscal.⁶³⁰

As infrações tributárias podem ser classificadas sob vários enfoques. De acordo com a violação à obrigação tributária a infração se dá pelo não pagamento do tributo, depois de realizado o fato jurídico tributário. No *autolancamento*, o sujeito passivo que pratica o fato jurídico tributário deve compor o procedimento com as atividades que lhe competem para formalizar o crédito tributário e ainda deve quitar esse crédito, mediante o pagamento no prazo legalmente estipulado. Deixando de fazê-lo, viola a obrigação tributária. A infração pode também ocorrer por violação dos deveres instrumentais ou formais.

O sujeito passivo está por lei obrigado a fornecer à administração uma declaração contendo informações acerca do fato jurídico tributário ou de dados relativos aos seus bens e direitos, mesmo quando não está sujeito ao pagamento do tributo. Se deixa de fazê-lo no prazo legal, não entregando a declaração ao Fisco, descumpre, nesse caso, um dever instrumental sujeitando-se às sanções – multas – previstas na lei.⁶³¹

As infrações tributárias também podem ser classificadas sob o enfoque da participação subjetiva do agente na descrição hipotética da norma. A infração será subjetiva quando, por exigência legal, o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa. A infração será objetiva quando, ao contrário, não se perquire de dolo ou culpa do agente, bastando o resultado previsto na descrição normativa para configuração do ilícito. Exemplo de infração subjetiva é a omissão de dados ou fatos no *autolancamento* com o objetivo de pagar menos tributo. Exemplo de infração objetiva é o não pagamento do tributo declarado pelo sujeito passivo por meio do *autolancamento* ao Fisco – o contribuinte cumpre os deveres instrumentais, formaliza o crédito pelo procedimento, entrega a declaração à administração, mas não paga o tributo no prazo legal. No primeiro caso há dolo ou culpa do agente na omissão, no segundo a infração independe do motivo que ensejou o não pagamento.⁶³²

⁶³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lancamento...*, *op.cit.*, p. 160.

⁶³¹ No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 502-503.

⁶³² *Ibidem*, p. 503. A responsabilidade objetiva é a regra no Direito Tributário, segundo o art. 136, do CTN, sendo a subjetiva mera exceção – somente nos fatos conceituados como crimes, segundo o art. 137, do CTN, tais como casos de sonegação, fraude e conluio, a culpa e o dolo são sempre relevantes – podendo o legislador criar outras infrações e eleger a culpa como elemento integrante do tipo legal. A responsabilidade objetiva pelas infrações tributárias justifica-se na medida em que muitas vezes o sujeito passivo é pessoa jurídica, que somente excepcionalmente responde com dolo ou culpa, gerida e administrada por pessoas físicas – sócios, gerentes, administradores, contadores ou meros funcionários – que praticam as infrações, mas nem sempre delas se beneficiam. Quando o agente que pratica a infração se beneficia de seu ato, o dolo ou a culpa precisam ser apurados, mas a relação que se estabelece é de outra natureza, não tributária. O

O processo tributário independe do processo penal, e a apreciação daquele é autônoma em face deste. Enquanto a aplicação das penas no processo penal - como nos crimes de sonegação fiscal, por exemplo - compete exclusivamente às autoridades judiciárias, a aplicação das sanções decorrentes do ilícito tributário, competem às autoridades administrativas.

Todas as sanções tributárias, seja de natureza penal tributária ou administrativa tributária, se submetem ao princípio da reserva de lei, segundo os artigos 5º, II, 150, I da Constituição Federal; e artigo 97, IV, do CTN.⁶³³

A competência para instituir o tributo confere ao ente político a competência para legislar acerca do processo administrativo, uma das formas pelas quais se aplica a sanção administrativa tributária. Quanto se trata da aplicação da lei tributária material, que decorre de fatos lícitos, é possível a utilização do processo não contencioso, conforme a legislação. No entanto, quando se trata da aplicação de sanção, em especial da norma penal tributária, o processo há de assegurar a ampla defesa e o contraditório, em atenção ao contido no artigo 5º, LV, da Constituição Federal⁶³⁴, que prevê: “*LV- aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*”

O auto de infração pode ser expedido, nos casos em que a lei prevê o Lançamento por Homologação, quando a administração, ao exercer sua função administrativa de controle e fiscalização, verifica que o sujeito passivo omitiu fatos e quantificou o crédito tributário pelo procedimento do *autolancamento* em valores inferiores ao que ela - administração - entende devidos. Nesse caso, se o crédito formalizado pelo sujeito passivo, quanto aos fatos por ele apurados, estiver correto, será aceito e considerado homologado pela administração, e o auto de infração, que conterà também, se for o caso, o Lançamento de Ofício, será lavrado quanto aos demais fatos apurados quantificando-se o crédito tributário correspondente a esses fatos, aplicando-se a penalidade, pela mora, pelo não-pagamento, e ainda pelo descumprimento de deveres instrumentais, se houver previsão legal, somente quanto aos novos fatos apurados e pelos ilícitos a eles referidos.

sujeito passivo que se beneficia da infração praticada deve, em regra, responder pela sanção - multa - independente da culpa ou do dolo do agente que a praticou.

⁶³³ *Ibidem*, p. 161.

⁶³⁴ *Ibidem*, p. 160.

Não há, no caso citado, ao menos na prática brasileira, a não-homologação do *autolançamento*, pois se o procedimento estiver correto quanto aos fatos a que se refere, e o pagamento, apurado como parcial perante a totalidade dos fatos, mas total diante dos apurados pelo sujeito passivo, extinguiu aquele crédito apurado, motivo não haveria para que fosse desconsiderado todo o procedimento. Essa é a interpretação que se faz do artigo 150, § 3º, do CTN, já comentado no item anterior.

2.4- *Autolançamento, Lançamento por Homologação e Notificação*

A notificação não se confunde com o ato do lançamento. Pressupõe o ato-norma do lançamento, praticado pela administração, e lhe confere publicidade, consoante exige o artigo 37 da Constituição Federal.⁶³⁵

No Capítulo II, quando nos referimos ao ato administrativo, de acordo com a doutrina pátria e estrangeira, já comentamos o fato de que a publicidade é um imperativo do ato administrativo.

A publicidade, para CASSAGNE, está contida na forma, sendo uma garantia jurídica para a proteção dos administrados, a certeza e a segurança das relações jurídicas. Assim como, para a doutrina tradicional, a publicidade é requisito que traz eficácia ao ato e, na sua falta, o ato será ineficaz, ainda que reúna todos os demais elementos essenciais. É a publicidade um requisito de exteriorização da vontade administrativa, sendo inerente à forma. Se a publicidade for exigência da lei, o ato só nasce quando publicado. Se a publicidade se cumpre de forma defeituosa o ato será inválido.⁶³⁶

No entanto, nem toda a doutrina aceita que a falta da publicidade torne o ato ineficaz, ou ainda que constitua requisito de exteriorização da vontade administrativa, embora a unanimidade dos administrativistas concorde que constitua uma proteção aos administrados, apta a conferir-lhes segurança nas relações jurídicas.

Como já dissemos no Capítulo II, consideramos a publicidade como pressuposto do ato-fato administrativo, ao lado do agente público competente, do procedimento e do motivo.

⁶³⁵ “Art. 37 – A Administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...”

⁶³⁶ CASSAGNE, Juan Carlos. *El Acto...*, op.cit., p. 187-223.

O ato-norma administrativo do lançamento tem como elementos: (a) motivação, que é a descrição do motivo do ato; (b) sujeitos ativo e passivo; (c) conduta prescrita; e (d) variável relacional.

Entendem-se por *pressupostos* os fatos jurídicos necessários para a formação do ato-fato administrativo, os eventos acolhidos pela norma jurídica como aptos a compor o fato jurídico suficiente para que o ato-norma seja expedido.

A ausência de notificação não torna o ato do lançamento ineficaz, mas invalidável, por meio de sentença, acórdão, ou outro ato-norma administrativo que lhe retire a validade. Até que isso aconteça, o ato-norma do lançamento é válido e eficaz. A notificação, portanto, é pressuposto necessário, mas não suficiente, na lição de SANTI. Se o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo, sob o fundamento de que a notificação é nula, ou inexistente, o que se impugna é a fonte material do ato-norma do lançamento, o seu suporte fático.⁶³⁷

O Código Tributário Nacional considera a notificação como condição de imutabilidade, de acordo com as normas dos artigos 145 e 147, I, e de exigibilidade do tributo, de acordo com a norma do artigo 160, o que confirma o entendimento exposto de que a ausência de notificação não torna o lançamento ineficaz, mas invalidável.⁶³⁸

Para parcela da doutrina, como é o caso de Paulo de BARROS CARVALHO e Eurico Marcos Diniz de SANTI, a notificação não é um novo ato-norma administrativo, mas um “*ato administrativo de intercâmbio procedimental*”, que confere eficácia ao ato-norma do lançamento tributário. É uma forma mínima de publicidade.⁶³⁹

A notificação é ato autônomo pelo qual a administração dá ciência ao sujeito passivo do Lançamento de Ofício realizado, ou formalizado de acordo com suas declarações – Lançamento por Declaração – ou, ainda, no caso do Lançamento por Homologação, da sua concordância com o *autolançamento*.⁶⁴⁰ Nos dois primeiros casos, Lançamento de Ofício e por Declaração, a notificação exigirá do sujeito passivo um determinado comportamento, consistente no pagamento do tributo; e no terceiro – Lançamento por Homologação – a notificação implicará na expressa ou tácita homologação do *autolançamento*, pela

⁶³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, op.cit., p.164.

⁶³⁸ *Idem*.

⁶³⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, op.cit., p. 162. No mesmo sentido: BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, op.cit., p. 188 e p. 190.

⁶⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, op.cit., p. 187.

concordância da administração com o procedimento de apuração do crédito realizado pelo sujeito passivo.

A administração poderá ou não se manifestar acerca do *autolancamento*, poderá ou não homologar expressamente o procedimento de apuração do crédito, no caso de ter ocorrido o pagamento. Na hipótese de não se manifestar expressamente, a administração não expedirá a notificação, mas o crédito estará extinto pelo pagamento, e o transcurso do prazo quinquenal, que é tido como prazo de homologação tácita, é, na verdade, que a administração possa rever os fatos jurídicos tributários daquele período *autolancado* não informados pelo sujeito passivo, ou para rever os valores do crédito apurado, lançando de ofício as diferenças ou omissões apuradas.

Dúvida há se a notificação no Lançamento por Homologação ocorrerá somente nos casos em que houve pagamento, e extinção do crédito, ou se também haverá notificação para manifestar a concordância da administração com o procedimento do sujeito passivo de apuração do crédito – *autolancamento* – sem o pagamento do tributo. Neste último caso a notificação teria a função de determinar o pagamento do tributo, com incidência da multa de mora, sob pena de inscrição em dívida ativa do crédito tributário constituído. A notificação, nesse caso, deve ser antecedida de um ato administrativo de lançamento, ou de concordância - homologação expressa – emitido pela administração.

Trataremos desse assunto mais adiante.

A notificação do lançamento não se confunde com outras notificações, emitidas em outros atos administrativos, que não tenham por finalidade a aplicação da lei tributária para formalização do crédito, o estabelecimento da exigibilidade do tributo, ou confirmação dos atos do procedimento praticados pelo sujeito passivo e extintivos do crédito pelo pagamento.⁶⁴¹

Não há relação jurídica intranormativa de notificação, logo esse ato não é ato-norma, como o lançamento. Por essa razão, a notificação é ato-fato cujo produto é o fato jurídico que compõe o suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma do lançamento.⁶⁴²

⁶⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 187.

⁶⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 245.

3 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO E HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO

3.1- Constituição do crédito tributário no Lançamento por Homologação

Para edição do ato-norma do lançamento são necessários: (i) o fato jurídico tributário, ou motivo do ato; (ii) o fato jurídico traduzido em linguagem onde se determina o montante do tributo e o sujeito passivo (crédito), realizado por autoridade competente; e (iii) a notificação, que confere publicidade ao ato-norma.⁶⁴³

O ato-norma administrativo possui estrutura dúplice: hipótese e consequência. A hipótese da norma individual e concreta contém a motivação do ato-norma de lançamento e a descrição do fato jurídico tributário – motivo. O consequente contém a relação jurídica tributária intranormativa que veicula o crédito tributário – originado a partir da ocorrência do fato jurídico tributário.⁶⁴⁴

A acepção crédito tributário tem sido utilizada pela doutrina e pelo direito positivo para designar (i) o direito subjetivo do Fisco de (ii) exigir quantia em dinheiro (art.164, III, § 2º, do CTN) do sujeito passivo⁶⁴⁵; e ainda (iii) o gênero que engloba tanto o direito do sujeito ativo de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo, quanto a relação jurídica intranormativa (art. 156, CTN, que trata tanto da extinção do crédito constituído pelo Fisco, pelo pagamento, compensação, remissão *etc*, quanto da extinção do crédito formalizado pelo particular, pela decadência).⁶⁴⁶

Eurico Marcos Diniz de SANTI utiliza a expressão crédito tributário para designar a relação jurídica intranormativa, que ocupa o lugar do prescriptor na estrutura do ato-norma formalizador, e que pode ser expedido tanto pela administração quanto pelo particular.

A obrigação tributária corresponde à relação jurídica efectual e surge da ocorrência do fato tributário, conferindo ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo. O direito de crédito tributário é a relação inversa dessa mesma situação objetiva, correspondendo ao dever – no sentido de obrigação – do sujeito passivo de pagar o tributo ao sujeito ativo. O artigo 139 do Código Tributário Nacional

⁶⁴³ *Ibidem*, p. 248-249.

⁶⁴⁴ *Ibidem*, p. 250.

⁶⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 359-360

⁶⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 183-184.

confirma esse entendimento ao prescrever que o crédito tributário decorre da obrigação tributária.⁶⁴⁷

De duas formas o crédito tributário pode ser formalizado: pela administração e pelo particular. Quando é a administração quem formaliza o crédito, por agente público competente, expede o ato-norma administrativo. Quando o particular quantifica o crédito cumprindo deveres instrumentais, confere forma lingüística à relação efectual mediante a individualização de seus elementos, expedindo um *ato-norma formalizador instrumental*, na acepção adotada por SANTI.⁶⁴⁸

Existem, portanto, duas relações jurídicas intranormativas de crédito tributário: o crédito tributário lançado, que decorre do ato-norma administrativo do lançamento expedido pela administração, e o crédito tributário instrumental, que decorre do ato-norma formalizador instrumental do particular. Ambos obedecem ao mesmo regime jurídico tributário que regula a atividade de arrecadação, fiscalização e extinção dos tributos.⁶⁴⁹

O crédito formalizado pelo sujeito passivo – ou por particular – não é ato-norma de lançamento porque falta a esse ato a participação do agente público competente, ou seja, da administração. O particular pratica o ato-norma formalizador instrumental em razão da colaboração que deve dispensar à administração, embora não manifeste, nesse momento, vontade de colaborar, pois a lei determina sua conduta e prescreve os deveres instrumentais que deverão ser cumpridos na constituição do crédito tributário.

Como já exposto no Capítulo III, no conceito de lançamento, e neste capítulo, item 3, acerca da natureza jurídica do *autolancamento*, o crédito instrumental formalizado pelo sujeito passivo, para se constituir em ato-norma formalizador instrumental, deve materializar-se em um ato ou em documento que lhe confira concretude lingüística. As normas que veiculam deveres instrumentais determinam a forma, o procedimento e a formalização da norma individual e concreta que será expedida pelo particular. As atividades a serem desenvolvidas pelo particular não são meramente intelectuais ou mentais, devem materializar-se na escrituração de livros, preenchimento de declarações e guias, contendo as informações necessárias para que a administração exerça seu controle sobre essa atividade privada, que corresponde a um dever de colaboração com o estado, identificando o fato

⁶⁴⁷ *Ibidem*, p.181-182. No mesmo sentido: BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 55.

⁶⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 185.

⁶⁴⁹ *Ibidem*, p. 185-186.

jurídico tributário, motivando a obrigação de pagar o tributo, e verificando se o crédito tributário decorrente foi formalizado nos termos da legislação aplicável.

No Lançamento por Homologação é o particular quem formaliza o crédito, mediante a expedição do ato-norma formalizador instrumental, que corresponde ao *autolancamento*, na acepção que utilizamos, acompanhando a doutrina espanhola e HORVATH, na doutrina pátria.

O *autolancamento* é ato-norma porque decorre do cumprimento, pelo particular, dos deveres instrumentais, que exigem a aplicação das normas tributárias materiais aos fatos praticados e qualificados juridicamente como tributários. O particular identifica o fato jurídico tributário e sua subsunção à norma de tributação, quantifica o crédito decorrente da obrigação tributária a ele referida, e efetua o pagamento do tributo. Todo esse procedimento do particular, vertido em linguagem, apresenta uma hipótese concreta, a motivação do ato-norma, a enunciação do motivo do ato e a consequência, que corresponde ao crédito tributário instrumental. Todos os elementos do ato-norma e seus pressupostos estão presentes, com exceção do agente público competente. Não será ato-norma de lançamento, mas é ato-norma instrumental.⁶⁵⁰

Essa posição, que adotamos, não é pacífica na doutrina, mas é a que em nossa opinião melhor explica o regime jurídico do *autolancamento* e sua função na formalização do crédito tributário.

