

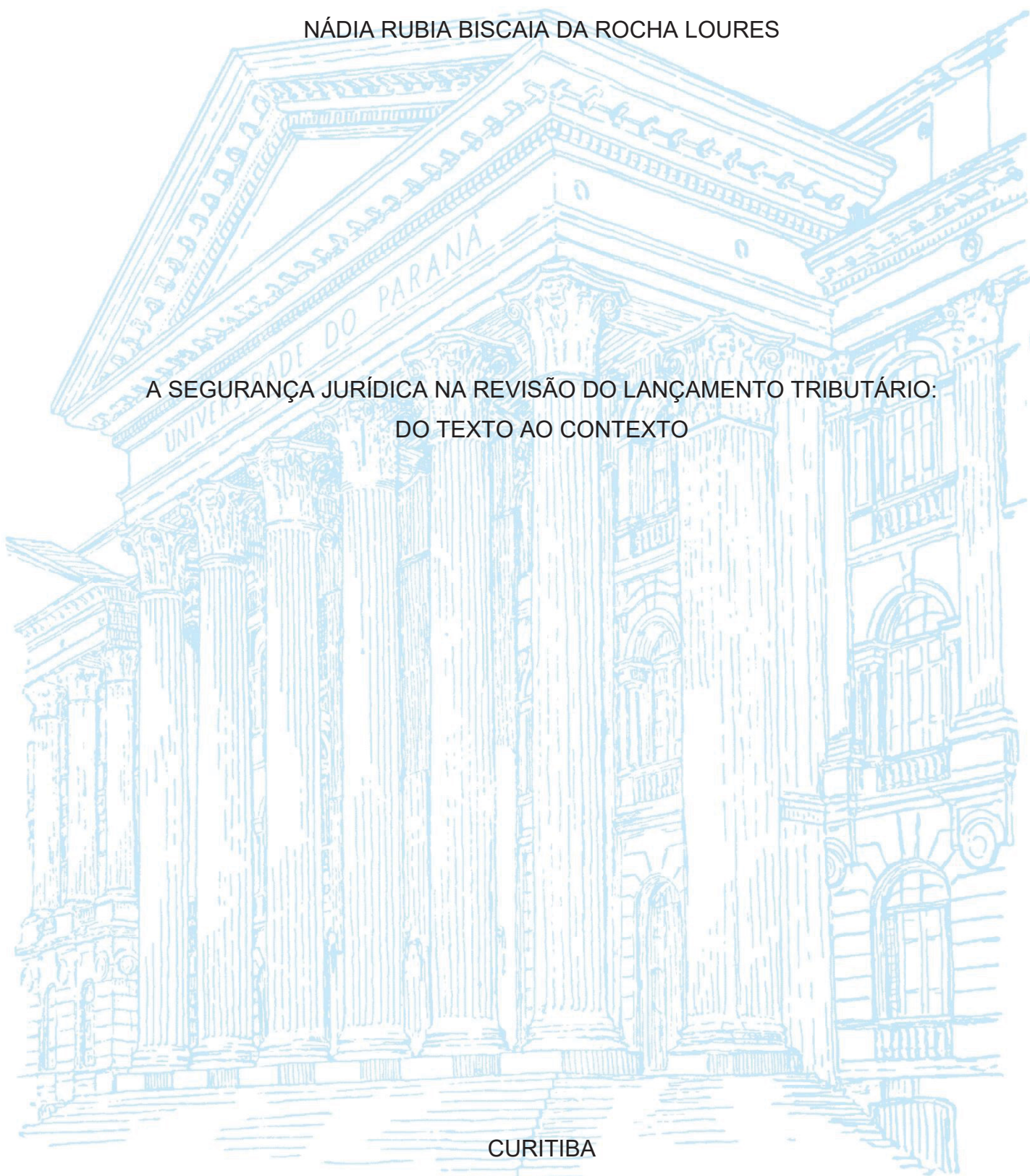
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

NÁDIA RUBIA BISCAIA DA ROCHA LOURES

A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:
DO TEXTO AO CONTEXTO

CURITIBA

2022



NÁDIA RUBIA BISCAIA DA ROCHA LOURES

A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:
DO TEXTO AO CONTEXTO

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito de Estado.

Orientador Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2022

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Loures, Nádya Rubia Biscaia da Rocha

A segurança jurídica na revisão do lançamento tributário:
do texto ao contexto / Nádya Rubia Biscaia da Rocha Loures.
– Curitiba, 2022.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do
Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-
graduação em Direito.

Orientador: José Roberto Vieira.

1. Direito - Linguagem. 2. Incidência tributária. 3. Norma
jurídica. 4. Lançamento tributário. 5. Processo administrativo.
6. Segurança jurídica. 7. Direito tributário. I. Vieira, José
Roberto. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecário: Pedro Paulo Aquilante Junior – CRB-9/1626

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRA EM DIREITO

No dia vinte e sete de setembro de dois mil e vinte e dois às 13:30 horas, na sala 311 - Sala de Videoconferências, Praça Santos Andrade, 50 - Prédio Histórico da UFPR - 3º Andar, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação da mestranda **NADIA RUBIA BISCAIA DA ROCHA LOURES**, intitulada: **A Segurança Jurídica na Revisão do Lançamento Tributário: Do Texto ao Contexto.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: JOSÉ ROBERTO VIEIRA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), ESTEVAO HORVATH (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - USP), ANDRÉ PARMO FOLLONI (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATOLICA DO PARANÁ- PUCPR). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestra está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 27 de Setembro de 2022.

Assinatura Eletrônica

28/09/2022 14:59:44.0

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

09/10/2022 20:48:21.0

ESTEVAO HORVATH

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - USP)

Assinatura Eletrônica

28/09/2022 06:49:11.0

ANDRÉ PARMO FOLLONI

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATOLICA DO PARANÁ- PUCPR)

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **NADIA RUBIA BISCAIA DA ROCHA LOURES** intitulada: **A Segurança Jurídica na Revisão do Lançamento Tributário: Do Texto ao Contexto.**, sob orientação do Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestra está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 27 de Setembro de 2022.

Assinatura Eletrônica

28/09/2022 14:59:44.0

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

09/10/2022 20:48:21.0

ESTEVAO HORVATH

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - USP)

Assinatura Eletrônica

28/09/2022 06:49:11.0

ANDRÉ PARMO FOLLONI

Avaliador Externo (PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ- PUCPR)

À minha família e marido, raiz e flor;
Ao Mestre, Professor Doutor José Roberto Vieira, inspiração.

“[...] Por onde começar ? Por enquanto, unicamente tenho clara a escolha de um título e o sabor de um discurso inesperado o qual, como o sonho, pode fazer falar tudo, até o que em mim é estranho. Escrever é sempre correr o risco de devolver ao desejo sua liberdade. É um devir-escritura com o que se aceita o irresistível convite de falar tudo ainda – e sobretudo – sem mesmo sabê-lo claramente”.

Luiz Alberto WARAT¹

¹ **A ciência jurídica e seus dois maridos**, p. 15.

RESUMO

O presente estudo objetiva investigar as particularidades da revisão administrativa do Lançamento Tributário, sob o influxo da Segurança Jurídica. Ao reportar a análise em termos de texto e contexto, intenta-se, de um lado, explorar o conteúdo em perspectiva normativa – a mensagem do legislador – nos aspectos estático e dinâmico; e, de outro, detalhar o sentido e o significado da coerência e da estabilidade, no âmbito do sistema jurídico, com a finalidade de evidenciar caminhos, ou, no mínimo, clareiras, de realização ampla das garantias fundamentais inerentes à relação jurídica tributária. Em vista dessa delimitação, reserva-se um primeiro momento de investigação ao estabelecimento das premissas que informam a pesquisa. Nesse sentido, percorre-se o plano da delimitação do conceito de Direito e da compreensão de seus âmbitos positivo e científico, evidenciando o fenômeno linguístico e comunicacional que é. Exploram-se, pois, as dimensões da semiótica, no domínio próprio da Semiótica. E aportam-se excertos da Teoria da Norma Jurídica e da Norma Jurídica de Incidência Tributária. Em um segundo momento, imergindo na temática proposta, busca-se explicitar os traços característicos e funcionais do Lançamento Tributário, delimitando, na sequência, os termos da revisibilidade administrativa. Neste âmbito, a pretensão será aquela de certificar o Processo Administrativo como aparato revisional, precisando seus fundamentos “na” e “da” Constituição Federal. Na sequência, o tema será direcionado aos contornos da Segurança Jurídica, de modo a compreender, neste tópico final, a robustez do dever de autovinculação e das contenções fundamentais que incidem sobre a obrigação tributária. Pretende-se sustentar, a partir desta investigação, a existência de caminhos de racionalização e de tutela igualitária no perímetro do Processo Administrativo, instrumento próprio para o controle de juridicidade do ato de lançamento. Inferir-se-á, pois, que esses caminhos se apresentam diretamente relacionados à compreensão da coerência e da estabilidade, concebidas no íntimo da Segurança Jurídica, desempenhando a fundamental função de redução da litigiosidade no campo do Direito Tributário Material.

Palavras-chave: Direito e Linguagem. Norma Jurídica de Incidência Tributária. Lançamento Tributário. Revisão Administrativa. Processo Administrativo. Segurança Jurídica.

RESUMEN

El presente estudio tiene como objetivo investigar las particularidades de la revisión administrativa de la liquidación tributaria, bajo la influencia de la Seguridad Jurídica. Al relatar el análisis en términos de texto y contexto, se pretende, por un lado, explorar el contenido en una perspectiva normativa – el mensaje del legislador – en los aspectos estático y dinámico, y, por otro lado, detallar el sentido y el significado de coherencia y de estabilidad en el ámbito del sistema jurídico, con el propósito de señalar caminos, o al menos, calveros, de amplia realización de las garantías fundamentales inherentes a la relación jurídica tributaria. Ante esta delimitación, se reserva un primer momento de investigación para el establecimiento de las premisas que informan la investigación. En este sentido, se recorre el plan de delimitación del concepto de Derecho y de la comprensión de sus alcances positivo y científico, haciendo evidente el fenómeno lingüístico y comunicacional que él es. Por ello, se exploran las dimensiones de la semiósis, en el dominio propio de la Semiótica. Y se aportan extractos de la Teoría de la Norma Jurídica y de la Norma Jurídica de Incidencia Tributaria. En una segunda fase, adentrándose en el tema propuesto, buscamos explicar los rasgos característicos y funcionales de la Liquidación Tributaria, delimitando, en la secuencia, los términos de la revisión administrativa. Mientras tanto, la intención será certificar el Proceso Administrativo como un aparato de revisión, precisando sus fundamentos “en” y “desde” la Constitución Federal. En seguida, el tema será dirigido a los contornos de la Seguridad Jurídica, a fin de comprender, en un último tema, la robustez del deber de auto vinculación y de las restricciones fundamentales que afectan la obligación tributaria. Con base en esta investigación, se pretende sustentar la existencia de vías de racionalización y de tutela igualitaria en el recinto del Proceso Administrativo, instrumento propio para el control de la legalidad del acto de determinación tributaria. Se inferirá, por lo tanto, que estos caminos están directamente relacionados con la comprensión de la coherencia y de la estabilidad, concebidas en el íntimo de la Seguridad Jurídica, jugando un papel fundamental en la reducción de la litigiosidad en el campo del Derecho Sustantivo Tributario.

Palabras-chave: Derecho y Lenguaje. Norma Jurídica de Incidencia Tributaria. Liquidación Tributaria. Revisión Administrativa. Proceso Administrativo. Seguridad Jurídica.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – FATORES DA COMUNICAÇÃO VERBAL EM ROMAN JAKOBSON...43	43
FIGURA 2 – A FUNÇÃO SÍGNICA TRIÁDICA EM OGDEN E RICHARDS.....50	50
FIGURA 3 – NORMAS PADRÕES DE INCIDÊNCIA 106	106
FIGURA 4 – ESTRUTURA LÓGICA DA RMIT 107	107
FIGURA 5 – ESTRUTURA DA RELAÇÃO JURÍDICA 118	118
FIGURA 6 – REPRESENTAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO 144	144
FIGURA 7 – PLANOS DO EVENTO, DO FATO E DO FATO JURÍDICO 156	156
FIGURA 8 – VÍCIOS FORMAIS E MATERIAS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .199	199

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
METODOLOGIA	20

PRIMEIRA PARTE: DEMARCAÇÃO DAS PREMISSAS DO ESTUDO

CAPÍTULO 1 – O DIREITO E A LINGUAGEM	22
1.1 O DIREITO COMO OBJETO DE ESTUDO	22
1.1.1 O Conceito de Direito	22
1.1.2 Direito, Ciência e Sistema	30
1.2 O DIREITO E A INEVITABILIDADE DA LINGUAGEM	35
1.2.1 O Direito em Dimensão Linguística	35
1.2.2 As Funções da Linguagem	41
1.2.3. A Semiótica e o Signo: do Recorte às Significações	46
1.2.3.1 Considerações Introdutórias	46
1.2.3.2 O Signo e a Função Sígnica	49
1.2.3.2 AS Dimensões de Semiose	54
CAPÍTULO 2 – A NORMA JURÍDICA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	63
2.1 EXCERTOS DA TEORIA DA NORMA JURÍDICA	63
2.1.1 Do Enunciado à Proposição e ao Juízo	63
2.1.2 Norma Jurídica e Ordenamento	66
2.1.3 A Norma jurídica “Completa” e a Estrutura Lógica	74
2.1.4 Classes de Normas Jurídicas	85
2.1.5 Aspectos da Incidência	96
2.2 EXCERTOS DA NORMA JURÍDICA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	100
2.2.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária	100
2.2.2 O Formal e o Material do Direito Tributário	108
2.2.3 A Relação Jurídica Tributária	115
2.2.3.1 Do Fato-Causa ao Fato-Efeito	115
2.2.3.2 O Fato-Efeito Tributário, a Obrigação e o Crédito	120

SEGUNDA PARTE: A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO TEXTO AO CONTEXTO

CAPÍTULO 3 – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	132
3.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	132
3.1.1 Considerações Introdutórias	132
3.1.2 Lançamento Tributário em Linguagem Prescritiva	134
3.1.3 Lançamento Tributário em Linguagem Descritiva	142
3.1.3.1 Considerações Introdutórias	142
3.1.3.2 Entre Norma, Procedimento e Ato	143
3.1.3.2.1 Lançamento como Procedimento	145
3.1.3.2.2 Lançamento como Ato Administrativo	149
3.1.3.2.4 Lançamento como Norma	162
3.2 O ATO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO	167
3.2.1 Lançamento e a Teoria Dos Atos Administrativos	167
3.2.1.1 Considerações Introdutórias	167
3.2.1.2 Retentiva Preliminar: A Teorização de Ruy Cirne Lima	170
3.2.1.3 Excertos Teóricos Classificatórios	177
3.2.1.4 Elementos, Pressupostos e Atributos do Ato Jurídico Administrativo	180
3.2.2 Lançamento Definitivo e Auto de Infração	185
CAPÍTULO 4 – A REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	190
4.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DA REVISÃO DO LANÇAMENTO	190
4.1.1 Considerações Introdutórias	190
4.1.2 O Vocábulo “Revisão”: Sentido e Alcance	192
4.1.3 Limites e Propósito da Revisibilidade	200
4.2 A INSTRUMENTALIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO	206
4.2.1 Revisibilidade e Processo	206
4.2.2 A Noção Fundamental de Processo Administrativo	210
4.2.2.1 Processo e Procedimento: Distinção Conceptual	210
4.2.2.2 A Processualidade Administrativa	219
4.2.3 Processo Administrativo Tributário	227

CAPÍTULO 5 – A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	234
5.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DE SEGURANÇA JURÍDICA	234
5.1.1 Considerações Introdutórias	234
5.1.2 A Segurança Jurídica como Princípio	239
5.1.3 A Eficácia da Segurança Jurídica: o “ <i>Ante</i> ” e o “ <i>Post</i> ”	249
5.2 A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	252
5.2.1 Considerações Introdutórias	252
5.2.2 A Coerência na Revisão do Lançamento Tributário	257
5.2.2.1 A Autovinculação Administrativa	257
5.2.2.2 A Vinculação aos Precedentes	261
5.2.3 A Estabilidade na Revisão do Lançamento Tributário	266
5.2.3.1 A Consolidação Jurídica e Fática das Situações	266
5.2.3.2 As Práticas Reiteradas da Administração Pública	269
CONCLUSÃO	270
REFERÊNCIAS	276
DOCUMENTOS ACESSADOS	299

INTRODUÇÃO

A concepção da presente proposta de investigação decorre da inquietude quanto à intensificação da complexidade do sistema tributário nacional, e a respectiva projeção de efeitos, variados, no campo da relação jurídica tributária, notadamente no que diz respeito ao “[...] *déficit para os direitos fundamentais do contribuinte*[...](sic)”².

O estado da arte do Direito Tributário Brasileiro consolida, empiricamente e em numerosas oportunidades, a existência de um círculo vicioso³. A relação entre o Estado e o contribuinte-cidadão é permeada pela fragilidade de manutenção dos elementos próprios do Princípio da Segurança Jurídica, a exemplo da estabilidade e da coerência sistêmica, podendo ser traduzida pela típica relação entre a caça e o caçador – o lobo e o cordeiro – seja no âmbito material, na produção do direito orgânico, seja no âmbito formal, quando da aplicação e gestão de tributos.

É certo que, à medida que o Estado transmuta e progride nos campos econômico e social, equitativamente evolui sua percepção quanto à necessidade de manutenção da ordem tributária, posto que meio substancial de seu financiamento, resultando na instrumentalização de novos plexos impositivos de conteúdo econômico ou, ainda, de caráter instrumental⁴. Nesse contexto, a determinação e a constituição do crédito tributário – conversão dos eventos tributários em fatos e a respectiva indicação dos dados componentes da relação jurídica – mediante possível participação dos particulares, contribuintes, é realidade empírica indiscutível⁵. A eventual delegação da produção da norma individual e concreta ao sujeito passivo,

² Fernando Aurélio ZILVETI, **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário, p. 467.

³ Caracterizada pela ambivalência e imprevisibilidade – Ricardo Lodi RIBEIRO, Globalização, sociedade de risco e segurança, *passim*. Carlos Otávio Ferreira de ALMEIDA: “[...] o Fisco enxerga apenas sonegadores, [e] os contribuintes identificam autoridades vingativas e oportunistas [...]” – Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil, in **Revista direito tributário atual**, p. 446.

⁴ José CASALTA NABAIS: “Assim ocorre na generalidade dos actuais estados sociais, em que a realização de um determinado nível dos direitos económicos, sociais e culturais tem por exclusivo suporte financeiro os impostos” – Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal, in **Revista Fórum de Direito Tributário**, p. 5. Stephen HOLMES, Cass R. SUNSTEIN: “[...] os direitos dependem do governo, ou seja, do Estado, deve-se acrescentar uma consequência lógica rica em implicações: os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos” – **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos, p. 5.

⁵ Paulo de Barros CARVALHO: “[...] uma coisa é o objeto da obrigação: no caso, a conduta prestacional de entregar uma porção de moeda; outra, o objeto da prestação, representando aqui pelo valor pecuniário pago ao credor ou por ele exigido” – **Curso de direito tributário**, p. 436. *Idem*, **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência, p. 302. *Ibidem*, p. 436.

de quem se espera, igualmente, o respectivo cumprimento da obrigação tributária, conduz a Administração Pública à posição de vigilante, “[...] *meramente controladora da conduta dos administrados*”⁶.

Com efeito, em face da especificidade, dinamicidade e complexidade que envolvem o sistema tributário, a atividade administrativa de “[...] *verificação da compatibilidade dos comportamentos dos contribuintes com os mandamentos legais* [...]”, que também poderá ser denominada como “*ato administrativo verificador*”, ingressa necessariamente, no processo de interpretação, buscando significados e significações⁷. Ocorre que, não raramente, a tradução de um evento em fato acaba por não retratar precisamente as características da realidade observada, debilitando as estruturas da relação jurídica tributária, ocasionando “[...] *consequências normativas tributárias – que dela decorrerão automaticamente [...] – gravíssimas e que para serem reparadas exigirão a movimentação de um aparato normativo extraordinário*”⁸. Isso, importante observar, em muito devido à especificidade do ramo do Direito Tributário e à dinamicidade própria do sistema tributário.

É diante desse cenário, portanto, em que a insuficiência técnica do Estado diante dos mecanismos do sistema tributário se torna relevante; despontando a importância do tema de controle administrativo da Legalidade dos atos levados a efeito no âmbito da administração pública, notadamente no que diz respeito à revisão do Lançamento Tributário e à formação do Processo Administrativo.

A problemática da adequação da Administração Pública aos direitos e deveres que circundam a relação jurídica tributária não passou despercebida por Victor UCKMAR⁹. Na literatura brasileira, Sérgio André ROCHA identificou a ausência de reconhecimento da importância do processualismo administrativo para o

⁶ Por meio da instituição massificada de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – Sérgio André Rocha, **Processo Administrativo Fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, p. 515. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: linguagem e método**, p. 538.

⁷ A exemplo da enorme quantidade de informações e da diversidade de interesses – Humberto ÁVILA, **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização do direito tributário, p. 40-41. Sérgio André ROCHA, **Estudos de direito tributário**: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional, p. 183.

⁸ J. A. Lima GONÇALVES, Lançamento (meditação preliminar), in Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, **Direito tributário**, p. 162.

⁹ Victor UCKMAR: “*Pero la legislación “cierta” para um Fisco “equitativo”, “eficiente” y “transparente” no es suficiente para la seguridad jurídica de los contribuyentes; es necesaria también una adecuada Administración: lastimosamente esta última falta con frecuencia*” – *El sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes*, in Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, **Direito tributário**, p. 113.

funcionamento do sistema tributário, sobretudo diante do entendimento – com notável influência de Alberto XAVIER – de que aquele “[...] *não é concessão do Poder Público aos administrados, mas antes direito destes em face daquele*”¹⁰.

Esta é, pois, a delimitação do tema. Perante a relevância do controle do ato administrativo de lançamento, adotando a investigação dos traços do Processo Administrativo de Direito Tributário, na perspectiva da equalização da relação jurídica tributária, busca-se, mediante estudo do ordenamento jurídico brasileiro, evidenciar que a tributação é um instrumento, e não o fim em si mesmo, e que o sistema jurídico tributário deve ser instruído de conformidade com os traços e propósitos constitucionais, em uma verdadeira humanização do Direito Tributário¹¹.

Ante as considerações que serão aportadas, o ponto fulcral do estudo será compreender os mecanismos internos e externos do controle administrativo de legalidade que traduzem meios de realização da Segurança Jurídica – a exemplo da autovinculação e da convalidação dos atos. E isso considerando o que bem vislumbrou Éderson Garin PORTO, que, ao buscar um novo perfil de relação obrigacional tributária, por meio do estudo da colaboração no Direito Tributário, identificou a especial necessidade de assegurar “[...] *meios para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa*”, sob pena de, como bem apontado por Sérgio André ROCHA, continuar o “[...] *simulacro de processo administrativo em que o Estado finge que cumpre os preceitos do Estado democrático de Direito e o contribuinte conforma-se com a frágil garantia de apresentar defesa [...](sic)*”¹².

Dada a sensibilidade reclamada pelo tema, a problemática será explorada com supedâneo em importantes teóricos do Direito Tributário, tanto de origem nacional quanto internacional. Com efeito, a inclinação ao desenvolvimento da pesquisa ora apresentada justifica-se pela carência, e, numerosas vezes, pela alheação, na literatura brasileira, do recorte e do aprofundamento dos contornos do controle

¹⁰ Sérgio André ROCHA, Processo fiscal e justiça tributária, in Sérgio André ROCHA, **Estudos de direito tributário**: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional, p. 173 e 185.

¹¹ “Ao longo dos últimos anos se desenvolveu uma linha teórica no Brasil que reconhece a função essencial do tributo em um Estado Fiscal, ainda mais em um Estado Fiscal provedor, como é o Estado Brasileiro. Busca-se, inclusive, justificar o dever fiscal em valores éticos, como a solidariedade social. Entretanto, usa-se este discurso para legitimar a tributação em si, esquecendo-se que ela será sempre instrumento, nunca fim em si mesmo.” – Sérgio André ROCHA, Reconstituindo a confiança na relação fisco-contribuinte, in **Revista direito tributário atual**, p. 517.

¹² Éderson Garin PORTO, **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária, p. 171-198. Sérgio André ROCHA, Processo fiscal e justiça..., *op. cit.*, p. 187.

administrativo de legalidade, no âmbito da revisão do Lançamento Tributário, nas dimensões dinâmica e estática, sobretudo no que tange à sua importância enquanto instrumento de manutenção do sistema tributário.

Outrossim, na perspectiva democrática, a pretensão por uma ressignificação do lançamento no processualismo administrativo em matéria tributária, como instrumento norteado pelos elementos da Segurança Jurídica, contribuirá para uma renovada percepção social do instituto, bem como para o aperfeiçoamento de técnicas legislativas, interpretativas e de condução das atividades administrativas no contexto da relação jurídica de Direito Tributário¹³. Como bem observado por Alberto XAVIER, “[...] o desenvolvimento obtido no plano científico pelo chamado Direito Tributário material, nunca foi acompanhado de esforços comparáveis no Direito Tributário formal, até há pouco atrofiado e subalternizado pela doutrina [...]”¹⁴.

A realização dos objetivos delineados constitucionalmente, sobretudo no que diz respeito ao Princípio da Segurança Jurídica, conjugado com o reconhecimento da livre disponibilidade econômica dos particulares, e, igualmente, do fato de que “[...] todos os direitos têm os seus custos para a comunidade em que são exercidos [...] porque implicam a realização de despesas públicas”, são questões que circunscrevem a relação jurídica tributária. É notório, nessa dimensão, que a imposição tributária deverá observar os vetores de equivalência e de suficiência, afastando a oneração excessiva dos administrados¹⁵. De outro lado, é manifesto que a afetação dos direitos de liberdade e de propriedade pelo Direito Tributário suscita reflexão quanto ao dimensionamento de poderes e deveres.

Aventurar-se no estudo sobre a revisão do Lançamento Tributário, aprofundando o conhecimento quanto ao Processo Administrativo, instrumento próprio de controle de juridicidade, para então mirar os horizontes da concretização anterior e posterior do Princípio da Segurança Jurídica, importa a apreensão das

¹³ José Souto Maior BORGES: “[...] o estudo do lançamento como algo – um instituto – específico e peculiar a esse “ramo” do Direito” – **Lançamento tributário**, p. 63. Aliomar BALEEIRO: “*Instituto dos mais importantes e característicos, senão exclusivo do Direito Tributário, o lançamento, além de sua justificação prática e de suas várias modalidades técnicas, produz diversos efeitos jurídicos*” – **Direito tributário brasileiro**, p. 501.

¹⁴ Alberto XAVIER, **Do lançamento no direito tributário brasileiro**, p. 06.

¹⁵ José CASALTA NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 204. *Idem*, Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas, in José Casalta NABAIS, **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal, 1. v., p. 43 e 45.

perspectivas de manutenção de um sistema tributário equânime, entrevedo caminhos e clareiras para a realização da justiça tributária e da colaboração entre estado e contribuintes-cidadãos, a partir dos princípios constitucionalmente delineados e informadores do instituto processual.

METODOLOGIA

O presente trabalho de investigação não será fruto de análise estrita do Direito Positivo, do texto prescritivo, de modo que irá, sobretudo, debruçar-se sobre as contribuições da Ciência do Direito, no domínio da Teoria Geral do Direito, do Direito Administrativo, Constitucional e Tributário; e isso através da adoção do método hipotético-dedutivo. Sua estrutura está constituída por 05 (cinco) capítulos, complementares entre si, compreendidos em 02 (duas) partes.

A **primeira parte** do estudo será reservada à fixação das premissas da investigação, isto é, dos fundamentos teóricos-jurídicos que embasam o objeto de pesquisa, perpassando sobre o conceito do Direito e dos sistemas de Direito Positivo e da Ciência do Direito e, em seguida, sobre a identificação do Direito como um fenômeno propriamente comunicacional, delimitando a função sígnica e as dimensões da Semiótica. Explorar-se-á, ainda, os excertos da teoria da norma jurídica e da norma jurídica de incidência tributária.

A **segunda parte** da investigação, imergindo na temática proposta, dedica-se, em um primeiro momento, a delimitar a noção fundamental do lançamento tributário, para, em sequência, adentrar o domínio de sua revisibilidade administrativa. A pretensão, portanto, será aquela de certificar o processo administrativo como aparato revisional, precisando seus fundamentos “na” e “da” Constituição Federal. Em sequência, o tema será direcionado aos contornos da Segurança Jurídica, de modo a compreender, em tópico final, a robustez do dever de coerência e estabilidade, contenções fundamentais que incidem sobre a instância da revisibilidade do lançamento.

PRIMEIRA PARTE:
DEMARCAÇÃO DAS PREMISSAS DO ESTUDO

CAPÍTULO 1 – O DIREITO E A LINGUAGEM

1.1 O DIREITO COMO OBJETO DE ESTUDO

1.1.1 O Conceito de Direito

No escopo da investigação científica, o compromisso de apuração e estabelecimento de um conceito, atividade condizente com o processo próprio do efetivo conhecimento e descrição daquilo que se observa, requer do sujeito cognoscente não apenas o reconhecimento da existência de numerosas representações linguísticas e acepções que permeiam o objeto de pesquisa, com a respectiva possibilidade de se deparar no centro dos artifícios da linguagem – a exemplo da vagueza e da ambiguidade –; mas, sobretudo, a percepção e consciência acerca da complexidade, e suas ramificações, que envolve as relações entre o objeto que se observa diante do mundo fenomênico¹⁶.

Em verdade, se a tarefa de conceituar implica uma operação lógica, pautada na apuração da essência ou de uma convenção social estabelecida sobre os conceitos formatados em relação a um determinado objeto, notadamente mediante usos linguísticos, tem-se, então, um exercício puro de estruturação e conciliação da linguagem perante e conforme a realidade: um quadro de realidade com recorte específico, objetivo e orientado¹⁷.

¹⁶ O termo “conceito” “*Em geral, [é] todo processo que possibilite a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis. Assim entendido, esse termo tem significado generalíssimo e pode incluir qualquer espécie de sinal ou procedimento semântico, seja qual for o objeto a que se refere [...]. O problema da natureza do C. recebeu duas soluções fundamentais: 1ª. O C. é a essência das coisas, mais precisamente a sua essência necessária, pela qual não podem ser de modo diferente daquilo que são [...]. 2ª Na segunda interpretação, o C. é um signo do objeto (qualquer que seja) e se acha em relação de significação com ele*” – Nicola ABBAGNANO, **Dicionário de filosofia**, p. 194-195. Como referencial do presente estudo, “[...] entenderemos por conhecimentos a priori aqueles que se dão não independentemente desta ou daquela, mas de toda e qualquer experiência. A eles se opõem os conhecimentos empíricos ou aqueles que só são possíveis a posteriori, i. e., por meio da experiência” – Immanuel KANT, **Crítica da razão pura**, p. 45. Lourival VILANOVA: “É necessário [...] distinguir o conceito e o objeto. O objeto é o dado envolvido pela forma conceptual, é aquilo que, na coisa, o pensamento delimita. O dado tem propriedades, caracteres; o conceito é constituído de notas. As notas correspondem aos aspectos, aos caracteres, às propriedades da coisa. A coordenação entre notas e as determinações do objeto é uma relação peculiar: é uma representação lógica, é uma reprodução intelectual, não intuitiva, do ser” – Sobre o conceito de direito, in **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 1, p. 9.

¹⁷ Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR: “Na tradição cultural do Ocidente, há um elemento importante que permitirá visualizar o problema de um dos modos como ele pode ser enfrentado. Referimo-nos à

Considerando que o objeto do presente estudo é o Direito, eis que, nele, a proposta de investigação encontra referência própria, num viés dogmático, com olhos na Ciência do Direito Tributário. A inferência primeira que se demarca, portanto, é justamente a necessidade de estabelecer e respeitar um método científico, quando do ofício de sua conceituação; assimilando as camadas semânticas que permeiam o referido objeto e considerando que o conhecimento a ser desenvolvido se pauta no exercício de compreensão da realidade e de redução da complexidade, distanciando-se de uma aproximação metafísica ou ontológica¹⁸.

Quando da imersão científica voltada ao encontro de um conceito de Direito, bem se verifica a anunciação, numerosa e coincidente, da complexidade do objeto, impassível de acordos e que resulta na retração dos avanços de conceituação. A razão para tanto está não apenas na própria concepção ontológica, mas, especialmente, nas próprias acepções que circundam o vocábulo “Direito” – imprecisas, sintaticamente – que, não raras vezes, acabam por propiciar e conservar o vicioso ciclo da vagueza e da ambiguidade¹⁹. O emaranhado semântico que atribula

*concepção da língua em seu relacionamento com a realidade. Abstração feita dos diferentes matizes que de cada concepção da língua pudesse ser apresentada, notamos, sobretudo entre os juristas, uma concepção correspondente à chamada teoria essencialista. Trata-se da crença de que a língua é um instrumento que designa a realidade, donde a possibilidade de os conceitos linguísticos refletirem uma presumida essência das coisas. [...] Ao enfoque essencialista da língua opõe-se uma concepção convencionalista [...]. A língua é vista como um sistema de signos, cuja relação com a realidade é estabelecida arbitrariamente pelos homens. Dado esse arbítrio, o que deve ser levado em conta é o uso (social ou técnico) dos conceitos, que podem variar de comunidade para comunidade” – Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação, p. 14-15. Nicola ABBAGNANO, **Dicionário...**, op. cit., p. 194-199.*

¹⁸ Em sendo uma “*Doutrina do ser e de suas formas*”, o termo “ontologia” perpassa a história da filosofia com dissensos quanto à equiparação com a metafísica, sustentada, por exemplo, em KANT; e condenada, por exemplo, em HEIDEGGER – *Ibidem*, p. 848. Eurico Marcos Diniz de SANTI: “O método científico tem por fim averiguar a verdade de suas proposições descritivas. Portanto, para que um conhecimento possa ser considerado como científico, é primordial que suas proposições sejam passíveis de refutação, seja mediante verificação empírica, seja pela reprovação da sociedade científica” – **Lançamento tributário**, p. 27. SANTI destaca, em momento anterior, que “[...] o conhecimento é redutor de complexidades. Se, de um lado, importa a perda da totalidade, de outro, propicia a especialização que torna possível, em decorrência da homogeneidade do produto epistemologicamente produzido, o desenvolvimento de técnicas adequadas para análise dos subjacentes fenômenos” – *Ibidem*, p. 25. Karl POPPER: “Cabe oferecer dois exemplos simples de regras metodológicas. [...] (1) o jogo da Ciência é, em princípio, interminável. Quem decida, um dia, que os enunciados científicos não mais exigem prova, e podem ser vistos como definitivamente verificados, retira-se do jogo. (2) Um vez proposta e submetida à prova a hipótese e tendo ela comprovado suas qualidades, não se pode permitir seu afastamento sem uma “boa razão”. Uma boa razão será, por exemplo, sua substituição por outra hipótese, que resista melhor às provas, ou o falseamento de uma consequência da primeira hipótese [...]” – **A lógica da pesquisa científica**, p. 48-49.

¹⁹ Eurico Marcos Diniz de SANTI: “O direito em sua ontologia complexa é cientificamente inapreensível”

as tentativas de estabelecer um conceito com acolhimento universal e que compreenda de forma plena os elementos formadores e informadores do Direito, assim como perceberam Clarice von Ortzen de ARAÚJO e Maria Helena DINIZ, aparenta decorrer das mutações, tão próprias, da realidade e da constante necessidade de acompanhá-las, acrescidas da influência exercida pelo escopo de elaboração – como o jurídico, por exemplo – e do propósito daquele que verbaliza o sentido²⁰.

Com efeito, a dificuldade de estabelecer em concreto um conceito único e universal de Direito, do ponto de vista linguístico, pode ser atribuída ao próprio caminho histórico percorrido no assentamento do vocábulo, especialmente porque “[...] o *Direito*, de envolta com as demais expressões do viver coletivo, foi antes vivido como um fato, e, ao mesmo tempo, como um fato a que o homem atribuía a força inexorável e misteriosa dos enlaces cósmicos [...]”²¹ O viés ontológico, que espreita o objeto e o torna de compreensão complexa, não passa despercebido em Miguel REALE, que revela a captura inaugural do Direito enquanto um valor precisamente moral e de justiça²².

Lançamento..., *op. cit.*, p. 26. Relativamente à imprecisão sintática do vocábulo “Direito”, Tércio Sampaio Ferraz Junior FERRAZ, **Introdução...**, *passim*. Miguel REALE: “É fácil perceber a extrema complexidade, por exemplo, da palavra *liberdade*, assim como do termo *igualdade*, porquanto, através do tempo, esses vocábulos têm sido usados em sentidos diversos e, muitas vezes, conflitantes. A mesma coisa acontece com a palavra *Direito*, cuja importância para a vida humana explica perfeitamente a razão de tantos sentidos que se lhe agregaram. Por serem palavras cujas raízes se aprofundam no mundo contraditório dos interesses e das preferências humanas; por estarem sempre na funcionalidade de forças inovadoras que pretendem subordinar a regularidade dos fenômenos naturais à pauta de fins almejados; por refletirem, em suma, todas as aporias da existência humana, em uma incessante experiência de estimativas, as “palavras cardeais” da cultura e da civilização (*liberdade, justiça, igualdade etc.*), todas elas não comportam a univocidade peculiar às coisas neutras para o mundo dos valores” – **Filosofia do direito**, p. 497-498.

²⁰ Clarice von Oertzen de ARAÚJO: “O vocábulo “*Direito*” é expressão ambígua. Somente em sua concepção de fenômeno jurídico, a ele podemos atribuir diversas acepções, quais sejam: a) o que é justo e conforme com a lei e a justiça; b) faculdade legal de praticar ou não um ato; c) ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens numa sociedade; d) jurisprudência; e) conjunto das leis reguladoras dos atos judiciais” – **Semiótica do direito**, p. 20. Maria Helena DINIZ: “[...] o termo “*direito*” é análogo, pois, como vimos, ora designa a norma, ora a “*autorização ou permissão*” dada pela norma de ter ou fazer o que ela não proíbe, ora a “*qualidade do justo*” etc., exigindo tantas definições quantas forem as realidades que se aplica. De maneira que a tarefa de definir, ontologicamente, o direito resulta sempre frustrada, ante a complexidade do fenômeno jurídico, devido à impossibilidade de se conseguir um conceito universalmente aceito, que abranja de modo satisfatório toda a gama de elementos heterogêneos que compõem o direito” – **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 241-242.

²¹ Miguel REALE, **Filosofia...**, *op; cit.*, p. 500.

²² “Compreende-se, pois, que o *Direito*, no seu *abstractum fático*, tenha sido eclipsado pelo *Direito* como conteúdo de estimativa, ligado ao sentimento do justo, revelado em expressões irracionais. A primeira intuição foi a do *Direito* — ou melhor, da “*ordem social*” na qual o *Direito* estava em gérmen,

Certo está, a partir das inferências demarcadas, que exteriorizar uma intelecção sobre o sentido ou significado do vocábulo “Direito” não encontra percurso em linha reta e isento de adversidades, e isso por se tratar de “[...] *um fenômeno de grande amplitude e de grandes facetas [...]*”, cuja “[...] *expressão [...] possui diferenças significativas e que não podem ser desprezadas*”²³. Com aproximação similar, Lourival VILANOVA, em investigação debruçada sobre o caráter lógico e sem qualquer pretensão de aportar uma definição ao vocábulo, eis que ciente do universo controverso, bem demarcou a problemática da ampla discrepância entre definições do que seria o Direito, seja em caráter verbal ou de substância, que exsurge enquanto uma soma de fatores: “[...] *a complexidade do objeto jurídico, os pressupostos filosóficos que servem de base às definições, os pontos de vista mediante os quais se considera o direito – ora a forma, ora o conteúdo, ora o valor, a natureza sociológica etc. [...]*”²⁴

Em obra dedicada a “[...] *aprofundar a compreensão do direito, da coerção e da moral como fenômenos distintos mas relacionados entre si*”, denominada “O conceito de Direito”, Herbert HART informa – pautado na teoria analítica do direito e sem a pretensão de aportar uma definição ao vocábulo – a persistência da sociedade em questionar “o que é o direito?” e receber, em troca, numerosas arguições conclusivas que são, além de “[...] *diferentes e extraordinárias [...]*”, “[...] *diversas, estranhas e até mesmo paradoxais [...]*”²⁵ Percepção congênere encontramos em Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR e Karl OLIVECRONA, sendo que, para este último, o Direito, em sua própria substância, acaba por dificultar quaisquer iniciativas de determinação e classificação no âmbito da existência social²⁶.

Em vista de encerrar uma linha argumentativa redundante sobre a temática proposta – a complexidade que permeia o vocábulo “Direito” – há que se privilegiar

pois também ainda não se achava formalmente organizado o Poder —, a primeira imagem talvez tenha sido uma imagem de valor, como vivência confusa de valores, permanecendo inseparáveis a concepção do universo físico e a do mundo moral” – Ibidem, p. 501.

²³, Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, **Introdução...** *op. cit.*, p. 13. Herbert L.A HART: “A reflexão sobre a natureza do direito tem uma história longa e complicada [...]” – **O conceito de direito.....**, *op. cit.*, p. 7.

²⁴ Lourival VILANOVA, **Sobre...**, *op. cit.*, p. 1.

²⁵ *Ibidem*, p. IX, 1 e 4.

²⁶ Karl OLIVECRONA, **El derecho como hecho**, p. 66. Reforçando os dissensos que permeiam o estudo do Direito, OLIVECRONA demarca que: “*Hemos escuchado a algunos juristas que intentan encarar científicamente el problema, proclamar que un “derecho” es tan sólo “una expresión metafórica de una situación legal” o algo parecido. En esta teoría se admite que los llamados “derechos” no son realidades*” – *Ibidem*, p. 68.

uma segunda ordem de complicação, no campo da definição, extraída dos escritos de VILANOVA. Estando “[...] o conceito de direito [...] implicado no adjetivo jurídico”, parece adequado esperar que a seleção de um conceito fundamental demande o exame de “[...] todos os domínios em que se aplica a qualidade de jurídico para extrair conceptualmente a sua respectiva essência”²⁷. Porém, dirá aquele teórico que a Ciência do Direito – civil, tributário, administrativo etc. – que se propuser a exceder os limites de seu próprio campo, estará sujeita a “[...] anular-se a si mesma como ciência particular do direito”²⁸. Neste sentido, parece adequado rememorar a inferência de Gregorio ROBLES sobre a ironia de KANT, em relação aos juristas ainda procurarem um conceito de Direito²⁹.

Delineadas as particularidades e limitações que influem na tarefa de conceituação do Direito, coloca-se como norte do presente estudo a impossibilidade de ambicionar uma solução pronta e acabada – objetivo até então carente de êxito no meio científico – e, portanto, de fechar um conceito indiscutível sobre o vocábulo, sob pena, inclusive, de recair num viés reducionista e ontológico³⁰.