Souto Maior BORGES não aceita sequer que exista *autolancamento* no Brasil, em razão do ordenamento jurídico – artigo 142, do CTN – que atribui privativamente à administração a prerrogativa do lançamento. No entanto, defende o lançamento tanto como ato quanto como procedimento, o que explicaria o lançamento por homologação. Os atos praticados pelo sujeito passivo seriam operações intelectuais de apuração do crédito tendentes ao objetivo final que é o pagamento do tributo. Esse pagamento extingue o crédito e terá efeito liberatório para o sujeito passivo, embora resolutoriamente condicionado. O ato do Lançamento por Homologação só no plano fático corresponde à manifestação de vontade da administração, porque dada a regularidade do pagamento do crédito tributário ele é extinto incondicionalmente. A administração, por força da preclusão intercorrente, ficará vedada de reapreciar aquele crédito administrativa ou judicialmente. Para Souto Maior BORGES, portanto, não há *autolancamento* praticado pelo sujeito passivo e lançamento administrativo

⁶⁵⁰ *Ibidem*, p. 188.

praticado pela administração, o procedimento denominado lançamento por homologação visa de um lado conferir efeito liberatório ao sujeito passivo que pagou o tributo, e de outro conferir efeito vinculante à administração que não poderá rever, pela preclusão, aquele crédito extinto. Entende que no direito brasileiro a constituição do crédito tributário não pode ser tarefa exclusiva do sujeito passivo, a administração dele deve participar homologando expressamente as atividades daquele – artigo 150, § 1º, do CTN – ou deixando transcorrer o quinquênio sem manifestação expressa – artigo 150, § 4º, do CTN – ocasião em que a homologação será tácita. Se a administração homologa a atividade, e não o pagamento, do sujeito passivo, o crédito pago estará extinto. Se não a homologa, abre-se oportunidade para o Lançamento de Ofício. O procedimento de apuração do crédito levado a efeito pelo sujeito passivo integra o lançamento, mas não se confunde com o ato administrativo que somente a administração poderá praticar.⁶⁵¹

Paulo de BARROS CARVALHO entende que podem existir tributos que não exijam lançamento. O sujeito passivo pratica atos de procedimento, atividades que vão além de meras operações intelectuais, tendentes a formalizar o crédito tributário, procedendo da mesma forma que a administração nesse momento, seguindo os comandos da lei de modo a estruturar a norma individual e concreta que lhe corresponda expedir. Critica o legislador brasileiro que preferiu albergar sob o nome de Lançamento por Homologação duas realidades distintas, a formalização do crédito pelo sujeito passivo e a atuação da administração, dando ênfase, no entanto, ao ato de homologação, que nada mais é do que um ato de fiscalização do procedimento do particular. Não considera que o procedimento de apuração do crédito levado a efeito pelo sujeito passivo - *autolançamento*, na acepção que adotamos – seja um lançamento, mesmo que homologado, porque se a administração com ele não concordar, manifestando-se pela não-homologação, procederá ao Lançamento de Ofício, o que não seria necessário se de lançamento se tratasse. Aceita, no entanto, que o particular emita o ato-norma, ou a norma individual e concreta, desde que exista um documento especificado na legislação e entregue à administração, contendo um “...*resumo objetivo daquele tecido de linguagem, mais amplo e abrangente, constante dos talonários de notas fiscais, livros e outros efeitos jurídico-contábeis*”, com unidade de sentido porque “...*expressa enunciados prescritivos a partir dos quais o intérprete fará emergir a norma individual e concreta*”.⁶⁵²

⁶⁵¹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 378-381.

⁶⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op. cit.*, p. 428-431.

Alberto XAVIER defende que o ato do particular não é um *autolançamento* mas “...a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados.” O particular realiza atividades de registro em documentos próprios de natureza análoga à dos lançamentos. O legislador não se preocupou em distinguir “...o ato de aplicação da norma material pela Administração”, dos atos do particular, que em cumprimento de “...um dever instrumental, registra em documentos adequados os fatos sujeitos a imposto e o tributo que lhe corresponde.” Quanto ao fato de o particular formalizar o crédito e efetuar o pagamento antes de qualquer manifestação da administração, conclui por aduzir que existem tributos em que a prática do lançamento é necessária antes do pagamento, e tributos nos quais essa prática não é exigida, ou é meramente eventual.⁶⁵³

Roque Antonio CARRAZZA, seguindo o magistério de Paulo de BARROS e de Alberto XAVIER, aceita que tributos como o ICMS não estejam sujeitos a lançamento prévio, admitindo-se o pagamento do tributo antes de qualquer manifestação da administração. O sujeito passivo apura o crédito tributário depois da realização do fato jurídico tributário e extingue a obrigação tributária. A autoridade fazendária apenas confere a regularidade formal do recolhimento, por meio da homologação, que é um ato distinto do lançamento⁶⁵⁴

3.2- O Lançamento por Homologação e o Ato de homologação

O *autolançamento* corresponde ao procedimento do sujeito passivo que quantifica o crédito tributário formalizador instrumental, competindo à administração verificar a adequação desse ato-norma com a legislação aplicável e o seu motivo. Qual seria então o significado da expressão Lançamento por Homologação?

A expressão possui dois significados. Se a ênfase que se der estiver centrada na palavra “lançamento”, o termo designa um lançamento já efetuado e sujeito à homologação. Se, por outro lado, o reforço ficar na palavra “homologação” o Lançamento por Homologação se resumirá ao ato, ou atividade, de homologação. No primeiro caso o

⁶⁵³ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento...*, *op.cit.*, p. 82-85.

⁶⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 290-291.

Lançamento por Homologação corresponderia ao *autolançamento* que se sujeita à homologação pela administração, e no segundo, ao ato de homologação.⁶⁵⁵

Homologar pressupõe uma comparação entre duas proposições prescritivas, duas relações jurídicas: a relação jurídica intranormativa presente no ato-norma formalizador instrumental – *autolançamento* e a relação jurídica que decorre do ato-norma administrativo de lançamento tributário, editado pela administração. “*Quem homologa, homologa alguma coisa (o crédito instrumental) em relação a algo (o crédito lançado)*”.⁶⁵⁶

A homologação do lançamento, para Souto Maior BORGES é o ato administrativo resultante do exercício da função pública da administração, tendente à concretização do tributo.⁶⁵⁷ Corresponde ao ato administrativo de controle de legalidade da atividade exercida pelo particular - artigo 150, *caput*, do CTN. Essa atividade do particular, que formaliza o crédito tributário, corresponde ao procedimento administrativo, série de atos, necessário para a aplicação da lei tributária ao caso concreto e para o pagamento do tributo, que constitui um dos atos do procedimento. Nem sempre, no entanto, a homologação é do pagamento, posto que é antes disso o controle de legalidade de todo o procedimento. A homologação não engloba as operações mentais do sujeito passivo, mas somente as atividades documentadas, que expressam o cumprimento dos deveres instrumentais e que se traduzem na quantificação do crédito tributário, emissão de guias, escrituração de livros e prestação de informações.⁶⁵⁸

Paulo de BARROS CARVALHO defende que o ato de homologação “...*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.*” Também o considera um ato de controle de legalidade, embora não admita que o chamado Lançamento por Homologação seja propriamente um ato administrativo de lançamento.⁶⁵⁹

Na mesma linha de Souto Maior BORGES, Eurico Marcos Diniz de SANTI, entende que a homologação não é do pagamento, pois o que se homologa “...*é a relação jurídica intranormativa, produto do cumprimento dos deveres instrumentais que*

⁶⁵⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 216-217.

⁶⁵⁶ *Ibidem*, p. 219.

⁶⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 379.

⁶⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 384-387. Chamamos esse procedimento de *autolançamento*, logo, seria o mesmo que afirmar que a homologação corresponde ao controle de legalidade da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo para constituir o crédito tributário formalizador instrumental.

⁶⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 429.

disciplinam o modo de produção dessa norma individual e concreta celebrada pelo particular.” A expressão “lançamento por comparação” seria mais apropriada, nesse caso, porque a administração promove uma comparação entre duas relações jurídicas, que se inter-relacionam.⁶⁶⁰

A homologação corresponde a um ato-norma de homologação, e como tal pressupõe um ato-norma de lançamento tributário. O ato-norma que formaliza o crédito tributário pode ser expedido pela administração – crédito lançado – ou pelo particular – crédito instrumental – e ambos são relativos à mesma relação jurídica efectual – obrigação tributária – nascida do fato jurídico tributário. No entanto, o ato-norma formalizador instrumental, ou *autolançamento*, não é um ato-norma administrativo de lançamento, logo, nesses casos, como ensina Paulo de BARROS CARVALHO, não há um ato de lançamento prévio, e o pagamento do crédito ocorre independentemente de qualquer manifestação da administração, extinguindo o crédito tributário formalizado pelo próprio particular, nos termos do que preceituam as normas dos artigos 150, § 1º e 156, VII, do CTN.⁶⁶¹

Para que haja homologação é preciso formalizar o crédito por meio de um ato administrativo, que não precisa necessariamente revestir-se do Lançamento de Ofício. Esse ato administrativo corresponde à comparação realizada pela administração entre o crédito lançado – que corresponde ao procedimento de apuração do crédito que a administração faria se de Lançamento de Ofício se tratasse – e o crédito instrumental. O crédito lançado decorre do ato-norma de lançamento tributário, enquanto o crédito instrumental decorre do procedimento realizado pelo particular no *autolançamento*. Havendo coincidência entre os créditos referidos, haverá a extinção do mesmo, se houve o pagamento antecipado, o que confirma a tese de que a homologação não ocorre quanto ao pagamento, mas quanto ao ato-norma de lançamento – crédito lançado. No caso do crédito instrumental pago sem ato-norma de lançamento não há homologação expressa, e o pagamento o extingue, mesmo que sob condição resolutória.⁶⁶² “‘O crédito instrumental’ se desenlaça com o

⁶⁶⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 220.

⁶⁶¹ *Ibidem*, p. 221.

⁶⁶² O ato de homologação não é obrigatório, o exercício do direito de lançar é obrigatório nos lançamentos de ofício e por declaração, somente, não no lançamento por homologação, segundo se depreende do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê que findo o prazo quinquenal para homologação sem que a administração tenha se manifestado, considera-se homologado o lançamento, cf. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 375.

*pagamento; o 'crédito tributário lançado', com o resultado positivo da identidade com o primeiro.*⁶⁶³

A administração raramente expede o ato-norma do lançamento – crédito lançado – nos casos de Lançamento por Homologação com pagamento. O silêncio da administração não pode, por outro lado, ser considerado “homologação tácita”, porque o ato-norma pressupõe manifestação da administração, atividade de comparação, como antes aduzido, vertida em linguagem. A inércia não é ato, é fato, portanto não pode constituir norma jurídica, segundo ensina Eurico de SANTI.⁶⁶⁴

No Capítulo II, quando tratamos do conceito e dos elementos do ato administrativo, já nos referimos, ainda que de forma breve, à questão do silêncio administrativo.

A maioria da doutrina não admite que o silêncio da administração implique na homologação tácita, e o contido no artigo 150, § 4º, do CTN, é interpretado, sob diversos enfoques, como prazo decadencial.⁶⁶⁵

Alberto XAVIER não aceita a homologação tácita, porque entende que o silêncio da administração não pode gerar os mesmos efeitos de uma homologação expressa. O transcurso do prazo quinquenal sem manifestação da administração não é ato jurídico, mas prazo decadencial que confere efeito preclusivo à inércia do estado, impedindo o exercício do seu direito de lançar.⁶⁶⁶

No mesmo sentido Souto Maior BORGES, que considera a homologação tácita uma impropriedade doutrinária, pois a decadência que se opera pelo transcurso do prazo quinquenal sem manifestação da administração, funciona como uma espécie de sanção, impedindo o lançamento mesmo nos casos onde o pagamento foi insuficiente, ou naqueles onde não houve pagamento algum – ressalva feita aos casos de fraude, dolo ou simulação.⁶⁶⁷

Estevão HORVATH, por sua vez admite, acompanhando nesse ponto Marco Aurélio GRECO, que quando a administração efetiva o lançamento por homologação de

⁶⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 221.

⁶⁶⁴ *Ibidem*, p. 223.

⁶⁶⁵ “Art. 150 – (...) § 4º- Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

⁶⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op.cit.*, p. 89.

⁶⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 401-402.

forma expressa, outorga ao sujeito passivo a quitação do “pagamento antecipado”.⁶⁶⁸ Quando não concorda com o procedimento de apuração do crédito pelo particular, por incorreções ou irregularidades, promove o Lançamento de Ofício. E, quando não se manifesta, deixando transcorrer o prazo para homologação, há homologação tácita do pagamento, operando-se a decadência que impede a administração de lançar. Entende a homologação tácita como uma forma de prazo decadencial.⁶⁶⁹

Eurico de SANTI finaliza esse entendimento aduzindo que “...*não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da Administração efetuar de ofício este “lançamento” (art.150, par. 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental*”.⁶⁷⁰

3.3- Condição resolutória e extinção do crédito

Dispõe o artigo 150 *caput*, do CTN, acerca do Lançamento por Homologação, em seu § 1º, que: “*O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*”

O legislador, ao considerar o “pagamento antecipado” e prever que tanto essa quitação, quanto a “homologação” do lançamento, “extinguem o crédito”, assentou que o crédito tributário pode ser quantificado sem lançamento, e o sujeito passivo pode satisfazer a prestação tributária sem qualquer manifestação prévia da administração.⁶⁷¹

É exatamente o caso do *autolancamento* referido pela doutrina espanhola, italiana e alemã, já comentado anteriormente, e que no Brasil é chamado de Lançamento por Homologação.

Sobre a homologação já nos referimos na seção anterior. Sobre a condição resolutória teceremos algumas palavras.

⁶⁶⁸ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 157. GRECO, Marco Aurélio. Lançamento. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.12, p. 164-165.

⁶⁶⁹ HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 121. No caso de lançamento por homologação tácita, Marco Aurélio GRECO entende que o prazo é prescricional e não decadencial, porque aceita a tese de que não é necessário o lançamento, pois há tributos sem imposição. Se o crédito foi formalizado pelo sujeito passivo mas não foi extinto porque não houve pagamento, defende que o Fisco pode imediatamente inscrevê-lo em dívida ativa para promover a cobrança judicial. Entende que o crédito está definitivamente formalizado.

⁶⁷⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 224.

⁶⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 467.

O Código Civil de 1916, no artigo 119 estabelecia que *“Se for resolutive a condição, enquanto esta se não realizar vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”*.⁶⁷²

O atual Código Civil estabelece em seu artigo 127 que *“Se for resolutive a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido”*. E o artigo 128 complementa: *“Sobrevindo a condição resolutive, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que a ela se opõe...”*.

O legislador tributário, ao utilizar o instituto do Direito Civil, o fez de forma equivocada, porque quis comparar a condição resolutória à decadência, como adiante se verá, e gerou dúvida na interpretação. Pela doutrina civilista a condição resolutória não impede que o ato ou negócio jurídico gere efeitos, ao contrário, é da essência desse instituto que os efeitos se produzam. Se a condição resolutive vier a acontecer, esses efeitos até então gerados serão extintos. Seria então o caso da não-homologação, e não caso de homologação.

A condição resolutive contida no artigo 150, § 1º, do CTN, tem o condão de fazer com que o pagamento extinga o crédito, desde logo. Esse crédito é definitivamente extinto porque a não-homologação não acontecerá, e se acontecer será para que a administração lance de ofício os fatos não incluídos no crédito instrumental, ou no *autolancamento*, sendo que novo crédito será constituído. Quanto ao pagamento efetuado, extingue sempre o crédito informado, apurado e quantificado pelo sujeito passivo no *autolancamento*, mesmo no caso de não-homologação, ou no caso de novo Lançamento de Ofício.

A homologação expressa também raramente acontecerá, nos casos de pagamento do tributo pelo sujeito passivo.

Após cinco anos de decadência do direito de lançar, e do próprio crédito, o pagamento “antecipado” extingue-o definitivamente. Sobre a definitividade da extinção trataremos na seção seguinte, quando tratarmos da decadência.

A extinção definitiva do crédito ocorre com o pagamento e desde a data em que ele ocorreu. O pagamento não é condicional, é desde logo válido e eficaz e extingue a obrigação tributária sem qualquer outra exigência, consoante se depreende o artigo 156, VII,

⁶⁷² O Código Civil de 1916, Lei n.3.071, de 1º.01.1916, foi revogado pela Lei n.10.406, de 10.01.2002, com

do CTN. O controle a ser exercido pelo estado, de promover a “comparação”, revisar o *autolancamento*, ou o crédito instrumental, e de lançar de ofício, é que desaparece com o decurso do prazo quinquenal.⁶⁷³

A interpretação civilista não é suficiente para explicar os efeitos que o legislador quis conferir à norma do artigo 150, § 1º, do CTN. A doutrina do Direito Civil classifica as condições em suspensivas e resolutivas. Das primeiras depende que o negócio jurídico tenha vida; das segundas, que cesse de ter.⁶⁷⁴

Para Orlando GOMES, na condição resolutiva “...o titular é desde logo detentor de direito adquirido e, como tal, pode exercê-lo amplamente, praticando até mesmo atos de disposição. O direito transmitido, porém, conservará o seu caráter resolúvel, de maneira que, ocorrido o evento condicionante, será desfeito o direito adquirido pelo terceiro, como se o bem ainda estivesse sob o poder jurídico do transmitente.”⁶⁷⁵

Não foi a não-homologação que o legislador tributário quis adotar na norma do § 1º do artigo 150, do CTN, ao estatuir a condição resolutória, e sim o prazo decadencial quinquenal para o Fisco exercer o controle do *autolancamento*. Logo, o pagamento extingue definitivamente o crédito tributário e a obrigação tributária que o originou.

3.4- Revisão do Lançamento e constituição definitiva do crédito

A revisão do lançamento, prevista no artigo 149, *caput*, do CTN, implica na emissão de um novo ato de lançamento.⁶⁷⁶ A revisão pode ocorrer para controle de legalidade: do lançamento de ofício; do ato administrativo da homologação expressa e da norma individual e concreta produzida pelo particular – crédito instrumental – consoante o artigo 150, *caput*, do CTN. O direito da administração à revisão, ou à emissão de um novo ato de lançamento em substituição ao ato revisado, deve ser exercido no prazo decadencial

eficácia a partir de 11.01.2003.

⁶⁷³ No mesmo sentido: HORVATH, Estevão. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 151. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 222. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 397-398. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento...*, *op.cit.*, p. 88. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 228.

⁶⁷⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. V.4. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 238.

⁶⁷⁵ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 391.

⁶⁷⁶ Essa não é a conclusão de BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 453, para quem a modificação de um lançamento não precisa necessariamente acontecer por meio de um outro ato de lançamento. O ato revisor pode não ter todo o conteúdo de um lançamento.

quinquenal previsto para cada uma das hipóteses antes descritas. Existe, portanto, um prazo para a revisão e outro para realização do ato-norma de lançamento substituto do ato revisado.⁶⁷⁷

A constituição do crédito com *definitividade* não deve ser interpretada de forma absoluta. Se o crédito foi constituído pela expedição do ato-norma de lançamento, ou pelo ato-norma instrumental, não é provisório, mas sempre definitivo.

A norma jurídica, seja a expedida pela administração, seja a expedida pelo particular ao constituir o crédito instrumental, é definitiva enquanto pertença ao ordenamento jurídico.⁶⁷⁸

O lançamento definitivo é, segundo a doutrina de Alberto XAVIER, o ato que concluiu todo o procedimento administrativo e foi regularmente notificado, não é necessariamente o lançamento imutável, na órbita administrativa.⁶⁷⁹

O lançamento é sempre definitivo, segundo o magistério de Souto Maior BORGES, provisórios podem ser seus efeitos, o que justifica que o prazo de prescrição somente flua a partir da “constituição definitiva” do crédito tributário, nos termos do artigo 173, *caput*, do CTN. Procedimento de lançamento e procedimento de revisão são atos autônomos que não se confundem, como são inconfundíveis, também, as medidas preparatórias ao lançamento – artigo 173, parágrafo único, do CTN. Logo, a expressão “lançamento definitivo” é imprecisa.⁶⁸⁰

O crédito tributário não se torna definitivo somente após o decurso dos prazos de defesa e de recurso na esfera administrativa, mas com a edição da norma individual e concreta. No entanto, Hugo de Brito MACHADO diverge desse entendimento por entender que “...se a própria administração fazendária ainda admite discutir a exigência, é porque esta não está ainda perfeita, assentada em bases definitivas, o que na verdade só vem a ocorrer com o julgamento último, ou com a não interposição do recurso no prazo legal.”⁶⁸¹

No mesmo sentido, Maria Leonor LEITE VIEIRA leciona que o crédito tributário torna-se definitivo: (i) se transcorrido o prazo legal para impugnação, geralmente de trinta dias, sendo que no dia seguinte ao término desse prazo a Fazenda Pública estará investida de seu direito de ação. (ii) Se o sujeito passivo apresentar a impugnação, três

⁶⁷⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 180.

⁶⁷⁸ *Ibidem*, p. 214.

⁶⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op.cit.*, p. 306-307.

⁶⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 454-455.

⁶⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 142-143.

hipóteses podem ser aventadas: (a) o recurso do sujeito passivo de decisão de primeira instância desfavorável não confere definitividade ao crédito; (b) o recurso da Fazenda Pública de decisão de primeira instância que lhe for desfavorável igualmente não confere definitividade ao crédito; e (c) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas para reduzir o valor do crédito, sem possibilidade de recurso de ofício, a definitividade se opera pela notificação regular ao sujeito passivo. (iii) se da decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido pelo sujeito passivo, este poderá recorrer, se vencido, e a definitividade dar-se-á pela notificação válida, quando não mais couber recurso; se vencida a Fazenda Pública, a definitividade somente será alcançada após o transcurso do prazo de recurso, ou de seu julgamento, se interposto, e depois da notificação do sujeito passivo. Resumindo, o crédito é definitivo quando for “*exercitável, acionável, ajuizável*”.⁶⁸²

3.5- Inscrição de Dívida Ativa

A inscrição em dívida ativa é ato posterior à formalização do crédito tributário – instrumental ou lançado – e serve para fornecer à administração um título executivo extrajudicial apto a fundamentar a futura Execução Fiscal, de acordo com as normas da Lei n.6830, de 22 de setembro de 1980⁶⁸³. É um ato de controle de legalidade da administração sobre a formalização do crédito.⁶⁸⁴

O crédito tributário precisa estar formalizado e o ato-norma administrativo de lançamento precisa ser emitido para que a administração possa inscrever o crédito tributário em dívida ativa.

José Luis PÉREZ DE AYALA e Eusébio GONZÁLEZ ensinam que o princípio da legitimidade dos atos administrativos requer como pressuposto lógico mínimo a existência de um ato administrativo prévio, presumivelmente válido e eficaz, a partir do qual a administração pode tornar efetiva sua pretensão de cobrança. Dispõe o artigo 97 da “*Ley Reg.Jur.Adm.Pub: Si, em virtud de acto administrativo hubiere de satisfacer-se cantidad*

⁶⁸² LEITE VIEIRA, Maria Leonor. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79-80.

⁶⁸³ “Art. 2º- Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei n.4320, de 17 de março de 1964... (...) § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo de legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

⁶⁸⁴ LEITE VIEIRA, Maria Leonor. **A suspensão...**, *op.cit.*, p. 80-81.

liquida, se seguirá el procedimiento em las normas reguladoras del procedimiento recaudatório em via ejecutiva.”⁶⁸⁵

Para os espanhóis, como explica SAINZ DE BUJANDA, a gestão tributária compreende a função de liquidação e a função arrecadatória (*recaudatoria*). O procedimento administrativo de *recaudación*, para execução, ou *apremio*, tem início depois de expirado o prazo de pagamento voluntário do tributo, sem que o sujeito passivo tenha providenciado sua quitação – artigo 93 do *Reglamento General* espanhol. É procedimento administrativo com natureza jurisdicional, porque visa a cobrança do tributo por meio de uma ação executiva unilateral, “...que aspira a vencer la resistencia del obligado y a operar sobre sus bienes y derechos em beneficiode la Hacienda pública, que, em virtud del título, aparece como acreedora. En este sentido se asimila por sua finalidad y estructura a los procesos de ejecución.”⁶⁸⁶

A execução forçada é o meio de que dispõe a administração para cobrança do crédito tributário independentemente da vontade do sujeito passivo, e pressupõe um título executivo.⁶⁸⁷

A execução visa a expropriação de bens do sujeito passivo, sua transformação em dinheiro para quitação do crédito tributário. Para tanto, pressupõe um título que documente o direito de crédito da administração e a legitime para obter coativamente a satisfação de seu direito. Esse título, segundo o ordenamento jurídico espanhol, decorre do procedimento de *apremio* regulado pelo artigo 127.3 da LGT, tem a mesma força executiva da sentença judicial e inicia com a notificação do devedor, para pagamento do crédito tributário correspondente.⁶⁸⁸

A inscrição em dívida ativa, segundo o ordenamento jurídico pátrio, somente acontece depois de esgotados todos os prazos de recurso administrativo, e em não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Essa é a derradeira oportunidade da administração rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados pelo particular, no *autolanzamiento*, ou na formalização do crédito instrumental, ou pela própria administração, no lançamento de ofício.⁶⁸⁹

⁶⁸⁵ PÉREZ DE AYALA, José Luis e GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributário...*, op.cit., p.122.

⁶⁸⁶ BUJANDA, Fernando Sainz de. *Lecciones...*, op.cit., p. 348.

⁶⁸⁷ Idem, p.351. No mesmo sentido: RUIZ GARCIA, José Ramon. *La liquidación...*, op.cit., p. 306.

⁶⁸⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso...*, op.cit., p. 187.

⁶⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, op.cit., p. 529.

Nessa etapa, a administração não pode alterar o lançamento ou o crédito instrumental formalizado, mas pode impedir a execução judicial de créditos inconsistentes ou eivados de vícios.⁶⁹⁰

Não há revisão de lançamento, logo o controle de legalidade, no ato de inscrição, não envolve o *reexercício do poder de lançar*, mas simplesmente um ato de controle dos requisitos de liquidez e certeza, necessários para a formação do título executivo. O ato de inscrição não é, portanto, ato tributário, pois o objetivo não é a aplicação da lei material tributária ao caso concreto, e sim a verificação da ocorrência dos requisitos formais previstos na lei – artigo 1º, § 5º, da Lei n. 6830/80.⁶⁹¹

Figuras análogas à inscrição existem no direito alemão, como a *vollstreckungsanordnung*; no direito italiano, como a *ingiunzione*; e no direito francês: a *sommation*.⁶⁹²

O artigo 201 do CTN prescreve que: “*Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*”

Discorrendo sobre a natureza jurídica da inscrição em dívida ativa, relativamente ao lançamento, Alberto XAVIER conclui pela existência de dois traços fundamentais: autonomia estrutural e subordinação funcional.⁶⁹³

Por se tratar de um novo ato administrativo independente e distinto, praticado por órgão diverso para a prática do lançamento e suscetível de ser atacado por vícios próprios, possui autonomia estrutural. A subordinação funcional decorre do fato de a eficácia do ato de inscrição consistir em atribuir certo tipo de eficácia ao lançamento – eficácia que resulta do poder de controle.⁶⁹⁴

No Lançamento por Homologação onde o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental, promove o *autolançamento* sem pagamento do tributo, “deve” haver um ato administrativo de lançamento prévio à inscrição em dívida ativa. Esse ato administrativo não precisa ser formalizado por meio de um Lançamento de Ofício. Se a administração concordar com o crédito instrumental formalizado pelo sujeito passivo, poderá homologá-lo

⁶⁹⁰ *Idem.*

⁶⁹¹ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento...**, *op.cit.*, p. 402.

⁶⁹² *Ibidem*, p. 398.

⁶⁹³ *Ibidem*, p. 401.

⁶⁹⁴ *Idem.*

por ato administrativo e inscrevê-lo em dívida ativa. No ato de homologação, que corresponde ao crédito lançado, ocorrerá a aplicação da multa moratória, porque o sujeito passivo não cumpriu espontaneamente todo o dever instrumental, embora tenha formalizado o crédito instrumental. Como o pagamento não aconteceu, como prescrevia a legislação, o crédito não foi extinto, mas pode ser homologado, porque a homologação ocorre quanto ao procedimento e não quanto ao pagamento.

Ao invés do ato de homologação poderá a administração emitir o Lançamento de Ofício, antes da inscrição em dívida ativa, nos casos em que o sujeito passivo formaliza o crédito mas não efetua o pagamento, segundo a posição da maioria dos doutrinadores, consoante será exposto adiante.

4- DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

4.1- Decadência em matéria tributária

O objetivo da decadência é o de extinguir direitos.

O vocábulo é formado pelo prefixo latino *de*, pela forma verbal *cado*, do verbo latino *cadere* (cair) e pelo sufixo *ência*, do latim *entia* (ação ou estado), significando, portanto, literalmente, a ação de cair ou o estado daquilo que caiu.⁶⁹⁵

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito se deva verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.⁶⁹⁶

A delimitação do que seja prazo decadencial e prazo prescricional tem gerado muita polêmica na doutrina pátria, especialmente porque o Código Civil de 1916 (art.178) não fazia distinção expressa entre os prazos extintivos e os de prescrição.

⁶⁹⁵ CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. **Da Prescrição e da Decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 113.

⁶⁹⁶ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 15-16.

Em direito tributário, igualmente, a questão tem sido objeto de numerosas dúvidas e contradições, na doutrina e na jurisprudência. O certo é que, em matéria tributária, o direito e a ação têm nascimento distinto, na maioria das situações, o que acaba por facilitar a tarefa de distinção entre a decadência e a prescrição, especialmente quanto aos efeitos e qualidades que a ordem jurídica lhes empresta, quando se estuda tais prazos separadamente, para a administração e para o contribuinte.

É da lição de AMORIM FILHO⁶⁹⁷ que somente os direitos potestativos estariam sujeitos a prazos de decadência – efetiva e não falsa, ou seja, não de preclusão – logo, as únicas ações ligadas a esse instituto seriam as ações constitutivas, que têm prazo especial de exercício fixado por lei. Os direitos potestativos podem ser exercidos e atuam, em princípio, “...*mediante simples declaração de vontade de seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais, e em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição.*”⁶⁹⁸

Como a decadência extingue o direito, acaba por extinguir também a ação que lhe corresponda.

O objeto da decadência, em matéria tributária, segundo FANUCCHI é representado pela obrigação tributária, quando o sujeito ativo é o ente tributante. Quando o sujeito ativo é o contribuinte, o objeto da decadência é o direito de haver a restituição do indébito.⁶⁹⁹

A concepção de que o direito do contribuinte à repetição do indébito é sujeito a prazo decadencial não é pacífica na doutrina e depende também da concepção que se adota quanto à natureza jurídica do lançamento, em especial do Lançamento por Homologação.

Paulo de BARROS CARVALHO defende a decadência como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para segurança das relações jurídicas o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação. Na hipótese da inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, o direito é fulminado pela extinção.⁷⁰⁰

⁶⁹⁷ Agnelo AMORIM FILHO – *apud* FANUCCHI, Fábio. **A decadência...**, *op.cit.*, p. 30-37.

⁶⁹⁸ *Ibidem.*, p. 18.

⁶⁹⁹ *Ibidem.*, p. 23.

⁷⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op.cit.*, p. 459.

Na linha de inúmeros estudiosos do Direito Civil, FANUCCHI e João Luiz Coelho da ROCHA⁷⁰¹, dentre outros, entendem que o prazo decadencial não se interrompe, nem se suspende, mesmo em matéria tributária.

Não se filiando a essa tese, Paulo de BARROS CARVALHO pondera que em matéria tributária a decadência pode sofrer interrupção do prazo. O lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, porque a anulação pelo vício de forma pressupõe sua existência. A decisão final que anula o ato interrompe o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Se a decisão anulatória do ato ocorrer 3 (três) anos depois de iniciada a contagem prevista no inciso I, ou no parágrafo único, do artigo 173, do CTN, o tempo decorrido (3 anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, quinquenal, a partir da decisão final administrativa.⁷⁰² *“A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado.”*⁷⁰³

O instituto da decadência não pode ser interpretado da mesma forma no direito privado e no direito tributário, dadas as diferenças estruturais de um e de outro ramo do direito. Paulo de BARROS CARVALHO aponta duas peculiaridades para demonstrar essas diferenças: *“a) o termo inicial, no direito privado coincide com o nascimento do direito subjetivo (no campo tributário isso acontece somente com os tributos sujeitos a lançamento por homologação); e b) o prazo que culmina com o fato jurídico da decadência não se interrompe nem se suspende (no direito tributário há causa interruptiva - CTN, art. 173, II).”*⁷⁰⁴

Ressalvadas as diferenças, a decadência faz desaparecer o direito subjetivo da exigência da prestação tributária, extinguindo, de consequência, o débito do sujeito passivo, desintegrando o laço obrigacional.⁷⁰⁵

⁷⁰¹ FANUCCHI, Fábio. **A decadência...**, op.cit., p. 23.. ROCHA. João Luiz Coelho da. A decadência do direito de constituir o crédito tributário - perigoso precedente jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1996, n. 11, p. 80-85, ago.

⁷⁰² “Art.173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

⁷⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, op.cit., p. 461.

⁷⁰⁴ *Ibidem*, p. 461-462.

4.2- Prescrição em matéria tributária

A palavra prescrição deriva do vocábulo latino *praescripto*, derivado, por sua vez, do verbo *praescribere*, formado de *prae* (antes) e de *scribere* (escrever). A significação literal é *escrever antes* ou *tomar providências antes*.⁷⁰⁶

Na sua origem a prescrição tinha conotação de perempção. Ao invés de impedir o recurso à ação, extinguiu a ação que fôra iniciada e que tinha um prazo para terminar, sob pena de extinção sem decisão de mérito. Por isso explica-se o uso, em pleno processo judiciário, da expressão *prescrição intercorrente*, que tecnicamente não seria apropriada, posto que ou a prescrição se verifica antes de iniciada a ação que visa atingir, ou, intentada essa ação, dela não mais se cogita.⁷⁰⁷

O objeto da prescrição é a ação ou o direito à tutela jurisdicional do estado, e seu efeito é a extinção do direito à ação.⁷⁰⁸

Não há que se confundir, contudo, a faculdade de agir em Juízo para fazer com que prevaleça um direito, com o próprio direito. Uma vez extinto o direito, conseqüentemente estará extinta a faculdade de agir, pois à ação faltará o seu objeto. Porém, extinta a faculdade de agir, não se poderá falar no desaparecimento total e efetivo do direito, que mesmo impotente, permanecerá latente, enquanto não satisfeito.⁷⁰⁹

São condições para que ocorra a prescrição: a) existência de uma ação exercitável; b) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; c) continuidade dessa inércia durante um certo período de tempo; d) e, segundo parte da doutrina, ausência de causas seccionantes de seu curso – ao contrário do que via de regra ocorre na decadência, o prazo prescricional não corre fatal e inexoravelmente, a lei prevê causas seccionantes de seu curso.⁷¹⁰

Na prescrição, embora o direito permaneça vivo, estará despojado dos meios para que venha a ser judicialmente reconhecido. Se o sujeito beneficiado com a

⁷⁰⁵ *Ibidem*, p. 462.

⁷⁰⁶ CÂMARA LEAL, Antonio Luis da. **Da Prescrição...**, *op.cit.*, p. 3.

⁷⁰⁷ *Ibidem*, p. 48.

⁷⁰⁸ MARQUES, José Frederico. **Instituições de Direito Processual Civil**. V. II. Rio de Janeiro: Forense, 1962, p. 7.

⁷⁰⁹ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência...**, *op.cit.*, p. 49.

⁷¹⁰ *Ibidem*, p. 50.

prescrição vier a satisfazer o direito espontaneamente, mesmo após tornado inoperante, não terá ele direito à repetição, tal como ocorre na decadência.

Existem causas interruptivas e causas suspensivas do curso da prescrição. Não é a prescrição que se interrompe ou suspende, mas o intervalo de tempo que, associado à inércia do titular da ação, faz surgir o fato prescricional.⁷¹¹

A interrupção ocorre por causa única e a suspensão exige duas causas simultâneas e intertemporais, uma para determinar o início do prazo suspenso, outra para afastar a causa suspensiva.

Na interrupção, o prazo ocorrido antes dela é simplesmente desconsiderado, enquanto na suspensão somam-se os dois períodos em que o prazo correu.⁷¹²

A prescrição, quando referente a direitos patrimoniais, não poderá ser declarada de ofício pelo juiz.

O sujeito passivo tem o direito à renúncia tácita, também em matéria tributária.

São casos de renúncia tácita da prescrição, aplicáveis ao direito tributário: (i) o pagamento espontâneo, integral ou parcial da dívida prescrita; (ii) a garantia fidejussória ou real, outorgada pelo devedor ao credor, para segurança da dívida prescrita; (iii) o pedido de prazo para pagamento da dívida prescrita; (iv) a alegação de compensação da dívida prescrita, feita pelo devedor; (v) o compromisso arbitral, novação ou transação, entre devedor e credor, relativamente à dívida prescrita; (vi) a falta de alegação da prescrição pelo devedor enquanto for admissível, processualmente, solicitar essa declaração do juiz.⁷¹³

Podem argüir a prescrição não só o prescribente como também terceiros a quem sua declaração aproveite, economicamente.

Na hipótese da regra da prescrição a conduta não é o tempo, é a omissão do agente administrativo no exercício do direito de ação, conjugada ao fato tempo. A omissão pressupõe a possibilidade jurídica da exigibilidade do crédito – que deve ser líquido, certo e exigível – e a notificação do sujeito passivo.⁷¹⁴

A exigibilidade do crédito ocorre depois de transcorrido o prazo do pagamento, que será de 30 (trinta) dias depois da notificação, segundo o artigo 160, do CTN, se a lei tributária não fixar o tempo do pagamento. Havendo dúvida, o Código Tributário

⁷¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, *op.cit.*, p. 462.

⁷¹² FANUCCHI, Fábio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 54.

⁷¹³ FANUCCHI, Fábio. *Curso...*, *op.cit.*, p. 56-57.

Nacional fixou o *dies a quo* como sendo a data da constituição definitiva do crédito, incluindo o período para efetivação do pagamento (30 dias) no decurso do prazo prescricional, que é quinquenal.⁷¹⁵

Embora possam existir causas interruptivas e suspensivas, o que se interrompe ou suspende não é a prescrição – artigo 174, parágrafo único, do CTN – mas o intervalo de tempo que associado à inércia do titular da ação, faz surgir o fato prescricional.⁷¹⁶

As causas interruptivas da prescrição estão enumeradas no parágrafo único do artigo 174, do CTN: (I) citação pessoal do devedor; (II) protesto judicial; (III) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (IV) qualquer ato inequívoco (mesmo o extrajudicial) que importe reconhecimento do débito pelo devedor. Uma vez interrompido o fluxo temporal, cessa a contagem da prescrição até então levada a efeito, e nova contagem – mais cinco anos – recomeçará.