A par da incursão levada a efeito, toma-se como ponto de partida para a investigação a metodologia dogmática informada por SANTI, em que há o fracionamento do Direito “[...] em diversos objetos unilaterais que resultam de cortes

²⁷ Lourival VILANOVA, Sobre..., *op. cit.*, p. 23.

²⁸ *Ibidem*, *loc cit.*

²⁹ Gregorio ROBLES: “Esta ironia deve ser aceita como panacéia contra todo dogmatismo acadêmico. Mas também deve ser aceita como manifestação de que o direito não tem uma realidade palpável como as coisas da natureza ou as formas geométricas. [...] O direito é criado pelo homem, é um produto tipicamente humano, um artifício sem entidade corporal, mas nem por isso menos real que as máquinas e os edifícios. O direito é resultado de múltiplas decisões dos homens, que só podem se expressar mediante palavras” – **O direito...**, *op. cit.*, p. 47.

³⁰ Conhecendo o objeto de estudo (o Direito), acompanhamos nesta incursão científica a conclusão de Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR: “Reconhecemos, sem pôr em discussão, a pluridimensionalidade do objeto que chamamos direito, o que permite diversos ângulos de abordagem, ora separados, ora ligados por nexos meramente lógicos ou didáticos, ora integrados em formas sintéticas. Quem pretende realizar uma investigação ontológica do direito corre, por isso, o risco de privilegiar aspectos deste fenômeno plural, na forma de sociologismos ou psicologismos ou formalismos ou moralismos, conforme a lição de Miguel Reale a respeito” – **Teoria da Norma Jurídica**, p. 5. Mencionamos, nesta pesquisa, que não há intenção de tomada investigativa ontológica, e isso considerando a anotação de Maria Helena DINIZ: “A ciência jurídica, sob o enfoque ontológico, baseado na teoria dos objetos de Husserl, enquadra-se na zona dos objetos ideais, pois, por envolver uma atividade intelectual dirigida à aquisição do conhecimento do direito, por se constituir através de um conjunto de processos mentais e por pertencer ao domínio da razão, é irreal, não tendo existência espaço-temporal. Além disso a busca do ser da ciência jurídica independe desta ou daquela experiência, a ela chegamos através da intuição intelectual, sem qualquer referência a valores” (*sic*) – **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 237. Lourival VILANOVA já mencionou o fato de a definição do direito ser, ainda, “[...] um problema aberto” – Sobre..., *op. cit.*, p. 1.

*epistemológicos operados sobre domínio materialmente uno*³¹; e isso mediante uma cadeia de raciocínio em que o sujeito cognoscente, partindo de um determinado objeto material, extrairá uma teoria, formatada por proposições, sobre a qual, por meio de “[...] *cortes lógicos e epistemológicos* [...]”, identificará numerosos objetos formais³².

Se a identificação de um conceito para o Direito implica adotar um caminho circular, crítico e complexo, sobretudo quando se expande a perspectiva para a aproximação linguística e valorativa, a exemplo da moral e da justiça, um recorte na literatura especializada sobre o tema – o Direito e sua teoria – com a finalidade de extrair um norte referencial sistemático, parece ser o rumo adequado para evitar um domínio interpretativo parcial e voltado à apreensão exclusiva daquilo que deveria ser o objeto – e não sobre o quê efetivamente é³³. Esta é, justamente, a proposta da Teoria Geral do Direito, cujo objetivo volta-se para uma articulação do “[...] *saber jurídico, que se fragmenta na variedade das ciências, numa síntese ampla e coerente, oferecendo as bases comuns em que todas repousam*”, propondo “[...] *destacar, sistematicamente, os conceitos, os problemas e métodos comuns sobre os quais tem lugar a unidade da ciência jurídica*”³⁴.

Assim, é em Hans KELSEN e em sua obra “*Teoria pura do direito*” que encontramos a direção primeira para delimitar o objeto e o percurso que seguirá a presente investigação: a adoção de um conhecimento puro do Direito, que retira “[...] *todos os elementos que lhe são estranhos*”, suprimindo a influência direta de outras ciências – a exemplo da Sociologia, Política, termos de Ética e Justiça, entre outros – e privilegiando, exclusivamente, o enfoque da ciência jurídica³⁵.

Neste enfoque, se o Direito “[...] *só pode existir em função do homem*” e se entre os indivíduos são estabelecidas “[...] *relações de coordenação, de subordinação, de integração, ou de outra natureza, relações essas que não ocorrem sem o*

³¹ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 26.

³² *Ibidem*, *loc. cit.*

³³ *Ibidem*, p. 27. Hans KELSEN: “*Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto. Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele deve ele ser feito*” – **Teoria pura do direito**, p. 1.

³⁴ Lourival VILANOVA, *Sobre...*, *op. cit.*, p. 25. Assim também define Gregorio ROBLES: “[...] *a teoria do direito não estuda o direito de determinado país ou nação [...], mas qualquer direito existente, que já existiu ou que existirá. Em outras palavras, o objeto da teoria do direito é o direito possível*” – **O direito como texto**, p. 45.

³⁵ *Ibidem*, p. 1-2. Com olhos em Kelsen, Alf ROSS demarca que “[a] *‘pureza’ que ele exige da Ciência do Direito tem objetivo duplo: por um lado livrar a Ciência do Direito de qualquer ideologia moral ou política, de outro livrá-la de todo vestígio de sociologia, isto é, considerações referentes ao curso efetivo dos eventos*” – **Direito e justiça**, p. 23-25.

concomitante aparecimento de regras de organização e de conduta”, e isso em “[...] *em razão de pessoas, ou em função de coisas*”, identificamos, a partir de KELSEN, que “[...] *quando confrontamos uns com os outros objetos que, em diferentes povos e diferentes épocas, são designados como ‘Direito’, resulta logo que todos eles se apresentam como ordens de conduta humana*”³⁶. Com efeito, em sendo o Direito uma ordem, isto é, um “[...] *sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade [norma fundamental]*”, entendemos que o processo de “[...] *regulamentação jurídica*” da conduta humana, dentro do corpo social, por uma autoridade competente, é circunstância previsível e, porque não, desejada³⁷.

Em relação a esta última observação, cumpre acompanhar Karl OLIVECRONA, dedicado autor do realismo jurídico, quando discorre sobre o erro comum de posicionar o Direito como criação do Estado, uma verdadeira impossibilidade metodológica na medida em que o “[...] *Estado no es una entidade, un poder que exista con independência del derecho [...] en otras palabras: el Estado (en sentido realista) presupone el derecho. No puede existir sin el derecho*”³⁸. Assimilamos, neste ponto, a construção teórica de Alfredo Augusto BECKER, quando da investigação da conceituação do Direito, para quem o Estado, enquanto viabilizador do bem comum, constitui “[...] *única fonte do Direito*” e, portanto, articulador principal das regras jurídicas³⁹.

Evidencia-se, portanto, que, em uma apreensão convencionalista do vocábulo “Direito”, a sua definição se restringirá a um elemento nuclear: a norma jurídica⁴⁰. E

³⁶ Maria Helena DINIZ, **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 242. Miguel REALE, **Lições preliminares de direito**, p. 23. Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 33.

³⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁸ Karl OLIVECRONA, **El derecho como hecho**, p. 25-27. *Idem*, **Linguagem jurídica e realidade**, p. 7. “*El error común sobre esta materia se debe principalmente al hecho de que la organización del Estado provee una maquinaria psicológicamente efectiva para elaborar leyes (mediante el proceso legislativo). El error es tanto más natural cuanto la mayor parte de las leyes nuevas*” – *Ibidem*, *loc. cit.* Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR: “*Ora, o termo direito, em seu uso comum, é sintaticamente impreciso, pois pode ser conectado com verbos (meus direitos não valem), com substantivos (o direito é uma ciência), com adjetivos (este direito é injusto), podendo ele próprio ser usado como substantivo (o direito brasileiro prevê...), como advérbio (fulano não agiu direito), como adjetivo (não se trata de um homem direito)*” – **Introdução...**, *op. cit.*, p. 16.

³⁹ Alfredo Augusto BECKER, **Teoria geral do direito tributário**, posição 857.

⁴⁰ Como anteriormente referenciado, adotamos a inteligência levada a efeito por KELSEN, para quem “[...] *a Ciência do Direito não é nem filosofia moral nem teoria social, mas sim teoria dogmática específica em termos normativos*” – Alf ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 25. Norberto BOBBIO: “[...] *o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é*

por assim concluir, acabamos por delimitar o enfoque do Direito pela via da positivação, objeto formal da Ciência do Direito, de modo que passamos a adotar o positivismo jurídico como método próprio de estudo, em um movimento científico-dogmático do Direito, cuja razão é o “[...] *direito posto e dado previamente, como um conjunto compacto de normas, instituições e decisões que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar [...]*”, operando enquanto “[...] *um agente pedagógico [...] que institucionaliza a tradição jurídica, e como um agente social que cria uma ‘realidade’ consensual a respeito do direito [...]*”⁴¹.

Sabendo das numerosas inferências que permeiam o estudo do Direito – seja pela via científico-dogmática ou filosófica – especialmente aquelas voltadas à investigação e demarcação de uma definição do que seria, efetivamente, uma norma jurídica, determinamos que a presente investigação não se colocará em posição extrema de declinar as ramificações existentes da realidade jurídica. O que se pretende, pois, é extrair e evidenciar consensos, ou convenções, dogmáticas que melhor caminham com a pesquisa, afastando juízos máximos de exclusão absoluta.

Com efeito, consolidadas as demarcações preliminares sobre “o conceito de Direito”, necessárias para impulsionar e situar o desenvolvimento do tema estabelecido, e recaindo a lente de pesquisa sobre o ordenamento jurídico brasileiro, o Direito posto – o que atestamos através do corte epistemológico levado a efeito para a análise do lançamento tributário e sua instância revisional, sob o influxo da

considerar o direito como um conjunto de normas, ou regras de conduta. Começamos então por uma afirmação geral, do gênero: a experiência jurídica é uma experiência normativa” – Teoria da norma jurídica, p 25; Cabe ressaltar que normas jurídicas (assim como as religiosas, morais e sociais) são espécie dentro de um gênero amplo (normas), conforme: *Ibidem*, p. 26 e Alf ROSS, *Direito...*, *op. cit.*, *passim*. Lourival VILANOVA: “O direito é essencialmente normativo”, “A idealidade do ser do direito reside na sua estrutura normativa” – *Sobre...*, *op. cit.*, p. 53 e 57.

⁴¹ Norberto BOBBIO: “Toda a tradição do pensamento jurídico ocidental é dominada pela distinção entre “Direito Positivo” e “direito natural” [...]. [...] Como se vê, [...] a contraposição entre “positivo” e “natural” é feita relativamente à natureza não do direito mas da linguagem: esta traz a si o problema [...] da distinção entre aquilo é por natureza (*physis*) e aquilo que é por convenção ou posto pelos homens (*thésis*)” – **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito, p. 15. Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 57-59. Carlos ALCHOURRÓN, Eugenio BULYGIN: “Los filósofos del derecho parecen estar de acuerdo en que la tarea o, por lo menos, la más importante tarea de la ciencia jurídica consiste en la descripción del derecho positivo y su presentación en forma ordenada o “sistemática”, mediante lo cual se tiende a facilitar el conocimiento del derecho y su manejo por parte de los individuos sometidos al orden jurídico y, en especial, por quienes deben hacerlo por razones profesionales [...]” – **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**, p. 113. A razão da ciência jurídica “[...] é conhecer o Direito Positivo, seu objeto, e, também, retroincidir sobre o direito mesmo, como parte integrante no processo incessante de sua formação: *dúplice função – uma reprodutiva do objeto; outra produtiva de seu objeto*” – Lourival VILANOVA, *Lógica Jurídica*, in **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 02, p. 157-158.

Segurança Jurídica – não há como nos abstermos de investigar um pouco mais a fundo as realidades do Direito Positivo e da Ciência do Direito, e, sobretudo, a qualidade de sistema que a eles é outorgada.

1.1.2 Direito, Ciência e Sistema

Ao propormos uma incursão científica voltada para a compreensão do Direito enquanto corpo dotado de logicidade e que se expressa por meio da linguagem, reputamos que tanto a determinação do que se compreende por Direito Positivo e por Ciência do Direito, quanto a identificação da qualidade de sistema que acompanha ambas as realidades, constituem demandas inevitáveis em nosso caminho⁴².

Se pretendemos sustentar que estamos diante de um instrumento que exerce função fundamental de coordenar e regular as relações entre sujeitos e instituições, no escopo de uma estrutura social, devemos considerar que, nessa incumbência, se encontra alocada, como consequência natural, a atividade de sistematização e interpretação das regras jurídicas, que são aplicadas mediante um exercício de subsunção aos fatos assim juridicamente valorados. Observar o Direito enquanto instrumento decisório, intrinsecamente relacionado com a ciência dogmática, remete-nos diretamente à necessidade de delimitar e fixar as noções mínimas sobre as realidades dessemelhantes do texto e do que se compreende do texto, e, sobre elas, a investigação da racionalidade por trás da atribuição do grau de sistema⁴³. Em nosso compromisso metodológico, bem se anote, buscamos consolidar uma via precisa de inteligibilidade das premissas adotadas.

Pois bem, em nosso itinerário exploratório optamos, em primeiro lugar, por selecionar e acessar a trilha do Direito Positivo – um direito posto e dado na realidade. Muito embora as primeiras descobertas teóricas nos conduzam a compreendê-lo enquanto um conjunto ou complexo “[...] *de normas jurídicas válidas num dado país*”,

⁴² A linguagem é a fonte pela qual observamos a propagação da realidade jurídica. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem e método**, p. 31.

⁴³ Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 55-56. Ao nos remetermos ao Direito enquanto instrumento decisório, bem como à dogmática, fazemo-lo com amparo em FERRAZ JUNIOR, para quem “[...] a chamada ciência (dogmática) do direito, sendo uma sistematização do ordenamento e sua interpretação [...]” “[...] *cumpr*e as funções típicas de uma tecnologia [...]”, eis que “[...] *cria condições para a decidibilidade de conflitos juridicamente definidos*” – *Ibidem*, p. 58-59. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 33.

e num dado momento, elaboradas e aplicadas com a finalidade de regular condutas e relações intersubjetivas, não nos parece que essa delimitação deva prevalecer sem maiores digressões⁴⁴. Devemos atentar para o fato de que o escopo da positivação remete, muito antes, a uma ordem sistematizada de enunciados, formatados dentro de uma determinada cultura e organização social, condizentes com prescrições voltadas para a gerência de comportamentos, de modo que sua aplicabilidade, além de obrigatória, ocorre em determinado espaço territorial e de tempo⁴⁵. Nessa estrutura, cuja linguagem de regência é aquela de função prescritiva, observaremos o Direito sob a óptica da lógica deôntica – do dever-ser, próprio das normas – orientado em termos de validade⁴⁶.

Cuidemos, na sequência, de acessar a trilha da ciência. Recolhendo os achados teóricos no campo do Direito, sobretudo da Filosofia do Direito, assimilaremos o vocábulo “ciência” com a designação de um conjunto coerente de conhecimentos ou conceitos, que são orientados, sistematizados e categorizados segundo ideais e princípios, passíveis de “[...] *comprovação pela experiência*”, e, portanto, de falseabilidade⁴⁷; constituindo ainda, nas palavras de Miguel REALE, “[...]”

⁴⁴ *Ibidem*, p. 34.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 34-35. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 4. Lourival VILANOVA: “O *Direito Positivo* se exprime com locuções como “*estar facultado a fazer ou omitir*”, “*estar obrigado a fazer ou omitir*”, “*estar impedido de fazer ou omitir*”. *Essas locuções não descrevem como factualmente o sujeito agente se comporta, mas como deve comportar-se. [...] A proposição do Direito Positivo, integralmente explicitada, dirá: “dado o fato de ser pessoa, deve-ser o direito erga omnes de ir-e-vir” correlativo (vê-se) do dever geral de não impedir. [...] – As estruturas lógicas e o sistema de Direito Positivo*, p. 33. Karl ENGLISH, **Introdução ao pensamento jurídico**, p. 36- 39. Hans KELSEN: “*Apenas com o auxílio do conceito de norma e do conceito correlato de dever-ser é que podemos entender o significado específico das regras de Direito. Apenas desse modo podemos compreender sua relevância para aqueles cuja conduta ela “prevê”, para aqueles a quem “prescreve” certo curso de conduta*” –**Teoria geral do direito e do estado**, p. 51-52.

⁴⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 36. Hans KELSEN: “*Uma norma que expressa a ideia de que algo deve ocorrer – apesar da possibilidade de esse algo não ocorrer – é “válida”.* – **Teoria geral do...**, *op. cit.*, p. 51. Lourival VILANOVA: “[...] a validade do direito não é validade ideal, como a validade ética, que subsiste intacta ainda que deixe de ser cumprida por todos os indivíduos de uma comunidade determinada. A validade do direito está condicionada a um mínimo de eficácia, a um quantum limite de eficiência, isto porque o ser do direito consiste numa síntese do real com o valor” - *Sobre...*, *op. cit.*, p. 54-55. José Roberto VIEIRA, A noção de sistema no direito, in **Revista da faculdade de direito da Universidade Federal do Paraná**, v. 33, p. 61.

⁴⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 04. Miguel REALE: “*A ciência também possui princípios, porque não é possível haver ciência não fundada em pressupostos. É necessário cuidar um pouco daquele termo, usado, muitas vezes, sem a devida compreensão. A palavra princípio tem duas acepções: — uma de natureza moral, e outra de ordem lógica. Quando dizemos que um indivíduo é homem de princípios, estamos empregando, evidentemente, o vocábulo na sua acepção ética, para dizer que se trata de um homem de virtudes, de boa formação e que sempre se conduz fundado em razões morais. [...] Quando combinamos juízos entre si segundo um*

*um saber parcial unificado, referente a um aspecto abstraído de outros aspectos possíveis, como condição de observação e análise, nunca deixando de ser observação de fatos e de relações entre fatos*⁴⁸.

Objetivando conhecer o Direito Positivo, para então descrevê-lo, em um exercício de decomposição e compreensão de seus elementos, essa instância científica reporta-nos ao labor metodológico voltado para a específica observação e interpretação das normas jurídicas, o que ocorre por meio do uso da linguagem em função puramente descritiva, uma verdadeira metalinguagem, no sentido proposto por Isaac EPSTEIN, que se coloca como “[...] *apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de que modo se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva*”⁴⁹. Como bem percebemos em Lourival VILANOVA, o “[...] *que se oferece à experiência jurídica é o Direito Positivo [...]*”⁵⁰; uma experiência científica própria e que revela o sujeito cognoscente, intérprete, enquanto verdadeiro construtor do Direito, distanciado de uma atividade meramente expositiva, eis que a ele caberá “[...] *la descripción del derecho positivo y su presentación en forma ordenada o ‘sistemática’ mediante lo cual se tende a facilitar el conocimiento del derecho y su manejo por parte de los individuos sometidos al orden jurídico [...]*”, sendo que a

nexo lógico de conseqüência, dizemos que estamos raciocinando. Raciocínio, portanto, é um conjunto ordenado e coerente de juízos” – **Introdução à filosofia**, sem paginação. Karl POPPER: “[...] *Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico*” – **A lógica...**, *op. cit.*, p. 42. Sobre denominada “dosagem de experimentação”, José Souto Maior BORGES demarcou, no campo da Ciência do Direito, que “[...] *a experiência jurídica é basicamente uma experiência do normativo, e não por outro motivo, as proposições da doutrina jurídica são cientificamente testáveis se e enquanto voltadas para as normas. Se o objeto da Ciência do Direito é ordenamento jurídico-normativo, só as normas do Direito Positivo poderão infirmar ou confirmar as propostas doutrinárias que a doutrina jurídica se aventura em formular. Confirmação sempre provisória, contudo*” – **Obrigação tributária**, p. 23. Charles MORRIS, **Signs, language and behavior**, p. 126-128.

⁴⁸ Miguel REALE, **Introdução...**, *op. cit.*, sem paginação.

⁴⁹ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35. Isaac EPSTEIN, **O signo**, p. 44. A par da constatação, lembremos o indicativo de Fábio Ulhoa COELHO: “*A autoridade jurídica, ao editar normas gerais ou individuais, no exercício de sua competência, também costuma dar ao seu ato um sentido. [...]. Isso representa uma particularidade do objeto da ciência jurídica: a norma pode fazer-se acompanhar de informações mais ou menos claras sobre como o seu editor pretende vê-la interpretada. [...]. A assimilação de tal particularidade da ciência jurídica serve de advertência aos doutrinadores, a quem cabe permanentemente conferir se coincide o sentido subjetivo atribuído pela autoridade jurídica ao seu próprio ato e o objetivo decorrente da ordem jurídica em vigor*” – **Para entender Kelsen**, p. 48.

⁵⁰ Lourival VILANOVA, Sobre o conceito do direito, in **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 1, p. 53.

descrição se referirá à própria transcrição do texto legal e à respectiva tarefa interpretativa⁵¹.

Nessa instância, portanto, debruçando-se sobre enunciados que compreendem condutas, mediante o uso de linguagem em função descritiva, observaremos o Direito sob a óptica da lógica alética ou clássica, própria do meio científico, orientado pelos vetores valorativos do verdadeiro ou falso⁵².

Com efeito, compreendido o escopo da ciência própria do Direito, cujo princípio aplicável é o da imputação ou causalidade jurídica, transparece-nos indispensável perpassar pelo tema da ciência natural. Descrevendo as leis da natureza, que são assim compreendidas como uma “[...] *ordem das coisas ou elementos que estão ligados uns com os outros como causa e efeito* [...]”, esse exemplar científico reporta uma vinculação direta ao princípio da causalidade⁵³.

O que percebemos entre ambos os domínios, sobretudo a partir da leitura de Hans Kelsen, Karl Engisch, Lourival Vilanova, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho, é a existência de um liame muito próprio: tanto o jurídico quanto o natural cuidam de um viés científico que recai sobre determinado objeto, no caso jurídico sobre as leis, divergindo apenas em relação aos princípios vetores⁵⁴.

Assim como bem observamos, a partir de Fábio Ulhoa Coelho, debruçado sobre a construção de Hans Kelsen, a divergência principiológica das ciências pode ser observada em dois níveis: o primeiro, em relação à consequência, no sentido de que, enquanto na ciência jurídica o efeito direto é a descrição de uma manifestação de vontade, o mesmo não se verifica na ciência natural; e o segundo, em relação à extensão, sendo que na causalidade há uma relação voltada para a infinitude, e na

⁵¹ Paulo de Barros Carvalho, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 60. Carlos E. Alchourrón, Eugenio Buljgin, **Introducción...**, *op. cit.*, p. 113.

⁵² Fábio Ulhoa Coelho, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 49. Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *op. cit.*, p. 36. José Roberto Vieira, **A noção...**, *op. cit.*, p. 60-61.

⁵³ Sobre a utilização do termo “causalidade jurídica”, Karl Engisch menciona, com base na leitura de Zitelmann (1879), que “[...] *entre a hipótese legal e a consequência jurídica existe «um específico vínculo de necessidade, criado pelo legislador, que nós não podemos conceber doutra maneira senão por analogia com a causalidade natural»* (p. 216). *Trata-se aqui de uma «causalidade própria do jurídico, criada pelos homens inteiramente por analogia com a causalidade natural»* – **Introdução...**, *op. cit.*, p. 59. Hans Kelsen, **Teoria geral do...**, *op. cit.*, p. 84-86.

⁵⁴ *Ibidem*, *loc. cit.* José Souto Maior Borges, **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 22-23. Lourival Vilanova, **Causalidade e relação no direito, passim**. Paulo de Barros Carvalho: “*A ciência jurídica é, tal como as ciências naturais, uma ciência de leis*” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 51 – 52. Karl Engisch, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 15.

imputação há uma relação limitada, cujo antecedente normativo derivará do próprio contorno extraído da realidade e implicará uma consequência⁵⁵.

Percorrendo as duas principais trilhas de nosso itinerário metodológico, aportamos à presente investigação uma noção mínima sobre o Direito Positivo – veiculado por meio de enunciados prescritivos – e sobre a Ciência do Direito. Mas um ponto carece, ainda, de demarcação: ambas as realidades do Direito correspondem a verdadeiros sistemas.

O vocábulo “sistema”, como bem alertou José Roberto VIEIRA, é plurissignificativo e comporta, sobretudo no âmbito jurídico, uma pluralidade de sentidos e significados, não escapando, por isso mesmo, das armadilhas da ambiguidade⁵⁶.

Em razão disso, acompanhamos integralmente as lições do professor vinculado à Universidade Federal do Paraná que, após um mergulho teórico a fim de delimitar uma noção mínima de sistema, livre de dubiedades, delineou uma conclusão em relação ao Direito Positivo – “[...] *um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo unitário (unidade) [...]*” – e outra em relação à Ciência do Direito – “[...] *um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade) [...]*”⁵⁷. Como bem se percebe, ambos os sistemas se extremam no que diz respeito ao componente da coerência. E isso porque, enquanto na Ciência do Direito não há suporte lógico para contradições, considerando que esse elemento retiraria a “[...] *consistência interior do conjunto [...]*”⁵⁸; o mesmo não se observa no escopo do Direito Positivo, que hospeda naturalmente lacunas e contradições normativas (antinomias) e, dentro de seu próprio núcleo, supera-as por meio da edição de nova regra válida e legítima⁵⁹.

⁵⁵ Fábio Ulhoa COELHO: “O efeito, na relação causal, não é a descrição do estabelecido por ato de vontade dos titulares de competência jurídica, tal como se verifica com a sanção na relação normativa” – **Para entender...**, *op. cit.*, p. 52. “Toda causa é simultaneamente efeito de outra causa e todo efeito, por sua vez, causa novo efeito. [...] Estabelecer o ponto de início ou de término dessa cadeia não tem sentido racional, perante a noção de causalidade. A mesma infinitude não se encontra, no entanto, na relação de imputação. Ao contrário, o antecedente (hipótese de incidência da norma) resulta da descrição de um recorte na realidade, de uma definição normativa. Não é derivação de nenhum outro conseqüente imputado [...]” (*sic*) – *Ibidem*, p. 53.

⁵⁶ José Roberto VIEIRA, *A noção...*, *op. cit.*, p. 53.

⁵⁷ *Ibidem*, 54-61.

⁵⁸ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 44.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 44.

Ao enunciar algumas palavras sobre as noções mínimas de Direito Positivo e de Ciência do Direito, bem como sobre a compreensão dessas realidades enquanto verdadeiros sistemas, pretendemos demonstrar o intrínseco laço entre o objeto de estudo e a linguagem. Assim como não passou despercebido por Paulo de Barros CARVALHO, quando dialogamos com o universo do sistema jurídico, dialogamos com duas específicas funções linguísticas – a prescrição e a descrição – e, muito mais, encontramos a origem da identificação de uma função comunicativa tão própria do Direito⁶⁰.

Por essas razões, portanto, propomo-nos a explorar, no tópico seguinte (1.2), o objeto de estudo sob a perspectiva linguística, avançando a investigação em relação à inevitabilidade da linguagem no Direito, aportando as contribuições da Semiologia, inaugurada por Ferdinand de SAUSSURE, ou da Semiótica, representada por Charles Sanders PEIRCE, para alcançar as principais dimensões do que se denomina por semiose, um processo de atribuição de significação, nivelado segundo termos sintáticos, semânticos e pragmáticos.

1.2 O DIREITO E A INEVITABILIDADE DA LINGUAGEM

1.2.1 O Direito em Dimensão Linguística

A incumbência de investigação “do” e “no” Direito, quando cientificamente orientada, implica para o pesquisador, sujeito cognoscente, a substancial e prévia percepção, e compreensão, da complexidade que permeia a relação dos sujeitos com os objetos e comportamentos concebidos no mundo fenomênico; e, muito mais, a intelecção de que a experiência sensorial e visual, de verificação empírica, verte-se em linguagem científica apropriadamente estruturada e diretamente associada ao vocabulário e ao campo lexical, acompanhando a respectiva demarcação geográfica

⁶⁰ “A locução sistema jurídico é frequentemente referida para designar as duas construções linguísticas: tanto o sistema prescritivo do direito posto quanto o sistema descritivo da Ciência do Direito” – *Ibidem*, loc. cit.

e social⁶¹. Afinal, dirá HEIDEGGER, “Somos, antes de tudo, na linguagem e pela linguagem”⁶².

Com efeito, ao assumir como ponto de partida a importância da via dos usos linguísticos para a emissão de uma mensagem que será recebida, por meio de um código e de um canal, e interpretada por um destinatário, com o respectivo compromisso – ainda que implícito – de atribuição de sentidos ou significados àquilo que se encontra no campo próprio de percepção, transparece, à toda evidência, que o Direito, considerado elemento normativo jurídico, conecta-se direta, irrestrita e intimamente com a linguagem e suas camadas⁶³. Os indícios desta percepção última transpareceram ainda em tópico anterior (item 1.1.1), quando da investida sobre a temática da conceituação do vocábulo “Direito” e da designação do corte epistemológico⁶⁴.

⁶¹ Roland BARTHES, **Elementos de semiologia**, p. 12. Em relação ao processo de transformação da experiência visual e sensorial em linguagem natural, podemos mencionar a apreensão de Bertrand RUSSELL no que tange à conexão da linguagem com fatos não linguísticos: “*Absorption in language sometimes leads to a neglect of the connection of language with non-linguistic facts, although it is connection which gives meaning to words and significance to sentences. No one can understand the word "cheese" unless he has a non-linguistic acquaintance with cheese. The problem of meaning and significance requires much that is psychological, and demands some understanding of pre-linguistic mental processes*” – Bertrand RUSSELL, *Logical Positivism*, in **Revue Internationale de Philosophie**, p. 18. “*Não falar em particular sobre nada do mundo dos objetos (objetos ideais e objetos reais [...]), não dizer nada específico sobre nada, mas tão somente sobre algo em geral, o objeto-em-geral, importa em usar linguagem*” – Lourival VILANOVA, *Lógica...*, op. cit., p. 160.

⁶² Martin HEIDEGGER, **A caminho da linguagem**, p. 191.

⁶³ Merece destaque a observação de Roland BARTHES que, embebido da concepção saussuriana, demarcou que linguagem, língua e fala não se confundem: “*A língua é então, praticamente, a linguagem menos a Fala [...]. Trata-se essencialmente de um contrato coletivo ao qual temos que submeter-nos em bloco se quisermos comunicar; além disto, este produto social é autônomo [...]*” “[...] *a Fala é essencialmente um ato individual de seleção e atualização*” – **Elementos...**, op. cit., p. 13; 17-18. As expressões “sentido” e “significado”, como bem observado por Lev Semiovitch VIGOTSKI, não devem ser consideradas como sinônimos quando do estudo semântico da linguagem: “*Como se sabe, em contextos diferentes a palavra muda facilmente de sentido. O significado, ao contrário, é um ponto imóvel e imutável que permanece estável em todas as mudanças de sentido da palavra em diferentes contextos. Foi essa mudança de sentido que conseguimos estabelecer como fato fundamental na análise semântica da linguagem. O sentido real de uma palavra é inconstante. Em uma operação ela aparece com um sentido, em outra, adquire outro*” – **A construção do pensamento e da linguagem**, p. 465. No que diz respeito às camadas da linguagem recordamos Mikhail BAKHTIN, que observa como metalinguagem a Ciência do Direito – voltada a investigar e conferir sentido à linguagem prescritiva dos enunciados normativos – **Marxismo e Filosofia da Linguagem**: problemas fundamentais do método sociológico na Ciência da Linguagem, *passim*; Ainda sobre o conceito de significado, indicamos a leitura de Stephen ULLMANN, cuja acuidade metodológica é manifesta – Stephen ULLMANN, **Semântica**: uma introdução à ciência do significado, p. 111-165.

⁶⁴ Eurico Marcos Diniz de SANTI: “*Fixar o Direito Positivo como objeto-formal da Ciência do Direito implica a imperatividade de eleição de técnicas de investigação apropriadas à natureza linguística do dado-material: o conjunto de enunciados prescritos que constituem o suporte físico do Direito Positivo*” – **Lançamento...**, op. cit., p. 29. John LYONS, **Language and linguistics: an introduction**, p. 17-24.

O particular vínculo entre a linguagem e o Direito pode ser resumido pela função instrumental que aquela desempenha para este, especialmente no que diz respeito à compreensão do conteúdo e dos mecanismos de realização, além de sua própria realização em via ordenada e sistêmica. Ora, se o Direito se reflete nas normas jurídicas, e elas se veiculam por meio de expressões linguísticas, uma vez que formatadas a partir de “[...] *uma parte da linguagem corrente* [...]”, há uma certa inevitabilidade da linguagem na realidade do Direito⁶⁵.

Em verdade, todo conhecimento que se expressa mediante um método científico, como a dogmática jurídica, pressupõe a adoção de uma linguagem. Nessa via, conforme delimitou REALE, parece adequado afirmar que “*Cada ciência exprime-se em uma linguagem [...] porque na linguagem se expressam os dados e valores comunicáveis*”, e isso, porque, “*Cada cientista tem a sua maneira própria de expressar-se [...]*”, de modo que se torna comum, e até esperado, que haja a atribuição de sentido técnico próprio à determinada expressão corrente, como forma de integração na realidade posta, neste caso, a jurídica⁶⁶.

Apropriando também, como norte investigativo, as lições de Paulo de Barros CARVALHO, identifica-se a linguagem enquanto um “[...] *modo de aquisição do saber científico, aplicada por meio de mecanismos lógicos na construção de modelos artificiais para a comunicação científica*”; sendo que, no âmbito dessa comunicação, voltada ao conhecimento do objeto, de modo que a experiência se apresenta como instrumento conector das linguagens teórica e prática⁶⁷. Aliás, como bem percebeu VILANOVA, em sendo a ciência jurídica uma expressão científica própria da realidade, somente pela via da experiência e do teste empírico é possível alcançar a formatação de um dado conhecimento, verbalizando-o e pondo-o em via comunicacional⁶⁸.

⁶⁵ Merece atenção o fato de que o emprego da linguagem e sua função independe “[...] *da modalidade frásica adotada*”. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4. Karl OLIVECRONA, **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 17.

⁶⁶ Miguel REALE, **Lições...**, *op. cit.*, p. 7-8.

⁶⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 31. *Idem*, **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**, *op. cit.*, *passim*.

⁶⁸ Lourival VILANOVA, **Sobre...**, *op. cit.*, p. 63. Sobre a linguagem ser um meio, e não um fim de si mesma, acrescenta Louis HJELMSLEV que será “[...] *meio de um conhecimento cujo objeto principal reside fora da própria linguagem, ainda que seja o único caminho para chegar até esse conhecimento, e que se inspira em fatos estranhos a este. Ela se torna, então, o meio de um conhecimento transcendental - no sentido próprio, etimológico do termo - e não o fim de um conhecimento imanente*” – **Prolegômenos a uma teoria da linguagem**, p. 2.

Não por outro motivo Ludwig WITTGENSTEIN, em seus ensaios e aforismos, revela o ato de compreensão enquanto verdadeiro ato de vivência⁶⁹. E, mais significativamente, inaugurando o que se denominou por “virada linguística” (“*linguistic turn*”) – a elevação de uma filosofia da consciência para uma filosofia da linguagem – aporta a reflexão sobre os limites da linguagem assemelharem-se aos limites do mundo e daquele que se encontra na posição de observador, de modo a permitir a inferência sobre a importância do homem na realidade e na formação do conhecimento⁷⁰.

Vê-se bem, diante da concepção de uma filosofia da linguagem, que a verdade emanada do conhecimento assume a condição de ser relativa – não mais compreendendo o ideal de uma verdade absoluta – especialmente porque, uma vez subordinada à interpretação, haverá influência direta dos específicos referenciais adotados e das implicações socioculturais do sujeito cognoscente⁷¹. É dizer, pois, que, se a linguagem é constituída mediante essas duas vias, escolha de referencial e influência sociocultural, há, então, a seleção e estabelecimento de regras que deverão, tal como em um jogo, ser observadas e cumpridas para alcançar o objetivo definido⁷².

⁶⁹ “322. [...] *leva à conclusão de que a compreensão é uma vivência específica e indefinível*” – Ludwig WITTGENSTEIN, **Investigações filosóficas**, p. 111. Sobre a linguagem ser vivência e estar intrinsecamente relacionada como homem e sua história, recordamos a colocação de Louis Trolle HJELMSLEV: “[a] *linguagem não é um simples acompanhante, mas sim um fio profundamente tecido na trama do pensamento; para o indivíduo, é o tesouro da memória e a consciência vigilante transmitida de pai para filho. Para o bem e para o mal, a fala é a marca da personalidade, da terra natal e da nação, o título de nobreza da humanidade. O desenvolvimento da linguagem está tão inextricavelmente ligado ao da personalidade de cada indivíduo, da terra natal, da nação, da humanidade, da própria vida, que é possível indagar-se se ela não passa de um simples reflexo ou se ela não é tudo isso: a própria fonte do desenvolvimento dessas coisas*” – **Prolegômenos...**, op. cit., p. 185.

⁷⁰ “5.6 *Os limites de minha linguagem significam os limites de meu mundo*” – Ludwig WITTGENSTEIN, **Tractatus logico-philosophicus**, p. 245. Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de teoria geral do direito**, p. 17-19.

⁷¹ *Ibidem*, p. 30-31. Sobre esta apreensão, Aurora TOMAZINI DE CARVALHO sustentará que: (1) “[...] *não há que se falar em verdades absolutas, próprias de um objeto, porque o mesmo dado experimental comporta inúmeras interpretações. A verdade é uma característica da linguagem, determinada de acordo com um modelo adotado, pelas condições de espaço-tempo e também, pela vivência sócio-cultural de uma língua. É, portanto, sempre relativa*”; e, ainda, demarcará que (2) “*A definição clássica de “conhecimento” originada em PLATÃO diz que ele consiste num conjunto de crenças e verdades justificadas*”; pontos que ora concordamos. – *Ibidem.*, p. 30-33.

⁷² Se o sujeito cognoscente pretende constituir uma linguagem cientificamente orientada, voltada para o conhecimento de um objeto cuja natureza é jurídica, deverá assim se orientar conforme os elementos próprios que cada escopo compreende. Nos baseamos, nesta inferência, em WITTGENSTEIN e naquilo que chamou por “*jogos de linguagem*”: “*7. Na práxis do uso da linguagem (2), um parceiro enuncia as palavras, o outro age de acordo com elas, na lição de linguagem, porém,*

Aprofunda-se, aqui, esta reflexão. Neste panorama inicial, uma vez estabelecido que a dogmática jurídica se apresenta em feição linguística, desde que “[...] *a linguagem é o instrumento por excelência para o trato com a realidade*”, é pertinente, e novamente inevitável, inferir que o Direito se apresenta enquanto verdadeiro fenômeno comunicacional; sendo que a sua “[...] *essência ou substância [...] é exatamente ser texto*”, isto é, “[...] *aparece ou se manifesta como texto, sua essência é ser texto, e sua existência real é idêntica à existência real de um texto*”, sendo texto aquele propriamente escrito, verbalizado, e de natureza jurídica, assumindo caráter prescritivo⁷³.

No domínio das lições de Gregório ROBLES, o texto jurídico revela-se enquanto fonte de comunicação ordenada no escopo do Estado, especificamente das relações entre indivíduos, caminho pelo qual ocorre a criação de “[...] *ações que podem ser qualificadas como jurídicas*”, e se estabelece a respectiva coordenação, sem excluir estipulações quanto ao tempo e ao espaço, aos sujeitos e às competências⁷⁴. Nesse sentido, uma conduta somente apresentará importância jurídica, com efeitos respectivos, quando, em momento anterior, houver a identificação de sua ocorrência no mundo fenomênico e delimitação em texto, razão de preexistência, inclusive em “[...] *modalidades deônticas não constitutivas da ação, mas que pressupõem a constituição desta, tais como ordenar uma conduta, proibi-la permiti-la, autorizá-la etc*”⁷⁵.

Em sendo um instrumento comunicacional implicado por um ordenamento dotado de função pragmática, na medida em que assume natureza prescritiva, o texto jurídico não pode ser outra coisa que não um instrumento de característica aberta, no sentido de que não possui condição estática, impassível de acompanhar as modificações da realidade, do ponto referencial ou das condições socioculturais, muito pelo contrário. Em formatação autopoietica, dirigida conforme as decisões tomadas

encontrar-se-á este processo: o que aprende denomina os objetos. Isto é, fala a palavra, quando o professor aponta para a pedra. - Sim, encontrar-se-á aqui o exercício ainda mais simples: o aluno repete a palavra que o professor pronuncia - ambos processos de linguagem semelhantes. Podemos também imaginar que em todo processo do uso das palavras em (2) é um daqueles jogos por meio dos quais as crianças aprendem sua língua materna. Chamarei esses jogos de "jogos de linguagem", e falarei muitas vezes de uma linguagem primitiva como de um jogo de linguagem. [...] Chamarei também de "jogos de linguagem" o conjunto da linguagem e das atividades com as quais está interligada” – Investigações..., op. cit., p. 27-31.

⁷³ Gregório ROBLES, **O Direito...**, op. cit. p. 21 e 28.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 28-30.

⁷⁵ *Ibidem*, loc. cit.

no âmbito social, o texto jurídico, próprio da perspectiva de Direito, é impulsionado para os processos de metamorfose⁷⁶.

Se as decisões voltadas para a coordenação da vivência dos indivíduos situados em sociedade resultam em uma ordenação formalizada pela via textual, que assume caráter prescritivo e, portanto, pragmático, pode-se sustentar o Direito enquanto uma forma de interpretação da realidade, conduzida pela via da captura, tradução e estruturação verbalizada dos fenômenos observados⁷⁷. Nesta formatação, parece ser inafastável a assimilação do Direito enquanto um sistema e “[...] *meio de comunicação social*”⁷⁸.

Nessa trilha, uma vez expostas as inferências que revelam e testemunham a linguagem enquanto meio elementar de manifestação do Direito – eis que instrumento naturalmente direcionado para acompanhar as mutações da realidade posta e, sobretudo, os avanços de fatores socioculturais – recurso singularmente qualificado para ordenar e coordenar as relações estabelecidas em sociedade, no tempo e no espaço, e, independentemente das particularidades dos indivíduos que emitem e recebem a mensagem competente, merece ela, a linguagem, o devido reconhecimento de sua importância para a construção cultural do corpo social⁷⁹.

Em assim sendo, uma vez estabelecida uma primeira premissa, em que o Direito, objeto referencial do estudo, será compreendido em sua perspectiva interna elementar – a norma jurídica – recortado a partir daquilo que está posto na realidade – o Direito Positivo (aquilo que simplesmente é) – e demarcada uma segunda e maior premissa, que, além de evidenciar a inevitabilidade da linguagem no Direito, declara a importância do fenômeno comunicacional para a evolução social e, por consequência, científica; parece, neste particular momento de definição dos pressupostos da investigação, ser inarredável perpassar as funções da linguagem (item 1.2.2), e, adiante, apresentar e aprofundar a investigação preliminar proposta

⁷⁶ *Ibidem*, p. 28-32.