As causas suspensivas da prescrição não se confundem com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Será preciso analisar se a Fazenda está ou não investida da titularidade da ação de cobrança, para que se considere suspenso o lapso de tempo que leva à prescrição. Em algumas situações, como a da moratória, o depósito integral e a liminar em mandado de segurança, ou tutela antecipada em outras ações judiciais, podem coincidir a suspensão da exigibilidade do crédito com a suspensão do curso do prazo prescricional.⁷¹⁷

Formalizado o lançamento e notificado o sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de 5 (cinco) anos para que cobre em Juízo, pela execução, o crédito constituído. A contagem do prazo quinquenal inicia com a constituição definitiva do crédito, na linguagem do legislador, contida no artigo 174 do CTN. Porém, a interpretação que se deve dar ao dispositivo, segundo Paulo de BARROS CARVALHO, deve harmonizar-se com o instante em que nasce para o credor o direito de invocar a prestação jurisdicional do estado, para fazer valer suas prerrogativas, momento esse que não é necessariamente contemporâneo ao lançamento.⁷¹⁸

⁷¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência...**, *op.cit.* p. 218.

⁷¹⁵ *Idem.*

⁷¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, *op.cit.*, p. 462.

⁷¹⁷ *Ibidem*, p. 465. São, também, causas suspensivas da prescrição: (i) a moratória individual com dolo, prevista no artigo 155, parágrafo único, do CTN; (ii) a remissão individual com dolo – artigo 172, parágrafo único, do CTN; (iii) a isenção individual com dolo, contida no artigo 179, § 2º, do CTN; e a (iv) anistia individual com dolo, prevista no artigo 182, parágrafo único, do CTN.

⁷¹⁸ *Ibidem*, p. 464.

4.3 - Distinção entre Prescrição e Decadência em matéria tributária

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação.

A decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto.

Na decadência o prazo, via de regra, começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto.⁷¹⁹

A decadência *“...supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida.”*⁷²⁰

Pode o juiz reconhecer de ofício a decadência, mas a prescrição de direitos patrimoniais só poderá fazê-lo se argüida pelo interessado.

Pondera San Tiago DANTAS que a diferença entre os institutos está relacionada ao conceito de prescrição. A prescrição atinge direitos subjetivos. É preciso que o direito do titular corresponda a um dever jurídico, para que, pela violação desse dever jurídico, surja a lesão, e, por conseguinte, prescrição. Onde se tiver uma mera faculdade, à qual não corresponda um dever de outrem, não haverá lesão de direito e não se pode ter prescrição. Nesse caso haverá decadência. Prazos fatais que a lei assina para que dentro deles se exercite a faculdade, se não exercitada dentro daquele tempo, não mais poderá sê-lo. É como um direito a termo resolutivo. Nesse caso, o termo é posto pela própria lei. É um prazo de decadência. Durante aquele prazo pode ser exercitada a faculdade, depois dele não mais pode: é a decadência. Para se diferenciar um prazo de prescrição de um prazo de decadência deve-se examinar a natureza do direito subjetivo. Do direito ao qual corresponde um dever jurídico, tratando-se de direito absoluto ou de direito relativo, o prazo será de prescrição, porque esse direito pode ser lesado, pela infração do dever correspondente, e a partir da lesão contar-se-á o prazo prescritivo. Se, porém, não se trata de um direito subjetivo, mas de mera faculdade à qual não corresponda um dever jurídico alheio, o prazo será de decadência.⁷²¹

⁷¹⁹ FANUCCHI, Fábio. *Curso...*, op.cit. p. 11.

⁷²⁰ CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. *Da prescrição...*, op.cit., p.114-15.

⁷²¹ DANTAS, San Tiago. Programa de Direito Civil. Parte Geral. Rio de Janeiro: Rio, 1979, p. 400.

No caso do Lançamento por Homologação, onde o *autolancamento* permite o pagamento do tributo pelo contribuinte antes do ato-norma do lançamento, o prazo para a repetição do indébito há de contar-se da data daquele pagamento. Fluem conjuntamente tanto os prazos decadencial como prescricional para que o contribuinte busque a devolução do tributo pago indevidamente.

Não se pode esquecer que no caso de repetição de indébito, o prazo é extintivo para o contribuinte, e atinge direito subjetivo, ao qual corresponde um dever jurídico – que foi o de ter pago o tributo – lesionado por qualquer motivo – o pagamento indevido é que dá causa à repetição – caracterizando uma lesão que merece reparo por meio da ação, cujo exercício possui um prazo fatal prescricional quinquenal – artigo 168, do CTN. É caso também de mera faculdade do contribuinte em pleitear ou não a repetição do indevido, logo, o prazo quinquenal é também decadencial.

Ao assunto voltaremos mais adiante, quando estudarmos todas as normas de decadência e todas as normas de prescrição, as que se aplicam à administração e as que se aplicam ao sujeito passivo.

4.4- Decadência e Prescrição como normas jurídicas

Eurico Marcos Diniz de SANTI, seguindo os ensinamentos de Lourival VILANOVA e de Paulo de BARROS CARVALHO, prefere estudar a prescrição e a decadência como normas jurídicas, ressaltando que é possível fazer uma análise daqueles institutos como⁷²²: (i) normas gerais e abstratas do ordenamento jurídico; (ii) eventos do decurso do lapso temporal qualificados pela inércia do titular do direito; (iii) fatos, versões desses eventos, descritos em linguagem jurídica; (iv) relações extintivas do direito; (v) normas individuais e concretas que geram efeitos extintivos.⁷²³

Como normas gerais e abstratas a decadência e a prescrição são integradas de um antecedente e um conseqüente. A hipótese ou antecedente descreve um acontecimento de possível ocorrência: “...*dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do*

⁷²² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas...*, *op.cit.*, p. 64. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos...*, *op.cit.*, p. 192-193.

⁷²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência...*, *op.cit.*, p. 153.

direito o exerce”; e o conseqüente prescreve a extinção do direito subjetivo do sujeito ativo.⁷²⁴

No entanto, as normas gerais e abstratas não são suficientes para atingir as condutas intersubjetivas, é necessária a edição de uma norma individual e concreta, que dê concreção àqueles comandos, conferindo-lhes eficácia.⁷²⁵

O decurso do prazo legal, qualificado pela conduta omissiva do titular do direito, e o *dies a quo*, constituem o evento, que compõe o antecedente da norma individual e concreta da decadência e da prescrição, e é a motivação do conseqüente, que será a relação jurídica extintiva do direito. A decadência e a prescrição não *ocorrem*, como fatos naturais, juridicamente somente se operam ante a produção das normas individuais e concretas correspondentes.⁷²⁶

As normas jurídicas da decadência e da prescrição devem ser analisadas separadamente, algumas se aplicam à administração, outras se aplicam ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. A contagem dos prazos e a aplicação das normas gerais e abstratas aos casos concretos não é única, mas diversificada, consoante a situação jurídica concreta.

Adotaremos a concepção de Eurico Marcos Diniz de SANTI, para quem existem seis normas de decadência e seis normas de prescrição para a administração; duas normas de decadência e três normas de prescrição para o contribuinte.⁷²⁷ No entanto, com relação à aplicação das normas gerais e abstratas previstas no CTN, nem sempre concordamos com SANTI, e muitas vezes consideramos de forma diversa o *dies a quo* da decadência, tendo em conta a participação do sujeito passivo no procedimento do *autolançamento*, para a constituição do crédito instrumental informado à administração.

4.5- Decadência do direito da Administração

São seis as regras jurídicas que prevêm a decadência do direito da Administração: (i) norma que estabelece a decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado; (ii) norma de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação; (iii) norma de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado; (iv) norma de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito (dolo, fraude,

⁷²⁴ *Ibidem*, p. 154.

⁷²⁵ *Ibidem*, p. 155.

⁷²⁶ *Ibidem*, p. 157.

simulação) e notificação; (v) norma de decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior; e (vi) norma de decadência do direito de crédito do Fisco.⁷²⁸

O art. 150, *caput* do CTN estabelece o modo de formalização do crédito tributário.⁷²⁹ A lei que institui o tributo – editada pelo ente político constitucionalmente competente – deverá estabelecer a norma de decadência do direito da administração com base na norma contida no referido dispositivo legal, atribuindo ou não ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

O pagamento antecipado, previsto no Lançamento por Homologação, pode ou não ocorrer – art. 150, *caput* e § 4º do CTN⁷³⁰ - e corresponde ao plano de eficácia da regra abstrata que determina esse dever instrumental.⁷³¹

O sujeito passivo pode ou não formalizar o crédito pelo *autolancamento*, que implica no procedimento de sua apuração. A constituição do crédito antecede o momento do pagamento do tributo. A simples entrega de dinheiro aos cofres públicos não extingue o crédito, porque a extinção pressupõe formalização prévia, que pode acontecer no *autolancamento*, ou pelo ato-norma de lançamento.

Se o sujeito passivo constitui o crédito, emitindo o ato-norma instrumental formalizador e efetua o pagamento integral do tributo, opera-se a extinção do mesmo consoante a norma do artigo 156, VII, do CTN.⁷³² O prazo decadencial quinquenal para a homologação, ou para emissão do ato-norma administrativo de lançamento, é de cinco anos, contados do fato jurídico tributário, segundo o artigo 150 *caput* e § 4º, do CTN. No entanto, esse ato não é obrigatório, e a administração pode simplesmente deixar transcorrer *in albis* esse tempo sem manifestação. O crédito é extinto com o pagamento.

A condição resolutória, contida no § 1º, do artigo 150, do CTN, implica a possibilidade de manifestação da administração quanto ao crédito instrumental – comparação

⁷²⁷ *Ibidem*, p. 161-261.

⁷²⁸ *Ibidem*, p. 166.

⁷²⁹ “Art. 150 – O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operar-se-á pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁷³⁰ “Art. 150 (...) § 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

⁷³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência...**, *op.cit.*, p. 163.

⁷³² “Art. 156- Extinguem o crédito tributário: (...) VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º.”

para homologação – e de emissão do ato-norma de lançamento quanto ao crédito não formalizado, para os fatos omitidos, para irregularidades no crédito, *etc.*

Se o sujeito passivo constitui o crédito, cumprindo o dever instrumental e não paga o tributo, transfere à administração o dever de homologar, ou não, o *autolancamento*, expressamente, pela emissão de um ato administrativo, de comparação, ou, segundo parcela dominante da doutrina, promover o ato-norma administrativo do lançamento, para nova constituição do crédito, ou para comparação e aceitação do crédito instrumental já formalizado pelo sujeito passivo.

Entendemos que a norma de decadência que se aplica, nesse caso, é a do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se o *dies a quo* da decadência do direito de lançar a partir do fato jurídico tributário. Justifica-se essa interpretação porque a administração tinha conhecimento do fato jurídico tributário do crédito tributário correspondente, porque o sujeito passivo cumpriu o dever instrumental de constituir o crédito formalizador instrumental, deixando de, no entanto, extingui-lo pelo pagamento, consoante determinava a lei.

Alberto XAVIER também defende que as normas dos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN, são “...*reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, parágrafo 4º aplica-se exclusivamente*” ao lançamento por homologação, e o artigo 173, aos tributos cujo lançamento, em princípio, antecede o pagamento, embora conclua que o lançamento por homologação, impróprio na sua opinião, somente aconteça com o pagamento prévio do tributo.⁷³³

Como dissemos na seção anterior, a homologação não se refere ao pagamento, mas ao procedimento de constituição do crédito instrumental, que pode acontecer sem o pagamento.

Somente o pagamento extingue o crédito, no entanto, *autolancamento* o constitui, mesmo que o sujeito passivo deixe de quitar o tributo no prazo legal. Se o crédito existe e é informado à administração, “o ato-norma formalizador do crédito instrumental pode ser aproveitado” e a homologação, que não será do pagamento – porque inexistente – será do procedimento, do crédito instrumental, do *autolancamento*, pela inscrição em dívida ativa.

Se o sujeito passivo constitui o crédito, cumprindo o dever instrumental, mas paga o tributo em quantidade inferior ao apurado, informando ao Fisco todo o crédito

⁷³³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento...*, *op.cit.*, p. 93.

constituído, a administração deverá promover ao lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, V, do CTN, mas tão somente da diferença, se que com o crédito instrumental concordar.

O pagamento, se parcial, extingue parcialmente o crédito, quanto ao montante do tributo pago precisa haver manifestação expressa da administração.

A não homologação implica a desconstituição do procedimento de *autolancamento*, que pode estar formalmente correto, exigindo que a administração obrigatoriamente formalize o mesmo crédito pelo lançamento de ofício. No entanto, se o crédito instrumental está correto, e se com ele a administração concorda, nada obsta que aceite sua extinção parcial – ante o pagamento insuficiente – e lance apenas a diferença não extinta pelo pagamento, nos termos do artigo 150, § 3º⁷³⁴, 149, V e VIII⁷³⁵, e 156, VII, todos do CTN.

O lançamento de ofício da diferença, relativamente ao crédito não pago, garante o direito do estado de cobrar o crédito remanescente, que não foi extinto pelo pagamento, e agiliza o trâmite do processo administrativo fiscal, que não pode ser impugnado pelo sujeito passivo, porque baseado nas suas próprias declarações contidas no *autolancamento*.

Se o lançamento de ofício decorre da não homologação total do crédito instrumental, é como se aquele crédito não existisse, e um novo ato-norma será expedido, exigindo notificação, abrindo-se prazo ao sujeito passivo para impugná-lo, porque proveniente não de sua colaboração, na emissão do ato-norma formalizador instrumental, mas de ato-norma administrativo tributário da administração.

Se a administração, ao emitir o ato-norma de lançamento, não respeitar na apuração do *quantum* do crédito o montante pago – mesmo que parcialmente – estará infringindo direito do contribuinte à extinção parcial do crédito instrumental por ele formalizado, motivando possibilidade de impugnação e recurso para sua anulação.

A homologação da parcela do crédito extinto pelo pagamento é expressa, pode ser formalizada por ato administrativo próprio ou pode estar contida no ato-norma do lançamento de ofício, porque esse ato contempla a aceitação do crédito instrumental, a

⁷³⁴ “Art. 150 – (...) § 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação.”

⁷³⁵ “Art. 149- O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) V- quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...) VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

extinção parcial desse crédito e o lançamento do saldo remanescente. Assim, o lançamento de ofício somente da diferença atende à economicidade, preserva o ato-norma instrumental formalizador do crédito emitido pelo particular, bem como o direito à extinção parcial do crédito instrumental, e garante o direito do estado de formalizar e cobrar a diferença do crédito apurado não pago.

Esse entendimento é aceito em termos por Eurico Marcos Diniz de SANTI⁷³⁶, quando, ao tratar da prescrição do direito de ação do Fisco, defende que a formalização do crédito tributário pelo contribuinte, sem pagamento, é definitiva, e apta a desencadear a contagem do prazo prescricional quinquenal para a cobrança executiva.

Nas hipóteses antes descritas, o *dies a quo* da decadência para a administração lançar e para homologar o *autolançamento*, visando a futura cobrança do tributo não pago, é contado a partir do fato jurídico tributário, consoante o artigo 150, § 4º do CTN.

Souto Maior BORGES, ao comentar as situações jurídicas emergentes do artigo 150 do CTN, e ao ponderar que pode ocorrer o ato de homologação expresso da atividade prévia do sujeito passivo; o lançamento de ofício pela recusa à homologação; e a homologação ficta pelo decurso do prazo quinquenal sem manifestação da administração; conclui por entender que quando não há pagamento antecipado é possível a homologação da atividade de constituição do crédito pelo particular, “...*precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento.*” Pondera, ainda, que tributos como o ICMS e IPI, sujeitos a conta corrente fiscal, podem gerar uma declaração “negativa”, posto que os créditos podem superar o débito, nada restando a pagar de tributo, e esta atividade deve ser homologada pela administração, o que justifica não ser o pagamento o objeto da homologação.⁷³⁷

Se o sujeito passivo não constitui o crédito, deixando de praticar o *autolançamento*, omitindo-se quanto ao cumprimento do dever instrumental e quanto ao pagamento do tributo, transfere à administração a incumbência de lançar de ofício – artigo 149, V, CTN – aplicando-se a regra do artigo 173, I do CTN⁷³⁸ e contando-se o *dies a quo* da decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesse caso, o prazo de decadência é dilatado porque a administração terá

⁷³⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento...*, op.cit., p.221.

⁷³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento...*, op.cit., p. 397.

que investigar os fatos, apurar os fatos impositivos e quantificá-los para constituir todo o crédito, sem contar com a colaboração do sujeito passivo nessa tarefa.

Em ocorrendo notificação expedida pela administração ao sujeito passivo nos termos do parágrafo único do art. 173, do CTN, não flui o prazo de decadência previsto no *caput* do mesmo artigo, porque a notificação é o termo inicial da nova contagem de prazo decadencial.⁷³⁹

A contagem do prazo quinquenal decadencial para lançar, iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado, desaparece com a notificação, porque a administração tomou conhecimento dos fatos jurídicos tributários, e já promoveu o lançamento, sendo então a notificação o ato que confere publicidade ao ato administrativo de lançamento, ou os está investigando, e promoverá o ato do lançamento finda a fase de apuração e coleta de provas. A notificação pode ocorrer para início da ação fiscal, para que o sujeito passivo entregue livros e documentos aos órgãos de fiscalização, para que esclareça fatos ou para que promova defesa de seus atos e omissões. Nesse momento, se já decorrido o prazo decadencial para o lançamento, o sujeito passivo pode invocar a decadência a seu favor, o que impedirá a administração de formalizar o ato-norma do lançamento.

Não entendemos, como antes explicamos, que a notificação referida no parágrafo único do artigo 173 do CTN, diga respeito ao Lançamento por Homologação, com ou sem pagamento, porque se o sujeito passivo cumpriu os deveres instrumentais emitindo o ato-norma formalizador instrumental, ou *autolancamento*, o fato de não ter quitado o tributo não afasta aquela modalidade de lançamento prevista no artigo 150 *caput* do CTN. O pagamento é apenas um dos atos do procedimento, o ato que extingue o crédito, e a homologação – que é a comparação, ou ato-norma de concordância, ou para alguns, o ato administrativo que corresponde ao crédito lançado – ocorre quanto ao procedimento todo, não apenas quanto ao pagamento.

Ao lançamento por homologação aplica-se a norma do artigo 150 *caput* e seus parágrafos, do CTN, não a norma do artigo 173, que trata do lançamento de ofício e por

⁷³⁸ “Art.173- O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.”

⁷³⁹ “Art.173 (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

declaração, o qual ocorre quando não há *autolançamento*, ou quando ele não é suficiente para quantificar o crédito tributário relativamente a todos os fatos jurídicos tributários, como já explicado – quando então haverá um *autolançamento* homologado pela administração e um lançamento de ofício dos fatos não incluídos naquele procedimento, motivando a formalização de um crédito que na verdade não fazia parte do crédito instrumental formalizado pelo sujeito passivo.

Se no lançamento por homologação, sem pagamento, a administração aceita e concorda com o crédito instrumental constituído, pode e deve inscrevê-lo em dívida ativa automaticamente, notificando o sujeito passivo após essa inscrição, para pagamento amigável, antes do ajuizamento da execução fiscal. O ato administrativo de concordância com o crédito instrumental, que é a homologação, pode ser expresso ou estar tacitamente contido – presumido – no ato de inscrição em dívida ativa. Se expresso, antecede o ato de inscrição, se tácito, presume-se que está contido nele, porque o ato de homologação não precisa, necessariamente, ser formalizado pelo lançamento de ofício.

Não há, portanto, notificação prévia ao ato administrativo de inscrição porque este ato implica na exigida homologação do *autolançamento*, contida no artigo 150 *caput* do CTN, quando então se completa o ato administrativo do Lançamento por Homologação.

A aceitação do crédito instrumental formalizador, somente quanto aos fatos informados e quanto ao crédito apurado, não implica na impossibilidade de a administração, ao exercer a função administrativa tributária, formalizar o lançamento de ofício, se durante o prazo decadencial quinquenal verificar omissões ou inexatidões no *autolançamento* homologado, mesmo que esteja inscrito em dívida ativa.

Não há notificação prévia à homologação do crédito instrumental, ou à inscrição em dívida ativa porque foi o próprio sujeito passivo quem constituiu o crédito, não podendo dele discordar.

A notificação prevista no artigo 173, parágrafo único, do CTN é válida e aplicável somente nos casos de lançamento de ofício, consoante a opção que adotamos referente ao lançamento por homologação. Para os doutrinadores que aceitam a tese de que sempre deverá haver ato de lançamento de ofício no lançamento por homologação, a norma aplicável seria a do artigo 173 do CTN.

A hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, previstos na parte final do artigo 150, § 4º, do CTN, afasta a aplicação da regra de decadência que tem como *dies a quo* o fato jurídico tributário. Como referida norma não estipula qual será o prazo de decadência para constituir juridicamente o dolo, a fraude ou a simulação, em substituição daquela prevista, várias alternativas poderão ser colocadas, como ensina Souto Maior BORGES: (i) o lançamento poderá ocorrer em qualquer tempo, não fluindo prazo decadencial; (ii) aplica-se subsidiariamente prazo decadencial do Direito Privado (20 anos); (iii) aplica-se o prazo decadencial estabelecido no artigo 173, I, do CTN, contando-se o *dies a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (de ofício); (iv) aplica-se o artigo 173 do CTN, mas o *dies a quo* seria contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência da prática de ato com dolo, fraude ou simulação.⁷⁴⁰

Entendemos que a melhor interpretação deve ser extraída do próprio Código Tributário, artigo 173, e dentre as duas citadas, optamos pela contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetivado, em nome da segurança jurídica. A prática de ato omissivo ou comissivo visando o pagamento de tributo em valores inferiores ao devido, ou ao não pagamento do tributo, configura crime, que deverá ser apurado e punido na esfera penal. A questão tributária deve ser resolvida no âmbito da administração tributária. A questão penal deve ser resolvida no âmbito do Estado-Juiz, aplicando-se a pena aos sujeitos depois de comprovada a materialidade do delito, a culpabilidade e a autoria. Existem também prazos que fulminam o direito do estado de punir, e por certo devem existir prazos que impeçam o estado de constituir juridicamente o dolo, a fraude ou a simulação – ilícitos passíveis de aplicação de penalidade – bem como de lançar de ofício em decorrência daqueles atos fraudulentos, simulados ou dolosos.

A contagem do *dies a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado, ou a penalidade aplicada em razão do ilícito, confere à administração um período razoável de tempo para que investigue e apure a prática de atos pelo sujeito passivo tendentes a fraudar, omitir ou lesar o estado.

Depois desse prazo, pode até subsistir a punição criminal, no âmbito do Direito Penal, mas a exigência tributária e a aplicação da penalidade pelo ilícito tributário, não mais poderão ser formalizados e, tributo e multa não mais poderão ser exigidos. É prudente

⁷⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento...**, *op.cit.*, p. 406.

que a administração não se apóie na não existência de prazo decadencial, ou em prazo dilatado – vinte anos, consoante o Direito Privado – para postergar sua atividade de controle e fiscalização dos atos dos sujeitos passivos, especialmente no *autolançamento*. É justo exigir da administração atuação administrativa investigatória e fiscalizatória mais eficiente e célere, buscando identificar os fatos suspeitos, que tentam dolosamente fraudar ou simular situações para escapar do pagamento do tributo. Nessa tarefa a administração também precisa contar com a colaboração da sociedade, com a informatização e com o cruzamento de informações entre os órgãos que compõem o estado.⁷⁴¹

A notificação ao contribuinte tanto constitui administrativamente o fato do dolo, da fraude ou da simulação, quanto serve de medida indispensável para justificar ulterior lançamento, aplicando-se o parágrafo único do artigo 173 do CTN.

No entanto, se o lançamento for efetivado nesse novo prazo, e se o ato-norma administrativo que constituiu o dolo, a fraude ou a simulação não se mantiver por qualquer problema formal ou material, o prazo decadencial a ser computado será o do artigo 173, I, do CTN – se não tiver ocorrido pagamento nem *autolançamento* – que terá como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado, sem qualquer causa que modifique essa contagem. Aplica-se a norma do artigo 150, § 4º, do CTN, se tiver ocorrido *autolançamento* com ou sem pagamento do débito, tendo como *dies a quo* a data do fato jurídico tributário, porque nesse caso a administração teve acesso às informações relativas aos fatos jurídicos tributários, à formalização do crédito e aos fatos ilícitos praticados.

Se a administração não tem conhecimento dos fatos e precisa apurá-los, tanto quanto os atos ilícitos, a regra será sempre a do artigo 173, I do CTN.

A anulação do lançamento por decisão administrativa ou judicial – artigo 173, II, CTN⁷⁴² - constitui o antecedente da regra de decadência do direito de lançar, regra

⁷⁴¹ Essa interpretação não pretende dificultar a ação investigatória da administração, ao contrário, pretende demonstrar que os princípios da legalidade e da eficiência, previstos no art. 37 da Constituição Federal, devem ser aplicados, posto que o estado, através de seus órgãos de fiscalização, deve apurar fatos e omissões com agilidade e competência, exercendo a função pública de modo a controlar os atos dos particulares e aplicar as sanções cabíveis àqueles que descumprem a lei. No atual estágio (informatizado) da Administração, e de sua organização em todas as esferas de governo, onde a troca de informações acontece *on line* de um órgão a outro – mesmo nas diferentes esferas de governo – não é impossível que em seis anos não se apure a prática de ilícitos tributários visando o lançamento de ofício e a aplicação da penalidade.

⁷⁴² “Art. 173- O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente efetuado.”

que tem como conseqüente a previsão da extinção da competência administrativa para empreender o lançamento.⁷⁴³

Se o lançamento for impugnado pelo sujeito passivo, seja administrativa ou judicialmente, e se for anulado por qualquer motivo – vício formal ou material – a partir do momento em que a decisão se tornar definitiva – na esfera administrativa – ou do momento em que se operar a coisa julgada, conta-se o prazo quinquenal para que a administração promova novo lançamento. São casos de interrupção do prazo decadencial, que nada mais são do que o *início* de um novo prazo decadencial, segundo explica de SANTI.⁷⁴⁴

Todas as situações até então descritas, referem-se a normas que tratam da decadência do direito de lançar, extinguindo o direito de constituir o crédito.

A norma que trata da decadência do direito de crédito do Fisco está prevista no artigo 156, V, do CTN.⁷⁴⁵ O crédito a ser extinto deve estar formalizado, ou pela administração, pelo lançamento de ofício, ou pelo particular, através do *autolançamento*. A regra da decadência se aplica porque o crédito foi constituído extemporaneamente, ou seja, após o decurso do prazo decadencial das regras antes referidas e comentadas. A consequência dessa regra é a invalidação do lançamento ou do *autolançamento*.⁷⁴⁶

Doutrinadores como Américo LACOMBE entendem que o inciso V do artigo 156, do CTN, encerra um dos maiores equívocos do Código Tributário, porque a decadência não extingue a obrigação, o crédito tributário. Considerando o disposto no artigo 142 que determina competir privativamente à administração constituir o crédito pelo lançamento, e o artigo 173 que estabelece o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito, percebe-se que a regra decadencial pretende evitar a constituição do crédito, não podendo a decadência extinguir o que ainda não foi constituído. A decadência extingue a própria relação jurídica de débito e crédito, impedindo o Fisco de emitir a norma de lançamento, constitutiva da obrigação.⁷⁴⁷

Esse raciocínio parte do equívoco de considerar-se apenas uma regra de decadência, relativa ao direito de lançar, enquanto já explicamos que nos filiamos à tese defendida por Eurico de SANTI, de que existem cinco regras de decadência do direito de lançar - artigos 173, I e 150, § 4º, do CTN - e uma regra de decadência do direito de crédito -

⁷⁴³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 172.

⁷⁴⁴ *Ibidem*, p. 176.

⁷⁴⁵ “Art. 156 – Extinguem o crédito tributário: (...) V- a prescrição e a decadência.”

⁷⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 172-173.

⁷⁴⁷ LACOMBE, Américo. *Obrigação Tributária*. 2 ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p.107.

onde há lançamento ou *autolancamento* - que é justamente a norma do artigo 156, V do CTN, criticada por LACOMBE.

4.6- Prescrição do direito da Administração

A diferença que existe entre a decadência e a prescrição é que aquela opera na fase da formalização administrativa do crédito, e esta no momento do exercício do direito de ação. No plano abstrato, segundo de SANTI, as normas de prescrição apresentam em sua hipótese o decurso do tempo qualificado pela omissão da administração no exercício de seu direito de ação, e no conseqüente a previsão abstrata da extinção do direito de ação para cobrança do crédito. As normas individuais e concretas de prescrição são introduzidas por atos de aplicação que veiculam no antecedente o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão da administração, e no conseqüente a objetiva relação jurídica extintiva do direito de ação ou do crédito.⁷⁴⁸

A prescrição do direito de ação do Fisco pode ser estudada a partir dos seguintes critérios, segundo de SANTI: (i) normas que levam em consideração a ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo sujeito passivo sem pagamento antecipado; (ii) normas que prevêem a ocorrência ou não ocorrência da formalização do crédito pelo lançamento; (iii) que levam em conta a ocorrência ou não ocorrência das hipóteses de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário; (iv) ocorrência ou não das hipóteses de reinício do prazo de prescrição.⁷⁴⁹

Esses critérios informam seis regras que regulam a prescrição do direito do Fisco: quatro regras que resultam dos quatro primeiros critérios; uma regra que resulta somente do quarto critério, e uma regra que trata da prescrição do direito do Fisco ao crédito, baseada em todas as regras.⁷⁵⁰

A primeira regra da prescrição ocorre quando, no lançamento por homologação – artigo 150, CTN, o sujeito passivo constitui o crédito instrumental, entregando à administração a declaração ou documento comprobatório desse procedimento, e não paga o tributo. Nesse momento, realiza-se a quantificação definitiva do crédito, como exige o artigo 174, *caput*, do CTN, e tem início a contagem do prazo prescricional para o

⁷⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Decadência...*, *op.cit.*, p. 217.

⁷⁴⁹ *Ibidem*, p. 221.

⁷⁵⁰ *Ibidem*, p. 224.

exercício do direito de ação do Fisco, visando a cobrança executiva do crédito, desde que não tenha ocorrido nenhuma causa suspensiva da prescrição, e desde que a Administração não tenha promovido o lançamento de ofício.⁷⁵¹

Se o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental, entrega a declaração ao Fisco, não paga o tributo, mas há uma causa suspensiva da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito, a contagem do prazo prescricional inicia com a supressão da causa suspensiva, sendo essa a segunda regra.

A terceira regra configura-se quando o sujeito passivo deixa de formalizar o crédito instrumental e a administração promove o lançamento de ofício, aí o prazo prescricional é contado a partir da notificação do lançamento, nos termos dos artigos 145 e 174 do CTN, desde que não exista causa suspensiva da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento.

No caso de lançamento de ofício, com notificação, mas com causa de suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, o lapso de tempo prescricional é contado da data em que for suprimida a causa suspensiva da exigibilidade, sendo esta a quarta regra de prescrição.

Em tendo ocorrido uma das causas interruptivas do fluxo do prazo prescricional, ter-se-á um *início* de novo prazo de prescrição, que pode ocorrer com o despacho do juiz ordenando a citação, com o protesto judicial, ou ato judicial que constitua em mora o devedor, ou pelo reconhecimento do débito pelo devedor. A partir da data em que ocorrer uma dessas hipóteses, iniciará a contagem do prazo prescricional quinquenal para o exercício do direito de ação, pelo Fisco.

A sexta regra de prescrição do direito do Fisco diz respeito não ao direito de ação de cobrança do crédito, mas extinção do próprio crédito tributário, seja ele proveniente de lançamento de ofício, por declaração ou do *autolancamento* promovido pelo sujeito passivo. O transcurso do prazo prescricional previsto em todas as demais regras é a hipótese dessa sexta regra, que impossibilita o Fisco de exercer seu direito de ação, consoante prevê o artigo 156, V, do CTN.⁷⁵²

⁷⁵¹ *Ibidem*, p. 225. “Art.174 – A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

⁷⁵² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência...**, *op.cit.*, p. 228.

4.7- Decadência e Prescrição do direito do sujeito passivo

A decadência do direito do contribuinte implica a extinção do direito de pleitear o indébito do Fisco, e a prescrição implica a extinção do direito de cobrar o indébito do Fisco pela via judicial.⁷⁵³

A data do pagamento do crédito tributário, seja ele formalizado por lançamento de ofício ou pelo *autolancamento* do sujeito passivo, que corresponde à data de sua extinção, é o *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do sujeito passivo.⁷⁵⁴

A decadência do direito do contribuinte pode ser analisada a partir de duas regras. A primeira delas diz respeito a não ocorrência de desfazimento de decisão anterior ao pagamento, e o fluxo do prazo quinquenal qualificado pela inércia do sujeito passivo, contados da data da extinção do crédito pelo seu efetivo pagamento. Essa norma não implica a extinção do débito do Fisco, mas a extinção do direito de o sujeito passivo pleitear na via administrativa a repetição do indébito.⁷⁵⁵

A segunda regra de decadência do sujeito passivo tem como hipótese a decisão que modifica a anterior, determinando o não pagamento do tributo. O desfazimento da decisão anterior tem que ocorrer antes do termo final da decadência estipulado na primeira regra de decadência, antes dos cinco anos contados da extinção do crédito pelo seu pagamento.⁷⁵⁶

A prescrição do direito do sujeito passivo possui três regras.

A primeira, e regra geral, prevê, como hipótese a não ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento, a não ocorrência de decisão administrativa denegatória da restituição, e o fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do sujeito passivo, cuja contagem inicia com a extinção do crédito, ou pagamento. A consequência é a extinção do direito de ação do sujeito passivo para pleitear judicialmente a

⁷⁵³ *Ibidem*, p. 253.

⁷⁵⁴ Embora a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e numerosos doutrinadores pátrios tenham alterado o *dies a quo*, no *autolancamento*, para a data da homologação expressa ou tácita do pagamento, em função da interpretação das expressões *extinção do crédito tributário*, prevista no art. 168, I, do CTN, e *pagamento antecipado*, previsto no art. 150, § 1º, do CTN, somando duplamente os cinco anos de prescrição, nossa posição é de que o prazo é quinquenal, contado do pagamento, conforme defende também SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento...*, *op.cit.*, p. 254. Deixaremos de aprofundar essa controversa questão, porque não é objeto deste trabalho, nesse momento.

⁷⁵⁵ *Ibidem*, p. 258.

⁷⁵⁶ *Idem*.

repetição do indébito. O prazo prescricional coincide com o prazo decadencial e ambas as regras operam simultaneamente.⁷⁵⁷

A segunda regra supõe a decisão administrativa denegatória da restituição, o fluxo de dois anos qualificados pela inércia do contribuinte, contados da decisão administrativa, nos termos do artigo 169 do CTN. O *dies ad quem* dessa regra deve ser coincidente ou posterior ao da regra anterior, porque sua interpretação deve ser mais benéfica ao sujeito passivo, possibilitando o acesso à via judicial independentemente da administrativa.

A terceira regra tem como hipótese a ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento, o fluxo de cinco anos e a inércia do sujeito passivo, contados da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória judicial ou administrativa, que havia determinado o pagamento do tributo, nos termos dos artigos 165, III e 168, II, do CTN. Da mesma forma que na regra anterior, o desfazimento da decisão anterior há de ocorrer antes do término do prazo decadencial estipulado na regra geral de prescrição do sujeito passivo.⁷⁵⁸

Pelas citadas regras de prescrição, e também pelas de decadência, expostas anteriormente, percebe-se que a tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco é equivocada. Considera, em primeiro lugar o *pagamento antecipado* previsto no artigo 150, § 1º, do CTN, um pagamento provisório, enquanto vimos tratar-se de um pagamento definitivo e apto a extinguir de plano o crédito tributário. Em segundo lugar, confunde a condição resolutiva, prevista no mesmo dispositivo legal, com condição suspensiva, porque retarda o efeito do pagamento para a data da homologação, enquanto vimos que o pagamento tem o efeito imediato de extinguir o crédito, e que a homologação nem sempre acontecerá, sendo a condição resolutiva um mero decurso de prazo quinquenal para a administração exercer o controle quanto ao procedimento de formalização do crédito instrumental, ou *autolancamento*, empreendido pelo sujeito passivo, podendo lançar de ofício as diferenças e omissões encontradas. Também não aceitamos a explicação de que é necessário aguardar o transcurso do prazo quinquenal para a “homologação tácita”. A condição resolutiva faz com que os efeitos do pagamento se operem desde logo, portanto, o crédito está extinto, podendo o sujeito passivo exercer seu direito de ação para reaver esse valor, desde que o faça no prazo prescricional de cinco anos.⁷⁵⁹

⁷⁵⁷ *Ibidem*, p. 259.

⁷⁵⁸ *Ibidem*, p. 260.

⁷⁵⁹ *Idem*, p. 266-270.

CONCLUSÃO

1. Foi a partir do século XVI que o Estado Moderno assumiu o monopólio na edição e aplicação das leis; na cobrança dos tributos; na emissão da moeda e nas milícias. A organização estatal de então começou a prestar serviços públicos aos súditos e o Direito Positivo tornou-se o único direito aplicado nos tribunais. Ocorre centralização do poder em quase todos os países europeus, com exceção da Alemanha e da Itália, o que motivou MAQUIAVEL a lançar sua teoria política na obra *O Príncipe*.

Nos séculos XVII e XVIII predominou o absolutismo, com ampla produção científica e literária acerca do conceito de Estado, culminando com a teoria da separação de poderes de MONTESQUIEU como reação radical a essa forma despótica de Estado. Surgiu a teoria do Estado Liberal-Democrático, fundada nas teses de MONTESQUIEU e ROSSEAU. A teoria racional de KANT alterou o foco da análise do conhecimento – do sujeito, como defendido por DESCARTES – para a razão. Seguindo a linha de KANT, HEGEL propôs a análise dialética – tese, antítese e síntese, que culminou com um novo conceito de história. No Direito, HEGEL defendeu a liberdade do querer, como manifestação do espírito objetivo, fundada na razão, que lhe confere validade. A missão do Estado, para HEGEL, é buscar a aplicação da justiça pelo direito. O Estado fundamenta a sociedade, e não os indivíduos, o que inverte a concepção contratualista.