⁷⁷ Martin HEIDEGGER: “Fazer uma colocação sobre a linguagem não significa tanto conduzir a linguagem mas conduzir a nós nós mesmos para o lugar de seu modo de ser, de sua essência: recolher-se no acontecimento apropriador” – **A caminho...**, *op. cit.*, p. 8.

⁷⁸ Gregório ROBLES, **O Direito...**, *op. cit.*, p. 78.

⁷⁹ Pautado no estudo da ciência da linguagem, Ferdinand de SAUSSURE consignou, em sentido semelhante, que: “Mais evidente ainda é a sua importância para a cultura geral: na vida dos indivíduos e das sociedades, a linguagem constitui fator mais importante que qualquer outro” – **Curso de linguística geral I**, p. 14.

por meio do estudo da Semiótica – a ciência dos signos – e seu reflexo no âmbito do Direito (item 1.2.3).

1.2.2 As Funções da Linguagem

Diante da verificação de que as manifestações da linguagem, implicadas dentro de um contexto de unicidade social, caminham lado a lado e em simetria com a realidade e seus processos evolutivos, um desconforto será denunciado diante de tantas asserções: haveria uma ou mais funções na linguagem? E, em havendo, qual seria a autêntica utilidade para a vivência e para o desenvolvimento das ciências, sobretudo no escopo do Direito? ⁸⁰

Em se tratando de uma aproximação aos estratos da Linguística – assim denominada a ciência própria da linguagem – parece adequado afirmar que a linguagem, no domínio do homem, representa um instrumento voltado ao atendimento dos propósitos planejados principalmente por aqueles que detêm autoridade legítima para ordenar e coordenar o corpo coletivo, e isso mediante deliberações e juízos decisórios, usualmente levados a efeito em decorrência da necessidade de acompanhar os numerosos fatos e eventos, especialmente sociais, e abrigá-los na camada de importância social e científica⁸¹. Assim sendo, transparece inarredável a verificação de que o recurso comunicacional, uma vez associado às manifestações da realidade e identificado, enquanto elemento essencial para a sistematização da vivência social e das numerosas ciências, exerce funções no sistema social, não se reservando a apenas uma, mas a variadas funções, que atuam em formato de preponderância, e em tempo algum em viés excludente⁸².

⁸⁰ “Assim como, para observar o processo de combustão, convém colocar o corpo no meio atmosférico, da mesma forma, para observar o fenômeno da linguagem, é preciso situar os sujeitos – emissor e receptor do som –, bem como o próprio som, no meio social. Com efeito, é indispensável que o locutor e o ouvinte pertençam à mesma comunidade linguística, a uma sociedade claramente organizada. E mais, é indispensável que estes dois indivíduos estejam integrados na unicidade da situação social imediata, quer dizer, que tenham uma relação de pessoa para pessoa sobre um terreno bem definido. [...] Portanto, a unicidade do meio social e a do contexto social imediato são condições absolutamente indispensáveis para que o complexo físico-psíquico-fisiológico que definimos possa ser vinculado à língua, à fala, possa tornar-se um fato de linguagem” – Mikhail BAKHTIN, **Marxismo e filosofia da linguagem**, sem paginação.

⁸¹ Karl OLIVECRONA, **Linguagem...**, *op. cit.*, p. 50-51.

⁸² Ferdinand de SAUSSURE, **Curso...**, *op. cit.*, p. 13-14.

Nesse contexto, antes de se adentrar no estudo próprio das funções associadas à linguagem, especialmente daquelas que se reputam valorosas para a presente investigação, cumpre estabelecer ao menos dois acordos de compreensão. O primeiro deles diz respeito ao vocábulo “função”, que deverá ser entendido enquanto os efeitos que o emissor pretende produzir na via comunicacional, a fim de alcançar e subordinar o receptor da mensagem⁸³; e o segundo, condiz com o fato de não ser verificada uma relação de implicação necessária e exclusiva entre a função da linguagem e a forma gramatical adotada por aquele que emite a mensagem, muito embora, é bem verdade, esta possa evidenciar indícios mínimos daquela, no escopo da comunicação, como não há, de igual modo, via relacional entre a função e o conteúdo da mensagem emitida⁸⁴. Enunciará Irving M. COPI, sobre a questão, que um trecho isoladamente extraído e considerado não será suficiente para exteriorizar “[...] *a função da linguagem que se pretende, em princípio transmitir*”; e isso, porque, nessa determinação deverá ser considerado e situado o contexto, responsável por indicar quais os sentidos assumidos e exteriorizados na via comunicacional⁸⁵. É dizer, pois, que a decodificação da mensagem transmitida ocorrerá, precipuamente, pela via pragmática – cujo ângulo semiótico será alcançado adiante – item 1.2.3.2 – possibilitando a apreensão dos propósitos e direcionamentos perspectivados pelo sujeito emissor, que será compreendido contextualmente pelo receptor, assim como bem observou Paulo de Barros CARVALHO⁸⁶.

⁸³ Concordamos, nesse sentido, com o que enunciou Alf ROSS: “*Un acto de comunicación es un acto externo y social cuyo objetivo ordinario es la producción de un cierto efecto en el receptor; la producción de este efecto es su función. Según esto, es conveniente clasificar y describir los actos de comunicación de acuerdo con sus varias funciones. [...] La función de cualquier herramienta debe determinarse por su efecto propio, esto es, el efecto inmediato a cuya producción la herramienta está directamente adaptada. Son irrelevantes cualesquiera otros efectos ulteriores en la cadena causal subsiguiente*” – **Lógica de las normas**, p. 28. No estudo da função da linguagem, HJELMSLEV adota o termo “*funtivo*”: “[...] *propusemos o termo técnico funtivo e que tentamos evitar dizer, como normalmente se faz, que um funtivo é ‘função’ do outro, preferindo a seguinte formulação: um funtivo tem uma função com o outro*” – **Prolegômenos...**, *op. cit.*, p. 195.

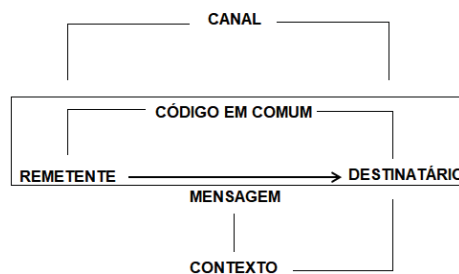
⁸⁴ Sobre a função da linguagem, esclarece Paulo de Barros CARVALHO que a complexidade encontrada no plano comunicacional decorre da existência de “[...] *múltiplas possibilidades de utilização das palavras, individualmente consideradas, assim como numerosos são os usos das construções frásicas que a gramática de cada língua permite compor, sem que as regras sintáticas venham a ter caráter decisivo para o esclarecimento da específica função em que a linguagem está sendo empregada*” – **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 37. Irving M. COPI, **Introdução à lógica**, p. 55-56.

⁸⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁸⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 38.

Com isso em consideração, encontramos na literatura especializada ao menos duas funções que se reputam valorosas e fundamentais para a presente investigação, sendo elas a prescritiva (de condutas) e a informativa, também reputada como “indicativa”, “declarativa”, “informativa” ou “referencial; correlacionada à função descritiva exercida pela Ciência do Direito (item 1.1.2). Funções essas que se relacionam diretamente com a estrutura “[...] *de todo ato de comunicação verbal* [...]”, assim traduzida por Roman JAKOBSON em seis fatores: o remetente, o destinatário, a mensagem, o contexto, o código e o canal⁸⁷. Para melhor observação, assim esquematizamos:

FIGURA 1 – FATORES DA COMUNICAÇÃO VERBAL EM ROMAN JAKOBSON



FONTE: A autora.

A par dessa verificação sobre a estrutura que envolve o processo comunicacional, deparamo-nos, com esteio em Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, com a revelação de uma horizontalidade, no que diz respeito aos sujeitos envolvidos no fenômeno; de uma verticalidade, quando considerados os símbolos envolvidos; de uma perpendicularidade, em relação ao objeto; e, por fim, uma interioridade e uma exterioridade no que tange ao nível horizontal⁸⁸.

Com efeito, como pertinentemente versado em momento antecedente (item 1.1.1), o Direito, em sendo uma concepção do homem, elaborado e operacionalizado enquanto forma de ordenação das relações constituídas com escopo social, foi

⁸⁷ Roman JAKOBSON, **Lingüística e comunicação**, p. 122-123. Em John LYONS observamos identificação similar quando do estudo da linguagem sob o ponto de vista da Semiótica: “*Um sinal é transmitido de um emissor para um receptor (ou grupo de receptores) ao longo de um canal de comunicação. O sinal terá uma forma particular e transmitirá um significado (ou mensagem) particular*” (tradução nossa); “*A signal is transmitted from a sender to a receiver (or group of receivers) along a channel of communication. The signal will have a particular form and will convey a particular meaning (or message)*” (original) – **Language...**, *op. cit.*, p. 17.

⁸⁸ Tércio Sampaio FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 231.

reconhecido e equiparado a partir de seu elemento nuclear, a norma jurídica, e isso com inteira consciência sobre a complexidade que reveste a tarefa de precisar um conceito universal e plenamente aceito. Foi, muito mais, estabelecido que o Direito se perfaz através do texto jurídico, eis que fonte própria da comunicação ordenada (itens 1.1.2 e 1.2.1). Dessas duas premissas estabelecidas, apontamos para o caráter prescritivo de que se reveste o texto jurídico, de modo que, ao assim fazer, indicamos a existência de uma primeira função exercida pela linguagem: aquela que se traduz em emitir comandos imperativos, como ordens, e prescrições, a fim de alcançar e aplicar efeitos correspondentes em condutas previamente selecionadas, sejam elas intersubjetivas ou intrassubjetivas⁸⁹.

Assim se expressará CARVALHO, ao manifestar que a linguagem, em função prescritiva, apresenta-se em “*Todas as organizações normativas [...] para incidir no proceder humano canalizando as condutas no sentido de implantar valores*”; retratando, portanto, uma ordenação que se dirige pelo ângulo da validade, e não pelo do que é verdadeiro ou falso, e que é guiada para incidir sobre a perspectiva material e possível da conduta, e também dos fatos, atraindo uma linguagem instruída por modais deônticos: “permitido”, “proibido” e “obrigatório”⁹⁰. Diante dessas considerações, podemos declarar, satisfatoriamente, a conclusão de que o Direito Positivo se verte em linguagem, cuja função é propriamente prescritiva; mas isso com o parêntesis de assim admitir sem qualquer descuido sobre a acuidade que solicita o tema⁹¹.

Por seu turno, quando o sujeito, na condição de emissor de uma mensagem, pretende transmitir informações ao receptor, em caráter de afirmação/negação, a fim de descrever ocorrências no mundo fenomênico, assim observaremos o exercício de

⁸⁹ Luis Alberto WARAT, quando da reflexão sobre os usos da linguagem identifica uma instância diretiva, em que “[...] *as palavras cumprem a função de provocar conexões de sentido, destinadas a atuar sobre o comportamento futuro do receptor*”; e uma instância performativa, referente “[...] *às palavras cuja característica principal é a de serem empregadas para fazer algo e não para dizer algo sobre algo*”, tal como se verifica das normas jurídicas – **O direito e sua linguagem**, p. 66. Em Carlos VOGT, quando do exame das funções da linguagem, é demarcado em sentido similar que: “[...] *é sobre a assunção de uma identidade estrutural entre a frase e o fato a que ela se refere, que se articula uma das funções mais estudadas [...], a função referencial, entendendo-se que a referência de uma proposição é o seu valor de verdade, assim como a de um nome é o objeto que ele designa.* – **Linguagem pragmática & ideologia**, p. 93. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 41.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 41-43.

⁹¹ Hans KELSEN, **Teoria pura do...**, p. 80-81. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 41-43.

uma linguagem em função propriamente informativa, também reconhecida como “descritiva” em sentido amplo ou, como bem observou Maurício Dalri Timm do VALLE, a partir de John AUSTIN, “constatativa”⁹².

A linguagem, em função informativa, irá remeter-nos, pois, à própria finalidade da Ciência do Direito, especialmente, mas não exclusivamente, àquela de descrever o Direito Positivo⁹³. E isso porque, quando da operacionalização do fenômeno comunicacional, exercida em razão de uma atividade puramente cognoscente, o emissor pautar-se-á pela observação do objeto para, ao final, após o exercício interpretativo, aportar uma descrição daquilo que observou, veiculando semanticamente, portanto, o conhecimento adquirido, e enunciando um fato enquanto verdadeiro ou falso⁹⁴. Nesses termos, podemos perceber que a metalinguagem será a via que permitirá atribuir a adequada “[...] *correspondência entre o enunciado e o fato*”⁹⁵.

A par do desconforto inicial narrado – sobre a perspectiva da existência, ou não, de uma ou mais funções na linguagem – o resultado obtido por meio da investigação conduzida parece-nos suficientemente adequado para o recorte proposto no presente trabalho.

E isso porque, ao verificarmos que a linguagem, enquanto manifestação conduzida semanticamente e em formato comunicacional, denota numerosas funções – das quais extraímos especificamente aquelas de prescrição e de descrição, esta última em sentido amplo – evidenciamos a direta conexão com a formação e condução da Ciência do Direito em especial. De um lado, se a função prescritiva outorga autenticidade única ao Direito, no que diz respeito ao caráter de ordenação e coordenação de condutas previamente selecionadas e transportadas à camada de

⁹² Maurício Dalri Timm do VALLE, **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**, p. 14. Vejamos que o termo indicado, “constatativa”, é “[...] *um neologismo derivado do galicismo ‘constatar’, em lugar de ‘descritivo’*” – *Ibidem, loc. cit.*

⁹³ Dizemos “especialmente” em razão do que assinalou VALLE. Pautado nas singulares lições de José Souto Maior BORGES e José Roberto VIEIRA, o professor afirma que “[...] *a atividade do cientista do direito não se limita à mera descrição do Direito Positivo*” e, por isso, o sentido de “descrição” deve ser tomado em caráter amplo, com os devidos cuidados com a plurissignificação do vocábulo – *Ibidem, p. 15.*

⁹⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 41.

⁹⁵ *Ibidem, loc. cit.* Por metalinguagem, o professor César Antônio SERBENA, da UFPR, assim delimita a partir de TARSKI que: “[...] *a linguagem da qual se fala e que é objeto de toda discussão e a linguagem na qual se fala. A primeira linguagem é a linguagem-objeto, e a segunda é a metalinguagem*” – **Lógica e direito**: elementos para uma reconstrução formal do raciocínio jurídico, p. 20. Clarice von Oertzen de ARAÚJO, **Semiótica...**, p. 49.

importância social; de outro, a função informativa, ou descritiva em sentido amplo, reporta justamente a consolidação dedicada do movimento que se realiza no escopo da Ciência do Direito, que transparece evoluir conforme o mesmo ocorre com a realidade jurídica.

Não restando, neste tópico de funções da linguagem, outras preocupações de ordem investigativa e metodológica, eis que afastadas as inquietações iniciais, com o devido respeito à proposta de estabelecer as premissas desta pesquisa, cumpre perpassar o tema da Semiótica, a ciência dos signos, com o intento de expor a via de construção dos sentidos e significados no Direito, e isso através da aproximação dos planos de enfoque sintático, semântico e pragmático.

Como bem se notará adiante, na segunda parte da presente pesquisa, o direcionamento preliminar ora proposto, especialmente no que tange à pragmática, posiciona-se como caminho inevitável de compreensão, sobretudo diante do objetivo de ler o texto a partir de um determinado contexto – neste caso, o contexto implicado pelo influxo da Segurança Jurídica.

1.2.3. A Semiótica e o Signo: do Recorte às Significações

1.2.3.1 Considerações Introdutórias

Quando verificado que o Direito Positivo verte em linguagem tudo aquilo que o homem eleva à camada de importância coletiva, possibilitando a implantação de uma estrutura ordenada, voltada para a regulação de condutas sociais empiricamente possíveis e materialmente consideradas, reconheceu-se a sua singular identidade no viés comunicativo. Nesse sentido, a norma jurídica, elemento nuclear do Direito (item 1.1.1) na condição de mensagem conduzida por um canal, exteriorizada pelo emissor para alcançar determinado receptor/destinatário, comporta-se como um signo, carregando consigo, portanto, três funções sógnicas possíveis: o significante (texto), o significado (texto interpretado) e o referente (conduta-objeto)⁹⁶. Mas, o que vem a ser

⁹⁶ Isaac EPSTEIN, **O Signo...**, p. 28-29; Clarice von Oertzen de ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 44-53. Roman JAKOBSON, **Lingüística...**, *op. cit.*, p. 123. Umberto ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. 26. Diana Pessoa de BARROS, A Comunicação humana, *in* José Luiz FIORIN, **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**, p. 26.

o “signo” e qual seria o nexo com o fenômeno comunicacional ? E especialmente quais os efeitos que exercerá o “signo” na construção das significações, especialmente no âmbito do Direito ? O que entendemos por “significações” ? Muitas são as indagações. Embora nos pareça admissível sustentar uma inarredável complexidade nessa temática, a via possível de solução reside, justamente, na ciência que se denomina Semiótica, a ciência dos signos, ou, como aprofundou John LYONS, “[...] *a ciência dos signos, do comportamento simbólico ou dos sistemas de comunicação*”, que, em Charles MORRIS, é representada como um vínculo entre ciências: uma ciência particular em sua essência e que fornece bases para as demais ciências especiais, já que elas se expressam e se desenvolvem mediante o emprego de signos⁹⁷.

Contudo, antes de adentrar na investigação temática proposta, um parêntesis deve ser feito em relação aos termos “Semiótica” – originada na “[...] *linha filosófico-peirceana e morrissiana*” – e “Semiologia” – concebida pela “[...] *linha linguístico-saussureana*” (sic)⁹⁸. Embora não se desconheça, na literatura, como bem alertou Umberto ECO, os esforços voltados para a separação e delimitação dos vocábulos por razões semânticas distintas, decorrentes, supomos, das percepções quanto às dessemelhanças em suas respectivas origens históricas e dos recortes especificamente propostos pelos estudiosos, como da Linguística e da Filosofia, a exemplo das incursões fundamentais de Ferdinand de SAUSSURE e Charles Sanders PEIRCE⁹⁹; e muito embora também não se desconheça a distinção enunciada por WARAT, ao considerar que Semiótica e Semiologia derivariam de enfoques opostos, assumindo perspectivas temáticas diversas, ainda que em parte¹⁰⁰; firmamos, nesta oportunidade, um compromisso de aproximação entre os termos, tratando-os em condição de equivalência. Com base nas próprias considerações de ECO, WARAT e

⁹⁷ John LYONS: “A semiótica tem sido descrita de várias maneiras: como a ciência dos signos, do comportamento simbólico ou dos sistemas de comunicação. Tem havido muita discussão, dentro da semiótica, sobre a diferença entre signos, símbolos e sinais; e do alcance do termo ‘comunicação’” (tradução nossa); “*Semiotics has been variously described: as the science of signs, of symbolic behaviour or of communication-systems. There has been much discussion, within semiotics, of the difference between signs, symbols and signals; and of the scope of the term ‘communication’*” (original) – **Language...**, p. 17. Charles MORRIS: “La Semiótica tiene un doble vínculo con las ciencias: es una ciencia más y a la vez un instrumento de las ciencias. La significación de la Semiótica como ciencia estriba en el hecho suponer un nuevo paso en la unificación de la ciencia, puesto que aporta los fundamentos para cualquier ciencia especial de los signos, como la lingüística, la lógica, la matemática, la retórica y (al menos parcialmente) la estética” – **Fundamentos de la teoría de los signos**, p. 24.

⁹⁸ Umberto ECO, **Tratado gera...**, op. cit., p. 1.

⁹⁹ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁰⁰ Luis Alberto WARAT, **O direito...**, op. cit., p. 15.

Thomas A. SEBEOK, referida opção encontra como justificativa a preservação do contorno investigativo levado a efeito nesta primeira parte do estudo, voltado para o assentamento das premissas, evitando-se, ademais, prolongados e inconclusivos desvios temáticos¹⁰¹.

Enraizada na linguagem – na medida em que é a “[...] *forma mais articulada da expressão simbólica, e [que] por isso ocupa forçosamente uma posição de relevo em qualquer teoria dos signos*” (esclarecemos nos colchetes) e considerada uma ciência que se pauta no estudo sistematizado do fenômeno dos signos, da classificação aos usos na via comunicacional, eis que se concentra nas representações que se manifestam, no modo como atuam – “[...] *sugerem o que quer que seja para além deles próprios*” – e de como surgem – espontaneamente ou mediante exercício interpretativo prévio – a Semiótica fundada essencialmente na concepção de PEIRCE, que aqui adotamos, retratará uma convenção formal sobre a singularidade dos signos, categoricamente influenciada pela Lógica, em uma verdadeira retomada do sentido proposto em John LOCKE, formalista ou quase formalista; enquanto que aquela concebida por MORRIS transparecerá, muito mais, uma ciência cujo escopo primordial é dar oportunidade do estudo da linguagem científica, mediante a disponibilização de signos e de respectivas bases de compreensão (princípios fundamentais)¹⁰². Diversa apreensão – abrimos um

¹⁰¹ Umberto ECO: “*Malgrado a diferente origem histórica dos termos ‘semiologia’ (linha lingüístico-saussureana) e ‘Semiótica’ (linha filosófico-peirceana e morrissiana), no presente livro se adota o termo ‘Semiótica’ como equivalente a semiologia, levando em conta a carta constitutiva da Internacional Association for Semiotic Studies – Association Internationale de Sémiotique, 1969. Há tentativas prestigiosas de atribuir aos dois termos funções semânticas diferentes (Hjelmslev, 1943; Metz, 1966; Greimas, 1970; Rossi-Landi, 1973). Digamos que os objetivos teóricos ou os pressupostos ideológicos que aqueles autores procuravam nomear por meio de uma distinção entre os dois termos devam ser reconhecidos e estudados; no entanto, é arriscado jogar com uma distinção terminológica que não conserva um sentido único nos vários autores que a empregam. Não ousando etiquetar com um expoente cada acepção do termo em questão, buscar-se-ão pouco a pouco artificios lingüísticos com que solucionar tais diferenças*” – **Tratado...**, *op. cit.*, p. 1. Ao mesmo tempo em que WARAT vislumbrou específicas distinções entre as teorias, não deixou de considerar que tanto a Semiótica, quanto a semiologia, apresentam características epistemológicas similares, na exata medida em que “[...] *aderem a uma concepção de objetividade exterior à história e, submetem-se aos imperativos da sistematicidade*” – Luis Alberto WARAT, **O direito...**, *op. cit.*, p. 15. Thomas SEBEOK, quando do aporte de “Nota Terminológica” na obra “Fundamentos..” de Charles MORRIS, alerta para o fato de que “[...] *em algunos casos Semiótica y semiologia se consideran sinónimos intercambiables, ciertos autores [...] los diferencian clara y coherentemente [...]*” – *Nota terminológica*, in Charles MORRIS, **Fundamentos de la teoría de los signos**, p. 17-19.

¹⁰² Stephen ULLMAN, **Semântica...**, *op. cit.*, p. 34-35. Elisabeth WALTHER-BENSE, **A teoria geral dos signos**: introdução aos fundamentos da Semiótica, p. 1. Para Charles PEIRCE, a lógica seria “[...] *apenas um outro nome para a Semiótica [...] a quase necessária, ou formal, doutrina dos signos*” – **Semiótica**, p. 45. Charles MORRIS, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 17 e 25.

parêntesis – observaremos em SAUSSURE. No âmbito da Semiologia estruturalista, estabelecida por esse teórico, será evidenciado um estudo sógnico inserido estritamente no contexto social, de modo a revelar uma dupla face: o significado, relacionado com a atividade mental do sujeito inserido na sociedade, e o significante¹⁰³.

Independentemente do ponto de partida, premissas e pressupostos adotados pela literatura especializada, é possível, com olhos em cada definição, revelar a Semiótica, a teoria ou ciência dos signos, enquanto trilha principal das técnicas de linguagem e, portanto, da comunicação, concebendo-a como instrumental necessário para a construção das significações e dos sentidos, e para a compreensão dos signos em sua existência evolutiva¹⁰⁴.

1.2.3.2 O Signo e a Função Sógnica

Elemento nuclear da Semiótica, o signo poderá assim ser designado quando o intérprete o considerar enquanto “signo de algo”, dentro de um processo científico próprio, denominado por “*semioses*” ou significação¹⁰⁵. Essa verificação extraída de MORRIS, nos conduz diretamente a uma aproximação de Isaac EPSTEIN, que, em sua obra “O Signo”, consciente dos numerosos, conflitantes e arbitrários conceitos e perfis classificatórios atribuídos ao vocábulo “signo” – unidade comunicacional que se organiza mediante códigos ou linguagens – identificou uma definição frequentemente empregada em termos semióticos: “[...] *algo que está por outra coisa* [...]”¹⁰⁶.

¹⁰³ Sobre a definição de SAUSSURE e a contribuição para a edificação da Semiótica, indicamos a leitura de Umberto ECO, **Tratado...**, *op. cit.*, p. 09-10.

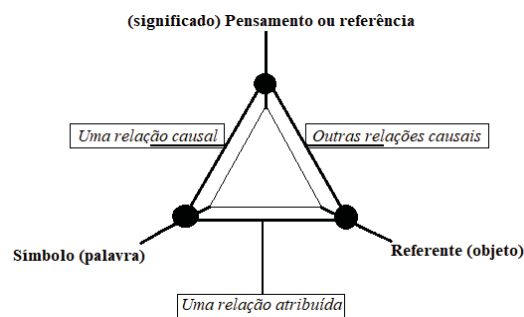
¹⁰⁴ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 27 e 33. Ao mencionarmos PEIRCE e SAUSSURE como parte da literatura especializada sobre o tema da Semiótica – ou seja, não desconhecendo outras importantes e relevantes contribuições –, cumpre demarcar que os estudos pautados na observação e exploração dos signos não são recentes. É o que identificamos em Elisabeth WALTHER-BENSE, quando da reconstrução histórica da Semiótica – **A teoria...**, *op. cit.*, p. XV – XLIII. Luis Albert WARAT, **O direito...**, *op. cit.*, p. 11-14.

¹⁰⁵ Charles MORRIS, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 28. Roland BARTHES: “A *significação* pode ser concebida como um processo: é o ato que une o significante e o significado, ato cujo produto é o signo [...]” – **Elementos...**, *op. cit.*, p. 51.

¹⁰⁶ Isaac EPSTEIN, **O signo...**, *op. cit.*, p. 16-20. “Quando se fala em ‘signo’ em geral, subentende-se o veículo sógnico (Morris), ou o significante (Saussure), ou a expressão (Hjelmslev), ou o representâmen (Peirce). Tal uso é prático e costumeiro e até na definição mais genérica de signo como “algo” que está por ‘outra coisa’ pode parecer subentendido que o signo equivale a esse ‘algo’” – *Ibidem*, p. 16-29.

Abrimos, aqui, um parêntesis. Embora se possa sustentar que a referida definição, extraída dos processos de reiteração, retrate uma “fórmula simplificadora”, na qual o signo se limita ao lugar escolhido pelo intérprete, em uma relação diádica – significante (expressão) e significado (conteúdo) – há que se considerar que essa mesma fórmula não é de todo descartável¹⁰⁷. A simplificação, por exemplo, favoreceu a concepção daquilo que se denominou por “triângulo semiótico” em Charles Kay OGDEN e Ivor Armstrong RICHARDS, uma conjunção entre os elementos (i) significado (interpretação do signo correlacionado com o uso da linguagem), (ii) símbolo (palavra), e (iii) referente (objeto dotado de mais de uma característica)¹⁰⁸. A relação triádica pode, portanto, ser assim representada:

FIGURA 2 – A FUNÇÃO SÍGNICA TRIÁDICA EM OGDEN E RICHARDS



FONTE: Adaptado de Isaac Epstein¹⁰⁹.

Atente-se, contudo, para o fato de que referidas entidades Semióticas, independentemente de estarem inseridas na relação diádica ou triádica, não encerram, assim como observamos no vocábulo “signo”, uma denominação unívoca e universal, embora seja possível sustentar que comportam um mesmo sentido. Esta conclusão origina-se em EPSTEIN, mas, em PEIRCE, observamos menção à relação entre o signo, o interpretante ou imagem mental e o objeto; em MORRIS, haverá uma associação entre o veículo sígnico, o “*designatum*” ou “*significatum*” e o “*denotatum*”;

¹⁰⁷ Isaac EPSTEIN: *Expressão e conteúdo, significante e significado são correlatos da função sígnica na semiologia de raiz saussureana. O signo significa, isto é, aponta para fora de si (tomando-se aqui o signo como equivalente à sua expressão ou significante, para opô-lo ao conteúdo ou significado)* – *Ibidem*, p. 21-28.

¹⁰⁸ Charles Kay OGDEN, Ivor Armstrong RICHARDS, *The meaning of meaning: study of the influence of language upon thought and of the science of symbolism, passim*. Isaac EPSTEIN: “O significado é a “outra” face do signo, a face invisível, a “outra coisa” pela qual está o ‘algo’” – **O signo...**, *op. cit.* p. 21.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 22.

assim como em outros numerosos cientistas dedicados à Semiótica (ou Semiologia) depararemos outras propostas, a exemplo de FREGE, CARNAP, SAUSSURE e HJELMSLEV¹¹⁰.

Empreendida essa demarcação inicial, imprescindível ao tema, conduzimos e aprofundamos a investigação sobre o signo, iniciando em SAUSSURE. Decorrente do corte epistemológico proposto, inserto na vertente denominada Semiologia, o signo será retratado enquanto a união de um significado (plano de conteúdo) e de um significante (plano de expressão), evidenciando uma posição relacional sêmica diádica, intencional e imotivada, ou seja, arbitrária, no que diz respeito ao significado tradicionalmente composto, aquilo que notadamente é convencionalizado, e não à escolha singular e livre do sujeito cognoscente, desassociada do grupo linguístico¹¹¹. Nessa matriz linguística, observaremos que o significado, substância, condizente ao “[...] conjunto de aspectos dos fenômenos linguísticos que não podem ser descritos sem recorrermos a premissas extralinguísticas” somente poderá ser encontrado a partir de um significante, forma, relativa àquilo “[...] que pode ser descrito exaustiva, simples e coerentemente (critérios epistemológicos) pela Linguística, sem recorrermos a nenhuma premissa extralinguística [...]”¹¹².

Esta última apreensão é observada pelo linguista dinamarquês HJELMSLEV, crítico, em numerosos pontos, da formulação saussuriana¹¹³. Para esse autor, o signo enquanto expressão de um conteúdo e condutor de uma significação ou função, denota uma função Semiótica solidária, em que a expressão e o conteúdo, e não mais o significante e o significado, acabam por pressupor, necessariamente, um ao outro, embora também sustente que a ausência de conteúdo não necessariamente repercutirá na ausência de um dado sentido¹¹⁴. Nessa formulação, o signo assume

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 24. Gottlob FREGE, **Lógica e filosofia da linguagem**, *passim*. Roland BARTHES, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 39-44.

¹¹¹ Isaac EPSTEIN: “Para Saussure o âmbito da semiologia cobria a linguagem, os alfabetos, as regras de comportamento, os sinais militares, sinais vários etc. Enfim apenas aquelas instâncias que correspondiam aos signos como entidades usadas consciente e intencionalmente para a finalidade da comunicação” – **O signo...**, *op. cit.*, p. 29. Ferdinand de SAUSSURE, **Curso de linguística...**, *op. cit.*, p. 79-83 e 88.

¹¹² Roland BARTHES, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 51.

¹¹³ Louis HJELMSLEV, **Prolegômenos...**, *op. cit.*, p. 55.

¹¹⁴ Isaac EPSTEIN, **O signo...**, *op. cit.*, p. 47. Louis HJELMSLEV, **Prolegômenos...**, *op. cit.*, p. 53-55. José Luiz FIORIN: “Não se trata aqui de uma simples substituição terminológica, em que plano de conteúdo está no lugar de significado e plano de expressão substitui o significante. Trata-se, na verdade, de uma mudança de concepção. Para Hjelmslev, cada plano compreende dois níveis: a forma e a substância” – Teoria dos signos, in José Luiz FIORIN (Org), **Introdução à linguística**. I. Objetos teóricos, p. 59.

uma direção voltada ao exterior (substância da expressão) e outra orientada para o interior (substância do conteúdo), em um movimento dotado de arbitrariedade, como bem apontará o autor¹¹⁵.

Por sua vez, observamos em PEIRCE o signo em função triádica, concebido como aquilo que representará ou significará para o sujeito cognoscente quando do exercício de compreensão ou interpretação do objeto – o “algo”, aquilo que poderá ser designado ou denominado em determinado escopo e que não se confunde com o próprio signo – ou, mais especificamente, nas palavras de WALTHER-BENSE, “[...] *algo que está por alguma outra coisa ou que representa outra coisa e que é compreendido ou interpretado por alguém, isto é, que tem um significado para alguém*”¹¹⁶. Diversamente do que se verifica na raiz saussuriana, não há necessariamente, nos signos, propósitos intencionais ou formulações puramente artificiais¹¹⁷; sendo que, ainda na vertente peirciana, em se tratando de um elemento sujeito à interpretação, o signo não poderá ser traduzido em uma existência singular, solitária e independente de outros signos, já que, englobado por um repertório sígnico, no qual seu entendimento e constituição se coloca diretamente dependente de uma infinidade de signos¹¹⁸.

A par das concepções edificadas na literatura quanto ao signo e à função sígnica, cumpre-nos pontuar, ainda, algumas das características indissociáveis dos signos, em classificação instituída por Adam SCHAFF, conduzida por FIORIN e EPSTEIN: dos naturais aos artificiais ou propriamente ditos, dos verbais aos de expressão derivativa, e os expressivos. Os primeiros correspondem, propriamente, aos fenômenos, fatos e eventos da natureza que conduzem à percepção sensorial de uma ocorrência natural, expressando um conteúdo mediado por “códigos culturais” e que fazem parte da linguagem natural no meio social¹¹⁹. Exemplos apontados são o céu cinzento que indica a vinda da chuva, ou a marca de animal que passou por um

¹¹⁵ Louis HJELMSLEV, **Prolegômenos...**, *op. cit.*, p. 61-64.

¹¹⁶ A designação “fórmula simplificadora” é encontrada em Lúcia SANTAELLA – **Introdução à Semiótica**: passo a passo para compreender os signos e a significação, p. 181. Elisabeth WALTHER-BENSE, **A teoria...**, *op. cit.*, p. 4 e 15. Apreensão semelhante verificamos em Isaac EPSTEIN, ao referenciar expressamente a percepção de PEIRCE, WALTHER-BENSE, ECO, HJELMSLEV e ULLMAN – **O signo...**, *op. cit.*, p. 17- 20. Extraímos de PEIRCE que o signo: (a) não se confunde com o objeto; e (b) poderá designar algo perceptível, imaginável ou não imaginável – **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 46- 47.

¹¹⁷ Umberto ECO, **Tratado...**, *op. cit.*, p. 11-14.

¹¹⁸ Elisabeth WALTHER-BENSE, **A teoria...**, *op. cit.*, p. 6.

¹¹⁹ José Luiz FIORIN, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 71; Isaac EPSTEIN, **O signo...**, *op. cit.*, p. 31.

determinado local ou, ainda, os sintomas de doença que indicam a sua ocorrência no corpo humano¹²⁰. Diversamente, os signos artificiais, também conhecidos como “propriamente ditos”, dizem respeito àqueles que são instituídos e reproduzidos pelos sujeitos cognoscentes com finalidade comunicativa, por meio de uma convenção social, a exemplo da sinalização de trânsito¹²¹. Nestes signos, FIORIN chamará atenção para o fato de se dividirem entre signos verbais, “[...] *interpretantes de todas as linguagens* [...]”, e signos com expressão derivativa, condizentes com os sinais – instituídos através de acordos sociais e voltados à indução de uma ação positiva ou negativa, assim como ocorre com a sinalização de trânsito – e com signos substitutivos, assim entendidos, em caráter “*stricto sensu*”, como aqueles que aportam um significado concreto ou, ainda, em caráter simbólico, como aqueles que representam o abstrato, o ideológico¹²².

Consciente de que o tema não comporta maiores digressões, cumpre, por fim, anotar que, diante da ambiguidade que permeia a identificação de um signo como produzido de forma intencional ou não pelo homem, EPSTEIN declarará a existência de uma terceira via classificatória – o signo “expressivo” – em que o signo será instituído independentemente da espontaneidade do homem e de seu interesse comunicativo¹²³.

Diante das considerações sobre o signo e a função sgnica, parece-nos pertinente firmar, em síntese conclusiva, que o signo nada mais será do que a linguagem natural ou artificial, seja verbal ou não, que percorre um determinado caminho comunicativo, em que o sujeito cognoscente, do significante, depreenderá um significado, e então o transmitirá em forma de mensagem decodificada ao seu destinatário. Essa é, exatamente, a formatação identificada no Direito enquanto norma. Ora, em se tratando de uma ordenação estatuída para a regulamentação da conduta humana, dentro de determinado corpo social, numerosos serão os signos apreendidos e vertidos em sentidos e significados, aptos a conduzir uma mensagem voltada para a indução, proibição ou permissão de condutas positivas ou negativas.

¹²⁰ *Ibidem*, loc. cit.

¹²¹ José Luiz FIORIN, Teoria..., op. cit., p. 71.

¹²² *Ibidem*, p. 72.

¹²³ Isaac EPSTEIN, O signo..., op. cit., p. 32-33.

Diante desse substancial contributo à investigação empreendida, há que se tecer comentários, ainda, sobre os recortes ou dimensões dos signos no âmbito da Semiótica, um processo que MORRIS denominou por “*semiose*” ou significação.

1.2.3.2 As Dimensões de Semiose

Os signos, enquanto elementos de linguagem, incorporados no que MORRIS denominou originariamente por “*semiose*” – processo próprio de atribuição de significação – uma tradição observada desde os gregos, podem ser compreendidos a partir de três dimensões fundamentais: a **sintaxe** (ou sintática), a **semântica** e a **pragmática**¹²⁴. Referidas dimensões Semióticas, como bem será demonstrado adiante, contribuem singularmente para a compreensão do Direito como sistema comunicacional, eis que, em sua perspectiva normativa – representado pelo conjunto de normas estatuídas para ordenar o corpo social e as relações nele constituídas, prescrevendo condutas obrigatórias, permitidas ou proibidas – manifesta a inevitabilidade dos usos linguísticos em sua constituição e desenvolvimento. Essa é a percepção que extraímos de José Roberto VIEIRA, professor da UFPR, ao verificar que se “[...] *a lei é composta por uma linguagem que prescreve comportamentos [...] nada mais apropriado do que interpretá-la como uma linguagem, nos seus três níveis lingüísticos [...]*”¹²⁵; e que também conciliamos com Carlos Renato CUNHA, que, atentando para o problema de considerar o Direito como linguagem ou discurso puro; muito em razão da carga ontológica que carrega referida afirmação, identificou nas numerosas formações textuais uma dimensão linguística que reveste o escopo jurídico¹²⁶.

É o que propomos, portanto, neste recorte: a investigação da linguagem em seus três distintos planos de compreensão, no específico escopo normativo do Direito,

¹²⁴ Assim como observado em Rudolf CARNAP e Umberto ECO, Charles MORRIS foi o responsável por originar a divisão da Semiótica que ora estudamos – Charles MORRIS, **Fundamentos...**, *op. cit.*, *passim*; Rudolf CARNAP, **Introduction to semantics**. *Studies in semantics*, p. 9; Umberto ECO, **Los límites de la interpretación**, p. 171.

¹²⁵ José Roberto VIEIRA, Qual Revisão Constitucional?! in **SESCAP INFORMA**, p. 16. “*Toda a análise de linguagem, inclusive prescritiva de Direito, deve ser vazada nessas três dimensões, se se quer inteira e suficiente*” – *Idem*. Interpretação jurídica e linguagem, in **Regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto, p. 51.

¹²⁶ Carlos Renato CUNHA, **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade, p. 60.

assumindo o conhecimento dos signos em função triádica (itens 1.2.1 e 1.2.2) como norte fundamental e inarredável, do estudo¹²⁷; adotando, em instância didática e analítica de análise, a estrutura observada em Gregório ROBLES, que se remete ao arranjo da linguagem (viés lógico-linguístico), ao conteúdo de significado (viés semântico) e à instância dinâmica da construção do texto (viés pragmático)¹²⁸. E isso com o devido alerta de distanciamento de uma proposta reducionista do Direito à linguagem, e com o devido reconhecimento de que a segmentação das dimensões da linguagem é instância de conhecimento artificialmente elaborada para fins instrutivos¹²⁹.

Cuidemos de explicar. Contemplando o estudo formal sobre as relações estabelecidas entre os signos, com atenção ao suporte lógico-gramatical da linguagem, a dimensão lógica ou **sintática**, fechada à consideração de elementos particulares dos veículos sógnicos e de outros planos da Semiótica, segundo MORRIS e CARNAP, contempla a integração entre as regras de formação, que indicam a constituição de sentenças ou “[...] *combinaciones independientes y permisibles de los elementos del conjunto* [...]”, e as regras de transformação, que propiciam o reconhecimento de sentenças a partir da análise de outras sentenças¹³⁰. Regramentos lógicos que propiciam a identificação de uma adequada e coerente combinação de signos no seio de determinada língua corrente, como bem explicita

¹²⁷ Nesse sentido, Rudolf CARNAP: “*In an application of language, we may distinguish three chief factor: the speaker, the expression uttered, and the designatum of the expression, [...], that to which the speaker intends to refer by the expression. [...] An investigation of a language belongs to pragmatics if explicit reference to a speaker is made, it belongs to semantics if designata but not speakers are referred to, it belongs to syntax if neither speakers nor designata but only expressions are dealt with*” – **Introduction...**, *op. cit.*, p. 8.

¹²⁸ Gregorio ROBLES, **O Direito como...** *op. cit.*, p. 56. Assim também observamos em José Roberto VIEIRA, pautado em Paulo de Barros CARVALHO – Interpretação jurídica e linguagem, *in* **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 51-52.

¹²⁹ Carlos Renato CUNHA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 79-80.

¹³⁰ Charles MORRIS. **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 44-45. Rudolf CARNAP: “*Un sistema de lenguaje de este tipo consiste en dos generos de reglas a las que llamaremos reglas de formacion y reglas de transformacion. Las reglas de formacion de cierto sistema de lenguaje O determinan como pueden ser construidas las oraciones del sistema O a partir de diferentes especies de simbolos. [...] Mucho mas importantes que las reglas de formacion son las reglas de transformacion, pues estas determinan como determinadas oraciones pueden ser transformadas en otras. En otros terminos: como de ciertas oraciones dadas podemos inferir otras*” – **La sintaxis lógica del lenguaje**, p. 23- 25. Rudolf CARNAP: “*Portanto, qualquer coisa representada de maneira formal pertence à sintaxe*” (tradução nossa); “*Hence anything represented in a formal way belongs to syntax*” (original) – *Ibidem.*, **Introduction...**, p. 10. A sintaxe, em Rudolf CARNAP, pode ser dividida entre a descritiva e a pura: a primeira se ocupando da investigação empírica dos aspectos sintáticos em determinado contexto linguístico, e a segunda se voltando à análise dos sistemas sintáticos existentes. – *Ibidem.*, p. 12.