MARX e ENGELS lançaram a teoria marxista, que partia da realidade social, das teorias econômicas de ADAM SMITH e RICARDO, e da filosofia hegeliana de FEUERBACH. O direito e o estado são vistos, na teoria marxista, como formas de ratificação da vontade dos dominadores em face dos dominados, com vistas a fortalecer e manter a classe dominante, e por esse motivo propunham sua paulatina substituição pela *ditadura do proletariado*, visando um novo modelo de estado com supressão da propriedade privada e dos meios de produção.

O capitalismo, fundado pela sociedade burguesa, monopolizou os meios de produção, manteve a divisão de classes e influenciou o Estado Liberal, especialmente na etapa industrial-concorrencial. O direito buscava proteger os indivíduos contra o estado, garantir o direito de propriedade, de expressão e de livre circulação de pessoas e bens, mas não acabou com as arbitrariedades e não garantiu justiça social.

Até meados do século XIX, o Jusnaturalismo imperava, ligando o direito às forças da natureza, vinculando a razão em substituição do divino, mas foi substituído, com o advento da Escola Histórica, pelo Positivismo Jurídico.

O século XIX foi marcado pela codificação e pela supremacia das leis sobre as demais fontes do direito. Houve redução do direito estatal ao direito positivo, construindo-se a Ciência do Direito.

A Escola de Viena pregou o formalismo dogmático e teve em Kelsen seu apogeu. No século XX, a teoria kelseniana defendia que Estado e Direito não existiam separados, sendo a expressão da unidade da normatividade jurídica, porque direito é estado e estado é direito positivo. A norma jurídica tornou-se o princípio e o fim do sistema e o estado foi identificado com o ordenamento jurídico, sendo também um sujeito de direitos e deveres, que possui funções públicas, as quais precisam ser identificadas como tais. O conceito de validade tem especial relevo nessa teoria para que se chegue ao fundamento de todo o ordenamento, ou seja, à norma fundamental. COSSIO, discípulo de Kelsen, lança sua teoria egológica, que transfere o foco da atenção da norma e do ordenamento para a conduta humana e com isso propicia a incorporação do Direito à vida social.

A partir da segunda metade do século XX, a teoria kelseniana passou a sofrer sérias críticas e novas teorias surgem, atualizando aquele pensamento. Norberto Bobbio contribuiu para a formação da Escola Analítica ou Positivismo Analítico, e aceitou as críticas à coerência do ordenamento e sua completude, entendendo que o ordenamento jurídico pode comportar duas normas incompatíveis e válidas, porque a compatibilidade não é um critério de validade. Admitiu que a interpretação do direito não se pode limitar à aplicação da lei, baseada em um procedimento puramente lógico, porque existem escolhas e avaliações pessoais que a informam.

Vários outros jusfilósofos lançaram suas teorias desde então, como John Rawls, J. Habermas e R. Alexy. Paralelamente, surge a Ciência que constrói o sentido jurídico das proposições normativas, denominada Semiótica Jurídica, e que influencia até os dias atuais o estudo do direito.

O Estado Social substituiu o Estado Liberal já no início do século XX, buscando suprir as faltas e falhas deixadas por esse modelo protecionista da propriedade e dos meios de produção, pouco preocupado com as questões sociais. São criados o Seguro Social, a

Previdência e a Assistência Social. A tributação torna-se, no Estado Social, mais expressiva e progressiva.

No entanto, não tardaram as críticas a esse modelo social de estado, tendo em HABERMAS seu maior opositor. Ocorre, nesse mesmo período, séria retração do mercado, gerando desemprego e um processo de desorganização, reordenação e flexibilização global do capital internacional. Um dos pontos mais criticados no Estado Social foi a dependência dos indivíduos e a ampla intervenção estatal, que se poderia converter em despolitização, abusos e cerceamento de liberdade, que poderia culminar no abandono da forma democrática de governo.

Surge o modelo neoliberal de estado, concomitante ao surgimento e concentração de corporações transnacionais, à formação de blocos econômicos, à integração dos mercados ante o capitalismo monopolista avançado, que transformou o capitalismo, gerando descentralização de poder, presença de novos sujeitos participantes, especificidade de pólos normativos, e práticas pluralistas.

O Neoliberalismo e as posições anti-estatais acabam por gerar um retrocesso, uma deslegitimação da regulação estatal, com fragmentação das instituições legitimadas para a edição regras jurídicas, originando o pluralismo jurídico. Afasta-se o estado de seu papel regulador e provedor das necessidades humanas, sofrendo progressiva desmoralização, o que dificulta sua intervenção e a busca da justiça social. A intenção do Estado Neoliberal era diminuir a intervenção estatal na atividade privada, para dar maior liberdade ao mercado, reduzindo a dimensão do Estado, para que os particulares assumissem funções antes exclusivamente ou prioritariamente públicas. Mas, como não ocorreu incentivo à participação no poder visando a promoção da democracia social, o Estado Neoliberal acabou por sofrer severas críticas, e, no final do século XX surgem teorias, como a da Terceira Via, de Anthony GIDDENS, que procuram encontrar alternativas.

O modelo de estado que se espera na atualidade, e que está sendo buscado pelos governantes da maioria dos países ocidentais democráticos, é o Estado Democrático Social e Participativo. A democracia, não mais meramente representativa, mas também participativa, que considere o indivíduo a partir de todas as perspectivas, e que ocupe novos espaços, não dominados pelas organizações hierárquicas ou burocráticas do antigo modelo estatal; que busque a igualdade social e econômica como fins e valores e não somente a igualdade jurídica.

A influência desse novo modelo de Estado Social e Participativo no Direito Tributário tem sido sentida, no Brasil, nos debates da Reforma Tributária, no controle dos gastos públicos, onde são questionados a carga tributária, a forma de imposição dos tributos e o destino dessas receitas. Da mesma forma, ocorre ampliação legal dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com a administração, para confiar ao particular tarefas que antes eram exclusivas do estado, no exercício da função administrativa.

2. Fatos são situações da vida que ocorrem por vontade humana ou por eventos da natureza. Fatos jurídicos são eventos materiais ou condutas humanas que, voluntária ou involuntariamente, interferem na ordem jurídica, porque o sistema normativo lhes atribui efeitos de direito.

A norma jurídica, embora abstrata, refere-se a um fato concreto de possível ocorrência, que corresponde à sua hipótese.

Os fatos jurídicos podem ser divididos, consoante a lição de Marcos Bernardes de MELLO, em: (1) fatos lícitos: (1.1) fatos jurídicos *stricto sensu*; (1.2) ato-fato jurídico; (1.3) ato jurídico *lato sensu*: (1.3.1) ato jurídico *stricto sensu* e (1.3.2) negócio jurídico. (2) Fatos ilícitos: (2.1) segundo o suporte fático: (2.1.1) fato ilícito *stricto sensu*, que também pode ser chamado de ato-fato ilícito ou ato ilícito civil; (2.1.2) fato ilícito criminal; (2.2) segundo a eficácia: (2.2.1) ato ilícito caducificante; (2.2.2) ato ilícito indenizatório; (2.2.3) ato ilícito invalidante.

Ato jurídico é o fato jurídico que tem por suporte fático um ato humano volitivo, consciente e dirigido à obtenção de um resultado protegido, permitido, não proibido e possível. A vontade, no entanto, pode não estar presente em todos os atos jurídicos, e portanto, também nos atos administrativos, como pondera Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO. O fato jurídico ocorre enquanto o ato jurídico decorre de uma pronúncia, declaração, constituindo-se de enunciados prescritivos.

O conceito de ato administrativo passou a ser construído a partir da Revolução Francesa, no intuito de separar a matéria que competia ao contencioso administrativo da matéria judicial. Atos administrativos eram somente os atos jurídicos emanados da administração, conceito que evoluiu para uma concepção orgânico-formal, dividindo-os em atos normativos e atos executivos, excluindo-se os atos jurisdicionais. Três teorias buscam explicar o ato administrativo como produto da função administrativa. A teoria

objetiva conceitua o ato administrativo a partir de seu conteúdo material, expresso no exercício da função administrativa. A teoria subjetiva considera administrativos os atos emanados dos órgãos administrativos, excluindo-se os legislativos e os judiciais. A teoria mista busca aplicar a teoria da separação dos poderes, mas não resolve a contradição no que fiz respeito à função jurisdicional.

Doutrinadores mais recentes, como A. GORDILLO e Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, admitem que o ato administrativo possa provir de entidades não estatais, ou de particulares, desde que atuem em nome do Estado. Essa verificação decorre do atual modelo de Estado, participativo e democrático.

A doutrina do Direito Administrativo não é uniforme quanto aos elementos que compõe o ato administrativo, pelo que adotamos a concepção de Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO. São elementos do ato administrativo: o conteúdo e a forma. São pressupostos do ato: (i) existência: objeto e pertinência do ato ao exercício da função administrativa; (ii) de validade: pressuposto subjetivo, que corresponde ao sujeito; pressuposto objetivo, que corresponde ao motivo e aos requisitos procedimentais; pressuposto teleológico, ou finalidade; pressuposto lógico ou causa e pressuposto formalístico ou formalização.

Do ato administrativo decorrem o ato-fato e o ato-norma.

Ato-fato é o ato praticado pelo agente da administração, ou em seu nome, que configura o fato jurídico suficiente, a fonte material, o processo para produção do ato-norma. É fato jurídico.

Ato-norma é a norma individual e concreta que tem como fonte material o ato-fato da autoridade administrativa competente, ou de quem lhe faça as vezes. O ato-norma é norma jurídica que difere da sentença judicial porque decorre do exercício da função administrativa, mesmo quando expedido por órgãos dos poderes legislativo e judiciário.

São pressupostos do ato-fato administrativo: (i) agente público competente; (ii) procedimento previsto na lei; (iii) motivo; (iv) publicidade.

São elementos do ato-norma administrativo: (i) motivação, ou descrição do motivo do ato; (ii) sujeitos ativo e passivo; (iii) conduta prescrita; (iv) variável relacional.

Tanto os pressupostos quanto os elementos compõem o ato-norma porque os primeiros fazem parte do *processo* e os últimos do *produto*.

3. O tributo é entendido como uma relação que une a administração ao contribuinte. Ambos, administração e contribuinte, estão submetidos à lei, unidos por uma linha horizontal, na advertência de FERREIRO LAPATZA.

O Direito Tributário Material estuda as normas relacionadas à obrigação tributária, seus elementos essenciais, o conteúdo da relação jurídica. O Direito Tributário Formal se ocupa das normas relativas ao procedimento para apuração e exigência do tributo – constituição do crédito tributário e lançamento; e das normas relativas ao regime jurídico da execução forçada do tributo.

O lançamento tributário é estudado no âmbito do Direito Tributário Formal.

Não há consenso na doutrina com relação ao conceito de lançamento, que ora é identificado como ato complexo, ora como ato administrativo, ora como a série de atos do procedimento. A palavra *lançamento* tem sido utilizada para designar diferentes realidades e momentos da atividade tributária. Diante da plurivocidade da linguagem, é possível considerar o lançamento em dois planos distintos: o plano fático e o plano normativo.

Lançamento é procedimento no plano fático e é ato-norma no plano normativo. Esse é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de SANTI, que não destoa da posição de J. Souto Maior BORGES, e de Estevão HORVATH, além de outros doutrinadores, ressalvadas as peculiaridades de cada uma das concepções acerca do tema.

O procedimento é fato necessário para a edição do ato-norma, mas não é fato suficiente, porque pode ser dispensado, embora esteja presente na maioria das situações, variando seu grau de complexidade. O procedimento pode consistir em simples atos ou em complexas atividades, mas via de regra está presente no processo de formalização do crédito que antecede o lançamento tributário.

O procedimento é conceituado pelo Direito Administrativo como a sucessão organizada de atos tendentes a um resultado final. Procedimento é processo que contém uma série de atos ordenados, e cada um deles conserva sua identidade funcional, possuindo autonomia relativa, cumprindo uma função própria. Todos os atos reunidos co-participam do resultado final, do ato-norma administrativo que do procedimento resulta.

Da interpretação da norma do artigo 142, do CTN, não se pode concluir que o lançamento seja procedimento, mas que o legislador elegeu a forma, o caminho, que deve a administração trilhar para formalização do ato administrativo do lançamento.

Lançamento é o ato jurídico administrativo tributário, resultado do procedimento de apuração da obrigação tributária, nascida com o fato jurídico tributário, que confere ao sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo previsto em lei, ou determinado pelo cálculo da alíquota sobre a base de cálculo.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento, nos artigos 147, 149 e 150, o que tem suscitado severas críticas da doutrina pátria, porque seriam apenas *singularidades procedimentais*, na concepção de Paulo de BARROS CARVALHO, para citar apenas um dos doutrinadores que se opõem a essa forma de classificação.

No entanto, mesmo ciente das críticas, entendemos conveniente a análise das modalidades de lançamento eleitas pelo legislador em conformidade com a participação do sujeito passivo na constituição do crédito tributário e no ato de lançamento. A participação do sujeito passivo no lançamento restringe-se ao procedimento, mas pela opção que fizemos, ele faz parte do ato do lançamento, como ato-fato, logo é importante a análise da forma como os atos do procedimento serão emitidos e por quem o serão, especialmente na atual configuração do Estado Democrático Social e Participativo, referido no primeiro Capítulo.

No lançamento de ofício, previsto no artigo 149, do CTN, não há participação do sujeito passivo na constituição do crédito e no ato-norma do lançamento. Todos os atos do procedimento são praticados por agente da administração, que expede o ato-norma de lançamento. No lançamento por declaração, previsto no artigo 147, do CTN, o sujeito passivo participa do ato de lançamento prestando informações e declarações à administração acerca da realização do fato jurídico tributário, sua qualificação jurídica, a base de cálculo e outros dados importantes para a formalização do ato-norma administrativo de lançamento, que incumbe à administração. No lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, toda a tarefa de apuração do crédito, para sua formalização, a identificação do fato jurídico tributário, sua qualificação jurídica, a identificação da base de cálculo e da alíquota aplicável, a quantificação do crédito, emissão de declaração ou informação ao Fisco e pagamento, fica a cargo do sujeito passivo, que promove todos os atos do procedimento e extingue o crédito sem qualquer manifestação prévia da administração.

4. As transformações pelas quais passou o Estado, o capitalismo e as relações socioeconômicas, transformaram também as relações entre a Administração Tributária e o contribuinte, exigindo deste maior participação na tarefa de apuração e

recolhimento do tributo. A privatização da gestão tributária, denunciada por FERREIRO LAPATZA, e outros doutrinadores, é a atribuição legal de deveres instrumentais aos sujeitos passivos, atividades antes confiadas exclusivamente à administração, no exercício da potestade de imposição, na lição de MICHELI.

O sujeito passivo não pratica atos administrativos ao cumprir os deveres instrumentais ou formais impostos pela lei, nem exerce a função administrativa em nome do Estado, porque age em nome próprio e cumprindo determinação legal.

A expressão *autolanzamiento* não é aceita no Brasil por força do contido no artigo 142 do CTN que dispõe competir exclusivamente à administração a emissão do ato do lançamento, e por esse motivo o legislador pátrio preferiu adotar a expressão *lançamento por homologação*.

No ordenamento jurídico espanhol – assim como na doutrina estrangeira – acolhe-se o termo *autoliquidación* como apto a conceituar o procedimento de apuração do crédito tributário pelo sujeito passivo. Seguimos os passos de HORVATH, para quem, também no Brasil, a utilização da expressão *autolanzamiento* em nada prejudica ou macula a cientificidade do estudo do lançamento. *Autolanzamiento* indica o procedimento de apuração – ato-fato – praticado pelo sujeito passivo; lançamento é o ato administrativo – ato-norma – praticado pela administração.

O *autolanzamiento* não se confunde com o ato administrativo do lançamento, este sim privativo da administração; corresponde a uma das formas pelas quais o procedimento de apuração do tributo acontece. Sendo o procedimento parte do ato de lançamento, corresponde a uma fase do ato administrativo.

A natureza jurídica do *autolanzamiento*, que no Brasil é chamado de lançamento por homologação, não é, também, questão pacífica na doutrina nacional ou estrangeira, e pode ser estudada a partir de cinco teorias.

A teoria que defende o *autolanzamiento* como meras operações intelectuais do sujeito passivo decorre da não aceitação de que o particular possa realizar o ato do lançamento, ou as operações necessárias para sua formalização, enquanto ato administrativo. No entanto, a crítica de RUIZ GARCÍA derruba os argumentos dessa teoria, ao aduzir que é possível aceitar que o sujeito passivo realize as operações necessárias à formalização do crédito, e isso não implica admitir que o *autolanzamiento* seja um ato jurídico autônomo, dotado de efeitos jurídicos próprios. É um ato de mera aplicação da norma tributária pelo

particular, e, como tal, não se limita a operações lógicas, contém cunho valorativo, pois a aplicação da norma jurídica exige mais que a subsunção do fato à norma, exige processo dialético, identificação de fatos e sua qualificação jurídica, interpretação da norma e implemento de atividades que expressam em maior ou menor grau um juízo de valor.

A teoria que defende o *autolancamento* como ato administrativo tácito foi difundida na Alemanha até meados da década de setenta do século XX, e prescrevia que o recebimento pela Administração da declaração do sujeito passivo, ou de particular em seu nome, correspondia ao ato administrativo tácito de lançamento. A doutrina espanhola, aceitando em parte essa teoria, admitia que a decisão da administração poderia ser tácita ou presumida, mas o contribuinte apenas propunha o ato de liquidação e a administração expressa ou tacitamente aceitava-o, promovendo o ato de liquidação ou de retificação. O silêncio da administração produziria os mesmos efeitos de um ato de lançamento, presumido, produzindo a liquidação provisória, sujeita a posterior comprovação para converter-se em definitiva, segundo o direito espanhol. Outros doutrinadores, como GOTA LOSADA e Estevão HORVATH, criticando essa teoria, entendem como atividade de arrecadação, ou de caixa, o pagamento do tributo pelo sujeito passivo no *autolancamento*. Tanto o pagamento quanto o recebimento seriam atos do procedimento de lançamento, mas atos que não se confundem com o ato administrativo. Não há ato presumido ou tácito da Administração, mas mera atividade de arrecadação, ou de caixa. FERREIRO LAPATZA, nessa mesma linha crítica, entende que o que acontece é a aceitação pela Administração das declarações do contribuinte e do ingresso de receita decorrente do pagamento do tributo sem sua prévia manifestação, com o que concordamos.

A teoria que defende o *autolancamento* como ato presumido de lançamento não merece prosperar, segundo a crítica lançada por RUIZ GARCÍA, porque seria impossível exigir que a administração, sempre que recebesse uma declaração do sujeito passivo contendo informações acerca do pagamento do tributo, emitisse um ato declaratório de concordância. O *autolancamento* é aplicado justamente porque a administração não tem condições de promover o lançamento de ofício, devido ao elevado número de contribuintes e devido à complexidade das relações socioeconômicas que constituem o fato jurídico tributário. O recebimento da declaração implica somente a confirmação do cumprimento dos deveres instrumentais e de dados formais. O silêncio da administração não traduz nem aceitação nem juízo de vontade que possa caracterizar o ato de lançamento.

O *autolancamento* equiparado a ato administrativo em geral, parte do princípio de que existem dois atos diferenciáveis: a declaração de fatos e dados relacionados ao fato jurídico tributário que deu início à obrigação tributária; e a operação de lançamento tributário. O primeiro não seria ato administrativo porque não praticado pela administração, mas o segundo a ele seria equiparado porque ao receber a declaração e o pagamento o Fisco manifesta tacitamente sua aceitação, e os particulares estão agindo por delegação da Administração. As mesmas críticas lançadas à teoria anterior servem para esta, acrescentando-se que o sujeito passivo não age em nome da administração ou por delegação dela, age em nome próprio, por força da obrigação de cumprir deveres instrumentais para formalizar o crédito tributário e efetuar seu pagamento antes de qualquer manifestação daquela. A função administrativa não é delegada ao sujeito passivo.

A teoria que defende o *autolancamento* como lançamento provisório e o lançamento emitido pela administração como definitivo, parte da premissa de que quando a administração verificar, no exercício do controle, que o sujeito passivo agiu corretamente na formalização do crédito, não há necessidade de emissão de um ato de liquidação, ou lançamento, o silêncio implica a aceitação do ato do particular, conferindo-lhe definitividade. Na doutrina espanhola, essa teoria é aceita, porque o ordenamento jurídico espanhol prevê o lançamento provisório e o lançamento definitivo, mas no Brasil, a definitividade está vinculada ao preenchimento de todos os elementos do ato-norma do lançamento, e até que seja anulado, o ato do lançamento é definitivo.

A teoria do *autolancamento* como ato de colaboração é aceita pela maioria da doutrina pátria e estrangeira, e é a teoria que adotamos para explicar a sua natureza jurídica, com a ressalva, porém, de que o lançamento por homologação previsto no ordenamento jurídico brasileiro contém dois momentos: o procedimento, ou ato-fato, e o ato-norma de lançamento, que é o ato administrativo. O primeiro, praticado pelo sujeito passivo em cumprimento de um dever legal, o segundo, pela administração, expressa ou tacitamente, pelo decurso do prazo quinquenal de decadência.

Dever e obrigação são expressões que comumente são utilizadas pelo legislador, e até pela doutrina, para designar a mesma realidade. Contudo, são expressões que designam realidades diferentes.

O dever corresponde à necessidade de que o particular adote um comportamento de fazer, não fazer ou tolerar. A obrigação pode consistir também naquele

comportamento, mas se articula em relação ao direito de outro sujeito e pode consistir em prestações forçadas que enriqueçam o patrimônio da administração.

No *autolançamento*, o dever corresponde à apuração do crédito tributário pelo procedimento e a apresentação da declaração ao Fisco. O pagamento decorre da obrigação. Esses dois momentos, dever e obrigação, compõem o lançamento por homologação, ou *autolançamento*, porque são praticados pelo sujeito passivo antes da manifestação da administração.

Os deveres instrumentais decorrem da potestade atribuída pelo ordenamento jurídico à administração e se extinguem após seu cumprimento. Aos deveres não correspondem direitos subjetivos.

A relação jurídica decorre da obrigação de cunho pecuniário, que corresponde a direito subjetivo do credor de exigir do devedor o pagamento do tributo.

No *autolançamento*, a atividade do sujeito passivo não se esgota no pagamento, que cumpre a obrigação, mas também no cumprimento dos deveres de colaboração, que propiciam maior participação democrática do particular no espaço estatal, e garante eficiente e rápido ingresso de receita, necessário para que a administração promova a redistribuição de riquezas através de serviços e bens a todos os cidadãos.

O dever instrumental, ou de colaboração, não é voluntário, mas determinado pela lei. A lei que o determinou constitui não somente um imperativo que decorre da potestade da administração, mas também e principalmente uma conquista dos cidadãos de maior participação democrática no espaço público. Estado e sociedade almejam o mesmo fim: o bem-estar social, logo, todos devem contribuir para esse objetivo. Os contribuintes são chamados a participar da administração tributária através de sua colaboração no cumprimento dos deveres instrumentais, que, no *autolançamento*, são tão importantes quanto o pagamento do tributo.

Os deveres instrumentais se submetem ao princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, da CF, logo, somente podem ser instituídos por lei.

A expressão *obrigação acessória*, utilizada pelo legislador pátrio, no artigo 113, do CTN, é imprópria, porque encerra dupla ambigüidade. Não se trata de obrigação, porque os deveres instrumentais não têm conotação econômica, e eles nem sempre serão acessórios, porque muitas vezes o sujeito passivo tem o dever de prestar declarações à administração, mas não de pagar o tributo, como nos casos de isenção.

A expressão deveres instrumentais ou formais é mais adequada, porque designa o instrumento pelo qual a administração pretende ver formalizados os atos que compõem a obrigação tributária, viabilizando o controle quanto ao cumprimento da prestação tributária.

O fato jurídico tributário desencadeia o nascimento da obrigação tributária e o lançamento é ato meramente declaratório daquela obrigação e constitutivo do crédito dela resultante, porque o formaliza, liquidando-o.

A obrigação tributária, designada de *principal* na norma do artigo 113, do CTN, não alcança a penalidade, como expressa seu § 3º, mas somente o tributo. O tributo decorre de hipótese lícita, logo não se pode confundir, ou albergar sob o mesmo conceito, duas realidades diferentes, duas normas autônomas.

Tanto a norma que juridiciza o fato jurídico tributário, quanto a norma sancionadora, são normas primárias que possuem a mesma estrutura dúplice: hipótese e conseqüente. No entanto, a norma de incidência juridiciza o fato jurídico e a norma sancionadora juridiciza o fato do não-pagamento do tributo, fazendo surgir a relação jurídica da multa.

A relação jurídica instrumental, que não tem caráter patrimonial, é, também, diversa tanto da relação jurídica tributária quanto da sancionadora.

A atuação do particular no cumprimento dos deveres instrumentais não é discricionária, mas vinculada. Não há manifestação de vontade do contribuinte, assim como não há também da administração na prática dos atos administrativos tributários.

Os deveres instrumentais não devem onerar excessivamente o sujeito passivo, nem se devem traduzir em atos complexos que dificultem sua compreensão e sua operacionalização, porque a administração não transfere o exercício de sua função pública administrativa aos particulares, pela lei, mas deles exige colaboração. Os particulares, por sua vez, não estão preparados técnica e juridicamente para cumprir deveres que excedam à razoabilidade.

Sempre que o sujeito passivo deixar de cumprir os deveres instrumentais no *autolancamento* e a obrigação de pagar o tributo, a administração deve promover o lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do CTN.

O prazo decadencial quinquenal é contado de acordo com o artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento

poderia ter sido efetivado, porque a administração não tomou conhecimento dos fatos através do sujeito passivo, mas teve que investigá-los.

Se o sujeito passivo, emite o *autolançamento*, formalizando o crédito instrumental em valores inferiores ao efetivamente devido, seja omitindo fatos ou quantificando erroneamente os informados, a administração deve promover o lançamento de ofício das diferenças apuradas, consoante prescrevem os §§ 2º e 3º do artigo 150, do CTN. O pagamento realizado deve ser respeitado, porque extingue o crédito a ele referente. O prazo decadencial quinquenal é contado de acordo com o artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, a partir do fato jurídico tributário, porque a administração tomou conhecimento de sua realização, através do cumprimento dos deveres instrumentais pelo sujeito passivo.

Não se confunde o lançamento de ofício que substitui o lançamento por homologação com o ato de homologação.

Da mesma forma não se pode confundir o lançamento com o auto de infração.

O auto de infração é ato de aplicação do direito, portanto inova o ordenamento jurídico, porque além de verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, identifica o ilícito tributário e lhe impõe a penalidade prevista em lei. É norma individual e concreta, que impõe a multa de mora, a multa pelo não-pagamento e a multa instrumental.

O auto de infração é o veículo, o suporte físico, que representa o enunciado da norma individual e concreta expedida em face do fato jurídico tributário, e para imposição das penalidades cabíveis. É fruto do exercício do ato-fato administrativo de formalização, fato que compõe o suporte fático do fato jurídico suficiente para produção do ato-norma.

Pode ou não conter o ato de lançamento, mas com ele não se confunde. Quando contém o lançamento trata-se do lançamento de ofício.

Lavrado o auto de infração, o sujeito passivo é notificado, podendo deixar transcorrer *in albis* o prazo para defesa administrativa, operando a preclusão administrativa; ou pode impugná-lo, instaurando-se o processo administrativo tributário que será decidido em primeira e em segunda instância.

O auto de infração pode ser emitido nos casos em que a lei prevê o lançamento por homologação, quando a administração verificar, ao exercer o controle, que o sujeito passivo omitiu fatos ou praticou ilícitos.

Nem todo ilícito tributário é ilícito criminal, como tal definido pelo Direito Penal. São independentes as instâncias tributária e penal, logo o processo penal independe do tributário e a recíproca é verdadeira.

Todas as sanções tributárias submetem-se ao princípio da reserva legal.

A notificação do lançamento, ou do auto de infração, não se confunde com aqueles atos, porque os pressupõem. O objetivo da notificação é conferir publicidade ao ato-norma, como exige o artigo 37, da CF.

A notificação é ato autônomo pelo qual a administração dá ciência ao sujeito passivo do lançamento de ofício ou por declaração, ou da sua concordância com o lançamento por homologação.

No lançamento por homologação onde houve pagamento, a notificação declara a concordância da Administração com o procedimento de *autolançamento*; onde não houve pagamento, a notificação tem a função de determinar o pagamento do tributo, com a incidência da multa de mora.

O ato de notificação não é ato-norma, porque não há relação jurídica intranormativa.

A edição do ato-norma de lançamento exige: (i) o fato jurídico tributário, que corresponde ao motivo do ato; (ii) o fato jurídico traduzido em linguagem onde se determina o montante do tributo e o sujeito passivo, formalizando-se o crédito, realizado por autoridade competente; e (iii) a notificação, que confere publicidade ao ato-norma.

O ato-norma administrativo possui estrutura dúplice: a hipótese e o conseqüente. Na hipótese da norma individual e concreta está a motivação do ato-norma de lançamento e a descrição do fato jurídico tributário, ou do motivo do ato. No conseqüente está a relação jurídica tributária intranormativa que veicula o crédito tributário, originado a partir da ocorrência do fato jurídico tributário.

A expressão crédito tributário é utilizada por SANTI para designar a relação jurídica intranormativa, que ocupa o lugar do prescritor na estrutura do ato-norma formalizador, e que pode ser expedido tanto pela administração quanto pelo sujeito passivo.

Enquanto a obrigação tributária corresponde à relação jurídica tributária que surge do fato jurídico, conferindo ao sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo, o direito de crédito corresponde à relação inversa dessa

mesma situação objetiva. O direito de crédito corresponde ao dever do sujeito passivo de pagar o tributo ao sujeito ativo.

Quando é a administração quem formaliza o crédito, por agente público competente, expede o ato-norma administrativo. Quando é o particular que quantifica o crédito cumprindo deveres instrumentais, expede o ato-norma formalizador instrumental. O crédito tributário é, portanto, lançado, quando expedido pela administração, e instrumental, quando formalizado pelo particular. Ambos obedecem ao mesmo regime jurídico tributário.

O crédito instrumental constituído pelo particular não é ato-norma de lançamento, porque lhe falta um dos pressupostos do ato-fato administrativo, o agente público competente. Mas, é ato-norma formalizador instrumental, que corresponde ao *autolançamento*, na acepção que adotamos.

A expressão lançamento por homologação encerra duplo significado: se a ênfase recair sobre a palavra lançamento, designa um lançamento já efetuado e sujeito à homologação; se a ênfase recair sobre a palavra homologação, indica o ato ou a atividade de homologação.

Homologar pressupõe uma comparação entre duas proposições prescritivas, duas relações jurídicas: a relação jurídica intranormativa presente no ato-norma formalizador instrumental – *autolançamento* – e a relação jurídica que decorre do ato-norma administrativo de lançamento tributário, editado pela Administração.

A homologação, segundo Souto Maior BORGES, corresponde ao ato administrativo de controle de legalidade da atividade exercida pelo particular na constituição do crédito. É um ato-norma.

A homologação não ocorre somente quanto ao pagamento, mas quanto ao procedimento de formalização do crédito, posto que é ato de fiscalização, ato que homologa a relação jurídica intranormativa, produto do cumprimento dos deveres instrumentais, na lição de Eurico Marcos Diniz de SANTI.

Se a administração, ao promover a comparação para o exercício do controle do *autolançamento*, expedir o ato-norma de lançamento, e se o crédito lançado coincidir com o crédito instrumental pago, haverá homologação e conseqüentemente extinção do mesmo. No *autolançamento* com pagamento, sem ato-norma de lançamento, ou crédito lançado, não há homologação expressa, e o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória de ulterior verificação no prazo quinquenal. A administração tem cinco anos para fiscalizar se o

montante do crédito apurado pelo particular está ou não em conformidade com a lei, e lançar de ofício, se encontrar irregularidades.

Não há homologação tácita, porque o ato-norma pressupõe manifestação da Administração. O silêncio não pode ser equiparado a ato de homologação porque é necessária a atividade de comparação, vertida em linguagem; a inércia não é ato, é fato, portanto, não é norma jurídica. É a decadência que se opera pelo transcurso do prazo quinquenal sem manifestação da Administração.

A condição resolutiva foi equivocadamente utilizada pelo legislador tributário, porque a norma do artigo 150, § 1º, do CTN, trata da decadência do direito do Fisco de lançar. A condição resolutiva, na doutrina do Direito Civil, não impede que o ato ou negócio jurídico gere efeitos desde logo, e se a condição se realizar, os efeitos futuros e os já gerados serão extintos. A condição resolutiva seria a não homologação, mas não é isso o que ocorre.

O pagamento extingue o crédito definitivamente, e se a não homologação vier a ocorrer, a administração lançará de ofício as diferenças apuradas no crédito lançado, mantendo-se íntegro o crédito instrumental pago, formalizado pelo particular. A homologação, no caso de pagamento do crédito instrumental, raramente acontecerá, porque a administração não está obrigada a emitir aquele ato-norma.

O pagamento extingue o crédito nos termos do artigo 156, VII, do CTN, e a administração terá um prazo decadencial de cinco anos, contados do fato jurídico tributário, segundo o artigo 150, § 4º, do CTN, para exercer o controle, a comparação entre o crédito lançado e o instrumental, e lançar de ofício as diferenças apuradas.

A revisão do lançamento implica a emissão de novo ato de lançamento, e pode ocorrer para controle de legalidade do lançamento de ofício, do ato administrativo da homologação expressa, e da norma individual e concreta produzida pelo particular. A administração deve exercer seu direito à revisão para emissão de novo ato de lançamento em substituição ao revisado, no prazo decadencial de cinco anos.

O ato-norma do lançamento é sempre definitivo, porque as normas jurídicas quando ingressam no ordenamento jurídico não são provisórias.

O crédito tributário é definitivo a partir do momento em que todos os atos do procedimento foram emitidos, completando-se as exigências contidas na lei. Se o crédito é formalizado pela administração, torna-se definitivo com a notificação do sujeito passivo. Se o

crédito é constituído pelo particular, torna-se definitivo com a sua quantificação e emissão de uma declaração, ou outro documento, entregue à administração, com ou sem o pagamento do tributo.

O crédito tributário não se torna definitivo somente depois de esgotados os prazos de defesa e de recurso, na esfera administrativa, mas a partir do momento em que o procedimento tenha esgotado seu objetivo de formalizar o crédito, dele tomando conhecimento o sujeito passivo.

A inscrição em dívida ativa do crédito tributário lançado ou instrumental, serve para fornecer à administração nova oportunidade de controle de legalidade, e para a emissão do título executivo extrajudicial apto a fundamentar a cobrança judicial do tributo.

Nessa etapa, a administração não pode modificar, alterar o lançamento ou o crédito instrumental formalizado, mas pode determinar a correção de vícios evitando futura nulidade do título.

O controle que é exercido no ato de inscrição refere-se não ao direito de lançar, mas aos requisitos de liquidez e certeza, necessários para a formação do título executivo.

O ato de inscrição não é ato tributário, porque seu objetivo não é a aplicação da lei material tributária ao caso concreto, é ato de verificação da ocorrência dos requisitos formais previstos na legislação. É ato administrativo, com autonomia estrutural e subordinação funcional, nos termos preconizados por Alberto XAVIER.

A decadência ocorre quando a lei prescreve um prazo, dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito se deva verificar, e nesse prazo ela não se verifica. A inércia do titular faz desaparecer o direito. A extinção do direito extingue também o direito de ação que lhe corresponda.

Embora a maioria dos doutrinadores defenda que os prazos de decadência não podem sofrer suspensão ou interrupção, em matéria tributária a interrupção ocorre a partir da decisão que anula o ato de lançamento.

A decadência faz desaparecer o direito subjetivo da exigência tributária, extinguindo também o débito do sujeito passivo, desintegrando o laço obrigacional. O direito não é extinto, mas fica despojado dos meios para que venha a ser judicialmente reconhecido.

A prescrição faz desaparecer o direito à ação, à tutela jurisdicional do estado, pelo decurso de certo lapso de tempo qualificado pela omissão do titular do direito.

São condições para que ocorra a prescrição: (i) existência de uma ação exercitável; (b) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; (iii) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; (iv) ausência de causas seccionantes de seu curso.

A prescrição admite causas suspensivas e interruptivas de seu curso. A interrupção ocorre por causa única e a suspensão exige duas causas simultâneas e intemporais, uma para determinar o início do prazo suspenso, outra para afastar a causa suspensiva.

Na interrupção, o prazo ocorrido antes de sua causa é totalmente desconsiderado, na suspensão somam-se os dois períodos em que o prazo correu.

A decadência e a prescrição podem ser estudadas como normas jurídicas gerais e abstratas, e como normas individuais e concretas. Ambas possuem estrutura dúplice: hipótese e conseqüente.

Tanto a decadência quanto a prescrição não ocorrem como fatos naturais, juridicamente se operam ante a produção de normas individuais e concretas, que devem ser analisadas separadamente, posto que algumas se aplicam à administração enquanto outras aos contribuintes.