Gennaro CHIERCHIA¹³¹. A par disso, portanto, é possível sustentar que, em sendo plurais os signos e as instâncias de logicidade, as relações sintáticas produzidas dependerão da forma como empregados aqueles elementos pelo intérprete, remetendo-nos à impossibilidade de legitimar tanto um discurso de existência de uma estrutura sintática universal, quanto à atribuição de juízos de valor (verdadeiro ou falso) às estruturas sintáticas formuladas ou identificadas¹³².

Com efeito, diante do recorte proposto, temos que, para a devida identificação de uma dimensão sintática, no âmbito jurídico, duas premissas devem ser realçadas: a primeira, de que a norma jurídica constitui elemento nuclear de conceituação do Direito (item 1.1.1) de modo que, quando falamos no Direito, falamos em uma compreensão normativa; e a segunda, de que esta mesma norma, ao prescrever condutas voltadas para a organização e a regulamentação das relações sociais, manifesta a sua inarredável natureza sígnica. Reforçamos neste aspecto, portanto, a intelecção de Alf ROSS no sentido de perceber que, diante de um texto legal, aquele que realiza subjetivamente a atividade interpretativa, para além de atribuir um significado, acaba por evidenciar a função dos símbolos de indicar ou estabelecer um sentido lógico que deles próprios se distingue, especialmente no que tange à materialidade física¹³³.

¹³¹ Gennaro CHIERCHIA, **Semântica**, p. 116 e 123. “[...] *somos capazes de produzir e interpretar sentenças que não encontramos antes porque, evidentemente, dominamos um conjunto de regras e princípios que nos permitem reconhecer sequências bem formadas e relacionar expressões e significados*” – *Ibidem*, p. 118. Em Cesar Antonio SERBENA bem se demarca que, no escopo da filosofia proposicional, a sintaxe volta-se ao problema da consistência; do que podemos inferir que a dimensão sintática se ocupará da adequação na formulação de sentenças – **Direito, lógica e paraconsistência**: conflitos entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos, p. 40.

¹³² *Ibidem*, p. 48. Carlos Renato CUNHA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 82. Rudolf CARNAP: “*Pero nosotros estamos imposibilitados para definir mediante la sintaxis los terminos “verdadero” y “falso”, porque el que una oracion dada sea verdadera o falsa dependera generalmente no solo de su forma sintactica, sino de la experiencia, es decir, de algo extralinguistico; es posible, sin embargo, que en determinados casos, una oracion resulte verdadera o falsa simplemente en razon de las reglas del lenguaje*”, **La sintaxis...**, *op. cit.*, p. 28. Cabe ponderar que, quando discorremos sobre a dimensão sintática, discorremos muito mais sobre uma dimensão de lógica. E, neste ponto, devemos retomar as considerações de Susan HAACK que, demarcando a existência de uma pluralidade de lógicas, demarca: “*Penso que se deve preferir a expressão ‘filosofia da lógica’ a ‘lógica filosófica’, que tende a transmitir a desafortunada impressão de que há uma forma peculiar, filosófica, de fazer lógica, em vez de que há problemas caracteristicamente filosóficos sobre a lógica. (Noto que, ao contrário de ‘lógica filosófica’, ‘ciência filosófica’ e ‘matemática filosófica’ nunca ganharam uso corrente.) Meus exemplos já mostraram, contudo, que o interesse filosófico se liga ao fato de que não existe apenas uma lógica formal, mas uma pluralidade delas; e, assim, ‘filosofia das lógicas’, espero, é ainda melhor*” – **Filosofia das lógicas**, p. 27.

¹³³ Alf ROSS: “*Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula linguística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são*

Pois bem, parece adequado afirmarmos, acompanhando VIEIRA e CUNHA, que o plano sintático-jurídico ou sintático-normativo se ocupa das relações estabelecidas, ou passíveis de assim serem, entre as normas jurídicas, notadamente de correspondência e conexão, segundo considerações quanto ao grau hierárquico que ocupam ou dos traços horizontais e verticais de correlação e vinculação susceptíveis de demarcação¹³⁴. Não somente, parece-nos adequado acompanharmos Fabiana del Padre TOMÉ e Fernando Gomes FAVACHO, que, quando da análise do construtivismo-lógico semântico, a partir de Lourival VILANOVA e de Paulo de Barros CARVALHO, determinaram, no plano sintático, a ausência de distinção entre as normas jurídicas, no que diz respeito ao escopo de prescrição de condutas, retratando um dever-ser diretamente conexo a um poder-dever, e à forma estrutural de um caráter hipotético, no antecedente, e outro, de caráter relacional, no consequente¹³⁵.

Em aproximação a um dos objetos deste estudo, o lançamento tributário, observaremos, nos textos legais a ele relativos, em dimensão sintática-normativa, as numerosas relações e vinculações estabelecidas em caráter horizontal ou vertical com outras normas jurídicas, assim como a afinidade lexical e estrutural dentro do sistema normativo. Exemplo disso é justamente o que propomos no presente trabalho investigativo desde que, no domínio lógico, parece-nos inafastável, determinante e necessária a correspondência entre a norma jurídica de lançamento tributário e a norma jurídica de Segurança Jurídica, eis que, em seus níveis de prescrição, repercutem efeitos diretos na instância da determinação e manutenção da relação jurídica de Direito Tributário e, sobretudo, na operacionalização de outras normas que

capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substancia física real, Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles 'designam (querem dizer)' ou 'apontam' para algo que é distinto deles mesmos" – Direito..., op. cit., p. 139.

¹³⁴ José Roberto VIEIRA. Interpretação..., op. cit., passim. Carlos Renato CUNHA, **Praticabilidade...**, op. cit., p. 82.

¹³⁵ Fabiana del Padre TOMÉ, Fernando Gomes FAVACHO, O que significa pragmático para o construtivismo lógico-semântico: a tríade linguística "sintático, semântico e pragmático" utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito, in **Quaestio Juris**, p. 274-290. O poder-ser, em Paulo de Barros CARVALHO, remete-se à "[...] possibilidade objetiva do comportamento regulado vir a realizar-se na plataforma das interações humanas", intrínseco à "[...] liberdade de cumprir a ação prevista ou de omiti-la" – O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, p. 161-162.

cuidam de ditar a imposição tributária em escopo nacional.¹³⁶ É o que bem recolhemos dos ensinamentos de CARVALHO e VIEIRA, que ora tornamos a associar¹³⁷.

Breves, mas significativas, as considerações sobre a dimensão lógica ou sintática. Centrada nas relações entre os signos e seus significados, ou, nas palavras de MORRIS, dos signos com aquilo que os objetos significam ou poderão significar, a dimensão **semântica** evidenciará, de um lado, o vínculo entre a linguagem propriamente dita e o objeto ao qual faz referência – a exemplo do comportamento tipificado, prescrito e, portanto, regulado – e, de outro, o necessário e diligente exame dos vocábulos e acepções convencionados e vigentes no contexto social, uma verdadeira extração de sentidos¹³⁸.

Olhos postos em MORRIS e, mais ainda, em Rudolf CARNAP, verificaremos a designação de uma divisão interna neste plano, em que a semântica se desdobra entre a **descritiva** e a **pura**, isto é, entre aquela que se ocupa dos aspectos concretos e empiricamente verificáveis e aquela que viabiliza a concepção teórica, analisando regras e sistemas semânticos¹³⁹. Quanto a estes últimos, os sistemas semânticos, serão verificadas as regras que, mediante atribuição de sentidos ou significados às sentenças, originam e atribuem “condições de verdade”, possibilitando a demarcação de “valores de verdade” – o que é verdadeiro ou falso – a cada oração linguística formulada¹⁴⁰. Em aproximação à formatação semântica, PEIRCE estabeleceu que, numa relação triádica dos signos, incorre um plano gramatical puro, condizente com a verdade que pode ser verificada no “*representâmen*”, e um plano gramatical lógico,

¹³⁶ Ao referenciar a segurança jurídica enquanto norma, assentimos com as considerações de Paulo de Barros CARVALHO, segundo “[...] ‘*princípios*’ são ‘*normas jurídicas*’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do Direito Positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica” – *Ibidem*, p. 165.

¹³⁷ José Roberto VIEIRA: “*Examinando os textos de lei relativos ao IPI, teremos os olhos postos nas estruturas normativas; nas vinculações dos vocábulos, locuções e frases legais; nas relações horizontais das normas de mesmo nível hierárquico; nas conexões verticais de regras de diferentes graus do ordenamento, formulando, por exemplo, juízos de adequação constitucional*”, *Interpretação...*, *op. cit.*, p. 52. Paulo de Barros CARVALHO: “*É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) e conseqüente*” –, **Curso de direito tributário**, p. 132.

¹³⁸ *Ibidem*, *loc. cit.* Charles MORRIS, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 31. *Ibidem*, p. 54-55. Carlos Renato CUNHA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 95.

¹³⁹ Charles MORRIS, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 54-55. Rudolf CARNAP, **Introduction...**, *op. cit.*, p. 11. Devemos anotar que divisão e apreensão semelhantes são verificadas em CARNAP, ao analisar a dimensão sintática, assim como bem destacamos em nota de número 94, p. 45.

¹⁴⁰ Rudolf CARNAP, **Introduction...**, *op. cit.*, p. 22.

em que uma condição de verdade do “*representâmen*” será aplicável a quaisquer objetos para, assim, torná-los verdadeiros.

Em termos mais precisos, nesta via da semiose, o sujeito cognoscente deparar-se-á com uma verdadeira fonte de interpretação da linguagem, na exata medida em que, entender, compreender e aplicar um vocábulo, ou formatar uma expressão ou uma sentença, implicará, necessariamente, o conhecimento prévio das regras semânticas no contexto linguístico-social, a fim de que as designações de significado ou sentido sejam compreendidas e administradas no núcleo comunicacional¹⁴¹.

No âmbito do Direito, portanto, a via semântica far-se-á presente nos “[...] *estudos das denotações e conotações dos termos jurídicos* [...]”, em que se busca identificar e estabelecer o sentido ou significado de determinado vocábulo, expressão ou sentença empregados “[...] *pele legislador para regular o comportamento dos homens em sociedade*”¹⁴². Exemplo disso, no presente estudo, será verificado quando explorarmos as expressões “Segurança Jurídica” e “lançamento tributário”, e os vocábulos “revisão”, “ato”, “processo”, e “procedimento”.

Percebendo a relevância da dimensão semântica, especialmente no que tange à contribuição de suas regras para a compreensão linguística e contextual das sentenças formuladas, é-nos revelada a possibilidade de estabelecer uma relação direta com a dimensão sintática. Corroboram essa percepção MORRIS e, sobretudo, CARNAP, com influência direta de Alfred TARSKI; e, ainda, CUNHA, ao declarar a lógica deôntica como instrumento sintático-semântico para a análise do Direito, a par de suas bases científicas em Georg Henrik VON WHRIGHT, Carlos ALCHOURRON, Eugenio BULYGIN, e Jorge RODRÍGUEZ, e ao também declarar a Teoria Pura do Direito como “[...] *instrumento metodológico sintático-semântico* [...]”¹⁴³.

¹⁴¹ Rudolf CARNAP, *Foundations of logic and mathematics*, p. 10- 11.

¹⁴² Paulo de Barros CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 133.

¹⁴³ Charles MORRIS: “*La semántica presupone la sintaxis, pero prescinde de la pragmática; ya se ocupe de signos simples o bien de signos complejos (como la totalidad de um sistema matemático), la semántica se limita a la dimensión semántica de la semiosis*” – *Fundamentos...*, op. cit. p. 57. Rudolf CARNAP: “*El análisis del lenguaje, a nuestro entender la herramienta más importante de la filosofía, se sistematizó primero en la forma de sintaxis lógica; pero este método tan sólo estudia la forma de las expresiones, no su significado. Un paso importante en el desarrollo del análisis del lenguaje consiste en la integración de la sintaxis con la semántica; es decir, la teoría de los conceptos de significado y verdad*” – *Autobiografía intelectual*, p. 110. “*Tarski, tanto por meio de seu livro quanto em conversas, primeiro chamou minha atenção para o fato de que o método formal da sintaxe deve ser complementado por conceitos semânticos, mostrando ao mesmo tempo que esses conceitos*

Remanesce, por fim, uma última dimensão de análise, que irá pressupor e se impor sobre os planos sintático e semântico, e que se pautará nas relações estabelecidas entre os signos e os seus intérpretes, sejam esses remetentes ou destinatários: a dimensão pragmática da linguagem¹⁴⁴. Por compreender, do ponto de vista comunicacional, as intenções dos sujeitos nos atos de enunciação – ato de fala, de diálogo – e, por isso mesmo, aproximar-se de elementos que influem diretamente na apreensão e no uso dos signos, em consideração, por exemplo, a fatos e fenômenos individuais e sociais, temos que a referida via expressará as condições determinantes para que um veículo sógnico seja considerado como signo¹⁴⁵.

É nesta porção da semiose que nos depararemos com o “locus” da interpretação; um processo em que o sujeito cognoscente determina e formata os arranjos e desarrajos entre os signos, aportando sentido ou significado de acordo com a forma de subordinação a decisões em contexto particular ou social. Acompanhamos, neste caminho, Umberto ECO, para quem a pragmática aporta uma dependência quanto à natureza do emissor, do destinatário, do contexto da

podem ser definidos por meios não menos exatos que os da sintaxe. Assim, o presente livro deve muito a Tarski, mais do que a qualquer outra influência isolada” (tradução nossa); “Tarski both through his book and in conversation, first called my attention to the fact that the formal method of syntax must be supplemented by semantical concepts, showing at the same time that these concepts can be defined by means not less exact than those of syntax. Thus the presente book owes very much to Tarski, more indeed than to any other single influence” (original) – *Idem, Introduction...*, op. cit., p. VI. Carlos Renato CUNHA: “Trata-se de importante instrumento de análise do aspecto sintático-semântico do Direito, que possibilita acréscimo de compreensão sobre o objeto de análise, o que, por si só, já lhe garante um papel de destaque na Ciência do Direito, como instrumento epistemológico e sem pretensões de colonização das demais dimensões semiótico-jurídicas” – *Praticabilidade...*, op. cit., p. 95 e 105.

¹⁴⁴ Manuel ATIENZA: “Ahora bien, de las tres clásicas dimensiones del lenguaje —la sintaxis, la semántica y la pragmática—, esta última parece, de alguna forma, haberse impuesto a las otras dos, de manera que, al menos en relación con las últimas décadas del siglo, más que de giro lingüístico habría que hablar de giro pragmático o incluso del imperio de la pragmática” – **El derecho como argumentación: concepciones de la argumentación**, p. 247. Charles MORRIS: “[...] la pragmática presupone tanto la sintaxis como la semántica, así como esta última presupone a su vez la anterior, puesto que tratar adecuadamente la relación de los signos con sus intérpretes requiere tener conocimiento de los signos entre si y con aquellas cosas a las que remiten o refieren a sus intérpretes” – **Fundamentos...**, op. cit., p. 73. A dimensão pragmática, bem se pontue, não se confunde com as concepções “pragmatismo” e “pragmatista” – *Ibidem*, p. 67.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 75. Luis Alberto WARAT, **O direito...**, op. cit., p. 39. Sobre a enunciação, tomemos as palavras de José FIORIN “[...] é o ato de produzir enunciados, que são as realizações linguísticas concretas. Certos enunciados não têm por finalidade a designação de um objeto ou um evento do mundo, mas referem-se a si mesmos, ou seja, não têm uma função referencial, mas autorreferencial. Em outras palavras, há certos fatos lingüísticos que só são entendidos em função do ato de enunciar” – José Luiz FIORIN, A linguagem em uso, in José Luiz FIORIN (Org). **Introdução à linguística**. I. Objetos teóricos..., op. cit., p. 167. Carlos VOGT, **Linguagem...**, op. cit., p. 133-139. Umberto ECO, **O conceito de texto**, p. 16-17.

mensagem e, sobretudo, “[...] *das circunstâncias externas em que a mensagem é comunicada*”¹⁴⁶.

Basta verificarmos, no escopo jurídico, especialmente do Direito Tributário, que a pragmática se desenvolve justamente nas atividades de aplicação do texto legal e, portanto, de interpretação, em que são extraídos sentidos ou significados, no âmbito da imposição tributária, sobre o que determinou textualmente o legislador, ou sobre o que é compreendido por um órgão que garante o devido acesso à justiça – de competência constitucional (Poder Judiciário) ou infraconstitucional (tribunais administrativos) – ou, ainda, sobre o que assimilam do texto os sujeitos passivo ou ativo da obrigação tributária.

Façamos um alerta. No contexto da análise do Direito, há uma convergente percepção sobre residirem, no âmbito pragmático, “[...] *todos os problemas atinentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas, incluindo-se o próprio fato da interpretação, que é tema pragmático*”¹⁴⁷. Alertará VIEIRA, inclusive, para a substancial complexidade que reside na delimitação deste plano em instância jurídica, já que há considerável possibilidade de “[...] *ultrapassarmos as fronteiras da linguagem normativa [...]*”, abandonando o direito posto e preferindo de uma via extralingüística, isto é, em detrimento dos “[...] *valores assentados na ordem jurídica positiva [...]*”¹⁴⁸. Sabendo desse ponto crucial, e não por outro motivo, o escopo da presente investigação reside, justamente, em uma aproximação cuidadosa pela via da Semiótica, especialmente na dimensão pragmática, em que buscamos afastar e superar valorações avessas ao que há muito se encontra positivado, especificamente no que diz respeito à revisão do lançamento tributário.

Privilegiando a acuidade que o tema da semiose, sobretudo das dimensões de linguagem, tanto solicita, buscamos demarcar e explorar, descartando uma abordagem abreviada, a premissa maior do presente estudo que é, justamente, a concepção do Direito enquanto linguagem, enquanto fenômeno comunicacional¹⁴⁹;

¹⁴⁶ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁴⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 133-134.

¹⁴⁸ José Roberto VIEIRA, *Interpretação...*, *op. cit.*, p. 52.

¹⁴⁹ Lembremos que, de um lado, “*o Direito Positivo é fixado num sistema de linguagem [...]*”, acompanhado de “[...] *estruturas lógicas ou formais*”; e que, de outro, a Ciência do Direito “[...] *requer o ingresso na linguagem dos enunciados que revestem o Direito Positivo*” – Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 29.

delimitando nossas bases teóricas, ainda que conscientes da impossibilidade material de contemplar em absoluto a literatura especializada sobre cada questão suscitada.

Em termos conclusivos, portanto, temos que a investigação empreendida no campo da Semiótica se demonstra, quando transportada ao âmbito jurídico, instrumento fundamental de verificação e compreensão dos sentidos e significados passíveis de serem extraídos dos textos legais, balizando a atividade interpretativa, tão própria da ciência jurídica, e, portanto, os processos de aplicação e decisão sobre o Direito¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Eurico Marcos Diniz de SANTI: *“É por isso que a Semiótica ou Teoria dos Signos potencializa o discurso do cientista dogmático, que por este novo prisma toma contato com realidades então inacessíveis, mediante as categorias ordinárias da técnica jurídica. A Dogmática amplia, com isso, a zona limítrofe da linguagem do jurista, capacitando seu discurso na medida em que lhe incorpora novos e expressivos recursos. Deveras, instrumentaliza-o para descrever com maior riqueza e precisão as realidades imanentes ao fenômeno linguístico do direito” – Ibidem, loc. cit.*

CAPÍTULO 2 – A NORMA JURÍDICA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 EXCERTOS DA TEORIA DA NORMA JURÍDICA

2.1.1 Do Enunciado à Proposição e ao Juízo

Quando em tópico inaugural nos propusemos a explorar os recortes teóricos sobre o conceito de Direito (objeto de estudo), dentro de um caminho epistemológico, enunciarmo-lo como norma jurídica, elemento fundamental, alcançado a partir de um processo social de convencionalização¹⁵¹. Nessa empreitada, tomamos emprestada a opção metodológica de KELSEN no sentido de evitar uma aproximação ontológica do tema e, ainda que condescendesse com influências externas, a exemplo de ideologias políticas ou elementos de outras ciências, como a natural¹⁵².

Enunciamos, de igual forma, o tratamento do Direito sob a perspectiva normativa e revelamos as noções mínimas para a compreensão dos sistemas positivo e científico. Na sequência, destacamos a vinculação inevitável do Direito com a linguagem natural, técnica e científica, considerando funções e dimensões sógnicas

¹⁵¹ Lourival VILANOVA: “O conceito, por conseguinte, o que retém do ser é sua idealidade, sua arquitetura lógica, sua constituição inteligível, a condição necessária da possibilidade do objeto como ser real” – Sobre..., *op. cit.*, p. 10. Hans KELSEN: “Uma teoria do Direito deve, antes de tudo, determinar conceptualmente o seu objeto” – **Teoria pura do...**, *op. cit.*, p. 33. Sobre o processo de convencionalização, não é demais traçarmos: “É lícito verificar se os fenômenos sociais que com esta palavra são designados apresentam características comuns através das quais possam ser distinguidos de outros fenômenos semelhantes, e se estas características são suficientemente significativas para servirem de elementos de um conceito do conhecimento científico sobre a sociedade” – *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁵² Hans KELSEN: “[...] uma teoria jurídica pura, purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos de ciência natural, uma teoria jurídica consciente da sua especificidade porque consciente da legalidade específica de seu objeto” – **Teoria pura do...**, *op. cit.*, p. XI. Alf ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 25. Não desconsideramos, a propósito, que “[...] a palavra não é somente o signo mais puro, mais indicativo; é também um signo neutro. Cada um dos demais sistemas de signos é específico de algum campo particular da criação ideológica. Cada domínio possui seu próprio material ideológico e formula signos e símbolos que lhe são específicos e que não são aplicáveis a outros domínios. O signo, então, é criado por uma função ideológica precisa e permanece inseparável dela. A palavra, ao contrário, é neutra em relação a qualquer função ideológica específica. Pode preencher qualquer espécie de função ideológica: estética, científica, moral, religiosa” – Mikhail BAKHTIN, Estudo das ideologias e filosofia da linguagem, in **Marxismo e filosofia da linguagem**, p. 35. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “É preciso acabar a adjetivação da elaboração jurídica à atividade partidária ou de acordos, o que é pior, e à pura verificação de raciocínio; deve ser autônoma, como quaisquer aplicações práticas das demais ciências” – **Sistema de ciência positiva do direito**: introdução à ciência do direito, t.1, p. 95.

próprias e suas correlações com o objeto, assimilando a existência de um sentido comunicacional singular à esfera jurídica¹⁵³.

Se nos parece adequado considerar o Direito enquanto um conjunto de normas – normas (gênero), jurídicas (espécie) – nada mais coerente do que conduzir investigação sobre o campo da norma jurídica, promovendo as demarcações fundamentais do tema, para, num momento seguinte, empreender a análise dos contornos da norma de incidência tributária e, ato contínuo, compreender a incumbência do Estado na função tributária¹⁵⁴. Somente assim, com o quadro de premissas completo, estaremos aptos a alçar voo na temática proposta no presente trabalho.

Cuidemos de progredir. Compreender a norma jurídica é conceber, muito antes, a ausência de identidade ante ao texto de Direito Positivo. É verificar que, entre proposição – ou juízo, segundo a lógica clássica – e enunciado, não há espaço de correspondência¹⁵⁵.

Quando falamos em enunciados, falamos de uma “[...] *forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso*”, uma entidade propriamente física, assumindo o caráter de mensagem “[...] *como forma significante [...]*” em que, mesmo que não recebida ou recebida sem a compreensão do

¹⁵³ Sobre o trabalho de estabelecer uma noção conceptual mínima, recordamos a construção de Lourival VILANOVA em relação aos conceitos: “*Em todo o sistema conceptual, existe um grupo de conceitos fundamentais, cuja amplitude cobre todo o território científico sobre o qual dito sistema repousa. E tem de haver um conceito primário, fundamento de todos os demais conceitos. Esse conceito primário e fundamental tem a função de uma categoria do pensamento. De uma parte, delimita o campo de objetos próprio da ciência, de outra, articula a multiplicidade dos conceitos numa coerente sistematização lógica. É o conceito fundamental que configura a esfera de realidade, objeto de cada ciência*” – Sobre..., *op. cit.*, p. 10. Ao evitarmos reduzir o Direito à linguagem, compreendemos mesmo sentido que aquele atribuído por Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR: “[...] o aspecto linguístico pode ser encarado como fundamental, não se pode esquecer que ele corresponde também a uma série de fatos, empíricos, que não são linguagem, como relações de forças, conflitos de interesse, instituições administrativas, etc., os quais, portanto, não se deixam de ter uma dimensão linguística, nem por isso são basicamente fenômenos linguísticos” – **Teoria da norma jurídica**: ensaio de pragmática da comunicação normativa, p. 6.

¹⁵⁴ Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “[...] se chamamos Direito ao conjunto de normas, que regulam a atividade humana pelo modo “específico” que nos permite distingui-las das normas éticas e religiosas, é óbvio que o objeto de tal Ciência ou Arte não pode ser senão a regra jurídica” – **Sistema de ciência positiva do direito**: introdução à Ciência do Direito, t. 2, p. 170. Sobre a multiplicidade de normas, conferir: Norberto BOBBIO, **Teoria da norma jurídica**, p. 27-29. Hans KELSEN, **Teoria pura do...**, *op. cit.*, p. 5.

¹⁵⁵ Sobre proposição, juízo e lógica clássica, conferir: Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 95. Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 72-73. A forma mais comum da proposição, no escopo da lógica clássica, é o juízo, “[...] *uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)*” – *Ibidem*, p. 72.

destinatário, subsistirá¹⁵⁶. De modo diverso, quando falamos em proposições queremos apontar para um “[...] *conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade*”, correspondendo à um juízo que “[...] *se produz na nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos [...]*”, carregando uma “[...] *carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, sentença, oração ou asserção exprimem*”¹⁵⁷.

Em um retorno ao primeiro capítulo, mais especificamente sobre a investigação da inevitabilidade da linguagem, no Direito, e a relação triádica, na Semiótica, poderemos inferir que a mesma relação estabelecida entre signo e significação é igualmente verificável na relação entre texto e norma jurídica. Isso, porque, enquanto naquela a inferência possível é a de que, por meio de uma mensagem (suporte físico) o remetente explicitará um determinado objeto (significado) sobre o destinatário emitirá um juízo respectivo (significação); nessa segunda “[...] *o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano [...] significado*”¹⁵⁸.

Devemos mencionar, a par dessa verificação, a afirmação de Norberto BOBBIO quanto à possibilidade de “[...] *uma mesma proposição [...] ter enunciados diversos, e o mesmo enunciado [...] exprimir proposições diversas*”, bem como a verificação de Paulo de Barros CARVALHO, que não deixou de demarcar que “*A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca [...]*”¹⁵⁹.

Nesse sentido, se a proposição nos remete a um juízo, que advém de um anterior enunciado, cujo núcleo carrega um significado, poderemos advogar pelo uso das expressões “proposição descritiva” e “proposição prescritiva” para remetermos ao

¹⁵⁶ Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 72. Verificação semelhante encontramos em Paulo de Barros CARVALHO: “*Emprego aqui a voz “enunciado” como produto da atividade psicofísica de enunciação [...]; como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação*” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 21-24. Umberto ECO, **A estrutura ausente: introdução à pesquisa semiológica**, p. 42-43.

¹⁵⁷ Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 73. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 40. *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 24. José Joaquim Gomes CANOTILHO, **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1201-1202.

¹⁵⁸ Paulo de Barros CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 40-41.

¹⁵⁹ Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 73. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 24. *Idem*, **Curso...**, *op. cit.*, p. 40.

objeto resultante da Ciência do Direito e ao enunciado prescritivo advindo da função legislativa, respectivamente¹⁶⁰. Ainda, poderemos empregar a expressão “enunciado prescritivo” enquanto correspondente à norma jurídica, assim como proposto por CARVALHO, com base em Ricardo GUASTINI, acompanhando o fato de que normas jurídicas constituem “[...] *significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas*”¹⁶¹.

A partir das verificações aportadas ao presente estudo, advindas principalmente de BOBBIO, poderemos, por fim, descrever, ao menos, três vias de atenção nesta temática: (i) a impossibilidade de se igualar a norma jurídica ao texto de Direito Positivo, logo, proposição e enunciado; (ii) a impossibilidade de sustentar a existência de proposição cujo enunciado careça de significado; (iii) a impossibilidade de se afirmar que, necessariamente, proposições retratarão um juízo¹⁶².

Assentadas as considerações necessárias sobre a distinção que reside entre norma jurídica e texto, com as demarcações fundamentais e preliminares que o tema solicita, no próximo tópico exploraremos a concepção de norma jurídica enquanto juízo hipotético condicional, movido pelo Princípio da Imputação ou da Causalidade jurídica¹⁶³; bem como os traços do ordenamento jurídico.

2.1.2 Norma Jurídica e Ordenamento

Diante da breve, porém necessária digressão acerca da dessemelhança que ocorre entre as normas jurídicas e o texto de Direito, aprofundando o estudo quanto ao enunciado e à proposição – determinações antecedentes fundamentais –

¹⁶⁰ Em relação a essas constatações, indicamos: Lourival VILANOVA, Níveis de linguagem em Kelsen, *in Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2, *passim*; Fábio Ulhoa COELHO. **Para entender...**, *op. cit.*, p. 7-10.

¹⁶¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, p. 26-28. José Roberto VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 56.

¹⁶² Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 73. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 24. Não podemos perder de vista que as normas estão “[...] *necessariamente na implicitude dos textos [...]*”, já que “[...] *encontram base empírica na literalidade dos enunciados expressos que, em si mesmos, não são normas jurídicas*” – *Ibidem*, p. 25; Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 72-73.

¹⁶³ HANS KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 5-10; Alfredo Augusto BECKER. **Teoria...**, *op. Cit.*, p. 57-62.

elegemos como próximo desafio a percepção teórica dos contornos da norma jurídica e, mais adiante, do ordenamento jurídico. Iniciemos, portanto, a investigação quanto ao conceito de “norma”.

Em “*Norma y acción: una investigación lógica*”, de Georg Henrik von WRIGHT, assim como, posteriormente, em Alf ROSS, na obra denominada “*Lógica de las normas*”, originalmente “*Directives and norms*”, seguidos das obras de teóricos como Ricardo CARACCIOLO, Daniel MENDONCA e Paulo de Barros CARVALHO, bem observamos a denúncia do impasse teórico existente na concepção de um sentido próprio e de um significado claro em relação ao termo “norma”, mesmo com o amplo uso no escopo científico, jurídico, linguístico, sociológico e lógico, por exemplo¹⁶⁴. Ao mesmo tempo, deparamo-nos com o reconhecimento de que, mesmo diante de numerosas concepções, ainda assim, entre elas, pode ser verificada uma relação de lógica – usualmente ocupando-se “[...] *do que debe, o puede, o tiene que no hacerse*” – o que afastaria, inclusive, a atribuição de um sentido de ambiguidade ao termo¹⁶⁵.

Diante desse ponto em particular, WRIGHT destacará que o vocábulo “norma” compreenderia três grupos principais de significado: (i) as regras, percebidas como se regras de um jogo fossem; (ii) as prescrições, que compreenderiam “[...] *mandatos, permisos y prohibiciones que se dan o se dirigen a los agentes en relación con su conducta*”, justamente como são as “leis do Estado”; e (iii) as diretrizes, retratadas por meio das normas técnicas, que “*Presuponen fines de la acción humana y relaciones necesarias de los actos con estos fines*”¹⁶⁶. Não deixemos de constar, que WRIGHT

¹⁶⁴ Georg Henrik von WRIGHT: “*La palabra inglesa ‘norma’, y las que le son equivalentes en otras lenguas, se usa en muchos sentidos y, a menudo, con un significado poco claro. Ni siquiera cabe decir que el término haya sido plenamente aceptado en el vocabulario filosófico inglés. Si lo ha sido, por contral, el adjetivo ‘normativo’*” – **Norma y acción: una investigación lógica**, p. 21. Alf ROSS, **Lógica de las normas**, p. 78. Idem, **Directives and norms**, p. 44. Ricardo CARACCIOLO: “[...] *el término «norma» se usa en múltiples sentidos y se supone que las normas están destinadas a cumplir funciones diversas. En un sentido, suministran criterios de evaluación, lo que significa que habilitan distinguir acciones «correctas» y acciones «incorrectas» (o acciones justificadas o injustificadas). En otro sentido, no necesariamente incompatible con el primero, las normas proporcionan guías del comportamiento. O lo que es lo mismo, constituyen herramientas para resolver cuestiones prácticas, esto es, cuestiones acerca de la acción que debe ser elegida en contextos en los que hay que optar por acciones alternativas. Si se limita todavía más el enfoque a la consideración de esta última función, surge el interrogante acerca de la cuestión de saber de qué manera y bajo cuáles condiciones las normas determinan o pueden determinar la elección del agente o agentes involucrados*” – Un dilema en torno a la naturaleza de las normas, in **DOXA**, p. 92. Paulo de Barros CARVALHO: “*Poucos são os autores que se têm definido de maneira rigorosa a respeito do verdadeiro conceito de norma jurídica*” – **Teoria...**, op. cit., p. 35. Daniel MENDONCA, **Las claves del derecho**, p. 46-48.

¹⁶⁵ Georg Henrik von WRIGHT, **Norma...**, op. cit., p. 21 e 32.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 34.

indica ainda que o mesmo vocábulo apontaria para outros três grupos de significado, porém, com reduzida importância: (i) os costumes; (ii) os princípios morais; e (iii) as regras ideais¹⁶⁷.

Alf ROSS, por seu turno, demarcará, com base crítica em Theodor GEIGER, que, dentre as possibilidades de definição conceptual, o vocábulo “norma” poderá ser empregado no campo empiricamente verificável de certos fatos sociais e, portanto, condutas sociais, em uma razão diretiva de correspondência, levada a efeito por meio de lei¹⁶⁸. Em termos mais aprofundados, ROSS concluirá que a norma – a jurídica, em particular – guarda não apenas uma correspondência intrínseca com os fatos sociais, como também suscita o dever de observância pela sociedade, informando um conteúdo de caráter obrigatório e a possibilidade de aplicação de sanções em caso de inobservância¹⁶⁹. Assume o autor, portanto, que a norma é uma regra, “[...] *un directivo formulado en términos generales*”¹⁷⁰.

Parecem-nos suficientes as construções teóricas de WRIGHT e ROSS para estabelecer um norte conceptual sobre a norma jurídica. E tanto assim percebemos quando colocamos olhos em teóricos como Hans KELSEN, Paulo de Barros CARVALHO, Alfredo Augusto BECKER e em Marco Aurélio GRECO, cuja percepção sobre a norma jurídica perpassa numerosas e correspondentes apreensões, a saber: (i) há uma prévia seleção de eventos no âmbito das relações sociais, por parte do legislador, a fim de estabelecer-lhes consequências jurídicas próprias, transformando-

¹⁶⁷ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁶⁸ Alf ROSS, *Lógica...*, *op. cit.*, p. 80- 82, e 91. Sobre o caráter diretivo da norma, Alf ROSS explicará que em via de significado corresponderá à apreensão de que “[...] *una norma puede ser seguida o cumplida, se la puede sentir como obligatoria, y puede estar relacionada lógicamente con otras normas con las cuales constituya un sistema de normas*”; sendo que pela via de definição, poderemos entender o caráter diretivo por “[...] *una norma sólo si corresponde a ciertos hechos sociales de la manera que ya se concretará. Según esto, decir que una norma 'existe' signüica que esos hechos existen, y en esta medida queda asegurada la adecuación de mi definición con respecto a aquel uso de 'norma' que exige que las normas puedan existir, y que los enunciados a este efecto formen parte de la descripción de las sociedades*” – *loc. cit.* Alf ROSS: “*Esta correspondencia puede conseguirse de dos maneras distintas, bien espontáneamente bien por la promulgación del directivo en circunstancias tales que produzca dicha correspondencia. En el primer caso hablamos de costumbre, en el segundo hablamos de ley*” – *Ibidem*, p. 93.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 90-91. Sobre as sanções aplicáveis no escopo do Direito, ROSS chama a atenção para a seguinte questão: “*Pueden distinguirse varios tipos de Derecho según las sanciones que comporten. El Estado moderno se caracteriza esencialmente por poseer el monopolio en el ejercicio de la violencia, en los asuntos internos como medio para mantener el orden jurídico, y en los asuntos externos como instrumento de la política de poder. El Derecho del cuerpo político organizado como Estado o Derecho estatal se distingue tanto del Derecho de las asociaciones privadas como del Derecho internacional por el hecho de que las sanciones del primero consisten en la coacción violenta*” – *Ibidem*, p. 92.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 97.

os em fatos jurídicos¹⁷¹; (ii) normas jurídicas constituem “[...] *um instrumento criado pelo homem para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens*”, levado a efeito, portanto, mediante verificação empírica da experiência social¹⁷²; e, por fim, (iii) normas jurídicas constituem, de igual forma “[...] *um comando, uma permissão ou atribuição de poder*) [...]”, no qual se prevê, direta ou indiretamente, uma medida coercitiva, como a sanção¹⁷³.

No entanto, ainda resta um ponto de cautela nesse tema: a coercitividade. Observamos em KELSEN a preocupação de descrever a coercitividade (ordem coativa) enquanto fator determinante de distinção da norma jurídica em relação à norma social, eis que naquele primeiro universo se vislumbra a necessidade de alcançar e regular condutas indesejáveis, aplicando-lhes, pois, sanções ou coações, no exato sentido de que “[...] *um mal será aplicado sob determinados pressupostos* [...]” e isso, inclusive, sem que seja da vontade do destinatário¹⁷⁴. Não desconhecendo o posicionamento de BOBBIO, quanto à possibilidade de existirem normas sem conteúdo sancionador, tomamos a trilha aberta por KELSEN, nas exatas considerações de Paulo de Barros de CARVALHO, para quem um enunciado prescritivo que não contempla um viés de coerção direto estará, pois, muito antes, a associar-se com normas jurídicas que se dispõem a prescrever um dever¹⁷⁵.

¹⁷¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 58. Hans KELSEN, **Teoria pura...**, p. 5. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “*Todo fato é, pois, mudança no mundo. O mundo compõe-se de fatos, em que novos fatos se dão. O mundo jurídico compõe-se de fatos jurídicos. Os fatos, que se passam no mundo jurídico, passam-se no mundo; portanto: são. O mundo não é mais do que o total dos fatos e, se excluíssemos os fatos jurídicos, que tecem, de si-mesmos, o mundo jurídico, o mundo não seria a totalidade de fatos. Para uso nosso, fazemos modelos de fatos, inclusive de fatos jurídicos, para que o quadro jurídico descreva o mundo jurídico, engastando-o no mundo total. Daí os primeiros enunciados: (a) O mundo jurídico está no conjunto a que se chama o mundo. (b) O mundo concorre com fatos seus para que se construa o mundo jurídico; porém êsse seleciona e estabelece a causação jurídica, não necessariamente correspondente à causação dos fatos. (c) A juridicização é o processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico)*” – A regra jurídica e o suporte fático. in **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral, p. 65.

¹⁷² Alfredo Augusto BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 318.

¹⁷³ Marco Aurélio GRECO, **Norma jurídica tributária**, p. 20 e 22.

¹⁷⁴ Hans KELSEN, **Teoria pura...**, p. 48-49. Hans KELSEN: “*Atos de coerção que são atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física. [...] Sanções, isto é, atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica [...]; e atos de coação que não têm esse caráter, como, por exemplo, o internamento compulsório de indivíduos [...]*” – *Ibidem*, p. 121.

¹⁷⁵ Enunciou Norberto BOBBIO que: “*A presença de normas não sancionadas em um ordenamento jurídico é um fato incontestável*”, o que seria observável a partir de duas lentes: “*1) ou se trata de normas cuja eficácia [...] é consentida à adesão espontânea, razão pela qual a sanção é considerada inútil; 2) ou então, trata-se de normas estabelecidas por autoridade de tão alta na hierarquia das*

Pois bem, superado o momento conceptual, alcançamos uma segunda questão teórica, que desponta quando investigamos as normas jurídicas: a distinção diante das proposições jurídicas, suscitada originalmente por BENTHAM e, posteriormente, com maior alcance, por Hans KELSEN¹⁷⁶. Tratemos de explicar.

A inferência de uma distinção entre os enunciados prescritivos, entendidos por KELSEN como atos de vontade, e a enunciação própria dos cientistas do Direito (descrição da norma), sobrevém de uma fragmentação entre aquilo que é produzido e aplicado pelo Estado, notadamente em função legislativa, buscando observância “[...] *pelos destinatários do Direito*”, e aquilo que se reveste da condição de juízo hipotético, isto é, que irá enunciar ou traduzir que “[...] *de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica – nacional ou internacional – dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas consequências pelo mesmo ordenamento [...]*”¹⁷⁷.

Contudo, não obstante a apresentação de uma lente singular no âmbito da teoria da norma, bem observamos a existência de dissensos quanto ao emprego semântico de expressões que se podem referir tanto às proposições jurídicas quanto às normas jurídicas. No caso, Lourival VILANOVA e José Roberto VIEIRA sustentaram a necessidade de modificação da enunciação proposta, a fim de evidenciar a dissimilitude entre proposições prescritivas e proposições descritivas¹⁷⁸; e, mais implicitamente, Marco Aurélio GRECO, que embora não discorra acerca da problemática semântica que permeia a distinção inaugurada em KELSEN, adiciona

normas, que se torna impossível, ou pelo menos pouco eficiente, a aplicação de uma sanção” – Teoria da..., op. cit., p. 163-164; Paulo de Barros CARVALHO, Direito tributário: fundamentos..., op. cit., p. 26.

¹⁷⁶ Eugenio BULYGIN: “*El primero a señalar la distinción entre normas y proposiciones normativas – como en tantos otros asuntos – fue Bentham. Bentham distinguía el “imperativo autoritativo” de las formulaciones no autoritativas que se encuentran en los libros “escritos no por el legislador, sino por los individuos “particulares”, por un lado, y también entre expresiones directamente imperativas (órdenes explícitas) y las expresiones declarativas y sólo indirectamente imperativas, como por ejemplo, “no está permitido exportar trigo” por el outro. Cuando éstas últimas expresiones figuran en las leyes, el legislador “habla como si fuera otra persona que explica en qué estado se encuentran las cosas conforme a las regulaciones del legislador” – Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos. in ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. Análisis lógico y derecho, p. 176; Hans KELSEN, Teoria pura..., op. cit., p. 80-84.*

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 80. Lourival VILANOVA, Níveis..., op. cit., passim. Fábio Ulhoa COELHO, Para..., op. cit., p. 7-10.