São seis as regras jurídicas que prevêm a decadência do direito da Administração: (i) norma que estabelece a decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado; (ii) norma de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado e com notificação; (iii) norma de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado; (iv) norma de decadência do direito de lançar com pagamento antecipado, ilícito e notificação; (v) norma de decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior; e (vi) norma de decadência do direito de crédito do Fisco.

Quando o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental e efetua o pagamento do tributo, opera-se a extinção definitiva do crédito, nos termos do artigo 156, VII, do CTN. O prazo decadencial para homologação, ou para lançamento de ofício, é de cinco anos contados do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 150, *caput*, e § 4º, do CTN.

Se o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental e não paga o tributo, transfere à administração o dever de homologar ou não o *autolancamento*, expressamente, pela emissão de um ato-norma de homologação ou de um lançamento de ofício. A norma de decadência que se aplica é a do artigo 150, § 4º, do CTN, e não a do artigo 173, I, do CTN, porque quem formalizou o crédito instrumental foi o sujeito passivo, sem participação da

administração nessa tarefa. A administração possui cinco anos para emitir o ato-norma administrativo de lançamento contados do fato jurídico tributário.

Se o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental, mas paga o tributo em quantidade inferior à apurada, a administração deverá proceder ao lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, V, do CTN, mas tão somente com relação às diferenças não quitadas, pois o pagamento parcial extingue o crédito parcialmente. Ao lançar de ofício, a administração deverá também homologar expressamente o crédito parcialmente extinto, em ato próprio ou como ato integrante do lançamento de ofício. O prazo decadencial para emissão dos atos de homologação e lançamento de ofício é contado a partir do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, porque foi o sujeito passivo quem formalizou o crédito instrumental.

Diversa é a situação em que o sujeito passivo não formaliza o crédito instrumental, nem paga o tributo devido, descumprindo os deveres instrumentais. A administração deve lançar de ofício (art. 149, II, do CTN) aplicando-se a regra decadencial quinquenal prevista no artigo 173, I, do CTN, contando-se o *dies a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

Em havendo notificação expedida pela administração ao sujeito passivo, nos termos do parágrafo único do artigo 173, do CTN, não flui o prazo de decadência previsto no *caput* do mesmo dispositivo legal, porque o ato de notificação é o termo inicial de nova contagem de prazo decadencial. A notificação prevista no artigo 173, do CTN, é aquela que decorre dos casos onde o lançamento de ofício ocorrerá, porque quando o sujeito passivo promove o *autolançamento* para constituir o crédito instrumental, nos termos do artigo 150, *caput*, do CTN, e deixa de pagar o tributo, pode ocorrer a homologação expressa daquele crédito, sem lançamento de ofício. Se houver notificação, esse ato determinará nova contagem de prazo decadencial, que vinha sendo computado desde o fato jurídico tributário, consoante a norma do artigo 150, § 4º, do CTN.

A aplicação das normas do artigo 150 e seus §§, do CTN, ao lançamento por homologação, afasta a aplicação das normas do artigo 173 do mesmo Código, porque estas se referem somente ao lançamento de ofício.

A homologação do crédito instrumental sem pagamento pode ocorrer no mesmo instante em que é expedido o ato administrativo de inscrição em dívida ativa, com

posterior notificação do sujeito passivo para pagamento antes do ajuizamento da ação executiva.

A homologação do crédito instrumental não impede que a administração promova lançamento de ofício, relativamente aos fatos impositivos omitidos pelo sujeito passivo.

A hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, previstos na parte final do § 4º, do art. 150, do CTN, afasta a aplicação da regra de decadência que tem como *dies a quo* a data da realização do fato jurídico tributário. No entanto, não seria possível, ante a segurança jurídica, que não se computasse prazo algum de decadência nesses casos, pelo que optamos pela aplicação da regra contida no inciso I, do artigo 173 do CTN, contando-se o prazo quinquenal de decadência para lançar ou aplicar a penalidade tributária a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

A notificação do contribuinte tanto constitui administrativamente o fato do dolo, da fraude ou da simulação, quanto serve de medida indispensável para justificar ulterior lançamento, aplicando-se a regra do artigo 173, parágrafo único, do CTN.

A decisão que anula o lançamento, na esfera administrativa ou judicial, por vício formal ou material, determina a contagem de novo prazo decadencial quinquenal, a partir do momento em que se torna definitiva ou em que se opera o trânsito em julgado.

A norma que se refere à decadência do direito de crédito da administração está prevista no artigo 156, V, do CTN, e não se confunde com a norma de decadência do direito de lançar, prevista no artigo 173, I, do CTN. A primeira norma pressupõe crédito constituído extemporaneamente, e na segunda não se fala ainda em crédito constituído, ou em ato-norma de lançamento, mas em prazo para sua emissão.

A prescrição do direito de ação da administração possui seis regras.

Se o sujeito passivo constitui o crédito instrumental e não paga o tributo, realiza-se a formalização definitiva do crédito, como exige o *caput* do artigo 174 do CTN, e tem início a contagem do prazo prescricional para o exercício do direito de ação do Fisco, visando a cobrança executiva do crédito, desde que ausente qualquer causa suspensiva, e desde que a administração não tenha promovido o lançamento de ofício.

Se o sujeito passivo formaliza o crédito instrumental, não paga o tributo, mas há uma causa suspensiva da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito, a contagem do prazo prescricional inicia com a supressão dessa causa.

Se o sujeito passivo deixa de formalizar o crédito instrumental e a administração promove o lançamento de ofício, o prazo prescricional para a ação executiva é contado a partir da notificação do lançamento, nos termos dos artigos 145 e 174 do CTN, desde que não exista causa suspensiva da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento.

No caso de lançamento de ofício, com notificação, mas com causa suspensiva da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário, o prazo de prescrição é contado da data em que for suprimida a causa suspensiva.

Em tendo ocorrido uma das causas interruptivas do fluxo do prazo prescricional, ter-se-á um início de novo prazo de prescrição, que se pode dar com o despacho do juiz ordenando a citação, com o protesto judicial, com o ato judicial que constitua em mora o devedor, ou pelo reconhecimento do débito pelo devedor.

A sexta regra de prescrição diz respeito à prescrição não para o exercício do direito de ação, mas para extinção do próprio crédito, lançado ou instrumental, nos termos do artigo 156, V, do CTN.

A decadência do direito do sujeito passivo pode ser estudada a partir de duas normas. A primeira regra diz respeito à não ocorrência de desfazimento de decisão anterior ao pagamento, e o fluxo do prazo de cinco anos, qualificado pela inércia do sujeito passivo, contados da data da extinção do crédito pelo pagamento. O que se extingue é o direito do sujeito passivo à repetição do indébito, não o direito do Fisco de rever o *autolancamento*, homologar o crédito instrumental, ou lançar de ofício.

A segunda regra de decadência do direito do contribuinte tem como hipótese a decisão que modifica a anterior, determinando o não-pagamento do tributo. A decisão que modifica a anterior deve ser proferida antes do termo final da decadência prevista na primeira regra.

A prescrição do direito de ação do contribuinte possui três regras.

A primeira regra, geral, prevê como hipótese a não ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento, a não ocorrência de decisão administrativa denegatória da restituição e o fluxo do prazo de cinco anos, qualificados pela conduta omissiva do sujeito passivo, cuja contagem inicia com a extinção do crédito, que se dá com o pagamento. O prazo prescricional coincide com o decadencial, operando-se simultaneamente a extinção do direito e do direito de ação.

A decisão administrativa denegatória da restituição, o fluxo de dois anos qualificados pela inércia do sujeito passivo, contados da decisão administrativa, configuram a segunda norma, nos termos do artigo 169 do CTN. O *dies ad quem* dessa regra deve ser coincidente ou posterior ao da regra anterior, porque sua interpretação deve ser mais benéfica ao sujeito passivo.

A terceira regra tem como hipótese a ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento, o fluxo do prazo de cinco anos e a inércia do sujeito passivo, contados da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória judicial ou administrativa, que havia determinado o pagamento do tributo, nos termos dos artigos 165, III, e 168, II, do CTN. O desfazimento da decisão anterior deve ocorrer antes do término do prazo decadencial estipulado na regra geral.

A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear a repetição do indébito é equivocada porque não leva em consideração as regras de decadência e prescrição que se aplicam à administração e as que se aplicam ao sujeito passivo. Em segundo lugar, considera o pagamento antecipado previsto no artigo 150, § 1º, do CTN, um pagamento provisório, enquanto se trata de um pagamento definitivo, que extingue o crédito a ele correspondente de imediato. Confunde a condição resolutiva, prevista no mesmo dispositivo legal, com condição suspensiva, dilatando os efeitos que o pagamento do crédito gera. E, não considera a condição resolutiva contida no art. 150, § par. 1º, do CTN, como prazo decadencial do Fisco para homologar o *autolançamento*, promover o lançamento de ofício, e do contribuinte para pleitear a restituição do débito do Fisco, tendo como *dies a quo* a data do fato jurídico tributário para a administração, e a data do pagamento para o sujeito passivo.

A atual configuração do Estado Social de Direito Participativo e Democrático demonstra a necessidade de ampliação da participação do cidadão no espaço público estatal. O Direito Tributário não poderia manter-se distante dessa realidade, e o *autolançamento*, que constitui o procedimento de formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo, é uma decorrência daquele fenômeno participativo.

O esgotamento do modelo de Estado que emitia todos os atos jurídicos tributários levou o legislador a aceitar o fenômeno da participação e contemplar na legislação os deveres instrumentais que atribuem ao sujeito passivo a incumbência de formalizar o

crédito tributário, criando o *autolançamento*, não como ato administrativo, mas como procedimento que compõe o ato do lançamento por homologação.

O cumprimento dos deveres de colaboração pelo sujeito passivo, no *autolançamento*, não afastam a administração de sua função pública administrativa, mas permite que o crédito tributário seja formalizado e pago pelo particular, antes de sua manifestação. À administração incumbe, sempre, o dever de fiscalizar, de exercer o controle do procedimento realizado pelo sujeito passivo, mas o estado não está obrigado a emitir o ato de homologação, expressamente. O *autolançamento*, enquanto procedimento de formalização do crédito pelo sujeito passivo, foi concebido justamente para que a administração não tenha que emitir, em todos os casos, a homologação, pois se assim o fizesse, não haveria motivo para que fosse criada nova figura de lançamento, bastando a existência do lançamento de ofício.

Assim, entendemos o *autolançamento* como uma das formas de participação democrática do cidadão na atividade estatal de arrecadar, com a finalidade de redistribuir riquezas, de forma eficiente e célere, por meio de serviços e bens públicos a toda a sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALESSI, Renato. *Principi di Diritto Amministrativo*. 4. ed. Milão: Giuffrè, 1978.
- ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.
- AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. São Paulo: RT, 1964.
- ARANHA, Maria Lúcia de Arruda e MARTINS, Maria Helena Pires. *Filosofando: Introdução à Filosofia*. São Paulo: Moderna, 1996.
- ARANTES, Paulo Eduardo. *Hegel, Vida e Obra*. São Paulo: Nova Cultural, 1996 (Os Pensadores)
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969.
- AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Direito, Justiça Social e Neoliberalismo*. São Paulo: RT, 2000.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato Administrativo e Direitos dos Administrados*. São Paulo: RT, 1981.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca e ALMEIDA, Guilherme Assis. *Curso de Filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BOBBIO, Norberto. *As ideologias e o poder em crise*. 3. ed. Trad. João Ferreira. Brasília: Universidade de Brasília, 1994.
- _____. *Estado, Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política*. 8. ed. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- _____. *Igualdade e Liberdade*. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.
- _____. *O positivismo jurídico, Lições de filosofia do direito*. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. *Da Prescrição e da Decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. (s.l.): Alba, 1964.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSAGNE, Juan Carlos. *El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1974.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Teoria dos Atos Administrativos**. São Paulo: RT, 1973.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à Filosofia**. 9. ed. São Paulo: Ática, 1997.

CLÈVE, Clémerson Merlín. **Temas de Direito Constitucional (e de Teoria do Direito)**. São Paulo: Acadêmica, 1993.

CRETELLA JR, José. **Do Ato administrativo**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

DANTAS, San Tiago. **Programa de Direito Civil**. Parte Geral. Rio de Janeiro: Rio, 1979.

_____. **Tratado de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

DIEZ, Manuel Maria. *El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Argentina, 1961.

DREIFUSS, René. **Política, Poder, Estado e Força – Uma leitura de Weber**. Petrópolis: Vozes, 1993.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **El Hecho Generador de la obligación tributaria**. Buenos Aires: Depalma, 1964.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FARIA, José Eduardo (Coord) **Direito e Globalização Econômica. Implicações e Perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FERNANDEZ PAVES, Maria Jose. *La Autoliquidación Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. São Paulo, 1977.

_____. **Conceito de Sistema no Direito**. São Paulo, 1976.

_____. **Direito, Retórica e Comunicação**. São Paulo, 1973.

_____. **Função Social da Dogmática Jurídica**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1990.

GIDDENS, Anthony. **A Terceira Via – Reflexões sobre o impasse político atual e o futuro da social-democracia**. Trad. Maria Luiza X.de A.Borges. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GILISSEN, John. **Introdução Histórica ao Direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian. Trad. A.M. Hespanha e L.M. Macaísta. São Paulo: Malheiros, 1979.

- GOMES, Manoel Eduardo Alves Camargo e. Apontamentos sobre alguns impactos do projeto neoliberal no processo de formação de tutelas jurídicas-políticas. In: **Direito e Neoliberalismo, Elementos para uma leitura interdisciplinar**. Curitiba: Edibej, 1996.
- GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- GORDILLO, Augustin A. *El Acto Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1969.
- GRAU, Eros Roberto e GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- HABERMAS, Jürgen **Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980.
- _____. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- _____. **Mudança Estrutural da Esfera Pública**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.
- _____. **O discurso filosófico da Modernidade**. 3. ed. Trad. Ana Maria Bernardo *et alii*. Portugal: Dom Quixote, 2000.
- HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Estética, a idéia e o ideal, e Estética, o belo artístico ou o ideal**. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Nova Cultural, 1996. (Os Pensadores).
- HOBBS, Thomas. **Do Cidadão**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- HORVATH, Estevão. **Aspectos Teóricos do Lançamento Tributário no Direito Positivo Brasileiro**. São Paulo, 1989. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- _____. *La autoliquidación tributaria*. Madrid, 1991. Tese (Doutorado) - *Universidad Autonoma de Madrid*.
- _____. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.
- KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Trad. Valerio Rohden e Udo Baldur Moosburger. São Paulo: Nova Cultural, 1996. (Os Pensadores).
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LACOMBE, Américo Masset. **Obrigação Tributária**. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996.
- LAUBADÈRE, André de. *Manual de Derecho Administrativo*. Bogotá: Temis, 1984.
- LEITE VIEIRA, Maria Leonor. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.
- LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o governo civil e outros escritos**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética e ICET, 2002.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do Lançamento Tributário – Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MARÍN, Fernando Fernández. *Las liquidaciones tributarias*. Granada: Comares, 2000.
- MARINS, James. Lançamento Tributário e Decadência, in MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética e ICET Fortaleza, 2002, p. 308-329.

- MARQUES, José Frederico. **Instituições de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1962.
- MARTINEZ DE PISON, Juan Arrieta. *Las Actas de La Inspección de los Tributos*. Madrid: Civitas, 1994.
- MARTINS NETO, João dos Passos. **Não-Estado e Estado no Leviatã de Hobbes**. Santa Catarina: OAB/SC, 1999.
- MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 3. ed. São Paulo: RT, 1999.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 1985
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de. **O Espírito das Leis**. Trad. Fernando Henrique Cardos e Leôncio Martins Rodrigues. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- _____. **Direito da Participação Política: legislativa, administrativa, judicial: fundamentos e técnicas constitucionais da legitimidade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- _____. **Sociedade, Estado e Administração Pública**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1995.
- _____. Tendências da Administração Pública. In TELLES, Antonio A. Queiroz e ARAÚJO, Edmir Netto de (Coord.). **Direito Administrativo na Década de 90 (Estudos Jurídicos em homenagem ao Prof. J. Cretella Jr.)**. São Paulo: RT, 1997, p. 65-107.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.
- OLIVEIRA, Odília. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Ato Administrativo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2001.
- PEREIRA, André Gonçalves. **Erro e Ilegalidade no Acto Administrativo**. Coimbra: Ática, 1975.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español*. Madrid: Dykinson, 1997.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, e PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. **Fundamentos de Derecho Tributario**, 3 ed. Madrid: Edersa, 1998.
- PEREZ DE AYALA, José Luis, e GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Eusébio. **Derecho Tributario II**. Salamanca: Plaza Universitaria, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Parte General. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- RIVERO, Jean. **Direito Administrativo**. Coimbra: Almedina, 1975.
- ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência do direito de constituir o crédito tributário - perigoso precedente jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 11, p.80-85, ago.1996.
- ROSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social e Discurso sobre a Economia Política**. Trad. Márcio Pugliesi e Norberto de Paula Lima. 7. ed. São Paulo: Hemus.
- ROTH, André-Noël, O Direito em crise: fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (Org.) **Direito e Globalização Econômica, implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- RUIZ GARCIA, José Ramon. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Civitas, 1987.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 10. ed. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1993.

SALDANHA SANCHES, J.L. **A Quantificação da Obrigação Tributária**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTOS, Boaventura de Sousa. A Reinvenção Solidária e Participativa do Estado. *In: Seminário Internacional e Reforma do Estado*. São Paulo, 1998.

_____. O direito e a comunidade – As transformações recentes na natureza do poder do Estado no Capitalismo avançado. *In: Estado, Participação Política e Democracia*. Brasília: CNPq, 1985.

SIEBENEICHLER, Flávio Beno. **Jürgen Habermas, Razão comunicativa e emancipação**. 3 ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1994.

SKINNER, Quentin. **As fundações do pensamento político moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SOUTO MAIOR BORGES, José. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 84, p.64/74, 1987

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 70.

VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, p.89-106, ago. 2002.

_____. **Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilinares brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Finanzas, Derecho financiero e tributario**. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.

WARAT, Luis Alberto. **Abuso del Derecho y Lagunas de la Ley**. Buenos Aires, 1969.

_____. **El Derecho y su lenguaje**. Buenos Aires: 1976.

_____. **Introdução Geral ao Direito, vol II: A epistemologia jurídica da modernidade**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1995.

_____. Mito e Direito. **Revista do CCJEA**, vol. 2, n. 3, 1977.

_____. **Semiótica y Derecho**. Buenos Aires: 1972.

WEBER, Max. **Economia y Sociedad**. México: *Fondo de Cultura Economica*, 1984.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Trad. de Marcos G. Montagnoli. Coord. Emmanuel Carneiro Leão. Petrópolis: Vozes, 1994. (Pensamento Humano).

WOLKMER, Antonio Carlos. **Elementos para uma crítica do Estado**. Porto Alegre. Sérgio Fabris, 1990.

_____. **Pluralismo Jurídico: Fundamentos para uma nova cultura do Direito**. São Paulo: Alfa-Omega, 1997.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato , do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.