¹⁷⁸ Lourival VILANOVA, Níveis..., op. cit., passim. José Roberto VIEIRA, A regra-matriz..., op. cit., p. 56.

conteúdo que corrobora as apreensões suscitadas por aqueles teóricos¹⁷⁹. No que diz respeito à literatura internacional, a mencionar Norberto BOBBIO, inferência implícita similar é observada¹⁸⁰.

Concluído o exame sobre a distinção entre as normas jurídicas e as proposições normativas, anotando a importante contribuição de VILANOVA e VIEIRA, e agregando conhecimento também em relação ao que restou demarcado em tópico anterior (item 2.1.1), retomamos ao campo da teoria da norma.

Se o texto legal, na qualidade de enunciado prescritivo, eleva determinados fatos, assim compreendidos os eventos, atos ou condutas praticados no tecido social, ao campo de importância jurídica, ordenando-os e regulando-os, parece-nos adequado afirmar que, nesta mesma instância, haverá a atribuição de um sentido de licitude ou ilicitude, desde que transportados ao interesse do mundo jurídico¹⁸¹. Parece-nos igualmente viável, diante de uma realidade que se volta para a conduta humana, entender referida norma como um juízo hipotético-condicional, que se move no universo do dever-ser – “[...] *algo que deve ser ou acontecer* [...]”, isto é, “[...] *uma norma como sentido do fato*” – e não no de ser – “[...] *ser fáctico do ato de vontade* [...]”¹⁸² – revestida, por vezes, de caráter temporal, movida pelos propósitos daqueles que legislam e por aqueles que sobre eles exercem o controle de juridicidade¹⁸³.

¹⁷⁹ Marco Aurélio GRECO: “*Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não prescreve nenhuma conduta, mas descreve uma determinada norma jurídica que prevê essa conduta*” – **Norma...**, *op. cit.*, p. 20.

¹⁸⁰ Norberto BOBBIO: “*A tese que sustentamos é que as normas jurídicas pertencem à categoria geral das proposições prescritivas*” – **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 72. Eugenio BULYGIN: “*Aunque la distinción entre normas, como expresiones prescriptivas de acción (o estado de cosas resultantes de acciones) y proposiciones normativas descriptivas de normas ha sido mencionada por muchos filósofos, como por ejemplo, BENTHAM, HEDENIUS, Hans KELSEN, Alf Ross, y VON WRIGHT, no es fácil caracterizarla*” – **Lógica deóntica, normas y proposiciones normativas**, p. 56.

¹⁸¹ Fábio Ulhoa COELHO, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 47. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “*À lei é essencial colorir fatos, tornando-os fatos do mundo jurídico e determinando-lhes os efeitos (eficácia deles). [...] A incidência da regra jurídica ocorre como fato que cria ou continua de criar o mundo jurídico; é fato dentro do mundo dos nossos pensamentos, - perceptível, porém, em consequências que acontecem dentro do mundo total*” – Mundo e fato, in **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I: introdução. pessoas físicas e jurídicas, p. 66.

¹⁸² Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, 5-7. “*Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fáctico – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja*” – *Ibidem*, p. 6. Miguel REALE: “*A distinção entre ser e dever ser é antiga na Filosofia, mas começa a ter importância mais acentuada a partir da Crítica da Razão Pura de Kant. É nesta obra capital que se estabelece, de maneira clara e com todo o peso de seu significado, a distinção entre ser e dever ser, entre Sein e Sollen*” – **Filosofia...**, p. 188.

¹⁸³ Eugenio BULYGIN, **Normas...**, *op. cit.*, p. 175.

Interessa-nos, nesta ocasião, a cópula “dever-ser”, conduzida pelo princípio da imputação ou causalidade jurídica e informada pela Lógica Deôntica, em que há o estabelecimento de um liame entre um pressuposto e um conseqüente¹⁸⁴. Descreve KELSEN que esse “dever-ser” retrata a conjunção entre a ocorrência de um fato – anteriormente elevado à importância do mundo jurídico – e a respectiva aplicação de consequência sobre ele, uma razão diretamente determinada pelo conteúdo do enunciado prescritivo¹⁸⁵. O vínculo formatado, dirá o autor, poderá compreender três significações ou funções normativas, “[...] *a de um ser-prescritivo, a de um ser-competente (ser-autorizado) e a de um ser-(positivamente)-permitido das consequências*”, inferência que não explicita “[...] *o específico sentido com que entre si são ligados ambos os fatos através de uma norma jurídica, ou seja, numa norma jurídica*”¹⁸⁶.

Como bem se observa, o functor “dever-ser” retrata, na leitura de KELSEN, não apenas “[...] *o sentido da norma que prescreve uma determinada conduta mas também o sentido da norma que positivamente permite uma determinada conduta ou a autoriza* [...]”¹⁸⁷.

E é com base nestas últimas apreensões que exsurge o tema dos modais deônticos, vinculados à instância da Lógica Alética, em que se verifica uma via de obrigatoriedade (deve ser feito: “O”), outra de permissão (permite-se fazer: “P”) e uma última de proibição (não deve ser feito: “V”), uma proposta introduzida pela via de um sistema clássico por WRIGHT¹⁸⁸. Em VILANOVA, observamos que esse modelo

¹⁸⁴ Lourival VILANOVA: “A causalidade normativa (‘se A, então deve ser B’, ou deve ser, ‘se A, então B’) que logicamente é um dever-ser de uma implicação [...]” – **Causalidade e relação no direito**, p. 8. Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 87.

¹⁸⁵ Hans KELSEN: “Com o ‘dever-se’ exprime-se usualmente a idéia do ser prescrito, não a do ser-competente (ser-autorizado) ou a do ser-permitido. [...]” – *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁸⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 133.

¹⁸⁸ Lourival VILANOVA: “O dever-ser tem a categoria sintática de um sincategorema, quer dizer, é uma significação ou conceito incompleto, não por-si-bastante para perfazer um esquema ou fórmula bem construída. [...] Mas cifra-se sua presença em cumprir funções sintáticas. Nesse sentido, é conceito ou termo lógico funcional. O dever-ser é o modal específico das proposições normativas, uma das subclasses sendo as do direito” – **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 34. Carlos Eugenio ALCHOURRÓN: “El proyecto de una lógica de las normas, conocida hoy como lógica deôntica, tuvo concreción efectiva en los años cincuenta con la publicación de tres trabajos fundamentales: «Deontic Logic» (*Mind*, 60, 1951) de G. H. VON WRIGHT; «Théorie des propositions normatives » (*Studia Lógica*, 1, 1953) de G. J. KALINOWSKI, y *Untersuchungen über den Modalkalkül (Meisenheim am Glan, 1952)* de O. BECKER. El sistema contenido en el artículo de VON WRIGHT se há convertido en lo que se conoce hoy como el sistema clásico. En el momento de su publicación VON WRIGHT no imaginó la extraordinaria repercusión que tendría con el tiempo su breve artículo” – Von Wright y los desarrollos

operador lógico, que se conduz em termos de “válido” ou “não-válido”, é formatado a partir de uma estrutura formal que veicula uma proposição deôntica, informando diretamente que os modais “[...] *não pertencem à linguagem descritiva ou apofântica, mas à linguagem prescritiva ou deôntica*”¹⁸⁹.

Apresentadas as nossas breves considerações sobre o functor “dever-ser”, substancial para a compreensão da norma jurídica e, mais ainda, para o entendimento de sua estrutura lógica, questão a ser examinada na sequência, perpassando a instância de abrangência das normas jurídicas, façamos uma última e conclusiva análise: normas jurídicas não subsistem de forma isolada.

É com a lente posta na realidade que se desperta a convicção de que normas jurídicas compõem, muito antes, um plexo estrutural e inter-relacionado em numerosos níveis, estatuindo uma noção de ordenamento jurídico¹⁹⁰. Noção esta, que conduz ao reconhecimento de que ao termo “Direito” poderá ser atribuído um sentido relacionado às normas jurídicas apartadamente consideradas, ou ao próprio conjunto normativo¹⁹¹.

Inclusive, quando dessa definição geral, em obra intitulada “*Teoria do ordenamento jurídico*”, BOBBIO bem chamou atenção para a impossibilidade de um ordenamento ser constituído de uma norma jurídica isolada em si, eis que, se assim ocorresse, deveria ele compreender uma infinidade de ações e em um único enquadramento deôntico, em que tudo ou é permitido, ou é proibido, ou é ordenado¹⁹². Modo diverso seria observado em uma proposta de ordenamento pautado em uma única ação e em um único juízo deôntico, pois ali haveria de se contemplar ao menos duas ordens normativas¹⁹³.

de la lógica deôntica. in BULYGIN, Eugenio. **Lógica deôntica, normas y proposiciones normativas**, p. 110. Georg Henrik von WRIGHT: “*Existem os modos deônticos ou modos de obrigação. São conceitos como o obrigatório (o que devemos fazer), o permitido (o que nos é permitido fazer) e o proibido (o que não devemos fazer)*” (tradução nossa); “*There are the deontic modes or modes of obligation. These are concepts such as the obligatory (that which we ought to do), the permitted (that which we are allowed to do), and the forbidden (that which we must not do)*” (original) – *Deontic logic*, in *Mind*, p. 1.

¹⁸⁹ Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 34-35; Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 84.

¹⁹⁰ Norberto BOBBIO, **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 35-37. Sobre este tema, sugerimos conferir: Tercio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 138-140.

¹⁹¹ Norberto BOBBIO, *loc. cit.*

¹⁹² *Ibidem*, p. 45.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 45-47. Há que se consignar que não ignoramos as incursões de BOBBIO no âmbito da análise do ordenamento jurídico e das normas de conduta, de estrutura e de competência. Contudo,

Parece-nos de melhor intelecção considerar que um ordenamento jurídico provavelmente será composto de duas ou poucas normas jurídicas¹⁹⁴. Não por outro motivo senão a complexidade que permeia sua estrutura, já que as realidades sociais demandam, conforme a organização socioeconômica e cultural, numerosas formulações normativas, inter-relacionadas direta ou indiretamente, advindas de apenas uma, poucas, ou múltiplas fontes: legislação, doutrina, jurisprudência ou costume¹⁹⁵.

Ao fim desta instância introdutória, cabível mencionar, em conclusão, que a importância que se observa em estabelecer um sentido para a expressão “ordenamento jurídico” reside na compreensão de que estamos a mencionar um plano em que há a possibilidade de se examinar a validade de uma norma jurídica que nele está inserida e, mais ainda, uma esfera que guarda direta identificação com a noção de sistema¹⁹⁶.

Acatando uma posição de formalismo científico que se debruça, em grau de acuidade, sobre o objeto da pesquisa, buscando recortar e delinear suas primeiras implicações e perspectivas teóricas, propomo-nos, no tópico consecutivo, a aprofundar um pouco mais o estudo dentro da teoria da norma jurídica, imergindo em uma microanálise para desvendar a estrutura e as espécies concernentes.

2.1.3 A Norma Jurídica “Completa” e a Estrutura Lógica

Estabelecemos, em seções anteriores, determinadas delimitações a respeito da norma jurídica e, em menor grau, do ordenamento jurídico, e isso com o propósito

neste momento, para evitar desvios teóricos maiores, nos manteremos na proposta de estabelecer as premissas essenciais à presente investigação, esquivando-nos de aprofundamentos prescindíveis.

¹⁹⁴ BOBBIO, inclusive, alerta que esta inferência decorre de uma proposta puramente acadêmica – *Ibidem*, p. 49.

¹⁹⁵ Norberto BOBBIO, *loc. cit.* Tercio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 139.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 139-140. Alf ROSS: “*Um ordenamento jurídico nacional, como as normas de xadrez, constitui um sistema individual determinado por ‘uma coerência interna’ de significado. [...] A coerência de significado é dada pelo fato de que todas elas, direta ou indiretamente, se referem aos movimentos executados pelas pessoas jogando a partida de xadrez. Se as regras jurídicas terão analogamente que guardar referência com ações definidas realizadas por pessoas definidas*” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 56.

de aportar à presente investigação bases concretas, em termos de conceituação e de significação sobre seus conteúdos e elementos.

Vimos, pois, que normas jurídicas, em seu conjunto, reportam-se à concepção de ordenamento, que, por sua vez, se coadunará com a noção de sistema; e vimos, mais ainda, que o enunciado prescritivo, na condição de juízo hipotético-condicional, percorre a trilha da Lógica Deôntica na razão do dever-ser¹⁹⁷. Ponderemos, nesta oportunidade, sobre a homogeneidade lógica das unidades do sistema e as operações formais passíveis de identificação no âmbito das normas jurídicas¹⁹⁸.

A referência à homogeneidade é uma demarcação teórica que encontramos em CARVALHO, segundo a qual, em todos os enunciados prescritivos observaremos “[...] a descrição de um fato ‘F’ que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S”) entre dois sujeitos de direito [...]”, relação essa que estará subordinada aos modais deônticos de permissão, proibição ou obrigação (P, V, O), próprios do sincategorema “dever-ser”¹⁹⁹.

Essa incursão nos conduz à fórmula $[D(p \rightarrow q)]$, representativa da estrutura lógica que circunscreve as normas jurídicas – amplamente consideradas – e que formaliza a verificação de que, ao ocorrer uma situação “p” no mundo concreto (antecedente/suporte fáctico), então deverá ser a conduta “q” (consequente)²⁰⁰. Nesse caso, vejamos bem, o functor representado por “D” exercerá o especial encargo de “[...] incidir nas implicações e no conectivo [“E” e “OU”], modalizando-os

¹⁹⁷ Karl ENGLISH: “Regras jurídicas são regras de dever-ser, e são verdadeiramente, como sói dizer-se, proposições ou regras de dever-ser hipotéticas. Elas afirmam um dever-ser condicional, um dever-ser condicionado através de uma hipótese legal” – **Introdução...**, op. cit., p. 36.

¹⁹⁸ Tomamos emprestadas as expressões “homogeneidade lógica das unidades do sistema” e “operações formais” de Paulo de Barros CARVALHO – **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 9 e 11.

¹⁹⁹ Paulo de Barros CARVALHO: “Este princípio vigora ao lado daquél'outro da heterogeneidade semântica, pelo que os conteúdos de significação das unidades normativas seriam necessariamente diversos, a fim de que o conjunto pudesse cobrir os múltiplos setores da vida social” – *Ibidem*, p. 9. Diversamente observaremos no modal alético, que “[...] pode estar no interior da proposição, ou fora dela. Como infixos ou prefixos. Assim, em fórmula clássica: ‘S é necessariamente P’, ‘S é realmente P’, ‘S é possivelmente P’; ‘é necessário que S é P’ (a forma subjuntiva é meramente gramatical); ‘é contingente que S é P’; ‘é possível que S é P’. Mas a proposição apofântica está completa sem modal. É estrutura sintática completa a fórmula S é P” – **Estruturas...**, op. cit., p. 35.

²⁰⁰ Irving M. COPI: “Um enunciado condicional afirma que seu antecedente implica seu consequente. [...] O significado essencial de um enunciado condicional reside na relação de implicação que se afirma existir entre o antecedente e o consequente nesta ordem. [...]” – **Introdução à lógica**, p. 235. Marcos Bernardes MELLO, **Teoria do fato jurídico**: plano de existência. p. 38-42. Lourival VILANOVA: “Se simbolizarmos a proposição-hipótese por p e a proposição-tese por q, e a relação implicacional por ‘ \rightarrow ’, a fórmula do primeiro membro da proposição jurídica seria ‘ $[D(p \rightarrow q)]$ ’, onde D é o functor [...] incidente sobre a relação interproposicional”. – **Estruturas...**, op. cit., p. 59.

deonticamente: deve-ser a implicação entre p e q , entre ‘não- q ’ e r deve-ser a disjuntividade²⁰¹; sendo que essa atribuição, bem se anote, se distinguirá quando ocorrida no interior ou no exterior de uma estrutura proposicional²⁰². Esta é uma via de conhecimento lógico que nos remete à incidência necessária do sincategorema “dever-ser” sobre a implicação (\rightarrow).

Mas, neste momento, falamos de uma estrutura hipotético-condicional, considerada sua homogeneidade sintática, compondo, pois, uma fórmula mínima para que se estabeleça e se compreenda a comunicação a partir do dever-ser²⁰³. Nesse sentido, alcançamos até então um modelo lógico-formal que não está a contemplar ou traduzir a “norma completa”²⁰⁴.

Cuidemos de explicar. Numa investigação inicial, declaramos o Direito como instância de conhecimento equiparável à noção de norma jurídica, e isso de acordo com uma perspectiva teórica de convencionalização do vocábulo. Ao assim contemplarmos, observamos o Direito enquanto instrumento de ordenação e regulamentação social, que se posiciona como ordem coativa (itens 1.1.1 e 2.1.2).

Com efeito, se identificamos como jurídicas aquelas normas que, de um lado, estabelecem a previsão de um dever quando da realização de um determinado fato (jurídico) no mundo concreto, e, de outro, estabelecem sanções por ocasião do descumprimento da conduta esperada, pressupomos, como decorrência lógica, a existência de um núcleo de completude formatado em feição dúplice ou bimembre:

²⁰¹ Paulo de Barros CARVALHO. **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 103.

²⁰² Lourival VILANOVA: “*Dentro da proposição jurídica, é um relacional R que toma os valores modais V (proibido), O (obrigatório) e P (permitido). A constante lógica D não está a indicar que a implicação e a disjuntividade das duas implicações sejam proibidas, permitidas ou obrigatórias em sentido estrito. Estatui meramente que deve-ser, e aqui o dever-ser opõe-se ao meramente que é*” – Paulo de Barros CARVALHO, *loc. cit.*; Relembremos, em VILANOVA, que o functor “dever-ser” é “[...] constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deontica. Faltando, desfaz-se a estrutura, como se desfaz aquela outra estrutura se suprimirmos o conectivo apofântico é” – **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 35.

²⁰³ Paulo de Barros CARVALHO: “[...] quando se proclama o cânone da ‘homogeneidade sintática’ das regras do direito, o campo de referência estará circunscrito às normas em sentido estrito, vale dizer, aquelas que oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F , instalar-se-á a relação deontica R entre os sujeitos S' e S''), mesmo que essa completude seja momentânea e relativa, querendo significar, apenas, que a unidade dispõe do mínimo indispensável para transmitir uma comunicação de dever-ser. E mais, sua elaboração é preparada com as significações dos meros enunciados do ordenamento, o que implica reconhecer que será tecida com o material semântico das normas jurídicas em sentido amplo” – **Para uma teoria da norma jurídica**: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária, p. 5.

²⁰⁴ Eurico Marcos Diniz de SANTI: “[...] a associação de um descritor a um prescritor, mediante a cópula do conectivo condicional modalizado pelo functor deontico neutro, configura a estrutura da norma jurídica. Esta, entretanto, enquanto mecanismo básico de funcionalidade do direito, consubstancia apenas um dos membros da norma jurídica completa” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 50.

uma ordem normativa primária, que vinculará deonticamente a realização de determinado fato a uma prescrição, estabelecendo uma relação jurídica; e uma ordem normativa secundária, que, ao se conectar sintaticamente com aquela, denotará o sentido de assegurar o seu cumprimento, decretando uma sanção em caso de inobservância²⁰⁵. Referida concepção bimembre da norma jurídica representa a complexidade que a ela é ínsita, eis que transporta para o sistema jurídico um nível de detalhamento que não permite reduções, isto é, que não a admite tomar como comando simples e unitário²⁰⁶.

Esse é o corte epistemológico veiculado por KELSEN, no ângulo de uma Teoria Geral do Direito, notadamente ao conceber que as normas, propriamente aquelas de natureza jurídica, comunicariam duas vertentes de enunciação do “dever-ser”: uma “[...] *no sentido de que certo indivíduo ‘deve’ observar certa conduta* [norma primária]”, e outra “[...] *no sentido de que outro indivíduo ‘deve’ executar uma sanção no caso de a primeira norma ser violada* [norma secundária]”²⁰⁷.

Há que se observar, no entanto, que esse entendimento do professor de Viena não foi formulado numa primeira intelecção, muito pelo contrário. Para estabelecer esse arranjo, o teórico trilhou ao menos dois caminhos, como bem apontou Maurício Dalri Timm do VALLE: um primeiro, de compreensão da norma como o juízo hipotético em que se verifica um vínculo entre um fato condicionante e uma consequência condicionada; e um segundo caminho, no qual uma segunda norma determinaria a sanção a ser aplicada em decorrência da inobservância do comportamento enunciado na primeira norma²⁰⁸.

²⁰⁵ *Ibidem*, loc. cit.

²⁰⁶ Geraldo ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p.42.

²⁰⁷ Hans KELSEN, **Teoria geral...**, op. cit., p. 86. Lourival VILANOVA: “*Em reescritura reduzida, num corte simplificado e abstrato, a norma jurídica apresenta composição dúplice: norma primária e norma secundária. Na primeira, realizada a hipótese fática, i. e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevêm, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas em sentido estrito). Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária*” – **Causalidade...**, op. cit., p. 188-189.

²⁰⁸ Maurício Dalri Timm do VALLE, **Princípios...**, op. cit., p. 132- 133. Esta apreensão é bem confirmada a partir da leitura da primeira edição de Hans KELSEN: “*Llamamos norma primaria a la que establece la relación entre el hecho ilícito y la sanción, y norma secundaria a la que prescribe la conducta que permite evitar la sanción. Paralelamente, la ciencia del derecho describe estas dos clases de normas formulando reglas de derecho primarias o secundarias, pero una regla de derecho secundaria es de hecho superflua, pues supone la existencia de una regla de derecho primaria, sin la cual no tendría*

Observe-se, em vista do exposto, e como bem ressalta o professor da Universidade Católica de Brasília, que a atribuição de uma “retificação” no antigo modo de pensar de KELSEN, em relação aos sentidos refletidos pelas normas primárias e secundárias, assim como sugerido pelo tradutor José Florentino DUARTE, na edição brasileira de “*Teoria geral das normas*”, de 1986, é objeto de dissensos na doutrina nacional²⁰⁹. De todo modo, acompanhamos VALLE no entendimento de que houve, de fato, uma modificação no pensamento de KELSEN, a partir de sua obra publicada postumamente, ocasião em que percebemos similar e expressa convergência em teóricos como VILANOVA, CARVALHO e VIEIRA²¹⁰.

Aliás, a categórica visão kelseniana acerca da norma completa, com a designação de normas primárias e secundárias, não passou despercebida para HART e Carlos COSSIO, que se entregaram ao aprofundamento do seu estudo em geral e, mais propriamente, à importância e realce do “dever”²¹¹.

*ninguna significación jurídica, y esta regla de derecho primaria contiene todos los elementos necesarios para la descripción de la norma jurídica completa. Destaquemos, por otra parte, que no puede deducirse lógicamente la regla de derecho secundaria de la regla de derecho primaria de la misma manera que pasamos de la proposición todos los hombres son mortales a la conclusión de que Pablo es mortal” – La teoría pura del derecho, 1934, sem paginação. Mesma disposição observamos em: Hans KELSEN, **La teoría pura del derecho**, 2009, p. 60-61.*

²⁰⁹ Maurício Dalri Timm do VALLE: “Não são poucos, entretanto, os que – a exemplo de Marcos Bernardes de Mello, Fábio Ulhoa Coelho, Marçal Justen Filho e Octávio Campos Fischer – recebem com reservas a alegada retificação do modo de pensar de Hans Kelsen” – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 134; José Florentino DUARTE, Palavras do tradutor, *in* Hans KELSEN, **Teoria geral das normas...**, p. IX-X. Hans KELSEN, “Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas e – como uma ordem moral positiva – também para a hipótese de serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Esta unidade pode não se expressar na real formulação das normas. Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma expressamente formulada, a primeira, i. e., a norma que impõe uma conduta determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i. e., a norma que estabelece a sanção” – **Teoria geral das...**, *op. cit.*, p. 181.

²¹⁰ Maurício Dalri Timm do VALLE: “Pensamos, portanto, que Kelsen alterou seu modo de pensar, sendo sua última visão a de que as ‘normas primárias’ são aquelas que descrevem o comportamento desejado pelo direito, e que as ‘normas secundárias’ prescrevem sanção, em caso de não observância da prescrição das normas primárias” – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 134. Paulo de Barros CARVALHO: “Não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen [...]. Fico na linha de pensamento de Lourival Vilanova, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37-38; Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 73-74. José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 56.

²¹¹ Herbert L. A. HART, **O conceito...**, *op. cit.*, p. 103-118. Carlos COSSIO, **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad, passim**.

Em “O conceito de Direito”, pautado na anterior verificação da complexidade do sistema jurídico, HART observou, no Direito, a presença de dois tipos de normas: uma relacionada à imposição de deveres, e outra pertinente à outorga de poderes. Em termos específicos, haveria uma norma primária como fonte de regulação de comportamentos, ou seja, demandando um fazer ou um não fazer, e uma norma secundária, de caráter amplo, que, além de moldar a existência das regras primárias, mediante atos de criação, modificação ou até mesmo de supressão, determinaria os respectivos métodos de incidência e de aplicação²¹². Uma proposta, como se percebe, destoante de KELSEN, embora se avizinha de um raciocínio símile de divisão metodológica da norma jurídica.

Carlos COSSIO, por sua vez, na obra denominada “*La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*”, de 1964, voltou-se para uma aproximação lógico-jurídica independente, ultrapassando as barreiras de uma lógica estritamente modal e formalizando a norma jurídica a partir de uma disjunção proposicional, e não de um juízo hipotético. Nessa proposta, estabeleceu-se uma norma denominada “**endonorma**” (prestação) e outra designada por “**perinorma**” (sanção), retratando uma concepção análoga àquela última estabelecida por KELSEN, ainda que assumindo um discurso crítico acerca das veiculações teóricas sobre o tema²¹³. Suas palavras, a respeito disso, merecem menção:

La norma jurídica completa, que encuanto concepto adecuado al objeto ha de ser disyuntiva para referirse a la posibilidad de posibilidades y no solo a la posibilidad que se da, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de la sanción), no sólo para terminar con el caos de las designaciones de normas primaria y secundaria que los diferentes autores usan con sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas,

²¹² Herbert L. A. HART, **O conceito...**, *op. cit.*, p. 105.

²¹³ Herbert L. A. HART: “*La formalización de la norma jurídica efectuada por la Egología, hace ver que la estructura plurirradial de la misma en tanto juicio que se enuncia así, constando de diez componentes (dos constantes y ocho variables) entrelazados en una disyunción proposicional: 1 – Dada una situación coexistencial como hecho inicial de una totalidad sucesiva (H), 2 – debe ser (cópula proposicional), 3 – la prestación de alguien (P), 4 – como alguien obligado (Ao), 5 – ante alguien titular (At), 6 – o (cópula disyuntiva que delimita endonorma y perinorma), 7 – dado el entuerto como no prestación (no-P), 2 – debe ser (cópula proposicional), 8 – la sanción del responsable (S), 9 – impuesta por um funcionário obligado a ello (Fo), 10 – gracias a la pretensión de la Comunidad (pC)*” – *Ibidem*, p. 333. Sobre COSSIO não desconsiderar a visão kelseniana, conferir: Marcos Bernardes de MELLO, **Fato...**, *op. cit.*, p. 67; Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 48-50.

punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como un juicio disyuntivo²¹⁴.

A inferência levada a efeito por COSSIO é justamente aquela de que, estando de acordo com a endonorma, a conduta será observada pela via da licitude, oposta ao delito, ao passo que, se há convergência com a perinorma, haverá uma representação “bivalente” da conduta, em que passará de um caráter ilícito, oposto à determinação da endonorma, para um lícito²¹⁵. Nesses termos teóricos, COSSIO sustentou que, no escopo da teoria kelseniana, apenas a endonorma teria valor jurídico substantivo ²¹⁶.

Na literatura nacional identificamos vertentes com sensíveis e representativas leituras da visão kelseniana. Geraldo ATALIBA, em “*Hipótese de Incidência Tributária*”, abraçou a visão de que a norma jurídica completa, estruturalmente, seria um comando formado por uma **hipótese**, que comunica um fato previsto na lei, um **mandamento**, que conduz a obrigatoriedade sobre determinados comportamentos e pessoas, e uma **sanção**, que reporta uma consequência jurídica em caso de descumprimento da via mandamental²¹⁷. Nessa concepção, a relação estabelecida entre hipótese e mandamento é similar à relação de imputação em KELSEN, retratando o enlace formal entre condicionante e condicionado, de modo que apenas haverá a incidência do mandamento quando da ocorrência concreta da hipótese delineada²¹⁸. Assim, a subsunção a ser levada a efeito, na concepção de ATALIBA, recairá entre fato e hipótese, permitindo (i) a particular aferição quanto à observância, ou não, da incidência do mandamento, e a (ii) respectiva imposição, ou não, de consequência jurídica, também denominada sanção²¹⁹.

Apresentará interpretação diversa, ainda, Eurico Marcos Diniz de SANTI. Muito embora adote a proposta estrutural kelseniana de norma primária e norma secundária, à qual atribui a condição de “[...] *corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série de normas, que possibilita a redução da complexidade do dado normativo*”, o professor da FGV/SP suscita a presença de duas categorias na norma

²¹⁴ Carlos COSSIO, *La teoría...*, *op. cit.* p. 661.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 662. Sobre condutas lícitas e ilícitas, conferir: Hans KELSEN, **Teoria geral do direito e do Estado**, p. 84-86.

²¹⁶ Carlos COSSIO, *La teoría...*, *op. cit.*, p. 663.

²¹⁷ **Hipótese...**, *op. cit.*, p.42.

²¹⁸ *Ibidem. loc. cit.*

²¹⁹ *Ibidem*, p. 43.

primária, a sancionadora e a dispositiva, e duas frentes de sanção na norma secundária²²⁰.

A primeira esfera da norma primária, muito embora se dirija ao “[...] *não cumprimento de deveres ou obrigações*”, tal como observamos na norma secundária, carecerá do que se denomina de “eficácia coercitiva”, denotando tão somente uma “[...] *obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico*”²²¹. Inferência posterior a esse dado possível, portanto, é de que a norma primária dispositiva retrataria uma ordem normativa sem conteúdo coercitivo²²².

Ainda na intelecção de SANTI, especificamente no que se refere às normas secundárias, observaremos a mesma proposta de divisão do suposto normativo que estabelece a sanção: haveria uma categoria de coerção (i) “[...] *como direito processual de ação do sujeito ativo ao órgão jurisdicional [...]*”, e outra (ii) “[...] *como resultado do processo judicial à sentença condenatória, pressuposto da coação*”²²³.

Com essa rápida incursão queremos demonstrar, e muito antes chamar atenção, para o fato de que podem ser, e são, numerosas as construções a partir da delimitação primeira realizada por KELSEN. Nesta investigação, portanto, propomos a permanecer nas linhas teóricas adotadas em caráter majoritário, assim como atestaremos na sequência.

Com a lente posta nas regras de Direito, extraímos que a completude da mensagem deôntico-jurídica estará diretamente relacionada à verificação de duas ordens normativas, instâncias de juízos hipotéticos condicionais, que de um lado guardam homogeneidade sintática e, de outro, se diferenciam em instância semântica²²⁴.

Ora, enquanto a norma primária cuida de designar os vínculos deônticos, direitos ou deveres extraídos de pressupostos, usualmente incluídos numa proposição descritiva de situações ou fatos elevados à importância jurídica (suporte fáctico), a norma secundária, por seu turno, ocupa-se do arranjo da consequência e da

²²⁰ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 37.

²²¹ *Ibidem*, *op. cit.*, p. 38.

²²² *Ibidem*, *loc. cit.*

²²³ *Ibidem*, p. 39.

²²⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37. Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 74. Lourival VILANOVA: “*Ainda que eventualmente juntas, por conveniência pragmática, linguisticamente formuladas como unidade, logicamente são duas proposições normativas*” – *Idem*, **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 189.

imposição de sanção em atenção ao descumprimento de conduta anteriormente determinada²²⁵.

É dizer que a complexidade ou a feição dúplici da norma jurídica implica uma fragmentação metodológica da qual se observará uma via que estabelece deveres – denominada também como “antecedente”, “hipótese”, “suposto”, “descriptor” ou “prótase” – e outra que delimita uma consequência direta em caso de não observância daquela primeira – referenciada, também, enquanto “consequente”, “mandamento”, “apódose”, “tese” ou “prescritor”²²⁶.

As inferências possíveis, considerando as denominações atribuídas – primária e secundária – são três: (i) a constituição de uma norma primária e outra secundária não alude a qualquer relação de ordem temporal ou causal; (ii) a relação entre a norma primária e a secundária condiz, no entanto, com uma razão de antecedente e consequente lógicos; e, por fim, (iii) entre a norma primária e a secundária subsiste uma relação de ordem não simétrica²²⁷. Tomemos, em teor conclusivo, as palavras assertivas de VILANOVA:

A estrutura interna de uma proposição jurídica completa articula-se em duas implicações: na norma primária entre o pressuposto ou hipótese (com função de descriptor: descreve possível estado-de-coisas, natural ou juridicamente já qualificado como conduta) e a tese ou consequência (com função de prescritor, onde os modais deônticos modelam condutas); na norma

²²⁵ Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 73.

²²⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 121. Paulo de Barros CARVALHO: “O antecedente da norma, salientamos, assenta-se no modo ontológico da possibilidade, devendo a escolha do legislador recair sobre fatos de possível ocorrência no plano dos acontecimentos sociais. Agora, quando versamos sobre o consequente, outro tanto há de ser dito, porque a modalização das condutas interpessoais somente terá sentido dentro do quadro geral da possibilidade. Não faria sentido prescrever comportamento obrigatório, proibitivo ou permissivo a alguém, se o destinatário, por força das circunstâncias, estivesse tolhido de praticar outras condutas. Careceria de sentido deôntico obrigar alguém a ficar em uma sala, proibido de sair, se a sala estivesse trancada, de modo que a saída fosse impossível. Também cairia em solo estéril permitir, nessas condições, que a pessoa lá permanecesse. Ao disciplinar condutas intersubjetivas, o legislador opera no pressuposto da possibilidade. Ali onde houver duas ou mais condutas possíveis, existirá sentido em proibir, permitir ou obrigar certo comportamento perante outrem” – *Idem*, **Para uma teoria da norma jurídica**: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária, *op. cit.*, p. 10.

²²⁷ Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 74. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37. Paulo de Barros CARVALHO: “Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função de ‘prótase’ e da ‘apódose’ na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da lógica. A ‘prótase’ designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na ‘apódose’. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na ‘prótase’. Suposto ou hipótese e consequência, entretanto, não são unanimemente aceitos pela doutrina, pois há quem se refira à consequência como ‘mandamento’, ‘ordem’ ou ‘comando’ que deve ser acatado pelo destinatário” – *Idem*, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 51.

secundária, igualmente, entre hipótese (onde o descumprimento do devido funciona como descritor, exemplo “se o locatário dá uso à coisa locada diverso do que ficou estabelecido contratualmente, então...”) e consequência. Agora, no interior de cada norma-parte, a consequência jurídica é sempre relacional [...]”²²⁸.

Ante os contornos temáticos, consideramo-nos seguros e em boa companhia no que diz respeito à concepção de “norma completa” e à relevância da proposta kelseniana sobre a face dúplice das regras do Direito. Resta-nos, somente, traduzir este entendimento em termos lógicos.

Alusão anterior no sentido de que normas jurídicas retratariam proposições condicionais, isto é, juízos hipotéticos condicionais, demonstrou que a temática proposta se coloca em termos de vinculação entre uma hipótese e um consequente, na relação simbolizada por $(H \rightarrow C)$; ou, em outras palavras, uma vinculação entre um fato que se espera ocorrer, ou não, no mundo concreto – objeto de anterior previsão e seleção no mundo jurídico – e uma relação jurídica que será instaurada quando da ocorrência, ou não, daquele fato anteriormente determinado²²⁹.

Adiante, ao mencionarmos a fórmula $[D(p \rightarrow q)]$ como representativa formal das normas jurídicas amplamente consideradas, esclarecemos que, em linguagem simbólica, as normas secundárias podem ser retratadas por $D[(p.-q) \rightarrow S]$, sendo que S será verificado como resultante do modelo $(S' R S'')$, retratando o viés coativo na ordem jurídica²³⁰.

Assim, como resultado da incursão teórica sobre a “norma completa”, alcançamos a representação da integralidade normativa pelo modelo $[D(p \rightarrow q) \vee (-q \rightarrow s)]$, simbolizando a ordem de que, uma vez ocorrido o fato jurídico (p), deverá ser a conduta (q), de modo que, em caso de descumprimento da conduta (q), será imposta

²²⁸ Lourival VILANOVA, **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 118.

²²⁹ Paulo de Barros CARVALHO, **Para uma...**, *op. cit.*, p. 10.

²³⁰ Paulo de Barros CARVALHO: “[...] p é a ocorrência do fato jurídico; “”, o conectivo conjuntor; $-q$ a conduta descumpridora do dever; “ \rightarrow ”, o operador implicacional; e S a sanção, desdobrada em S', como sujeito ativo (o mesmo da relação da norma primária; R, o relacional deontico; e S'', o Estado-Juiz, perante quem se postula o exercício da coatividade jurídica. A Teoria Geral do Direito refere-se à relação jurídica prevista na norma primária como de índole material, enquanto a estatuída na norma secundária seria de direito formal (na acepção de processual, adjetiva)” – *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37.

a sanção (s)²³¹; uma formulação que expressa justamente a demarcação de uma conduta esperada e a medida coercitiva incidente em caso de descumprimento.

Muito mais, se aprofundarmos o modelo para delinear a estrutura das normas primárias e secundárias, deparar-nos-íamos com aquele veiculado por SANTI, em que $D \{[h \rightarrow R' (Sa, Sp)] \cdot [-R (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sj)]\}$, ou, ainda, com base nas impressões de VILANOVA, cuja lógica normativa completa é descrita por $D [H \rightarrow R (As, SP)] \vee [H' (-c) \rightarrow R' (As, Sj)]$ ²³².

Pode-se questionar, ao nos aproximarmos desta parte da investigação, qual seria a efetiva contribuição intelectual de optarmos pela simbolização da estrutura lógico-formal da norma jurídica. Poderíamos, então, responder apenas com base no argumento da complexidade que permeia a norma e da necessidade de sua redução ou simplificação. Mas vamos um pouco mais fundo, e responderemos que a adoção dos termos da lógica, utilizando símbolos respectivos, auxiliará na percepção, quer estratificada, quer integral, da mensagem deontica transmitida pela norma jurídica, relacionando hipótese, consequência e o efeito desta última.

Em outros termos, se pretendemos alcançar um ângulo no qual a norma jurídica seja compreendida em sua integralidade, deparamos como inarredável a promoção de um corte metodológico mediado pela formalidade lógica, a fim de expressar “[...] *a mensagem deontico-jurídica na sua integralidade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para o seu descumprimento*”²³³. Não se perca de vista, a teor da proposta metodológica deste estudo, que serão formais as considerações que “[...] *se refieren a la expresión lingüística sin referencia alguna al sentido o a la significación que pudiera tener*”, determinando o “[...] *género de las palabras y al orden en el cual se suceden unas a otras*”²³⁴.

²³¹ *Ibidem, loc. cit.* Lourival VILANOVA: “[...] empregamos o disjuntor includente (“v”) que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra” – *Ibidem*, p. 38; “O que o antecedente da proposição deontica secundária apresenta (não-q) é a inoportunidade do que estava preceituado normativamente no consequente da proposição deontica primária (q). É a não-prestação devida pelo sujeito obrigado [...]” – **Estruturas...**, *op. cit.*, p. 110.

²³² Eurico Marco Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 37. Lourival VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 73-106.

²³³ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 38.

²³⁴ Rudolf CARNAP, **Filosofia y sintaxis lógica**, p. 23.

Não deixamos de considerar, contudo, a par do exposto, a advertência lançada por VILANOVA, em relação à delimitação temática sob um aspecto lógico. Assim como se evidencia, na empreitada científica de determinação de um conceito de Direito, termos lógicos não se esgotam no âmbito jurídico e estão passíveis de numerosas e, portanto, diversas, inferências e conclusões. Não por outro motivo tomamos o cuidado de explicitar que a adoção da visão kelseniana sobre “norma completa” e sua estrutura lógica converge para o que, atualmente, está convencionado no escopo da doutrina que se volta para o estudo do Direito Tributário, com menção direta ao amparo encontrado em VILANOVA, CARVALHO, VIEIRA e VALLE, por exemplo.

Assim como vimos mencionando, desde o capítulo inicial, a concepção e demarcação de premissas é uma opção metodológica que reforça os trilhos hermenêuticos priorizados ao longo deste trabalho. Nesse sentido, avançar em um quadro lógico sobre a norma jurídica permitirá, por exemplo, entregar melhor clareza quando examinarmos o tema da norma de incidência tributária, estudando as instâncias da hipótese de incidência e do conseqüente tributário.

Considerando o tema da determinação da “norma completa”, a partir da construção última de KELSEN, sobre a qual estabelecemos o sentido e o significado das normas primárias e das normas secundárias; e delineado o estudo da estrutura lógica da norma jurídica, a fim de demarcar formalmente os traços da comunicação deôntica, passamos, na próxima seção, ao estudo da classificação normativa e do domínio da incidência.

2.1.4 Classes de Normas Jurídicas

Recolhendo os contornos da estrutura lógica da norma jurídica completa, cuja expressão sintática influi diretamente “[...] *na articulação interna dos enunciados deônticos e [...] também no interior do enunciado que cumpre a função de apódose ou conseqüente*”, convém ponderarmos sobre as distinções elaboradas no domínio das normas jurídicas²³⁵. Distinções essas, veja-se bem, traduzidas em domínios

²³⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 33.

classificatórios, que são concebidos conforme o interesse do sujeito cognoscente. Haverá, sobre o objeto, uma prévia e parcial seleção, movida para um desfecho idealizado, a exemplo de recortes que se orientam apenas para o conteúdo da norma, ou que verificam o modo de inserção no sistema ou, ainda, quais os destinatários almejados²³⁶; e isso, contudo, sem que se desconsidere a homogeneidade sintática insita às regras do Direito.

O ato lógico de classificar compõe-se, ao que nos parece ser modestamente indiscutível, de uma série de ações que comportam desde (a) a observação e seleção de objetos compreendidos em mesmo sistema, (b) a delimitação de critérios e suas semelhanças e diferenças (conotação), até a respectiva (c) criação de conjuntos, com a conseqüente (d) nomeação²³⁷. Essa atividade, de viés lógico-linguístico, é considerada por Suzanne LANGER como fator determinante para a aplicação extensiva de conceitos²³⁸. Aplicação esta, como podemos bem perceber em Agustín GORDILLO e Genaro CARIÓ, que pode se mover pelo vetor de utilidade, sendo cômoda ou incômoda, mas que também, aos olhos da lógica clássica, pode

²³⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 132. *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 11 e 38. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, p. 26-30. Norberto BOBBIO, **Teoria geral do direito**, p. 171-176. A diversidade de classificações no âmbito jurídico é o ponto inicial do discurso de Estevão HORVATH – **Lançamento tributário e “autolancamento”**, p. 24.

²³⁷ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 340-341. Ricardo GUIBOURG, Alejandro GHIGLIANI, Ricardo GUARINONI: “*Cuando identificamos (o constituimos) los objetos, nuestra más sencilla delimitación de la realidad es la que determina objetos individuales – nuestra madre, el sonajero rojo, este gato. Podemos – si así lo deseamos – asignar un nombre propio a cada uno de esos individuos; pero cuando lo hacemos no seguimos un criterio sistemático. [...] Pero en el mundo es posible distinguir infinitos individuos: hombres, cucarachas, briznas de hierba o moléculas de hidrogeno. Y, claro está, no es posible ni útil poner nombres propios a cada uno. Para evitar este insoportable engorro, agrupamos los objetos individuales en conjuntos o clases, y establecemos que un objeto pertenecerá a una clase determinada cuando reúna tales o cuales condiciones [...]. [...] La agrupación de los objetos en clases – llamada clasificación – es un acto intelectual que en la mayoría de los casos cumplimos inadvertidamente, pues, como ya vimos, nos es inculcado junto con el lenguaje. Todo lenguaje, en la medida en que se halla compuesto por palabras de clase, presupone un complejo sistema de clasificaciones, y; aunque los idiomas de culturas semejantes tienden a adoptar clasificaciones parecidas, cada lenguaje tiene sus propias peculiaridades*” – **Introducción al conocimiento científico**, p. 38-39.

²³⁸ Susanne K. LANGER: “*Não podemos enumerar a classe de ‘alunos universitários’ se não estivermos de acordo sobre o que caracteriza um ‘faculdade’ e quais são as condições para ser um ‘aluno’ em tal instituição. Devemos fixar o conceito antes de decidir sobre a propriedade de aplicá-lo a este ou àquele indivíduo; e é a aplicação de um conceito que marca um indivíduo como membro de uma determinada classe. Uma ‘classe’ pode ser descrita*” (tradução nossa); “*We cannot enumerate the class of ‘college students’ if we are not agreed as to what characterizes a ‘college,’ and what are the conditions of being a ‘student’ in such an institution. We must fix the concept before we can decide on the propriety of applying it to this or that individual; and it is the application of a concept that marks an individual as a member of a certain class. A ‘class’ may be described*” (original) – **An Introduction to symbolic logic**, p. 116.

apresentar-se em termos de verdade ou falsidade²³⁹. Lê-se em Maurício Dalri Timm do VALLE e Valterlei Aparecido da COSTA, ao explorarem a classificação do e no Direito, adotando como objeto o critério da utilidade, que:

Primeiramente põe o direito, uma classe, distinguindo-o e apartando-o do mundo. A partir disso, com uma secção do mundo feita — o que é o direito —, pode passar a uma **diferença específica do gênero**. Logo, a depender do gênero (o que é direito), e que advém a *classificação do direito*, que aqui podemos exemplificar com os casos de direito público e direito privado, direito objetivo e direito subjetivo, direito nacional e direito internacional, direito positivo e direito natural, etc. De posse da **classificação do direito**, encontrada por meio de uma *differentiam specificam* que cai sobre o *genus*, então o estudioso a submete ao auditório dos juristas que vão julgar a utilidade ou não dela. Vão dizer, por conseguinte, **se é útil ou inútil** a classificação elaborada. Se deve ser usada para a solução de problemas ou se e meramente uma elucubração mental, e por aí vai. Dito isso sobre a *classificação do direito*, devemos ter em conta que **outra coisa bem diferente é a classificação no direito**. Se compreendermos o direito como linguagem, podemos conceber que o direito possa falar de si mesmo. As **classificações estariam então no próprio objeto**. A partir disso, poder-se-ia concluir que se a valência que se aplicaria ao direito e o **binômio válido–inválido**, então essas classificações presentes *no* direito seriam também elas válidas ou inválidas. E uma sobrelinguagem que tivesse como linguagem-objeto tal classificação apenas poderia ser verdadeira ou falsa. No entanto,

²³⁹ Agustín GORDILLO: “*Cuando empleamos palabras de clase, pues, agrupamos muchas cosas bajo una misma denominación [...] sobre la base de las características que estas cosas tienen en común. Al usar la misma palabra para referirnos a muchas cosas, tratamos a éstas (al menos por el momento) como si fuesen todas iguales e ignoramos sus diferencias. En este hecho yacen las ventajas y desventajas de las palabras de clase. [...] Por lo ello, podemos razonablemente clasificarlas de una o otra manera, agruparlas de uno u otro modo, según las características asimilables o, al contrario, diferenciables que no interesen destacar. [...] cualquiera sea la amplitud o la restricción que le otorguemos a la definición, de todos modos ella será más o menos útil, cómoda o incómoda, según el caso, pero no ‘verdadera’ o ‘falsa’. [...] No hay, por lo tanto, significados ‘intrínsecos’, ‘verdaderos’ o ‘reales’, al margen de toda estipulación expresa o uso lingüístico aceptado*” – **Tratado de derecho administrativo**, tomo I, p. I- 14 – I-16. Genaro R. CARRIÓ: “*Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están superditadas al interés que guía a quien la formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables*” – **Notas...**, op. cit., p.99. Sobre a classificação, demarquemos a compreensão de Francesco CARNELUTTI: “*Entende-se facilmente como os resultados da classificação devem variar segundo a eleição de critério, porque na proporção de um caráter, dois ou mais objetos podem ser similares, ao passo que na proporção de outro podem ser diversos. A classificação se resolve, pois, na descoberta dos caracteres comuns nos objetos diversos, o que quer dizer a descoberta da unidade na multiplicidade. Esta, da semelhança ou da diferença, é a primeira relação entre os fenômenos que nossa mente se arrisca a estabelecer. Assim, saímos já do campo da observação para entrar no da elaboração do dado, onde operam não somente a memória e a fantasia, mas a razão, a qual destaca do fenômeno seu modo de ser e extrai do objeto seu caráter e sua qualidade. Para ter uma idéia exata dessa operação racional, pode ser útil compará-la com aquela do anatomista, que separa uma parte de um cadáver. A análise lógica tem seu termo correlativo na análise física; a comparação ajuda a compreender que o resultado dessa análise não é algo vivo; a qualidade não existe em si, como o coração in rerum natura; para separá-lo há que matar ao animal, como para fartar a outra necessidade há que matar o objeto. Convém que os teóricos do Direito se dêem conta da função e da importância da classificação, e igualmente compreendam como e por que, se a observação não vai seguida da classificação, não serve para nada. A classificação deve ser feita segundo regras que eles mesmos devem tratar de descobrir*” – **Metodologia do direito**, p. 52.

compreender o direito como linguagem implica um pacote que deve ser adotado *in totum*²⁴⁰. (grifos nossos)

Tomamos emprestadas, portanto, as considerações de VALLE e COSTA, como norte referencial do estudo, compreendendo, tangencialmente, que o ato de classificar pode partir (e parte) de um juízo de conveniência do sujeito cognoscente²⁴¹.

Com efeito, parece-nos coerente, amparados naqueles teóricos, em IRVING COPI, John HOSPERS, Lourival VILANOVA e José Roberto VIEIRA, aproximarmos das significações atribuídas aos vocábulos “gênero” e “espécie”, segundo uma teoria de classes, especialmente porque, no ato de classificar, movemo-nos pelo “[...] *desejo de aumentar o conhecimento que temos a respeito*” do objeto, que, no caso, é a norma jurídica²⁴². Vejamos que ao gênero será atribuído o representativo de “[...] *um número maior de objetos [...] (tem maior denotação), embora sua conotação, isto é, o conjunto de critérios que delimitam o âmbito de sua extensão, seja mais restrita*”; enquanto à espécie será outorgada a expressão de “[...] *um número menor de objetos que o gênero, pois sua conotação, além de contar com todos os atributos do gênero, apresenta um plus a mais, que STUART MILL denomina de ‘diferença específica’*”²⁴³.

²⁴⁰ Valterlei Aparecido da COSTA, Maurício Dalri Timm do VALLE, A utilidade como critério de classificação do direito e no direito, *in Revista Brasileira de Direito*, p. 207.

²⁴¹ Karl POPPER: [...] *o trabalho do cientista consiste em elaborar teorias e pô-las à prova. O estágio inicial, o ato de conceber ou inventar uma teoria, parece-me não reclamar análise lógica, nem ser dela suscetível*” – **A lógica...**, *op. cit.*, p. 30

²⁴² Irving M. COPI: “*O maior conhecimento das coisas significa uma compreensão mais profunda das suas propriedades, de suas semelhanças e diferenças e de suas relações mútuas*” – **Introdução...**, *op. cit.*, p. 414. John HOSPERS, **An introduction to philosophical analysis**, p. 12-66. Lourival VILANOVA: “A técnica classificatória é um recurso metodológico para ordenar os dados da realidade e serve de índice para orientação da conduta. Podemos alojar um mesmo dado, fato, coisa, pessoa, em tantas classes quantos critérios *definientes* façamos para agrupá-los. A potência classificatória da atividade conceptual do homem é simplesmente extraordinária. Os objetos classificados existem. As classes de objetos, não. Salvo se admitíssemos alguma variante do idealismo filosófico (um sujeito transcendental como portador dos conceitos mais gerais, um sujeito transcendente - divino - em cuja razão achar-se-iam já pré-formadas essas construções conceptuais)” – **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 145. Quando do estudo da classificação das competências tributárias, o professor José Roberto VIEIRA assim anotou: “*Paradoxalmente, no entanto, se podemos afirmar, de um lado, que classificamos para conhecer; também podemos asseverar, de outro, que, só conhecendo é que poderemos classificar. [...] Compreendemos melhor os objetos de uma realidade qualquer, inclusive as normas jurídicas de um ordenamento, se pudermos organizá-las, segundo determinados critérios. Não é outro o objetivo de classificar*” – Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras, *in* Paulo de Barros CARVALHO (Coord.), Priscila de SOUZA (Org.), **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**, 619-620.

²⁴³ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 352-353. John STUART MILL: “*Toda classe real, isto é, que se distingue de todas as outras classes por uma multidão indeterminada de propriedades não-deriváveis uma da outra, é ou um gênero ou uma espécie. Uma classe não-divisível em outras classes não pode ser um gênero, porque não tem nenhuma espécie sob ela; mas ela própria é uma espécie, com referência aos indivíduos abaixo e aos gêneros acima (Species*

Não obstante essa incursão, há que se considerar, que “*Algo ser um gênero não deve ser tratado de forma absoluta. Tudo depende do ponto de que se queira partir, pois é sempre possível que o gênero nada mais seja do que uma espécie de um outro gênero, e assim ad infinitum*”²⁴⁴

Fazemos esta consideração, pois, em concreto, é por meio do conhecimento do processo de divisão levado a efeito pelo cientista, e também da compreensão da acuidade semântica do conceito que se quer difundido, que se poderá visar e declarar a distinção entre gêneros e espécies, com o cuidado de não os considerar em termos absolutos, como já alertado. Essa é, justamente, a razão de trazermos o presente tópico, “*Classes de normas jurídicas*”, após longo caminho de realce e esclarecimento sobre a norma jurídica, a “norma completa” e a estrutura normativa lógico-formal.

Façamos um adendo. Como bem observou FERRAZ JÚNIOR, não se verifica, no plano dogmático-analítico, uma classificação que rigorosamente assimile critérios preestabelecidos, e em que se perceba aptidão para estruturar um sistema universal e convergente de classes – no sentido de atender aos objetivos mais gerais de ordem científica²⁴⁵; observação que identificamos também em BOBBIO²⁴⁶. E isso porque os critérios elaborados na atividade classificatória, cada qual voltado para acobertar um interesse prático em concreto, são numerosos e demasiadamente invocados, eis que se voltam ao objetivo de “[...] *resolver problemas referentes à identificação de normas jurídicas*”²⁴⁷. Nesta investigação, portanto, não desconhecendo a classificação levada

Prædicabilis e Species Subjicibilis). Mas toda classe divisível em classes reais (como animal em quadrúpedes, peixes, etc., ou os quadrúpedes em diversas espécies de quadrúpedes) é um gênero para tudo o que está abaixo dela, uma espécie para todos os gêneros em que ela própria está incluída” – **Sistema da lógica dedutiva e indutiva e outros textos**, p. 147.

²⁴⁴ Valterlei Aparecido da COSTA, Maurício Dalri Timm do VALLE, A utilidade como critério de classificação do direito e no direito, in **Revista Brasileira de Direito**, p. 197. Irving M. COPI: “*Tais como usadas as palavras ‘gênero’ e ‘espécie’ são termos relativos, como ‘pai’ e ‘filho’*” – **Introdução...**, op. cit., p. 128.

²⁴⁵ Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, **Introdução...**, op. cit., p. 92-93.

²⁴⁶ Norberto BOBBIO: “*Entre as normas jurídicas são possíveis muitas distinções. Todos os tratados de filosofia do direito e de teoria geral do direito examinam um certo número delas [...] Há distinções que se referem ao conteúdo das normas [...] Outras distinções referem-se ao modo por meio do qual as normas são estabelecidas [...] Outras, ainda, referem-se aos destinatários [...] Outras referem-se à natureza e à estrutura da sociedade regulada [...]*” – **Teoria da...**, op. cit., p. 177-178.

²⁴⁷ Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR: “*Ou seja, a necessidade vai obrigando, em situações complexas, a perceberem-se novas prescrições também como jurídicas, para efeitos decisórios, e como essas prescrições trazem características, a doutrina, para dominá-las teoricamente, abre classificações, sem contudo preocupar-se com reduzi-las (ou sem poder reduzi-las) a um sistema. Na verdade, para os vários critérios os exemplos de normas são, às vezes, repetitivos, sem chegar a um conjunto unitário*” – **Introdução...**, op. cit., p. 92-93.

a efeito por FERRAZ JR., professor da USP e da PUC/SP, que assume um ponto de vista semiótico de categorização²⁴⁸.

Sentimo-nos, a par do exposto, confortáveis para compartilhar nossas impressões sobre o aspecto classificatório das normas jurídicas, que poderá comportar, enquanto gênero, as categorias de (i) enunciados, (ii) proposições isoladas, e (iii) normas jurídicas em sentido estrito²⁴⁹. Concentraremos nossa atenção, em razão da necessidade de recorte temático, nesta última instância.

Classificar a norma jurídica em sentido estrito, ou seja, enquanto juízo hipotético-condicional, direciona-nos para a tipificação de uma ordem normativa primária e outra secundária, assim como vimos em seção anterior (item 2.1.3). No entanto, em KELSEN e CARVALHO, observamos a possibilidade de, nesta instância, englobarmos, de um lado, as normas de conduta e as normas de estrutura, e de outro as regras abstratas e concretas, gerais e individuais.

Diremos, como ponto de partida, que as normas jurídicas, assim amplamente consideradas e sem a aposição de filtros, disciplinam comportamentos humanos definidos, sejam eles externos ou internos²⁵⁰. Trata-se, pois, de “[...] *uma classe universal*”, segundo a qual todas as normas integrantes do sistema jurídico irão compor o conjunto “**normas de conduta**”, cuja finalidade é disciplinar condutas no universo das relações sociais, tipificando-as deonticamente²⁵¹.

Contudo, quando nos defrontamos com uma instância normativa que contempla uma condição sintática para a criação de estruturas deonticas, influenciando indiretamente os comportamentos e, portanto, as relações intersubjetivas, faremos o seu transporte ao conjunto denominado “**normas de estrutura**”. Esse domínio, de caráter mediato, não busca prescrever “[...] *a conduta que se deve ter ou não ter, mas procedimentos por meio dos quais são emanadas as*

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 92-100.

²⁴⁹ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO: “No plano material do direito, os enunciados prescritivos comportam em estrutura os planos (a) prescritivo, condizente com enunciados imperativos que dirigem comportamentos; (b) qualificatório, relativo à atribuição de qualificação levada a efeito sobre certos objetos (pessoas, ações ou coisas); (c) definitório, em que há anterior atribuição de sentido aos vocábulos; e (d) regras técnicas, que na condição de enunciados prescritivos delimitam a forma de alcançar um resultado. Por seu turno, as proposições isoladas, considerando o conteúdo dos enunciados, se denotam pela forma (a) direta, correspondendo às proposições que carregam uma ação determinada; e (b) indireta, que aportam condicionantes para uma ação” (sic) – **Curso...**, op. cit., p. 357 -366.

²⁵⁰ Hans KELSEN, **Teoria geral das normas...**, op. cit., p. 38-39 e 113-117. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 44.

²⁵¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 44-45.

*normas de conduta válidas*²⁵². Nas palavras de CARVALHO, esse tipo normativo irá requerer a existência de “[...] *outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente*”²⁵³. É nas regras de estrutura que se verificam mandamentos relativos à competência, à isenção, aos procedimentos administrativos e judiciais, além daqueles que prescrevem pressupostos²⁵⁴.

Há, diante do exposto, um ponto de atenção. Paulo de Barros CARVALHO enfatizará que não há como sustentar a existência, no escopo das normas de conduta, de uma prescindibilidade de normas de inferior hierarquia para que, assim, se possa alcançar o campo comportamental que se pretende regular, já que as normas de conduta estão direcionadas ao esgotamento da qualificação jurídica de determinada conduta²⁵⁵.

Essa concepção apartada das regras do Direito, ainda que em breve panorama, denota importância peculiar no processo de investigação temática, eis que, ao estudarmos o ato administrativo de lançamento tributário, bem como o respectivo processo de revisão, estaremos diante de particular recorte das normas que compõem o sistema constitucional tributário. Exemplo disso, anote-se, é a percepção de que há, no Código Tributário Nacional (CTN), uma norma de estrutura própria que estabelece os elementos para a formatação válida do ato-norma de lançamento pelo Estado²⁵⁶.

Com essas observações, passamos a investigar as normas jurídicas em sentido estrito segundo os níveis de **generalidade e abstração**.

Em uma leitura atenta dos quadros teóricos elaborados sobre o tema, identificaremos uma constante na classificação, em que as normas jurídicas são divididas a partir de quatro formações: (a) **geral e abstrata**; (b) **geral e concreta**; (c) **individual e abstrata**; e (d) **individual e concreta**; sendo que aquelas de ordem

²⁵² *Ibidem*, p. 45. Norberto BOBBIO, **Teoria do...**, *op. cit.*, p. 46-47.

²⁵³ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 44. Referidas normas de estrutura, poderão ser inseridas no contexto que Paulo de Barros CARVALHO denominou por “gramática jurídica”, um “[...] *subconjunto de regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas no interior de certo sistema*” – *Ibidem.*, p. 102.

²⁵⁴ *Ibidem.*, p. 45.

²⁵⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 45.

²⁵⁶ José Souto Maior BORGES: “*Nada obstante, a determinação da norma individual e concreta do lançamento pelo art. 142 não é apenas mediata e indireta na medida em que se identifica o C.T.N como lei sobre leis de tributação*” – **Lançamento tributário...**, *op. cit.*, p. 132.

geral ou individual se referem ao grau de generalidade, enquanto as de ordem abstrata ou concreta aludem ao grau de abstração.

Esclarecemos, logo de início, que as condições de **generalidade** e de **individualidade** remetem ao quadro de destinatários da norma, de modo que, enquanto aquela alcança um número impreciso de destinatários, esta, muito diversamente, ficará restrita a um específico destinatário ou grupo. No que diz respeito ao domínio da **abstração** e da **concretude**, vemos que há a delimitação do fato descrito no antecedente²⁵⁷. Ou seja, será abstrata a norma que definir uma conduta sem a respectiva localização no tempo e no espaço – diremos, portanto, que recai sobre fatos futuros e incertos – e será concreta a norma que fizer a referida delimitação, reportando fatos no tempo e no espaço, de ocorrência no passado.

Não nos passam despercebidas as considerações de CARVALHO, em relação à generalidade e individualidade da norma jurídica, acerca da problemática de redução da análise ao antecedente normativo. O professor da USP e da PUC/SP reitera a necessidade de considerar, em ambas as previsões, o consequente normativo, já que este não excluirá um teor de individualização concreta ou abstrata, com o que concordamos²⁵⁸. Esses os pontos preliminares da investigação.

De natureza conotativa, a **norma geral e abstrata** comporta, no antecedente, um enunciado hipotético descritivo sobre determinado fato, ou seja, os critérios que sujeitos ou ações devem observar para adentrarem no conjunto; e determina, no consequente, a regulação de comportamento em dado sistema jurídico, ao qual o corpo social está sujeito: conduta estabelecida em termos gerais e implicada para numerosos e indefinidos sujeitos. A par dessa conceituação, se retornarmos aos termos estruturais lógicos da seção anterior (ver 2.1.3), comprovaremos a homogeneidade sintática da norma e, por sua vez, a heterogeneidade semântica da estrutura. Observaremos, pois, a formatação $[D(a \rightarrow b) \vee (-b \rightarrow s)]$, em que, (a) “se ocorrer A então deve-ser a conduta B”, e (b) “se ocorrido o fato A e descumprida a conduta B, então deve-ser a relação sancionatória S entre o Estado-juiz e o sujeito do dever”²⁵⁹.

²⁵⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 45..

²⁵⁸ *Ibidem*, p. 38.

²⁵⁹ *Idem*, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 148.

Com efeito, não pode-se perder de vista a intrínseca relação das normas gerais e abstratas com as normas individuais e concretas, uma associação que exsurge diante da verificação de que nos referimos a um enunciado conotativo e a outro denotativo, respectivamente.

Em outras palavras, normas gerais e abstratas não apresentam em sua formação a particularidade de estabelecer um vínculo relacional, isto é, de fazer nascer a relação entre sujeitos de direito. Apenas a **norma individual e concreta** poderá realizar, em completude, o fenômeno da incidência da norma jurídica, mediante a verificação de critérios que foram estabelecidos na norma geral e abstrata, a exemplo da regra-matriz de incidência tributária²⁶⁰. Trata-se, pois, de uma necessidade deôntica, já que o fato ocorrerá “[...] *apenas quando o acontecimento for descrito no antecedente de uma norma individual e concreta*”²⁶¹. Há, portanto, a necessidade de um veículo linguístico introdutor próprio das normas gerais e abstratas²⁶².

A par do exposto, permanece indiscutível que a existência da regra-matriz de incidência tributária, uma norma geral e abstrata, por si só, não implica a perfectibilização da relação jurídica de Direito Tributário, onde o sujeito passivo deverá aportar montante devido, a título de tributo, ao sujeito ativo. É necessário, muito antes, que seja introduzida no sistema jurídico uma norma individual e concreta, cujo antecedente aporte o fato e o conseqüente os respectivos termos da relação jurídica, para alcançar de forma efetiva o comportamento humano visado²⁶³. Nesse sentido e em termos mais definidos, façamos especial menção a BOBBIO:

²⁶⁰ *Idem*. **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 38.

²⁶¹ *Idem*, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 149.

²⁶² Maria Rita FERRAGUT: “*Na hierarquia dos enunciados prescritivos, as normas gerais e abstratas concentram-se em posição mais elevada, surgindo as demais em virtude do processo de positivação. As normas gerais e abstratas, dada a generalidade e abstração que lhe são próprias, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Projetam-se em direção à conduta intersubjetiva, desencadeando regras que objetivam atingir o caso específico. E nessa sucessão de normas, denominada processo de positivação do direito, entre duas unidades, estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa*” – Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento, in Eurico Marco Diniz de SANTI (Coord), **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**, p. 308.

²⁶³ Maria Rita FERRAGUT: “*Assim, não basta a existência da regra-matriz de incidência tributária instituindo um tributo. Para que o indivíduo realmente tome-se obrigado a pagá-lo, uma vez praticado o evento descrito no fato jurídico tributário, faz-se necessário o disciplinamento da conduta por meio de uma norma individual e concreta que, em seu antecedente, descreva o fato e, em seu conseqüente, estabeleça os sujeitos da relação e seu exato objeto. É com essa norma que o Direito*

Que um ordenamento todo composto por um conjunto de normas gerais e abstratas seja um ideal parece-me que possa ser confirmado pelo fato de que um tal ordenamento dificilmente poderá subsistir. Se admitirmos, como fizemos até aqui, que estabelecido um sistema de normas deve-se prever a sua violação, deveremos também admitir, ao lado das normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas, não fosse exatamente para tornar possível a aplicação, em determinadas circunstâncias, das normas gerais e abstratas²⁶⁴.

Portanto, bem poderá ser atribuído às normas gerais e abstratas um antecedente normativo que contempla a “[...] *previsão de acontecimentos futuros, segundo a fórmula: ‘se ocorrer o fato F’*”, de modo a evidenciar, nas normas individuais e concretas, um vetor “*dado que ocorreu o fato F*”²⁶⁵. Conduzimo-nos nitidamente, ao uso do vocábulo “hipótese”, como referência para uma norma geral e abstrata ou, ainda, individual ou concreta; e ao uso do vocábulo “antecedente”, na condição de veículo do antessuposto, em termos individuais e concretos²⁶⁶.

Mas não é só. Ainda no terreno das normas gerais e abstratas, individuais e concretas, imputa-se a existência de um anterior veículo introdutor “[...] *de norma, jurisdicizado pela competência jurídica que lhe prescreve aptidão para inserir a norma no sistema*”²⁶⁷; um ato ponente caracterizado por uma norma geral e concreta, a exemplo do que verificamos no ato-norma de lançamento tributário, objeto do presente estudo²⁶⁸.

Em sua estrutura, a **norma geral e concreta** apresentará, no antecedente, “[...] *um acontecimento devidamente demarcado no espaço e no tempo, identificada a autoridade que a expediu*” – ou seja, uma hipótese que veicula um “[...] *fato efetivamente acontecido*” – e, no conseqüente, um “[...] *exercício de conduta autorizada a certo e determinado sujeito de direitos e que se pretende respeitada por*

Positivo estará apto a regulamentar efetivamente o comportamento humano” – **Crédito...**, *op. cit.*, p. 309.

²⁶⁴ Norberto BOBBIO, **Teoria da...**, *op. cit.*, p. 180-181. José Joaquim Gomes CANOTILHO: “Se a norma jurídica adquire verdadeira normatividade quando se transforma em norma de decisão aplicável a casos concretos, conclui-se que cabe ao agente ou agentes do processo de concretização um papel fundamental, porque são eles que, no fim do processo, colocam a norma em contacto com a realidade” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 1219-1220.

²⁶⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 40.

²⁶⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 41.

²⁶⁸ Eurico Marco Diniz de SANTI: “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. [...]” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 71.

*todos os demais da comunidade*²⁶⁹. Quando CARVALHO introduz a existência de um “ato competencial introdutor da norma”, quer referir-se àquela “[...] *conduta autorizada do sujeito competente da norma introdutora, isto é, à norma ou às normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e concretas ou individuais e abstratas* [...]”²⁷⁰. Consideramos oportuno reproduzir suas palavras:

Essas normas introduzidas são a própria substância da norma introdutora. Isso implica reconhecer que, sem tal núcleo de significação, o veículo introdutor fica oco, vazio, perdendo o sentido de sua existência. Sua importância, em termos sistemáticos, aloja-se em dois pontos: a) são instrumentos apropriados para inserir regras jurídicas no sistema positivo; e, além disso, b) funcionam como referencial para montar a hierarquia do conjunto²⁷¹.

Por fim, as **normas individuais e abstratas**. Em que pese a menor frequência no âmbito do sistema jurídico, esta norma apresentará, no antecedente, uma tipificação de fatos hipotética, e, no consequente, um destinatário ou grupo em específico²⁷².

Vimos de demonstrar, ainda que de forma breve, o conteúdo substancial do ordenamento jurídico como forma elementar de compreender os tópicos que sucederão na presente investigação, a partir de uma incursão classificatória inarredável ao tema, sobretudo no que diz respeito ao processo de positivação do Direito. Na sequência, pautaremos nossa investigação no campo da incidência normativa e da constituição das relações jurídicas.

²⁶⁹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 41. Não deixemos passar despercebido a subclassificação que CARVALHO aporta âmbito das normas gerais e abstratas: (a) primária, que comporta “[...] *enunciado que prescreve um dever: ‘Se ocorrer o fato F, então dever-ser a conduta Q’* [...]”; e a (b) secundária, que veicula “[...] *enunciado que prescreve uma providência sancionatória hipotética: ‘Se ocorrido o fato F e descumprido o dever da conduta Q, então deve ser a relação sancionatória Sn entre o sujeito do dever e o Estado – Juiz’* [...]” – *Idem. Direito tributário, linguagem...*, *op. cit.*, p. 148.

²⁷⁰ *Idem, Direito tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 42.

²⁷¹ *Ibidem, loc. cit.*

²⁷² Paulo de Barros CARVALHO: “*Seria o caso, por exemplo, de uma consulta fiscal, em que o interessado questiona ao Fisco a possibilidade de determinada conduta para fins tributários. A resposta trará à luz uma norma individual e abstrata: justapondo o antecedente hipotético (objeto da consulta), ao consequente individualizado, uma vez que já se podem determinar os sujeitos e o objeto da relação veiculada pela consulta fiscal*” – *Ibidem*, p. 44.

2.1.5 Aspectos da Incidência

Incidência, em sentido lexical, é vocábulo que se refere ao “[...] *ato ou efeito de recair, de pesar sobre ou de acometer ou atingir (algo ou alguém) [...]*”²⁷³. No âmbito da Teoria Geral do Direito representará “[...] *a coincidência da situação hipotética prevista pela norma legal com a realidade, justificando sua aplicação [...]*”; e, ato contínuo, no domínio do Direito Tributário, traduzirá o nascimento da relação jurídica tributária bem como o “[...] *ato de recair sobre certa pessoa a responsabilidade pelo pagamento de obrigação tributária [...]*”²⁷⁴.

Ao enunciarmos em seções anteriores (itens 1.1.2 e 2.1.2), o aspecto do princípio da imputação ou da causalidade jurídica e, mais adiante, a importância do sincategorema “dever-ser”, responsável por fundar o liame entre o pressuposto e o conseqüente da norma jurídica, com base na visão kelseniana, estabelecemos, ainda que indiretamente, um tópico primordial em termos de incidência normativa: a sua concepção enquanto “[...] *fenômeno da norma jurídica de transformar em fato jurídico o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico [...]*”²⁷⁵.

Representa, a incidência, uma operação lógica que se faz simultânea ao momento da **subsunção**, ato este caracterizado pela adequação de um fato aos exatos termos delineados na hipótese legal, ou, em outras palavras, pela integral correspondência de seus contornos ao que se encontra demarcado no enunciado prescritivo²⁷⁶. Podemos cogitar, com base em Alfredo Augusto BECKER, que,

²⁷³ Antônio HOUAISS, Mauro de Salles VILLAR, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. p. 1063.

²⁷⁴ *Ibidem. loc. cit.*

²⁷⁵ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 52. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “A incidência da regra jurídica é que torna jurídicos os bens da vida” “*Numa e noutra espécie, ocorridos certos fatos-conteúdo, ou suportes fáticos, que têm de ser regrados, a regra jurídica incide. A sua incidência é como a da plancha da máquina de impressão, deixando a sua imagem colorida em cada folha*” – **Tratado de Direito Privado**. parte geral. tomo I, p. 20 e 70. Marcos Bernardes MELLO: “[...] o mundo jurídico é formado pelos fatos jurídicos e estes, por sua vez, são o resultado da incidência da norma jurídica sobre o suporte fático quando concretizado no mundo dos fatos. Disso se conclui que a norma jurídica é quem define o fato jurídico e, por força de sua incidência, gera o mundo jurídico, [...]” – **Teoria do fato jurídico**: plano de existência, *op. cit.*, p. 50.

²⁷⁶ Geraldo ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45 e 69. A subsunção, em Eurico Marcos Diniz de SANTI, “[...] caracteriza-se por conceber, ou um indivíduo compreendido numa espécie, ou uma espécie como compreendida num gênero” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 52. Karl LARENZ: “A premissa menor do silogismo de subsunção e o enunciado de que as notas mencionadas na previsão da norma jurídica estão globalmente realizadas no fenômeno da vida a que tal enunciado se refere. Para poder produzir esse enunciado, tem que ser antes julgada a situação de facto enunciada, quer dizer, o fenômeno da

mediante a realização de todos os elementos que se encontram dispostos na hipótese de incidência normativa, em um processo de enquadramento, ocorrerá a efetiva incidência da regra jurídica, que é **imediate, instantânea e infalível**²⁷⁷.

Veja-se, nesse sentido, que, referir a incidência com caráter de automatismo e de instantaneidade quer significar, pois, que, independentemente de prévia anuência do corpo social, ou qualquer condição exterior ao regramento – ter ou não conhecimento da norma – a hipótese de incidência será “juridicizada” e, portanto, produzirá efeitos respectivos²⁷⁸. A única condição apta a afastar a eficiência normativa, como vimos, será a verificação da ausência de ao menos um de todos os elementos delineados pela regra do Direito.

Sustentar diversamente conduzir-nos-ia a abraçar uma hipótese de que haveria, no sistema jurídico, margem para afastarmos as regras do Direito, considerando-as em um campo de incidência provável e incerto²⁷⁹.

Com efeito, realizadas as demarcações preliminares, avançamos, adiante, em relação aos pontos de cautela que o tema demanda.

Um primeiro aspecto que solicita a atenção é que a incidência, por automática e infalível, irradia a “juridicização” do fato jurídico, e, mais especificamente, as suas consequências, ao que denominamos de eficácia jurídica. Não se pode confundir, portanto, a eficácia da norma jurídica e a eficácia do fato jurídico, eis que aquela está

vida, em relação a presença das notas características respectivas” – Metodologia da Ciência do Direito, p. 384.

²⁷⁷ Alfredo Augusto BECKER. *Teoria...*, *op. cit.*, p. 326. Encontramos convergência doutrinária em relação à concepção de uma incidência automática infalível, a conferir: 1. Geraldo ATALIBA: “[...] conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma” – *Hipótese...*, *op. cit.*, p. 45; 2. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser tendida, opera-se no lugar, tempo e outros “pontos” do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. É, portanto, infalível [...]” – *Tratado...*, *op. cit.*, p. 74; 3. Maria Rita FERRAGUT: “Somente após a incidência jurídica que é automática e infalível, considerando a causalidade normativa e não a natural, pois é o fato jurídico e não o evento fenomênico que implica a relação jurídica intranormativa, única produtora de efeitos jurídicos é que teremos efeitos no mundo do direito” – *Crédito...*, p. 311; 4. José Souto Maior BORGES: “A incidência da regra jurídica sempre que ocorre o suporte fático concreto é fenomenologicamente infalível e automática” – *Lei complementar tributária*, p. 36.

²⁷⁸ Alfredo Augusto BECKER. *Teoria...*, *op. cit.*, p. 327. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “A conduta contrária à regra jurídica talvez seja desconhecedora dessa. Não importa se a pessoa conhece, ou não conhece a regra jurídica: ela, por ser jurídica, incide, com ou sem esse conhecimento” – *Tratado...*, *op. cit.*, p. 70. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “Uma vez que se compõe todo o suporte fático, a regra jurídica como que colore o que se compôs. Se o menor atingiu a idade que a lei considera início para o suplemento de idade pelo titular do pátrio poder, e isso acontece, a regra jurídica, que o faz capaz, incide” – *Sistema de ciência positiva do direito*. Tomo II: introdução à Ciência do Direito, p. 87.

²⁷⁹ *Idem*, *Tratado...*, *op. cit.*, p. 20, 60-76.

condicionada à própria possibilidade de incidência, enquanto esta denota a “[...] *juridicização das consequências dêle [fato], devido à incidência*” (esclarecemos nos colchetes) (*sic*); enquanto a segunda pode sofrer falhas no que diz respeito “[...] aos efeitos jurídicos dela decorrentes”²⁸⁰.

Por sua vez, um segundo aspecto a ser considerado, na temática, é que os fatos referidos por uma norma jurídica, que ditam o suporte fático, é que perfazem a posição de jurídicos. Nas palavras de PONTES DE MIRANDA, inexistindo fatos passíveis de incidência, inexistem fatos de natureza jurídica e, portanto, inexistem efeitos jurídicos, já que “*Tôda eficácia jurídica é eficácia de fato jurídico; portanto da lei e do fato, e não da lei ou do fato*” (*sic*)²⁸¹. Veja-se que o fato que comporta a condição de suporte fático da norma jurídica encontra presunção de validade naquilo que representa, isto é, “[...] *conforme a relação dos seus elementos com o subsistema jurídico que originariamente lhe introduz [...]*” (*sic*), de modo que a aferição de sua ocorrência concreta se deverá dar por meio da operação lógica da subsunção, conforme extraímos de atenta leitura de Karem Jureidini DIAS²⁸².

Mas ainda há um terceiro, e importante, aspecto a ser mencionado: a incidência e o domínio de aplicação da norma jurídica.

Certo é que a aplicação dos efeitos do fato “juridicizado”, por exigência lógica, não haverá de ocorrer sem que antes ocorra a irradiação através da incidência automática e infalível. Esse é o pensamento clássico sustentado por teóricos aqui já citados – Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, Alfredo Augusto BECKER, José Souto Maior BORGES, Marcos Bernardes de MELLO, Geraldo ATALIBA e Maria Rita FERRAGUT – com os quais concordamos²⁸³. E concordamos sobretudo porque, embora uma das premissas seja o tratamento do Direito como corpo de linguagem, partimos do pressuposto de que a revelação da norma jurídica está no escopo do

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 74-75.

²⁸¹ *Ibidem*, p. 75. Marcos Bernardes de MELLO: “[...] *o fato jurídico, quando previsto como elemento de suporte fático, nele entra como fato jurídico, e não se dilui na massa dos fatos, para integrar o suporte fático*” – **Teoria do fato jurídico**: plano de existência, *op. cit.*, p. 81.

²⁸² Karem Jureidini DIAS, **Fato tributário**: revisão e efeitos jurídicos, p. 185-186.

²⁸³ Sobre o termo “juridicizado” e sua utilização no presente trabalho, tomamos emprestada a observação de José Roberto VIEIRA: “*O adjetivo ‘juridicizante’, oriundo do verbo ‘juridicizar’, é, aqui, usado entre aspas, por corresponder a vocábulo, em rigor e formalmente, inexistência na Língua Portuguesa [...]*” – Suspensão do IPI como isenção: identificando para evitar pandemônio, in Paulo de Barros CARVALHO (Coord.), Priscila de Souza (Org.) **Construtivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática**, p. 618 (nota 18).

intérprete, assim como ensinaram BORGES, PONTES DE MIRANDA e José Joaquim Gomes CANOTILHO²⁸⁴.

Ao aportar esse posicionamento queremos demonstrar que não desconhecemos a percepção de CARVALHO em relação ao tema. Honrando a premissa selecionada, em sua jornada científica, que eleva a linguagem à um alto grau de importância, sustentará, o teórico que a aplicação de uma norma jurídica requer, além da subsunção, o ato de implicação²⁸⁵. Ou seja, além da verificação dos elementos ínsitos ao regramento do Direito, haveria que ser levada a efeito a instauração da relação jurídica prevista no consequente, o que se daria pela via da edição de norma individual e concreta, já que não se verificaria uma incidência ocorrendo por conta própria, sem intervenção humana²⁸⁶.

Quedamos tranquilos, portanto, em relação aos contornos delineados relativamente à incidência normativa, e especialmente no que diz respeito ao escopo de aplicação, considerando, sobretudo, que seguimos à risca, até então, as premissas que conduzem a presente investigação.

Por fim, devemos observar que a produção dos efeitos jurídicos a que fizemos menção, anteriormente, a qual exsurge com a irradiação da juridicização dos fatos jurídicos, implicará na respectiva perfectibilização da relação de direito prescrita no consequente da norma individual e concreta²⁸⁷. Ou seja, observaremos a constituição

²⁸⁴ José Souto Maior BORGES, O direito como fenômeno lingüístico: o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo, in **Anuário do mestrado em direito**, p. 65. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: *“Interpretar leis é lê-las, entender-lhes e criticar-lhes o texto e revelar-lhe o conteúdo. [...] Revelar a regra jurídica, se não está escrita, lendo-se na história e no sistema lógico, não é operação diferente de se ler na história, no texto e no sistema lógico. Não se cria a regra jurídica não escrita, como não se cria a regra jurídica escrita; ambas são reveladas [...]”* – **Tratado...**, op. cit., p. 15 e 17. José Joaquim Gomes CANOTILHO: *“[...] palavras e expressões do texto da norma constitucional (e de qualquer texto normativo) não têm significado autônomo, ou seja, um significado em si, se não tomar em conta o momento de decisão dos juristas e o caráter procedimental da concretização das normas”* – **Direito...**, op. cit., p. 1219.

²⁸⁵ Paulo de Barros CARVALHO: *“Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata/ outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que no antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido hic et nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito”* – **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 11.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 11-12.

²⁸⁷ Paulo de Barros CARVALHO: *“Se a norma de Direito é proposição deontica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto, procuraremos demonstrar que toda consequência normativa é a instalação de uma relação jurídica, o que equivale a dizer que o Direito enlaça à ocorrência do fato hipoteticamente descrito, o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas”* – **Teoria...**, op. cit., p. 23.

de um vínculo, retratado no ato-norma do lançamento tributário, o qual estabelece a obrigação de o sujeito passivo, diante do sujeito ativo (Estado), recolher quantia em dinheiro a título de tributo.

Tomando, novamente, as palavras de FERRAGUT, observamos que o nascimento da relação jurídica ocorrerá quando da produção daquela norma específica, conduzida pelo Estado, sujeito ativo, e com o respectivo ingresso no sistema de Direito Positivo, de modo que esse vínculo “*Surge, nesse sentido, em decorrência do fato jurídico, que é jurídico em virtude da norma, jurídica, por sua vez, em face do Direito Positivo*”²⁸⁸.

Concluindo a exposição da presente seção, que reporta um breve feixe dinâmico do Direito, acerca das normas jurídicas, passamos a unificar o conhecimento anterior, para conduzir o estudo da norma jurídica de incidência tributária, onde realizaremos análise sobre a estrutura e os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, norma geral e abstrata, seguida da verificação dos aspectos material e formal do Direito Tributário e, em conclusão, dos traços da relação jurídica tributária²⁸⁹.

Com a finalização do transporte das premissas basilares à presente investigação, mergulharemos no ato-fato e no ato-norma de lançamento tributário, delineando o processo revisional sob o influxo da Segurança Jurídica.

2.2 EXCERTOS DA NORMA JURÍDICA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.2.1 A Regra-Matriz de Incidência Tributária

Reconhecer o Direito como ordenação jurídica implica, pois, enunciá-lo como detentor de uma unidade científica que lhe é própria, eis que gravita “[...] *integralmente sobre cada relação jurídica*”²⁹⁰. Essa premissa, que deve, ou deveria, ser adotada

²⁸⁸ Maria Rita FERRAGUT, **Crédito...**, *op. cit.*, p. 312.

²⁸⁹ Francesco CARNELUTTI, **Metodologia do direito**, p. 23.

²⁹⁰ Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 75. Paulo de Barros CARVALHO: “*Qualquer secção que se pretenda promover nesse todo sistemático poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao Direito Positivo quanto à Ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e incontendível unidade que deve*

como preliminar no domínio do estudo do Direito, conduz-nos àquilo que apontou Francesco CARNELUTTI: [...] *a matéria das diversas ciências não é um mundo diverso, e sim um aspecto diverso do único no mundo ao qual devermos limitar nosso trabalho, porque somos pequenos e o mundo é imenso [...]*²⁹¹.

Diante dessa realidade, discernimos, pois, que, para a investigação de um objeto dotado de tamanha amplitude e complexidade, tal como é o nosso, faz-se necessária a adoção de uma **metodologia de ramificação**, sobre a qual recairá a observação do cientista e a conseqüente revelação de dados²⁹².

Não por outro motivo, delimitamos, como norte da presente investigação, o Direito Positivo, objeto próprio da Ciência do Direito. Ato contínuo, e não por outra razão também elegemos o exame do Direito na perspectiva normativa, isto é, enquanto plexo de normas jurídicas voltadas para a ordenação social, de modo a delimitar seus planos de existência, de incidência e de estrutura pela via de uma análise formal.

Com efeito, ao priorizar a acuidade metodológica, debruçamo-nos, assim como numerosos estudiosos da Teoria Geral do Direito – de KELSEN, CARNELUTTI, BECKER e CARVALHO à FERRAZ JUNIOR e Tarek Moyses MOUSSALLEM – na decomposição do Direito Positivo a partir de um plano **estático**, cuja ênfase recai sobre os enunciados prescritivos e sobre as normas jurídicas construídas; e outro,

estar sempre presente na mente do jurista como dado fundamental e princípio retór de qualquer trabalho que venha a empreender” – *Ibidem*, p. 76. A par da mencionada “unidade científica”, devemos mencionar, em paralelo, o tema da unidade da ordem jurídica com lentes postas em Klaus TIPKE que, observando a realidade jurídica alemã, concluiu que o significado da expressão comportaria ao menos três requisitos: “[...] (1) Deve tratar-se de uma ordem racional, i. e., de uma matéria ordenada segundo princípios formais ou materiais. (2) Não pode tratar-se de uma ordem qualquer, de uma ordem segundo quaisquer princípios. O Estado de Direito exige, também, mais que uma mera ordem formal; ele exige uma ordem jurídica. Ordem jurídica significa, no Estado de Direito, o mesmo que ordem de justiça. A ordem jurídica, ou a ordem de justiça do Estado de Direito, deve estar baseada em princípios ou critérios derivados da justiça. (3) A ordem jurídica deve formar uma unidade. Isto ela faz quando os princípios de justiça são seguidos à risca. Daí surge o direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. A incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade [...]” – Sobre a unidade da ordem jurídica tributária, in Luís Eduardo SHOUERI, Fernando Aurelio ZILVETI, **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 60.

²⁹¹ Francesco CARNELUTTI, **Metodologia...**, *op. cit.*, p. 23.

²⁹² *Ibidem*: “Ocorre que, para poder estudar esse formidável mecanismo, os cientistas do Direito o tem de fazer por partes. Não de outro modo se comportam os médicos com o corpo humano, e os engenheiros com as máquinas. Em suma, o Direito por fragmentos não é o Direito, e sim uma parte do Direito; e a realidade da parte exclui a realidade do todo” *Ibidem*, p. 44; “Depois disso, se me perguntam que deve fazer o cientista diante de tão enorme dado, não darei mais que uma resposta: olhar. Olhar e reolhar. Olhar, reolhar e voltar a olhar. Observar quer dizer olhar com atenção. Considerar se diz também, ao modo do astrônomo, o qual passa a vida olhando as estrelas. Olhar não é tanto ver como querer ver” – p. 45.

dinâmico, relacionado com o ato da enunciação; duas vertentes que, anote-se, não se excluem²⁹³. A mencionar, em razão do exposto, as assertivas palavras de MOUSSALLEM:

A visão estática do ordenamento permite ao jurista a construção de conceitos como validade, vigência, eficácia, obrigação, relação jurídica, proibido, permitido, dentre outros.

A visão dinâmica do Direito Positivo, como conjunto cujos componentes se originam do ato de enunciação, além de fornecer conceitos fundamentais como norma fundamental, hierarquia normativa, fontes do direito, demonstra que o Direito Positivo está sujeito à expansão, à contração, e à revisão em certo lapso temporal. Enunciados prescritivos, proposições isoladas e normas jurídicas estão em intermitente composição e decomposição, tudo de acordo com as regras sintáticas do próprio ordenamento jurídico²⁹⁴.

Na seção anterior (item 2.1) promovemos uma análise propriamente estática, ou seja, voltada à estrutura lógica das normas jurídicas, em que “[...] *congelamos o Direito Positivo [...] sem nos preocuparmos com a movimentação do sistema*”. Neste caso, temos uma perspectiva que recai sobre a constituição própria das normas jurídicas e os elementos que a ela são intrínsecos²⁹⁵.

Na presente seção, por seu turno, preparamo-nos para iniciar a exposição do Direito Positivo em seu plano dinâmico, comportando a análise no que diz respeito ao

²⁹³ *Ibidem*: “Por sua vez, a questão: Como está feita a máquina? resolve-se em outras duas, a primeira das quais se refere à máquina parada, e a segunda à máquina em movimento. Por isso, não só a ciência mecânica, senão também a ciência jurídica vai ordenada em dois capítulos, os quais, sem vacilação, se pode nomear estática e dinâmica do Direito” – p. 47. Hans KELSEN, **Teoria geral do...**, *op. cit.*, *passim*. Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, *passim*. Francesco CARNELUTTI, **Metodologia...**, *op. cit.*, *passim*. Tárek Moysés MOUSSALLEM, **Fontes no direito tributário**. p. 52-55. *Idem*, **Revogação em matéria tributária**, p. 136-137. Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*. *Idem*: “A dogmática estuda o sistema nomoempírico do direito posto, vendo-o como uma pirâmide que tem no ápice uma norma fundante, imaginária, que Kelsen chama de “norma hipotética fundamental”, cuja função consiste em legitimar a Lei Constitucional, outorgando-lhe validade sintática. A contar desse Texto Básico, as restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude. Concepção dessa ordem propicia uma análise estática do ordenamento jurídico – nomoeestática – e uma análise dinâmica do funcionamento do sistema positivo – nomodinâmica. Na primeira, as unidades normativas são surpreendidas num determinado instante, como se fossem fotografadas; na segunda, torna-se possível acompanhar o ordenamento nas suas constantes mutações, quer no que diz com a criação de regras novas, quer no que atina às transformações internas que o complexo de normas tem idoneidade para produzir” – **Direito tributário: fundamentos...**, p. 60. Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR: “O caráter estático do sistema significa que se prescinde do processo contínuo de formação, atuação e desaparecimento das normas, o qual caracteriza uma dinâmica. O sistema estático concebe o conjunto normativo como um dado, abstração feita de seu câmbio permanente. Não se indaga, por isso, da emissão de normas, sua revogação, e da emissão de novas normas: o quadro é estático” – **Introdução...**, *op. cit.*, p. 101.

²⁹⁴ Tárek Moyses MOUSSALLEM, **Revogação...**, *op. cit.*, p. 137.

²⁹⁵ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 650-651.

nível de aplicação (incidência) das normas jurídicas, em que nos depararemos com a revelação do Direito no específico campo da tributação. Para tanto, em função da proposta científica do presente trabalho, iremos concentrar o estudo na atual formatação da teoria da norma jurídica de incidência tributária, a fim de trazer uma noção fundamental mínima para compreendermos, mais adiante, a estrutura do lançamento tributário.

É consabido, segundo relatos de Sacha Calmon Navarro COELHO, Marçal JUSTEN FILHO, José Roberto VIEIRA, e, como encontramos em Maurício Dalri Timm do VALLE, que a estruturação, adequada e completa, de uma **Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária**, ocorreu especificamente a partir da intelecção de Paulo de Barros CARVALHO, inspirado nas importantes contribuições advindas de Alfredo Augusto BECKER e de Geraldo ATALIBA²⁹⁶.

Assim bem percebemos da leitura do prefácio que acompanha a quinta edição da obra *“Teoria da Norma Jurídica”*, de CARVALHO, elaborado por Clarice von Oertzen de ARAÚJO. Destacou-se, na ocasião, a característica original, extraordinária e didática contida na elaboração do professor da USP e da PUC/SP que, com base na Lógica e na Teoria Geral do Direito, considerou “[...] os postulados da unicidade da ordem legal e o conceito atômico de norma jurídica [...]” a partir de um *“diagrama lógico-semântico”*²⁹⁷.

Se o Direito Tributário era antes observado a partir do eixo temático da “obrigação tributária”, deslocando-se, posteriormente, para o núcleo “escola de glorificação do fato gerador”, a partir da proposta de Paulo de Barros CARVALHO introduziu-se uma “[...] *construção ideal da regra-matriz de incidência*”²⁹⁸.

Adotando um ângulo lógico-semântico, CARVALHO narra ter distinguido os “[...] *materiais lingüísticos que ingressam na hipótese [...] daquel’ outros que se inscrevem, necessariamente, no conseqüente, [...] oferecendo uma visão unitária e*

²⁹⁶ Maurício Dalri Timm do VALLE, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 163. Alfredo Augusto BECKER, **Teoria...**, *op. cit., passim*. Geraldo ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit., passim*. Sacha Calmon Navarro COELHO, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p. 94. José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 55-56.

²⁹⁷ Clarice von Oertzen de ARAÚJO, Prefácio, *in* Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 10.

²⁹⁸ *Ibidem*, p. 16. Aurora TOMAZINI DE CARVALHO: *“Na expressão ‘regra-matriz de incidência’ emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo ‘matriz’ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E ‘de incidência’, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas”* – **Curso...**, *op. cit.*, p. 394.

equilibrada da entidade normativa"; de modo a permitir uma compreensão "[...] *una, incidível, indecomponível e que corresponde, estritamente, ao mínimo deôntico com sentido completo, vale dizer, à mensagem do legislador, operando como norma geral e abstrata [...]*"²⁹⁹.

Com efeito, a importância de compreendermos em que consiste essa visão reside, justamente, no fato de que, uma vez diante de norma geral e abstrata, que tem por escopo alcançar comportamentos intersubjetivos, haverá a respectiva necessidade de um veículo que a introduza no sistema. Veículo este, como mencionamos no item 2.1.4, denominado ato-norma de lançamento administrativo, verdadeira norma individual e concreta³⁰⁰.

Retrate-se o cenário, considerando as palavras próprias desse teórico, de que *"Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais"*³⁰¹.

A dita percepção sobre a regra-matriz de incidência tributária, conforme bem observado por Paulo de Barros CARVALHO, denotará duas instâncias normativas: aquelas que se voltam exclusivamente para a incidência (gerais e abstratas), sublinhando uma conotação, e outras que exsurtem como resultado da incidência (individuais e concretas), ressaltando uma denotação³⁰².

Nas normas produzidas com o escopo da incidência, observaremos, na **hipótese** ("Ht"), a delimitação do fato, enquanto no **consequente** ("Cst") haverá a delimitação das relações que serão estabelecidas a partir da ocorrência daquele fato descrito na hipótese. Já aquelas que resultam da incidência, formatando-se materialmente, irão circunscrever um fato jurídico no **antecedente**, e uma relação jurídica objetiva no **consequente**³⁰³.

²⁹⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 16.

³⁰⁰ *Idem. Direito tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 40. *Ibidem*: "É que as normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exigem o processo de positividade, vale dizer, reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas" – p. 119.

³⁰¹ *Ibidem, loc. cit.*

³⁰² "Lá, na norma geral e abstrata, um enunciado conotativo; aqui, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos, com a prescritividade inerente à linguagem jurídica" – *Direito tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 169.

³⁰³ Paulo de Barros CARVALHO: "Percebe-se que a chamada "incidência jurídica" se re- duz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em

Diante desse recorte, será observada referência direta aos critérios que suportam a norma geral e abstrata. No antecedente serão demarcados aqueles de cunho **material** (descrição hipotética de comportamento ou ação – “Cm”), **espacial** (espaço do comportamento ou ação – “Ce”) e **temporal** (momento do comportamento ou ação – “Ct”), enquanto no consequente haverá a prescrição **pessoal** (identificação dos sujeitos ativo e passivo – “Cp”) e **quantitativa** (delimitação da prestação devida, a partir da base de cálculo e de alíquota – “Cq”), para a devida formatação da relação jurídica de Direito Tributário.

Podemos enunciar, portanto, que, no antecedente, haverá a delimitação hipotética de um dado comportamento ou ação, sempre direcionado ao futuro e com a formatação de verbo (“v”) e do complemento (“c”), com a respectiva indicação do momento em que se considerará ocorrido o fato, bem como do lugar em que poderá ser verificada a sua ocorrência³⁰⁴. Quando concretizados esses elementos, previstos abstratamente, recairá uma ordem de “juridicização” com efeitos respectivos, consolidando um prescritor consequente que identificará os sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo) e a quantia relativa à prestação constituída, a ser mensurada a partir da base de cálculo (bc) e da alíquota (al)³⁰⁵.

Há que se anotar, em adendo, que tais critérios não comportam leitura independente, eis que somente em conjunto podem expressar “[...] *na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação*”³⁰⁶. Essa questão, inclusive, não deixou de passar pelas mãos de Roque Antônio CARRAZZA, que atestou, com olhos na inarredável conexão entre a materialidade e o destinatário constitucional tributário, que “[...] *se o critério material da exação é composto por um*

que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido hic et nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito” – Direito tributário: fundamentos..., op. cit., p. 11.

³⁰⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, op. cit., p. 635.

³⁰⁵ *Ibidem*, loc. cit.

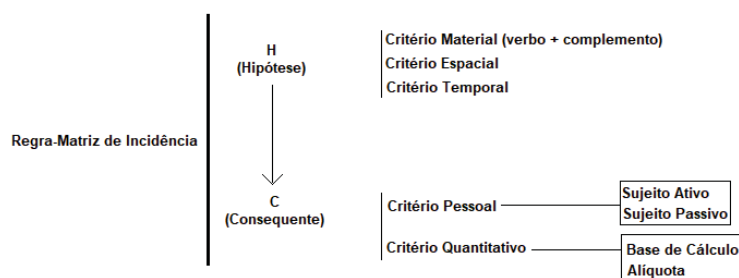
³⁰⁶ *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 116.

verbo e seu complemento (v. g., exportar produto) e se o verbo designa uma ação (ou um estado) da pessoa, não há como desvincular uma coisa da outra”³⁰⁷.

Não se perca de vista, ainda, que todos os aspectos contemplados pela hipótese da estrutura matriz são relevantes para determinar o nascimento da relação jurídica impositiva de tributo. É dizer que, incorrendo em omissão quanto a algum de seus critérios, haverá implicação direta na construção abstrata, impossibilitando, por impossibilidade lógica, a realização no plano da concretude³⁰⁸.

Assim, é com olhos no esquema estrutural elaborado por CARVALHO, composto pelos critérios de hipótese e consequência acima indicados, que se poderá inferir pela possibilidade de aplicar a formatação da regra-matriz de incidência aos numerosos ramos do Direito³⁰⁹. Nesse sentido, as proposições prescritivas poderiam ser analisadas, em profundidade, a partir da seguinte composição esquemática:

FIGURA 3 – NORMAS PADRÕES DE INCIDÊNCIA



FONTE: Adaptado de Paulo de Barros CARVALHO³¹⁰.

³⁰⁷ Roque Antônio CARRAZZA, **Reflexões sobre a obrigação tributária**, p. 162. Sobre a menção ao destinatário constitucional tributário, José Roberto VIEIRA: “*Pode-se também acrescentar outro dado, ainda no plano estritamente constitucional. Trata-se de aludir à pessoa que, intimamente vinculada à situação hipotética, está destinada à condição de sujeito passivo do tributo [...]*” – IPI x ICMS e ISS: conflitos de competência ou sedução das aparências? In Eurico Marcos Diniz de SANTI, Vanessa Rahal CANADO (Coord.), **Tributação do setor industrial**, p. 63-64. Héctor Belisario VILLEGAS, Destinatário legal tributário – contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária, in **Revista de Direito Público**, p. 271-294.

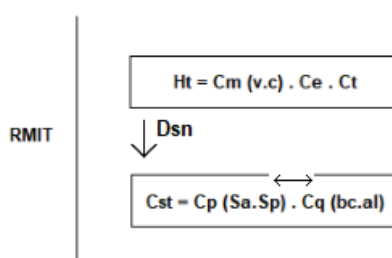
³⁰⁸ *Ibidem*, p. 85.

³⁰⁹ Paulo de Barros CARVALHO: “*Insisto na tese da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, para reconhecer nas normas jurídicas tributárias a mesma estrutura formal de todas as demais unidades do conjunto. É na instância semântica que as diferenças se estabelecem. Procurando cobrir todo o campo possível das condutas em interferência intersubjetiva, o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos, modalizando-os com os operadores “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. É precisamente neste espaço que as normas jurídicas adquirem aquela heterogeneidade semântica que mencionamos, sendo admissível, então, falar- -se em normas constitucionais, administrativas, civis, comer- ciais, processuais e normas de direito tributário*” – **Direito tributário: fundamentos...**, p. 112.

³¹⁰ **Curso...**, op. cit., p. 352-426.

Creditamos, então, à regra-matriz de incidência a função de revelar as proposições descritivas e prescritivas, compondo o que CARVALHO denominou “norma-padrão de incidência”³¹¹. Em termos lógicos-estruturais, a proposição poderá ser formalmente representada pela simbologia $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(As.Sp)Cq(bc.al)]\}$ ³¹². Retratamos:

FIGURA 4 – ESTRUTURA LÓGICA DA RMIT



FONTE: A autora.

Vê-se, pois, que ao reportarmos a estrutura da regra matriz de incidência tributária, interpretação possível será aquela de que a expressão tanto poderá aludir a uma realidade de **estrutura lógica**, instância “[...] *desprovida de conteúdo jurídico* [...]”, retratando mero “[...] *esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica* [...]”; quanto a uma realidade de **norma jurídica em sentido estrito**, assim considerada quando, naquele plano sintático, ocorre uma completude semântica³¹³. Diversamente do que sustentou Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, não verificamos, na expressão, um teor de ambiguidade, mas sim, e tão somente, a incorporação de duas realidades possíveis, dois planos distintos sobre os quais poderá recair a análise do sujeito cognoscente³¹⁴.

³¹¹ Paulo de Barros CARVALHO: “Ora, firmados nessa base empírica, nada mais congruente que designar “norma tributária em sentido estrito” àquela que assinala o núcleo da percussão jurídica do tributo, isto é, a ‘norma-padrão’ ou ‘regra-matriz de incidência’, e ‘normas tributárias em sentido amplo’ a todas as demais’ a denominação ‘norma de incidência tributária’ – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 115. José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 70; *Idem*. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos, *in* Eurico Marcos Diniz de SANTI, Fernando Aurélio ZILVETI, Roberto Quiroga MOSQUERA (Coord.), **Tributação das empresas**, p. 172.

³¹² Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 639.

³¹³ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 396.

³¹⁴ *Ibidem*: “Não imune ao problema da ambiguidade [...]” – *loc. cit.*

Conjugamos, nesta seção, elementos norteadores indispensáveis para uma compreensão, ainda que mínima, do conteúdo da regra-matriz de incidência e sua respectiva importância, da “casca” (aspectos formais) ao “núcleo” (critérios estruturais), quando se fala em norma jurídica de incidência tributária.

A par do que enunciamos em seção antecedente quanto às normas primárias e secundárias (item 2.1.3), apresentamos os traços da regra-matriz de incidência a fim de conduzir ao raciocínio de que a referida estrutura lógico-formal delimita uma **norma primária**, que designa os vínculos deônticos, direitos ou deveres extraídos de pressupostos, e uma **norma secundária**, que se ocupa do arranjo da consequência e da imposição de sanção em atenção ao descumprimento de conduta anteriormente determinada³¹⁵.

Desse modo, na linha em que alertamos no início deste item, passamos ao estudo dos âmbitos formal e material do Direito Tributário, com posteriores delineamentos essenciais sobre a relação jurídica tributária. E isso tudo com o propósito de traçar as bases do lançamento tributário, demarcando suas raízes e estrutura no sistema constitucional tributário.

2.2.2 O Formal e o Material do Direito Tributário

Vimos anteriormente, em seção dedicada ao estudo das classes de normas jurídicas (item 2.1.4), que a espécie denominada “normas jurídicas em sentido estrito” se decompõe em quatro subespécies: geral e abstrata; geral e concreta; individual e abstrata; e individual e concreta.

Vimos e ressaltamos, mais ainda, a pertinência da conexão entre as normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas, na exata medida em que as primeiras, por não ferirem “[...] *diretamente as condutas subjetivas, para regulá-las*”, demandam um processo de positivação que somente poderá ocorrer por meio das segundas³¹⁶. Disciplinando o mandamento abstrato com a finalidade de alcançar certo grau de individualização e concretude, as normas individuais e concretas são responsáveis por constituir o fato jurídico, irradiando a obrigação tributária e

³¹⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 121.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 119.

estatuindo um vínculo relacional³¹⁷. Daí ter considerado, José Luis PÉREZ DE AYALA, essas específicas normas como verdadeiras fontes do Direito³¹⁸.

Se julgarmos que o surgimento da obrigação tributária e a irradiação de seus respectivos efeitos ocorrem, tão somente, a partir de uma operação de positivação, em que o agente competente produzirá norma individual e concreta para declarar, “[...] *nos estritos termos da lei, a existência do tributo, seu sujeito ativo e seu sujeito passivo, bem como a importância que este deverá pagar àquele [...]*”³¹⁹; parece adequado, assim como inferimos das considerações de Paulo de Barros CARVALHO, Roque Antônio CARRAZZA, Estevão HORVATH, Eurico Marcos Diniz de SANTI, J. A. Lima GONÇALVES, Ruy Barbosa NOGUEIRA, José Souto Maior BORGES, Dino JARACH, e Héctor Belisario VILLEGAS, declararmos o **lançamento tributário**, ato jurídico-administrativo de determinação, como verdadeira **norma individual e concreta**³²⁰. Quedamos tranquilos nessa premissa.

³¹⁷ *Ibidem.*, p. 119. José Souto Maior BORGES: “A Ciência do Direito não conhece o fato da conduta por intermédio da norma. É conhecimento da norma *tout court*. Não lhe competem os juízos descritivos sobre a existência concreta do comportamento normado. Incumbe-lhe, ao contrário, formular, o mais abertamente possível, proposições descritivas dos âmbitos de validade da norma. Mas a pesquisa jurídica estanca aí. O conhecimento da conduta concreta, existencial, na sua relevância jurídica, dá-se em circunstâncias diversas e que, portanto, não devem ser confundidas. Só no ato de aplicação das normas gerais ao caso concreto pelo órgão competente da comunidade jurídica, ou no de criação de normas individuais pelas partes, numa relação contratual, é que se dá a apreensão do fato concreto pelo preceito normativo. O fato concreto é, pois relevante para a aplicação do direito. Mas esta é a função do órgão competente – não da ciência jurídica” – **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica, p. 193.

³¹⁸ Jose Luis PEREZ DE AYALA, **Derecho tributario**, p. 62.

³¹⁹ Roque Antônio CARRAZZA, **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 280.

³²⁰ Estevão HORVATH: “[...] a regra-matriz de incidência tributária é u’*a* norma geral e abstrata que atinge condutas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico-administrativo de lançamento ou de ato particular, veículos que introduzem no sistema norma individual e concreta” – Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 40; “O lançamento nada mais é do que o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações [...] da lei tributária” – Roque Antônio CARRAZZA, **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 281; “O ato administrativo, subordinado ao que está à lei, por força do princípio da legalidade [...], não pode existir – impossível a sua edição – sem norma genérica e abstrata que o autoriza e prevê” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 31. Eurico Marcos Diniz de SANTI: “Destaca-se o ato-norma administrativo, porque diversamente das normas gerais e abstratas, apresenta como hipótese a descrição de um fato individual e concreto. Enquanto norma individual, realiza-se vinculado a esta enunciação uma relação jurídica concreta” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 76. J. A. Lima GONÇALVES: “Então, entre o “evento” e o direito (aqui tomado como norma) existe uma “passagem” que toma aquele “algo concreto” para transformá-lo em “elemento linguístico”, em conceito significante de uma realidade (evento), que é o fato jurídico. Esta tradução do “evento” em “fato” é feita por meio de ato jurídico administrativo praticado por agente competente, assim designado e apoderado pelo sistema normativo” – **Lançamento** (meditação preliminar), in Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Direito tributário**, p. 154. Ruy Barbosa NOGUEIRA: “Mas se a ocorrência do fato, em face do quadro legal cria a relação jurídica tributária, entretanto, do ponto de vista prático ou da exigibilidade do direito creditório, não é suficiente. Falta ainda por parte da

É com base na percepção dos campos normativos geral e abstrato, e individual e concreto, bem como de seus respectivos conteúdos lógico-formais e efeitos no sistema jurídico, que exsurge, na literatura do Direito Tributário, a segmentação, mediante a aplicação do critério de distinção, entre o domínio **material** (ou substantivo) e **formal** (ou administrativo, ou instrumental)³²¹.

Veja-se, desde logo, que, não obstante seja possível deparar um viés teórico que se contraponha à segmentação, essencialmente por inclinar-se pela inexistência de substancial diferença entre esses dois planos, como bem delimitou Estevão HORVATH, diante da concepção crítica de Matías CORTÉS, entendemos que o emprego de uma metodologia de ramificação no âmbito do Direito, assim como já demonstramos, permitirá aprofundar o estudo desse objeto e demarcar com acuidade suas bases elementares³²².

Se assim não o fosse, isto é, se não houvesse benefício na adoção de um recorte próprio, não observaríamos a acomodação e a investigação desses traços distintivos desde Hans KELSEN e Norberto BOBBIO³²³. Por essa razão, portanto, lançamos como premissa a demarcação do Direito em bases formais e materiais, a fim de esclarecer, desde logo, o porquê de mencionarmos a expressão “procedimentalização da materialidade”, na segunda parte deste estudo,

administração uma atividade para apurar a existência e extensão da pretensão que o quadro legal e a ocorrência do fato lhe outorgam. Essa atividade é o lançamento tributário – **Teoria do lançamento tributário**, p. 31; José Souto Maior BORGES: “Para a aplicação do Direito impõe-se estabelecer se concretamente ocorre um determinado fato, o fato jurídico tributário. Nisso consiste, em parte, a função concretizadora da norma individual posta pelo ato administrativo de lançamento” – **Tratado...**, *op. cit.*, p. 56. Dino JARACH: “O princípio fundamental que no moderno Estado é próprio dos tributos é o princípio “*nullum tributum sine lege*”, em consequência da qual não surge uma pretensão da administração do tributo e de maneira correspondente uma obrigação para o particular, se uma lei, no sentido material e não somente foral, não prevê o fato jurídico que lhe dá nascimento, os sujeitos aos quais correspondem a pretensão e a obrigação, e as medidas delas” – **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo, p. 53. Hector Belisario VILLEGAS: “*Estamos de acuerdo en que la voluntad de ley se hace concreta y da lugar a la relación jurídica tributaria principal en virtud del hecho imponible (primero como hipótesis y luego como acontecimiento en el mundo fenomênico)*”. – **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário**, p. 246.

³²¹ Alberto XAVIER reconhece a existência de uma ordem normativa material e outra instrumental, sendo que essa última compreendemos se tratar de um sinônimo para uma ordem normativa formal. – **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 56.

³²² Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 36.

³²³ Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 256-258. Norberto BOBBIO, **Teoria geral...**, *op. cit.*, 215-219. *Idem*, **Teoria do...**, *op. cit.*, 62-65.

especialmente quando nos referirmos ao lançamento tributário e ao processo de revisão³²⁴.

Diante do necessário esclarecimento preliminar, cumpre-nos delimitar o conteúdo de cada domínio para, na sequência, tratarmos dos aspectos da relação jurídica tributária, com vistas a encerrar a demarcação das premissas do presente estudo. Ocupemo-nos, então, dessa tarefa.

No âmbito da Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é observada a partir de uma norma primária e de outra secundária, representativas de um Direito, na devida ordem, de caráter material e formal³²⁵.

Foi KELSEN quem apontou que os dois âmbitos estão “[...] *inseparavelmente ligados*”, na exata medida em que é somente pela via de uma ligação orgânica que se constitui o Direito, “[...] *o qual regula a sua própria criação e aplicação*”³²⁶. Sustentou, portanto, que “*Toda proposição jurídica que pretenda descrever perfeitamente este Direito deve conter tanto o elemento formal como o elemento material*”³²⁷.

A compreensão do professor de Viena originou-se da verificação da trajetória própria de positivação da norma geral e abstrata, cuja individualização e concretude se estabeleceria a partir de um ato judicial ou administrativo. Nesse caso, seriam observadas duas funções: “1.^a – *a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles*; 2.^a – *a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo*”³²⁸.

Diante dessa consideração, originou-se a denominação “direito material” para a categoria de normas gerais que “[...] *determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos e que são designados como Direito civil, Direito penal e Direito administrativo* [...]”; e a designação “direito formal” para a categoria normativa geral que regula “[...] *a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas, os chamados processo civil e penal e o processo administrativo*”³²⁹.

³²⁴ Foi o professor Flávio Couto BERNARDES, da Universidade Federal de Minas Gerais, que nos apresentou referido termo, no bojo da disciplina “*Processo Tributário no Estado Democrático de Direito: Teoria e constitucionalização do direito processual tributário na jurisprudência constitucional*”, cursada no segundo semestre do ano de 2021 enquanto aluna visitante.

³²⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37. Tomamos o cuidado de mencionar que nossa posição sobre o sentido que utilizamos “normas primárias” e “normas secundárias” foi delimitada na seção 2.1.3.

³²⁶ Hans KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 257.

³²⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

³²⁸ *Ibidem*, p. 256.

³²⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

Transportando-nos para o específico domínio do Direito Tributário, averiguaremos numerosas, porém similares compreensões acerca do sentido de Direito Material e Direito Formal.

Quando da definição normativa do lançamento tributário, José Souto Maior BORGES declarou que as normas voltadas para a regulação da “[...] *existência orgânica do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeitos ativo e passivo – e à sua configuração estrutural*” serão conduzidas à esfera do **Direito Tributário material**; enquanto aquelas que se ocupam “[...] *com o procedimento de atuação do tributo, ou seja, com os procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e tributo [...]*”, serão inseridas no âmbito do **Direito Tributário formal**, que compreenderá “[...] *o direito da organização administrativa, o lançamento tributário, a jurisdição tributária e execução fiscal*”³³⁰. Em uma análise perspicaz desse teórico, o uso dos vocábulos “material” e “formal” expressa, pois, uma instância estática e outra dinâmica, respectivamente³³¹. Sentido similar observamos em Ruy Barbosa NOGUEIRA³³².

Alberto XAVIER, dedicado ao estudo crítico do lançamento tributário, designará as normas materiais como elementos nucleares do Direito Tributário, ao passo que as normas instrumentais – uma outra designação seria a expressão “normas formais”, com a qual concordamos –, concebidas como normas de ação, relacionar-se-iam com “[...] *o exercício de poder e a existência de meros interesses legítimos*”³³³.

Paulo de Barros CARVALHO, por sua vez, esclarece que as regras de direito material “[...] *serão as atinentes ao que está contido na redação fáctica (tempo e espaço no fato) [...]*”, ao passo que as regras de direito formal se aplicariam “[...] à

³³⁰ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 57.

³³¹ *Ibidem*, *loc. cit.* *Idem*: “As normas jurídicas tributárias de caráter geral e abstrato, sobretudo as leis ordinárias do tributo, podem exercer uma dupla função. A primeira consiste em determinar o órgão aplicador e o processo de aplicação da norma tributária. A segunda consiste em determinar o conteúdo dos atos administrativos tributários – e, entre estes, o conteúdo do lançamento” – **Lançamento tributário**, p. 82.

³³² Ruy Barbosa NOGUEIRA: “Enquanto no direito tributário, que é um direito essencialmente obrigacional, quase toda a teoria do direito material gravita em torno do fato gerador jurídico tributário, também grande parte da teoria do direito formal tributário gravita em torno do lançamento” – **Teoria do...**, p. 29.

³³³ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 56.

*competência para criação da norma individual e, bem assim, de todos os atos que integram os procedimentos de fiscalização e arrecadação dos tributos*³³⁴.

Vejam, ainda, que, para Marcos Bernardes de MELLO, as categorias de eficácia dos fatos jurídicos, por sua vez, retratam um direito material, englobando “[...] *toda norma jurídica de cuja incidência resultam fatos jurídicos que têm por eficácia a criação e a regulação de direitos ↔ deveres, de pretensões ↔ obrigações, ações ↔ situações de acionado e exceções ↔ situações de excetuados* [...]”; e um direito formal, condizente às “[...] *normas que regulam a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, que prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas processuais*”. O mais interessante dessa construção de MELLO é que, como bem ressalta o próprio teórico, dita classificação não recai sobre uma instância específica do direito – como o tributário, por exemplo – mas sobre, redizemos, a eficácia atribuída a um dado fato jurídico³³⁵.

Parece-nos, pois, correta a inferência sustentada por Estevão HORVATH, que traduz o Direito Tributário material, ou substantivo, no sentido de que “[...] *rege a obrigação tributária nos seus elementos essenciais*”, assim delimitados anteriormente por uma norma geral e abstrata; e o Direito Tributário formal, ou instrumental, no sentido de que “[...] *regula a atividade dos sujeitos passivos e da Administração Tributária para que as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam*”³³⁶. Conclusão similar, quanto ao âmbito material, será verificada em Dino JARACH³³⁷. Não é demais, a propósito, considerar as adequadas palavras de Héctor Belisario VILLEGAS, que descreve atentamente cada plano normativo:

Si considerado en sentido lato, el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, el **derecho tributario material** tiene la específica misión de **prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabaré entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo**. A su vez, será complementado por otro sector jurídico que le está indisolublemente unido (**el derecho tributario formal**, [...]) Este último **proporcionará las reglas mediante las cuales se comprobará (“accertare”) si corresponde cobrar cierto tributo a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe**

³³⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 180.

³³⁵ Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato jurídico: plano de eficácia**, p. 44.

³³⁶ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34.

³³⁷ Dino JARACH: “O conjunto de normas jurídicas que disciplinam a relação jurídica principal e as acessórias constitui o direito tributário substantivo, ou, como se costuma denominá-lo freqüentemente, o direito tributário material. É este, a nosso ver, o direito tributário propriamente dito, estrutural e dogmaticamente autônomo” – **O fato...**, *op. cit.*, p. 45-46.

tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el tesoro público³³⁸.
(grifos nosso)

Vemos bem, diante do mergulho teórico proposto, que, de fato, o Direito Tributário apresenta dois vetores normativos complementares e necessários, que diferem em conteúdo, estrutura e regime jurídico – determinação que não passou despercebida por HORVATH³³⁹. Não somente; percebemos bem a assertividade de Ramón Váldez COSTA, ex-professor catedrático da Universidad de la República Occidental del Uruguay, ao declarar que “[...] *el derecho tributario formal es un complemento normal y necesario para la correcta aplicación del derecho tributario material*”³⁴⁰.

Convencidos estamos, diante dos aportes realizados, não apenas quanto à necessidade didática da segmentação apresentada, como também no que diz respeito à existência de um vínculo necessário entre a materialidade e a formalidade no Direito Tributário; mas, sobretudo, quanto ao representativo de que há uma “[...] *diferencia jurídica substancial entre el nacimiento de la obligación por la ocurrencia del hecho previsto en la ley y la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la prestación*”³⁴¹.

Nesses termos, portanto, é que conduziremos a presente investigação. Refletindo sobre o lançamento tributário, desde sua estrutura até sua função no sistema jurídico, na qualidade de norma individual e concreta, toma-lo-emos enquanto componente do Direito Tributário formal, assim como reconhecido no campo da Ciência do Direito. E assim o faremos ante a necessidade de traçar com nitidez não apenas o exercício da Administração Tributária, a que faz menção HORVATH, mas especialmente a sua regulação, diante do caminho que se percorre da abstração à concretude³⁴².

É o que concluímos a partir de NOGUEIRA que, em obra datada de 1973, já havia delimitado a necessária ocupação da autoridade lançadora em apurar, com exatidão, o “[...] *estado de coisas* [...]” que se coloca em relevância na hipótese de incidência, considerando, sobretudo, que a revisibilidade do lançamento se apresenta

³³⁸ Héctor Belisario VILLEGAS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 245.

³³⁹ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 37.

³⁴⁰ Ramón Váldez COSTA, **Curso de derecho tributario**, p. 355.

³⁴¹ *Ibidem*, p. 356.

³⁴² Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 40.

como “[...] *um dos pontos mais sensíveis e de maior fricção entre os direitos e obrigações do fisco e do contribuinte* [...]”³⁴³.

E é o que igualmente concluímos em leitura de Eurico Marcos Diniz de SANTI, ao verificar que “[...] *os problemas do lançamento podem estar na aplicação da regra-matriz ou da regra de competência administrativa, ou, respectivamente, do direito material ou do direito formal*”³⁴⁴.

Ao tomarmos as delimitações acima como pressupostos do presente trabalho, caminhamos para estruturar os termos de aplicabilidade do Princípio da Segurança Jurídica no escopo da revisão do lançamento tributário, um contexto que restou desprezado pela Ciência do Direito e que reside, por agora, nas memórias do subsolo tributário.

2.2.3 A Relação Jurídica Tributária

2.2.3.1 Do Fato-Causa ao Fato-Efeito

Percorrido o caminho de identificação das instâncias material e formal no Direito Tributário, cumpre-nos, nesta seção, rememorar alguns traços substanciais da relação jurídica e, mais ainda, delimitar o “*locus*” do fato jurídico. Especialmente quanto a este último dado, visando declarar, mais adiante, o traço relacional em matéria tributária e a impossibilidade de comparativos, por analogia, entre atos administrativos e fatos jurídicos.

Aliás, cabe-nos um adendo inicial. Para tratarmos do específico campo do Direito Tributário, é necessário, muito antes, atravessar os campos do léxico, da Filosofia e da Teoria Geral do Direito³⁴⁵; um momento dogmático cujo valor maior reside na concreção de parâmetros mínimos de sentido do objeto que nos propomos a investigar. Procedimento diverso ensejaria, certamente, interpretações e

³⁴³ Ruy Barbosa NOGUEIRA, **Teoria do...**, *op. cit.*, p. 101 e 137.

³⁴⁴ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Decadência e prescrição no direito tributário**, p. 124.

³⁴⁵ José Roberto VIEIRA: “*Pobre é o estudo de qualquer ciência particular do direito que não encontra amparo e arrimo nas categorias fundamentais do campo genérico que estabelece o encadeamento de todas elas: a Teoria Geral do Direito*” – Teoria do ato administrativo: um “*vagabundo de deus*” e um peregrino da ciência, *in* André Parmo FOLLONI, **Teoria do ato administrativo**, p. 16.

compreensões obscuras sobre a temática posta. Atendamos, portanto, à metodização proposta.

Anteriormente, restou fixado que, mediante a regulamentação e respectiva modalização deontica do substrato normativo geral e abstrato, as normas individuais e concretas promovem a constituição de uma particular relação jurídica, um liame relacional específico (itens 2.1.3 e 2.1.4).

O vocábulo “relação”, em sentido lexical, quer significar a “[...] *consideração que resulta da comparação de dois ou mais objetos [...]*” ou “[...] *vinculação de alguma ordem entre pessoa s[...]*”, sendo que “relacional” aporta um sentido ao “[...] que consiste ou implica qualquer relação[...]”³⁴⁶. No viés filosófico, o primeiro termo denotará um “[...] *modo de ser ou de comporta-se dos objetos entre si [...]*”, enquanto o segundo reportará “[...] *o que é uma relação ou diz respeito a uma relação [...]*”, um sentido adotado por filósofos para afastar o “[...] *significado relativista que pode ter o termo relativo*”³⁴⁷.

Diante da contenção de sentido dos vocábulos “relação” e “relacional”, tranquilo será observar que, no mundo jurídico, o termo “relação” ou a expressão “vínculo relacional” reporta, justamente, aquelas relações de escopo inter-humano, intersubjetivas; e, portanto, contempladas por um universo correlacional entre direitos e deveres, pretensões e obrigações, ações e situações de acionado, e exceções e situações de excetuado, como bem proclama Marcos Bernardes de MELLO³⁴⁸.

Somente aquilo que for tocado pelo mundo jurídico terá, por consequência, a criação de um fato jurídico e, à toda evidência, de uma relação jurídica intersubjetiva³⁴⁹. Esse é o sentido abrigado na Teoria do Fato Jurídico de MELLO, para quem a “*Relação intersubjetiva que não constitua, ela própria, fato jurídico ou que não decorra de fato jurídico não é relação jurídica, mesmo que seja relação inter-humana*”³⁵⁰; e também na Teoria Geral de Direito Tributário de Alfredo Augusto BECKER, cujas palavras devemos mencionar:

³⁴⁶ Antônio HOUAISS, Mauro de Salles VILLAR, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 1638.

³⁴⁷ Nicola ABBAGNANO, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 990 e 992.

³⁴⁸ Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato jurídico: plano de eficácia...**, *op. cit.*, p. 187.

³⁴⁹ Héctor Belisario VILLEGAS: “*Relação jurídica é, exclusivamente, efeito de fato jurídico, sendo conceito pertinente ao plano de eficácia. Relação*” – *Ibidem*, p. 188; “*Si la vinculación entre plurales sujetos significa la facultad concedida a un sujeto para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación (necesariamente normada) es una relación jurídica*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 247.

³⁵⁰ *Ibidem.*, *loc. cit.*

Se a relação inter-humana fática (pré-jurídica) é relevante para o Estado, este dela toma conhecimento para discipliná-la ou regrá-la. O Estado disciplina aquela relação fática, criando uma regra jurídica cuja incidência juridicizará aquela relação fática. Esta juridicização ocorre somente depois daquela incidência. A incidência da regra jurídica não apenas juridiciza a relação social, como também lhe confere um determinado e específico conteúdo jurídico que não corresponde ao conteúdo social daquela preexistente relação social (*sic*)³⁵¹.

A par desse substrato é possível verificar, portanto, que a relação jurídica se perfaz mediante a incidência da norma jurídica sobre uma relação intersubjetiva, irradiando efeitos de juridicização, ou através de um fato jurídico estabelecido pelo direito³⁵². Cuidamos, então, de aprofundar este conceito instrumental com base nas premissas estabelecidas em seções anteriores.

Enquanto o conseqüente da **norma geral e abstrata** reporta, tão somente, os critérios que irão determinar um liame relacional futuro, isto é, “[...] *classes de predicados que a relação deverá conter*”³⁵³; o conseqüente da **norma individual e concreta** retratará, mediante a ocorrência de um **fato-causa** (fato jurídico), a consolidação de um **fato-efeito** (relação jurídica), associando um sujeito ativo e outro, passivo, “[...] *em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado (O, V, P)*”³⁵⁴.

Esse raciocínio suscitado por Paulo de Barros CARVALHO é igualmente verificado em Lourival VILANOVA, merecendo especial menção:

Essa concreção do fato jurídico e da relação jurídica ocorre, porém, nos quadros esquemáticos das normas gerais. Mas surgem normas individuais, como as cláusulas de um contrato, que, em relação ao genérico da norma abstrata, acresce o individual. As cláusulas contratuais são normas que não inovam no abstrato direito objetivo, mas acrescentam algo de novo, não contido na norma geral [...] no plano existencial, onde se acham poderes/deveres, direitos/obrigações) [...] Se fato não ocorreu, a norma geral (ou individual) permanece em seu status proposicional, lógico, sintático, sem os correspondentes semânticos ou fáticos: o direito-norma não se realiza, não é realidade sociocultural³⁵⁵.

Podemos afirmar, com base nas compreensões referidas, que estamos diante de duas ordens fáticas: (i) o **fato jurídico em sentido estrito**, relativo ao enunciado

³⁵¹ Alfredo Augusto BECKER. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 362.

³⁵² *Ibidem.*, *loc. cit.*

³⁵³ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 186.

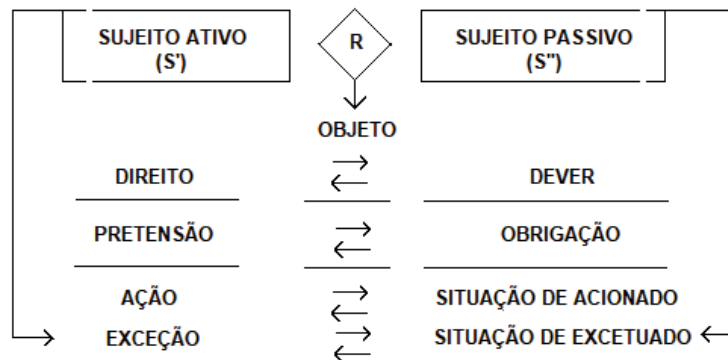
³⁵⁴ *Ibidem. loc. cit.* Lembremos que há, entre antecedente e conseqüente, um operador deôntico que, contudo, é neutro, funcionando apenas como ligação entre suposto e prescritor (ver nota 225).

³⁵⁵ Lourival VILANOVA, **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 138-139.

descritivo que expõe um evento ocorrido no passado, carregando, portanto, efeitos notadamente declaratórios; e (ii) o **fato jurídico relacional** que, projetado para o futuro e em consonância com uma unidade de tempo demarcada, pronunciará uma conduta modalizada deonticamente e que será “[...] *devida por um sujeito perante outro sujeito de direito*”, produzindo efeitos constitutivos³⁵⁶.

Nesse sentido, extraindo a formatação sintática de cada qual, dentro exclusivamente de um escopo intranormativo, a primeira via fáctica será representada por uma forma predicativa monádica – S é P – enquanto a segunda assumirá a forma de predicado poliádico – S’ R S’’ – ou seja, em que há uma relação (R) estabelecida entre os sujeitos S’ e S’’³⁵⁷. A aplicação simbólica, considerando as lições de MELLO, no campo da eficácia do fato jurídico e da concepção das relações jurídicas, pode ser assim retratada³⁵⁸:

FIGURA 5 – ESTRUTURA DA RELAÇÃO JURÍDICA



FONTE: Adaptado de Marcos Bernardes de MELLO³⁵⁹.

³⁵⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 189.

³⁵⁷ *Ibidem, loc. cit.* Há, como bem demarca CARVALHO, relações de ordem intranormativa e também de ordem efectual. No presente estudo tratamos exclusivamente das primeiras, que “[...] *são aquelas contidas no conseqüente de normas individuais e concretas*”. E isso, porque, *as relações efectuais ligam-se a acontecimentos do evento, sem qualquer formatação jurídica*” – *Ibidem, loc. cit.* Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 130-132. Paulo de Barros CARVALHO: “O estudo sistematizado das relações nada mais é do que a teoria dos predicados poliádicos (diádicos, triádicos, tetrádicos, pentádicos etc), capítulo da Lógica [...]” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 190.

³⁵⁸ Assim como enuncia Marcos Bernardes de MELLO, a estrutura da relação jurídica compõe-se: “a) da intersubjetividade: sujeito ativo R sujeito passivo; b) da essencialidade do objeto [R→OBJETO]; c) da correspectividade entre direito ↔ dever, pretensão ↔ obrigação etc; d) da coextensão de direito, pretensão e ação (↓). [...]” – **Teoria do fato jurídico: plano de eficácia...**, p. 189-190.

³⁵⁹ *Ibidem, loc. cit.*

Visto isso, não é demais anotar que o fato-efeito, ou fato jurídico relacional, determina inarredável conexão entre um **dever jurídico** e um **direito subjetivo**. Com olhos postos na Teoria Geral do Direito, perceptível será que a relação jurídica quer significar o liame entre um indivíduo dotado de poder jurídico – detentor, portanto, de uma pretensão jurídica –, ao qual podemos atribuir a condição de sujeito ativo, e outro dotado de um dever – obrigação – na condição de sujeito passivo³⁶⁰.

A relação jurídica comportará, portanto, um **elemento prestacional**, em que será possível averiguar o objeto da prestação e sua respectiva licitude, e outro **elemento subjetivo**, em que serão identificados sujeitos ativo e passivo, em suas respectivas capacidades³⁶¹. É dizer, como bem observou Genaro CARRIÓ, que “[...] *Sólo si existe una norma de derecho que permite afirmar que un acto de fuerza está imputado, como sanción, al acto X, se puede afirmar que alguien tiene el deber jurídico de realizar el acto no-X*”³⁶². Bem concluímos, portanto, que a relação jurídica é ideal – eis que normativa – e fáctica³⁶³.

Diante do exposto, e do que consta da literatura especializada, podemos definir que a relação jurídica, amplamente considerada, comportará ao menos três características que lhe são próprias: (i) a **irreflexividade**, no sentido de que um indivíduo não poderá ocupar de forma simultânea os polos ativo e passivo do vínculo; (ii) a **assimetria**, no sentido de que comportam sentido correlacional entre direitos e deveres, pretensões e obrigações, por exemplo, assim como muito bem expõe Marcos Bernardes de MELLO; e (iii) a **transitoriedade indiferente**, em termos operacionais, eis que será condição atribuída em razão da política de regulação de condutas³⁶⁴.

³⁶⁰ Hans KELSEN: “*Esta relação, porém, não é outra coisa senão a conexão ou relação entre a conduta que consiste no exercício desse poder jurídico, a ação, e a conduta contra a qual a sanção é dirigida, o delito; isto é, a conexão entre dois fatos determinados pela ordem jurídica como pressupostos da infração*” – **Teoria pura...**, p. 186-188. Maria Rita FERRAGUT: “*A relação é concreta ao prescrever uma conduta específica, representada por um verbo modalizado deonticamente, e não uma conduta-tipo, de cunho abstrato e situada no conseqüente das normas gerais e abstratas. É, também, individual, pois as partes da relação (Sa e Sp) são identificáveis, individualizáveis. Tem-se, pois, que as relações jurídicas são compostas por elementos de natureza material (conduta intersubjetiva determinada e modalizada) e de natureza subjetiva (sujeitos ativo e passivo). À conduta intersubjetiva, objeto da relação, pode-se acrescentar os elementos temporal e espacial. E por possuir concretude existencial, a relação jurídica intranormativa é também um fato, decorrente de uma relação de implicação que tem como causa o fato jurídico*” – **Crédito...**, op. cit., p. 312.

³⁶¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 196-197. Lourival VILANOVA: “*Na relação jurídica material (de Direito Privado ou de Direito Público) estão a pretensão e a respectiva prestação*” – **Causalidade...**, op. cit., p. 191.

³⁶² Genaro CARRIÓ, **Notas...**, op. cit., p. 180.

³⁶³ Lourival VILANOVA, **Causalidade...**, op. cit., p. 172.

³⁶⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 200-201.

Determinado um sentido para a expressão “relação jurídica”, retratando a sua concepção no âmbito do sistema jurídico e a respectiva conexão, inarredável, do fato jurídico, passamos para a análise aprofundada da relação jurídica tributária, especificamente quanto à sua estrutura e ao seu conteúdo, delimitando, ainda, o caráter obrigacional em matéria tributária.

2.2.3.2 O Fato-Efeito Tributário, a Obrigação e o Crédito

Quando do estudo da regra-matriz de incidência tributária (item 2.2.1), relatamos que a ordem jurídica se realizaria, efetivamente, apenas e tão somente se os comandos gerais e abstratos, com sentido de conotação, alcançassem o plano de concreção das normas individuais, com sentido de denotação.

Enunciamos, ainda, que as normas individuais e concretas, em formatação material, delimitam, no âmbito do antecedente, um fato jurídico, e no do consequente, ou prescritor, os termos da relação jurídica. A par disso, apontamos os critérios que as suportariam, desde o material, espacial e temporal, até o pessoal e quantitativo – aqueles primeiros localizados no antecedente e, esses dois últimos, no consequente normativo.

Resta-nos, neste momento da investigação, seguir os passos de Paulo de Barros CARVALHO no sentido de adotar, como referência didática, o isolamento do “[...] *núcleo semântico que vai identificar, como tributária, determinada regra do direito*”³⁶⁵. E isso com a finalidade de delimitar o conteúdo próprio do fato-efeito ou do fato-conduta tributário, a relação jurídica tributária, e seus elementos³⁶⁶.

Iniciemos, portanto, reproduzindo as palavras assertivas de CARVALHO:

O reconhecimento formal da relação jurídica é muito simples, já que o operador deonticamente modalizado (O, V e P), promovendo a síntese entre as condutas contrapostas de dois ou mais sujeitos, denuncia, imediatamente, a presença de enunciado relacional. Sua inclusão na classe dos liames de índole tributária, entretanto, vai depender da conexão que porventura mantenha com enunciado fáctico previsto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Sem esse nexa, não é possível assegurar que uma

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 202.

³⁶⁶ Eurico Marcos Diniz de SANTI: “*Fato-conduta é a relação jurídica constituída no consequente do ato-norma administrativo*” – **Decadência...**, *op. cit.*, p. 106.

estrutura relacional qualquer, conquanto satisfaça os requisitos sintáticos de toda relação, assuma a categoria de vínculo jurídico tributário³⁶⁷.

Como se percebe, o nexa a que faz referência CARVALHO é, justamente, a correlação que incide sobre o antecedente da norma individual e concreta, de modo que, quando verificado que o enunciado fáctico engloba critérios próprios de índole tributária, declararemos que o campo genérico das relações jurídicas estará superado.

Conclusão primeira e inarredável, diante dessa informação e do que consideramos até então, é a de que a instauração da relação jurídica tributária ocorre exclusivamente pela via da previsão normativa, quando as normas gerais e abstratas se concretizam em uma norma individual³⁶⁸.

Conscientes do influxo do Princípio da Legalidade, que influi na questão, seremos levados para uma primeira, uma segunda e uma terceira inferências, todas fruto das compreensões acuradas de José Souto Maior BORGES, que não se limitou à concepção estreita que é outorgada tradicionalmente pela doutrina³⁶⁹.

³⁶⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 204.

³⁶⁸ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 18. Héctor Belisario VILLEGAS: “Atento a tal concepto de la relación jurídica tributaria principal, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan tal relación. En ellas encontramos dos partes perfectamente diferenciadas: 1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato de pago tributario contenido en la norma; 2) el mencionado mandato de pago tributario, conectado al hecho, imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 247. Ramón Valdés COSTA: “La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local, u outro ente público) encuentra su fundamento jurídico unicamente en um mandato legal condicionado a sua vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponha al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que o estableza” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 297. Maria Rita FERRAGUT: “A relação nasce no instante em que a norma individual e concreta, produzida pelo particular ou pela Administração, ingressa no sistema do Direito Positivo. Surge, nesse sentido, em decorrência do fato jurídico, que é jurídico em virtude da norma, jurídica, por sua vez, em face do Direito Positivo” – **Crédito...**, *op. cit.*, p. 312. Constantino de BONO: “Segundo a doutrina prevalecente, a origem da obrigação tributária é a lei, pois é unicamente desta e não da vontade do devedor que surge a obrigação do contribuinte de pagar o imposto” [tradução nossa]; “Secondo la prevalente dottrina, fonte dela obbligazione tributaria è la legge, in quanto è unicamente per effetto di questa e non dela volontà del debitore che nasce l’obbligo del contribuente di pagare il tributo”. – **L’ accertamento tributario**. p. 3.

³⁶⁹ José Souto Maior BORGES: “A relação jurídica tributária é tradicional e alternativamente definida, ora como sendo uma relação (a) entre sujeitos jurídicos, ou seja, entre o denominado sujeito passivo, como obrigada, e pois sujeito de um dever jurídico, e o fisco, como titular do correspondente direito subjetivo, ora (b) diversamente como uma relação não mais interpessoal, porque corresponderia a uma relação entre o dever jurídico do obrigado, sujeito passivo, e o correspondente direito subjetivo do fisco ao tributo. [...] Todavia, não há como aceitar-se a identificação entre todas as relações jurídicas em ordem à tributação e a relação jurídica tributária, como entende tradicionalmente a doutrina” – **Tratado...**, *op. cit.*, p. 18.

Para BORGES, o vínculo relacional de Direito Tributário poderá contemplar, em primeiro plano, uma associação entre “[...] *quem está habilitado (= é competente) para criar a norma tributária e aquele que tem a competência para aplicá-la*”, ou seja, entre os órgãos legislativos que editam normas gerais e abstratas e os agentes e órgãos que realizam o dever atribuído pela via normativa, estatuidando normas individuais e concretas. Não somente; em **segundo plano**, seria possível aventar uma relação entre aquele que está habilitado para criar e aplicar a norma, e aquele que, por força normativa, possui um direito ou carrega um dever. Por fim, em **terceiro plano**, seria perceptível a existência de um vínculo entre aqueles que detêm competência para executar atos coativos, e aqueles que são declarados destinatários desses atos³⁷⁰.

Com efeito, bem se percebe a colocação de uma via transversa de interpretação em relação ao que tradicionalmente se estabeleceu, em que numerosos autores se debruçam sobre “[...] *la contextura doblemente relacional de toda norma jurídica en tanto prescribe deberes y concede facultades, subordinados ambos a la previa producción de un hecho condicionante que correlaciona el deber de un individuo con la facultad de otro*”³⁷¹.

Nesse sentido, com olhos postos em CARVALHO, VILLEGAS, VALDÉS COSTA, JARACH, e BECKER, será possível extrair a tradicional narrativa – rechaçada por BORGES – de que o fato-efeito ou fato-conduta tributário estatui um vínculo entre sujeitos ativo e passivo, relativamente à satisfação de uma prestação de índole tributária, em uma base lógica de direitos e deveres – o primeiro, Estado, comporta uma pretensão e respectivo direito de receber montante a título de obrigação tributária, enquanto o segundo tem o dever e a obrigação de entregar a quantia ao primeiro³⁷².

Pois bem. Recolhidas as considerações teóricas que designam (i) o caminho para identificar a espécie “relação jurídica tributária” dentro do contexto amplo do gênero, bem como (ii) os traços para a determinação de uma noção mínima nuclear do vínculo relacional em matéria tributária – direitos e deveres, ou deveres

³⁷⁰ *Ibidem*, p. 19.

³⁷¹ Héctor Belisario VILLEGAS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 247.

³⁷² Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 202-205. Héctor Belisario VILLEGAS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 245-246. Ramón VáldeS COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 297. Dino JARACH, **O fato...**, *op. cit.*, p. 45. Alfredo Augusto BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 356-371.

correlacionais, por exemplo – certo é que estamos diante de um objeto cuja natureza é eminentemente pública. Assim particularizando, duas são as inquietações que despontam: o “*locus*” do lançamento tributário, nesta espécie de relação jurídica, e o sentido da expressão “obrigação tributária”, no contexto do fato-efeito tributário. Cuidemos, portanto, de esquadrihar.

Em leitura preliminar de Alfredo Augusto BECKER, a averiguação da realização, ou não, do fato correspondente à hipótese de incidência prevista na norma jurídica estaria diretamente condicionada a uma atividade prévia de investigação – psicológica, material ou jurídica – sobre a efetiva ocorrência do enunciado fáctico, donde seria possível extrair os critérios qualitativos e quantitativos do vínculo relacional³⁷³. Nesse itinerário, o lançamento tributário, retratando um “[...] *momento lógico e conatural na incidência*”, despontaria enquanto ferramenta de clarificação da realidade, antes incerta, determinando o nascimento do direito e sua respectiva pretensão, simultaneamente³⁷⁴.

Não por outra razão, BECKER debruçou-se sobre a Teoria Geral do Lançamento elaborada por Angelo FALZEA, apresentando-nos o vocábulo italiano “*accertata*” para designar o processo de substituição de uma “[...] *situação jurídica incerta* [...]” para uma “[...] *situação jurídica certa* [...]”, processo esse que podemos designar por lançamento, conscientes e de acordo com a crítica aventada por Alberto XAVIER³⁷⁵. Paralelamente à construção do teórico, percebe-se que há uma narrativa que acompanha o caminho de positivação da norma geral e abstrata, através da expedição de uma norma individual e concreta.

Interpretação similar, sustentará Eurico Marcos Diniz de SANTI, para quem “*O fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente, com o ato de aplicação do direito*”, ou seja, se esse ato, condizente com o lançamento, não se realiza, entender-se-á que, juridicamente, “[...] *o fato não existiu, nem nasceu a obrigação tributária com a mera ‘incidência*”³⁷⁶. Façamos menção às exatas e conclusivas palavras do

³⁷³ *Ibidem*, p. 376.

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 377-379.

³⁷⁵ *Ibidem*, *loc. cit.* Alberto XAVIER: “*Cumpra desde logo salientar que a expressão *accertamento*, mesmo tomada no sentido mais restrito que lhe cabe na doutrina tributária, designa uma pluralidade de situações jurídicas, de tal modo diversas, que não se exagerará afirmando representar a imprecisão terminológica uma das várias fontes de incompreensões e dissidências que este terreno tem sido tão fértil*” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 29.

³⁷⁶ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, p. 61.

professor da FGV/SP, cuja tese proposta é aquela de que o ato de lançamento atuaria como instrumento de concretização da norma de incidência tributária. A saber:

Assim, em verdade, a norma é “incidida” sobre o fato, que não é declarado, mas construído pela autoridade. Instala-se no passado, o trazendo para o presente: é a partir dessa reconstituição que se dimensionam no lançamento a motivação e o respectivo crédito tributário. Operou-se, desse modo, o deslocamento da “incidência” da ocorrência do evento para o momento do ato de aplicação que é o lançamento (*sic*)³⁷⁷.

Sentido análogo às concepções de BECKER e SANTI encontraremos em Alberto XAVIER, que definiu o ato de lançamento como aquele que “[...] *aplica uma norma reguladora de uma obrigação tributária, ou seja, uma norma material, definindo no caso concreto a existência e o quantitativo da obrigação tributária individual*”³⁷⁸. E, de igual forma, em José Souto Maior BORGES, ao identificar que o ato de lançamento seria um ato próprio de aplicação das normas jurídicas tributárias ao fato jurídico tributário – uma “[...] *simples relação de gênero para com a espécie*”³⁷⁹.

Entendimento diverso não observaremos em teóricos forâneos, a exemplo de Héctor Belisario VILLEGAS e Ramón VALDÉS COSTA. Segundo expõem, o ato ou conjunto de atos “de determinação” – símiles ao ato de lançamento, assim entendemos – dirige(m)-se a especificar, conforme o caso concreto, “[...] *si existe una deuda tributaria (‘an debeat’); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (‘quantum debeat’)*”³⁸⁰. Vemos bem, portanto, a ênfase conferida ao lançamento tributário, apontando-o como instrumento, representativo e imprescindível, de concreção e aplicação da norma material.

Notabilizado certo consenso quanto à posição do lançamento tributário no esfera da relação jurídica tributária, temos por afastada a primeira inquietação.

Assim, devemos, na sequência, curvar-nos sobre o segundo questionamento que exsurge na temática: o sentido da expressão “obrigação tributária”, rigorosamente presente no contexto do fato-efeito tributário, e a sua conexão com o crédito tributário. E será Alcides Jorge COSTA, em ensaio denominado “*Algumas notas sobre a relação*

³⁷⁷ *Ibidem, loc. cit.*

³⁷⁸ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 57.

³⁷⁹ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 95, 97 e 98.

³⁸⁰ Héctor Belisario VILLEGAS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 329. Ramón Váldez COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 356.

jurídica tributária”, que nos proporcionará o itinerário adequado para expor as clareiras sobre a questão³⁸¹.

Em minuciosa metodologia exploratória, COSTA empenhou-se em pormenorizar as concepções teóricas fundadas no âmbito do vínculo relacional tributário, havendo, para tanto, transitado previamente pelas inclinações das doutrinas italiana e alemã, para, na sequência, demarcar a elaboração difundida na doutrina brasileira³⁸². Sublinha-se, desde logo, que a preferência por esse norte investigativo é plenamente assimilada quando atentamos para as considerações de Jeferson TEODOROVICZ, responsável por assinalar, categoricamente, que “[...] o estudo brasileiro da obrigação tributária (e da relação tributária) foi também influenciado pela literatura italiana, igualmente refletindo a problemática já identificada na literatura de idioma alemão”³⁸³.

Com efeito, a observação preliminar de Alcides Jorge COSTA não poderia ser outra senão a verificação de que, especialmente no contexto do Estado de Direito, haveria uma inclinação dupla e parelha, enraizada da doutrina, no sentido de determinar a relação tributária, entre estado e contribuintes, como uma associação (i) de **poder**, ou (ii) de **intersubjetividade**, em que ambos os sujeitos ocupariam mesma a posição, sem traços de subordinação³⁸⁴.

Ponderando quanto à característica da intersubjetividade – “[...] *relação obrigacional cuja estrutura não se distingue da obrigação do Direito Privado, embora diferentes a função de uma e da outra*” – e a sua significativa presença nas teorias relativas ao vínculo relacional, COSTA observou que as concepções elaboradas,

³⁸¹ Alcides Jorge COSTA, Algumas notas sobre a relação jurídica tributária, in Luís Eduardo SHOUERI, Fernando Aurelio ZILVETI, **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. p. 21-35.

³⁸² *Ibidem*: “Desnecessário acrescentar que a doutrina de língua espanhola e a de língua portuguesa seguiram nas águas da doutrina alemã e italiana. [...] a doutrina alemã foi desde a concepção da relação tributária como uma relação de poder, naturalmente com obediência à lei, até à idéia desta relação como uma obrigação em que, à guisa da obrigação de Direito Privado, as partes estivessem em pé de igualdade, para afinal admitir a subordinação do cidadão ao Estado, mas dentro da estrita legalidade e na busca de uma igualdade de forças, na expressão de Klaus Vogel. Na Itália, houve uma corrente doutrinária que foi a mais extremada na adesão à doutrina da relação de poder. [...] Superada [...] a doutrina italiana inclinou-se pela doutrina da relação tributária como relação jurídica. [...] A relação que se estabelece entre Estado e contribuinte é uma relação jurídica, presidida pela lei, embora a posição do sujeito ativo e do sujeito passivo não seja a mesma que se encontra na obrigação de Direito Privado” – *Ibidem*, p. 23 e 29. Questão que não passou despercebida por Américo LACOMBE – **Obrigação tributária**, *passim*.

³⁸³ Jeferson TEODOROVICZ, A contribuição italiana na construção da Ciência do Direito tributário brasileiro, in **Revista Direito Tributário Atual**, p. 465.

³⁸⁴ Alcides Jorge COSTA, Algumas..., *op. cit.*, p. 22 – 23.

absorvidas e sustentadas pela doutrina, assim amplamente consideradas, poderiam pautar-se consoante um maior ou menor grau de adesão à intersubjetividade, ou às concepções do Direito Privado, “[...] e, portanto, mais próximas de uma relação de igualdade e não apenas de subordinação pura e simples”³⁸⁵.

O que bem se pode observar, a partir desse ponto, é a composição de um raciocínio em que a relação jurídica, fundada no Direito Privado, representaria verdadeira relação obrigacional. Sendo assim, diferente não poderia ser a leitura da Ciência do Direito Tributário, eis que, voltada para a discussão quanto à natureza e à estrutura da “[...] relação tributária, tirando lições do Direito Privado, não tardou a concebê-la enquanto relação obrigacional entre o Fisco e o contribuinte, obtendo como objeto o tributo”³⁸⁶.

Vemos a predominância de um juízo em que a relação jurídica tributária se caracterizaria por uma obrigação, centrada nas raízes do Direito Privado, e o porquê desse vínculo representar “[...] expressão de coerência e sistematicidade do Direito Tributário”³⁸⁷. E, mais ainda, o porquê de a doutrina tributária tratar as expressões “relação jurídica tributária” e “obrigação tributária” como sinônimas³⁸⁸. Inexoravelmente, relembramos, uma vez concretizados os elementos abstratamente postos no antecedente da regra-matriz de incidência, haverá de ocorrer uma ordem de juridicização, consolidando um prescritor conseqüente que delineará os elementos da relação jurídica e, portanto, da respectiva obrigação tributária: sujeitos passivo e ativo, além dos parâmetros para determinação da quantia devida a título da prestação constituída. Tratamos de mencionar a visão expressiva de Paulo de Barros CARVALHO:

O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do Direito Positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que, por sua vez,

³⁸⁵ *Ibidem. loc. cit.*

³⁸⁶ Jeferson TEODOROVICZ, **A contribuição...**, *op. cit.*, p. 466. *Ibidem*: “Rapidamente, a literatura tributária passa a refletir a influência do Direito Privado, com ou sem ponderações, na concepção da relação tributária enquanto relação obrigacional, mas com peculiaridades próprias da realidade tributária. Igualmente, a relação tributária obrigacional, ancorada nas construções de Direito Privado, também oferecia caminho para a elevação da proteção do contribuinte perante investidas do Poder Tributário. Não por acaso, o debate sobre a estrutura (e a natureza) da relação tributária (partindo de seu pressuposto obrigacional) ecoou na literatura especializada, gerando inclusive interesse posterior de estudiosos brasileiros dedicados a desvendar as origens (e a evolução) do debate” – *loc. cit.*

³⁸⁷ Alcides Jorge COSTA, *Algumas...*, *op. cit.*, p. 31.

³⁸⁸ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 162 e 315. *Idem*, **Direito tributário: linguagem...**, *op. cit.*, p. 641.

tem também seu conteúdo, consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como **instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial**³⁸⁹. (grifo nosso)

Obrigação, em sentido léxico-semântico, quer significar “*ação de obrigar*”, “*fato de estar obrigado a fazer uma ação*”, “*dever*”, “*encargo*”, ou, ainda, “*aquilo de que se é incumbido*”. Retomando os traços do Direito Privado, especialmente em termos da construção clássica civilista, atestaremos que a acepção quer reportar uma espécie obrigacional contida no escopo maior de um dever jurídico (gênero). Nessa seara, portanto, coloca-se a obrigação como pertencente ao plano das relações jurídicas de natureza pessoal, sendo seu objetivo conformar um direito prestacional (elemento primordial), conectando o sujeito passivo (devedor) ao sujeito ativo (credor), autorizado a exigir o adimplemento³⁹⁰.

Retentiva necessária, nessa temática, é aquela de que bem destacou José Souto Maior BORGES: a relação entre dever e obrigação, diversamente do que se verifica no âmbito do Direito Civil, não contempla uma relação entre categorias genéricas e específicas, mas sim uma relação entre categorias formais e materiais³⁹¹. Enquanto o dever retrata categoria formal, própria da Teoria Geral do Direito, a obrigação reporta uma categoria material (conteúdo), dogmática, jurídico-positiva, que é “[...] *estudada pelas disciplinas jurídicas particulares*”³⁹²; a inferir, como bem observou SOUTO, que há deveres eminentemente obrigacionais e outros cujo conteúdo obrigacional estará absolutamente ausente³⁹³.

Diante dessa verificação, certo é que no âmbito do Direito Tributário, diversamente do que se verifica no Direito Civil, a obrigação tributária despontará, como vimos anteriormente, apenas mediante previsão legal, em um influxo muito particular do Princípio da Legalidade³⁹⁴; de modo que “[...] *é ao Direito Positivo que*

³⁸⁹ *Idem*, **Direito tributário**: fundamentos..., *op. cit.*, p. 302.

³⁹⁰ Orlando GOMES, **Obrigações**, p. 15-16. Maria Helena DINIZ, **Curso de direito civil brasileiro**, p. 26-27. Orlando GOMES: “*Encarada em seu conjunto, a relação obrigacional é um vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse da outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor*” – **Obrigações**, *op. cit.*, p. 17.

³⁹¹ José Souto Maior BORGES. **Obrigação**..., *op. cit.*, p.39-40.

³⁹² *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁹³ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁹⁴ Amílcar de Araújo FALCÃO: “*Fonte de tal obrigação, obviamente, é a lei*” – **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 1-2.

*incumbe definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional*³⁹⁵. Muito mais, assim como observou Amílcar de Araújo FALCÃO, devemos considerar que o vínculo obrigacional despontará mediante a realização concreta de um fato ou pressuposto “[...] *que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência de relação jurídica tributária*”, ao qual denominou de “fato gerador”³⁹⁶.

Assim, olhos postos na legislação de regência da matéria tributária, notadamente o Código Tributário Nacional, em que há a tipificação da obrigação tributária (artigo 113), observam-se dois pontos primordiais ao presente contexto: (a) a estrutura dualista da relação obrigacional (artigo 113, §§1º a 3º); e (b) o crédito tributário como fator decorrente da obrigação tributária (artigo 142).

Façamos um adendo em relação ao primeiro ponto. José Souto Maior BORGES, na obra “*Obrigação tributária: uma introdução metodológica*” e no ensaio “*Premissas para estudo da obrigação tributária*”, explicita crítica quanto à afirmação, inadvertida, de que as obrigações tributárias se revestiriam de caráter patrimonial³⁹⁷. A crítica reside na verificação de que, enquanto as obrigações principais denotam, indiscutivelmente, característica de patrimonialidade, o mesmo não se verificaria na instância acessória³⁹⁸. Façamos menção expressa ao que verificou o teórico:

Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN – Código Tributário Nacional. Quer dizer, esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo, ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal – §1º); ora consiste em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias – §§ 2º e 3º). Quer-se dizer: só o Direito Positivo pode fornecer os critérios para a doutrina jurídica identificar, no universo formal dos deveres jurídicos, os deveres obrigacionais, e. g., a obrigação jurídica. A patrimonialidade pode ser um desses critérios. Porém não terá, necessariamente, de sê-lo³⁹⁹.

³⁹⁵ José Souto Maior BORGES. **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 40.

³⁹⁶ Amílcar de Araújo FALCÃO, **Fato...**, *op. cit.*, p. 1-2. *Ibidem*: “Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. Nesta definição estão mencionados como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação ex lege de pagar um tributo determinado” – p. 2-3.

³⁹⁷ José Souto Maior BORGES. **Obrigação...**, *op. cit.*, *passim*. *Ibidem*, Premissas para estudo da obrigação tributária, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, *passim*.

³⁹⁸ José Souto Maior BORGES, **Obrigação...**, *op. cit.*, p. 83-92.

³⁹⁹ *Ibidem*, p. 44.

A percepção de BORGES reside na advertência quanto ao inadequado entrelaçamento entre as concepções fundadas no âmbito do Direito Tributário e do Direito Civil, especialmente no que esbarra no cerne obrigacional. A teoria civilista, como bem enfatizou o teórico, não deve ser utilizada como “tábua de salvação” para a teoria tributária, sob pena de perpetuar-se uma idolatria ao preestabelecido⁴⁰⁰. Não assentimos com esse posicionamento, tomando emprestadas as observações de Paulo de Barros CARVALHO, para quem, de forma diversa, “[...] a *classificação elaborada pelos civilistas, mas plantada nos domínios da Teoria Geral do Direito, pode, perfeitamente, ser aplicada ao subsistema das normas tributárias*”⁴⁰¹. A par do exposto, é esta última compreensão que, no bojo da Ciência do Direito Tributário, deve prevalecer, na condição essencial de norte metodológico.

Com a devida ressalva, demarquemos já, num caminho conclusivo, que, por força do regramento jurídico, a **obrigação tributária principal** informará uma relação jurídica de cunho patrimonial, condizente com o próprio tributo, eis que o objeto da prestação será uma quantia determinada e em dinheiro, ou algo que em moeda se possa exprimir; enquanto a **obrigação tributária acessória**, também intitulada de **dever instrumental ou formal**, estabelecerá uma relação jurídica estruturada a partir da prescrição de comportamentos positivos ou negativos, “[...] *consistentes num fazer ou não fazer, os quais não se justificam por si mesmos, preordenados que estão a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle, e a arrecadação dos valores devidos a título de tributos*”, de modo que não necessariamente carregará essência patrimonial⁴⁰².

Consolidadas as ponderações necessárias, passemos a uma breve análise do segundo ponto suscitado: o crédito tributário. Contraposto à noção de débito tributário – “[...] *dever jurídico atribuído ao sujeito passivo*” – CARVALHO demarcará que o crédito tributário é “[...] *simplesmente, uma forma de ver o laço obrigacional, o ângulo de quem observa pelo ponto de vista do direito subjetivo de que está investido o credor da dívida tributária*”⁴⁰³. Mais ainda, que sobre débito e crédito há uma

⁴⁰⁰ *Ibidem*, p. 48-49.

⁴⁰¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 222.

⁴⁰² *Ibidem*, *loc. cit.* *Ibidem*: “Daí nossa preferência recair sobre ‘deveres instrumentais ou formais’. ‘Instrumentais’ porque o plexo de deveres estabelecidos pela lei funciona como meio, instrumento de apuração, investigação e conhecimento das circunstâncias em que se deu o evento previsto normativamente. E ‘formais’ porque dizem respeito à formalização em linguagem do acontecimento tributado” – p. 225.

⁴⁰³ *Ibidem*, p. 250.

pressuposição de integração, sem a qual não poderíamos retratar, exemplificativamente, a constituição de uma relação jurídica tributária de cunho obrigacional patrimonial⁴⁰⁴. Tanto assim podemos inferir que, nas palavras de Eurico Marcos Diniz de SANTI, tanto o débito quanto o crédito tributário reclamarão um ato-norma de formalização⁴⁰⁵.

E, como já se pudera suspeitar, o crédito tributário constitui um direito-reflexo, uma decorrência, da obrigação tributária, como bem expôs José Souto Maior BORGES com olhos no Código Tributário Nacional⁴⁰⁶.

Estabelecido um norte para a compreensão do “*locus*” do lançamento tributário, no âmbito da relação jurídica tributária, passamos ao aprofundamento da investigação proposta. Na segunda parte do presente estudo, iremos desvelar, no Capítulo 3, os específicos contornos do lançamento tributário e dos termos de sua revisibilidade perante o texto; sendo que, em capítulos próximos, 4 e 5, dedicar-nos-emos ao estudo temático em contexto, mergulhando nas águas da Segurança Jurídica.

⁴⁰⁴ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁰⁵ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, p. 132.

⁴⁰⁶ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 45-48.

SEGUNDA PARTE:
A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO TEXTO AO CONTEXTO

CAPÍTULO 3 – O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1.1 Considerações Introdutórias

Enunciamos, na primeira parte deste estudo, que o nosso objeto central é o Direito (item 1.1), um fenômeno linguístico e comunicacional próprio e sobre o qual podemos observar, com amparo na Semiótica, as dimensões de semiose (item 1.2). E, inclinando-nos ao exame do sentido convencionalista do vocábulo, definimo-lo com olhos em seu elemento nuclear, a norma jurídica (item 1.1.1). Ato contínuo, adotamos uma perspectiva normativa, no sentido de ordenamento jurídico, retratando a complexidade que permeia a estrutura sistêmica do universo jurídico. Compreendemos que normas jurídicas, primordialmente, compõem um plexo estrutural e interrelacionado em numerosas instâncias (item 2.1.2).

Com efeito, estabelecida como norte da investigação a perspectiva normativa do Direito, buscamos segmentar a análise a partir dos excertos da Teoria da Norma Jurídica (item 2.1) e dos excertos da Norma Jurídica de Incidência Tributária (item 2.2). Na primeira opção de desmembramento analítico, observamos a norma jurídica em sentido estrito, evidenciando a sua classificação, padronizada pela doutrina, entre: (a) geral e abstrata; (b) geral e concreta; (c) individual e abstrata; e (d) individual e concreta (item 2.1.4). Ao aprofundarmos as considerações sobre cada classe normativa, em termos de antecedentes e consequentes, firmamos que a particularidade de realizar, em completude, o fenômeno da incidência normativa, instaurando uma relação jurídica entre sujeitos de direito, seria própria da norma individual e concreta. À norma geral e abstrata caberá, ao buscar atingir comportamentos intersubjetivos, informar uma previsão de acontecimentos futuros – uma instância normativa própria da incidência.

O fruto dessa decomposição percebe-se logo adiante, quando do estudo da regra-matriz de incidência tributária (item 2.2.1) e da relação jurídica tributária (item 2.2.3), com a exposição do fato-causa e do fato-efeito (itens 2.2.3.1 e 2.2.3.2).

Expressamos, mediante a interpretação da estrutura lógico-formal da norma jurídica de incidência tributária, que, em se tratando de uma norma geral e abstrata, cujo escopo é propriamente aquele de oferecer condições para a determinação da

mensagem do legislador, revelando-nos proposições prescritivas, haverá de ocorrer inarredável processo de positivação. Processo esse intrínseco às normas individuais e concretas que, nascidas da necessidade deôntica, revelam-se como veículo linguístico introdutor que reportará, no antecedente, um fato jurídico, e, no conseqüente, os termos próprios da relação jurídica tributária.

Nessa imersão, mencionamos, em numerosas oportunidades, que o veículo introdutor da norma geral e abstrata no sistema jurídico, enquanto norma individual e concreta, seria o lançamento tributário, qualificando-o como ato administrativo e cindindo-o entre ato-fato e ato-norma, assim como propôs Eurico Marcos Diniz de SANTI⁴⁰⁷.

É sobre esse instrumento de utilidade sistêmica, portanto, que estacionamos. E assim o fazemos com vistas a estreitar e aguçar o percurso científico proposto no presente estudo, compilando os arranjos determinados no **texto** para, na sequência, correlacioná-los no plano **contextual**, cuja pragmática será aquela de acoplamento principiológico, visando notabilizar os caminhos de realização plena do instituto, sob o influxo da Segurança Jurídica, na realidade jurídico-social.

O tema do lançamento tributário, usualmente – e, diga-se, equivocadamente – perspectivado com base na disposição contida no texto do Código Tributário Nacional (CTN), sofreu, ao longo da evolução dogmática do Direito Tributário, considerável escassez de esforços. E isso especialmente no que se refere à compreensão de sua significação, natureza jurídica e representação no e para o sistema. Essa aferição estaria circunscrita, em uma narrativa discutível de “tábua de salvação”, à suposta estrutura de imposição materializada no sistema constitucional tributário, que, supostamente, dispensaria a prévia atuação do Estado, por meio de seus órgãos administrativos, no âmbito do cumprimento da obrigação tributária, com referência ao autolancamento, ao lançamento por homologação.

Foi diante desse cenário, alcinhado de “*atrofia doutrinária*”, no campo do Direito Tributário Formal, que Alberto XAVIER se dedicou à reabilitação do instituto, introduzindo um viés investigativo crítico, do qual, aqui, tomamos parte.

O reestabelecimento doutrinário do lançamento, nas mãos de XAVIER, encontrou substrato na interpretação de que, mesmo diante da conjuntura de

⁴⁰⁷ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, *passim*.

mecanização e massificação das obrigações tributárias, predomina, muito mais do que uma atividade administrativa corrente, a necessidade constante de fiscalização e de controle no que diz respeito às relações jurídicas tributárias⁴⁰⁸.

Com suporte nessa acuidade teórica, portanto, propomo-nos a assentar uma noção fundamental do instituto, buscando, a partir do texto, delimitar seus contornos no sistema jurídico tributário.

3.1.2 Lançamento Tributário em Linguagem Prescritiva

Sejamos repetitivos: a juridicidade de uma norma geral e abstrata, assim como a realização efetiva de uma ordem jurídica, são instâncias alcançadas, unicamente, por intermédio da emissão de uma norma individual e concreta⁴⁰⁹. Norma esta apta a suscitar modificações na realidade social, alcançando condutas intersubjetivas abstratamente previstas, já que em seu conseqüente, mediante a ocorrência de um fato-causa (fato jurídico), haverá de se consolidar um fato-efeito (relação jurídica), associando um sujeito ativo e outro passivo dentro de um universo prestacional, modalizado deonticamente (itens 2.2.3.1 e 2.2.3.2).

Transportando a compreensão do processo de positivação para o domínio do Direito Tributário, podemos assimilar, pois, que a regra-matriz de incidência tributária, enquanto norma geral e abstrata, demanda um veículo introdutor próprio no sistema jurídico, por sujeito competente. E esse veículo, norma individual e concreta, nada mais será do que o lançamento tributário, expediente próprio que faz instaurar a relação jurídica entre Estado e cidadãos, sujeito ativo e sujeito passivo, relação obrigacional usualmente voltada para a contraprestação patrimonial⁴¹⁰.

⁴⁰⁸ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 3-5. *Ibidem*, p. 15.

⁴⁰⁹ Paulo de Barros CARVALHO: “[...] a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 279.

⁴¹⁰ *Idem*: “Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimebridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, servindo-lhe de fundamento de validade” – **Direito tributário: linguagem...**, *op. cit.*, p. 688. Héctor Belisario VILLEGAS: “Como la

A par deste contexto, e considerando como determinantes as impressões de Paulo de Barros CARVALHO sobre o tema, devemos assim mencionar:

Pensar no lançamento e no feixe de poderes de que dispõe o Estado-administração para realizá-lo, é pensar no problema da aplicação do direito ao caso concreto, equivale a dizer, cogitar da incidência jurídica e de todas as vicissitudes que lhe são inerentes. É considerar o instante mesmo em que a norma jurídica, por virtude de uma ocorrência factual, fere decisivamente a conduta intersubjetiva, para regrá-la como obrigatória, proibida ou permitida, orientando-a, desse modo, em direção aos valores que a sociedade pretende ver objetivados⁴¹¹.

Façamos uma retentiva inicial. José Souto Maior BORGES, discorrendo criticamente sobre a conceituação do lançamento, posiciona-se contrariamente à definição “seca” da expressão enquanto mero ato de aplicação do Direito. E isso por entender que haveria uma manifesta insuficiência teórica em relação ao tratamento do estrato da função de criação do Direito. Em sua visão, se apenas a norma geral e abstrata poderia ensejar a inovação do ordenamento, em razão da autenticidade que lhe é própria, caberia sustentar que a concreção e individualização normativa, levada a efeito pela via do lançamento tributário, apenas refletiria uma ordem de irradiação de efeitos jurídicos, determinando “[...] *direitos e deveres antes não existentes*”⁴¹².

Eis, portanto, o primeiro norte que tomamos, aquiescendo com BORGES no sentido de que “*A aplicação do Direito pelo lançamento resulta, pois, numa norma jurídica prescrevendo ao sujeito passivo uma conduta obrigatória, consistente na obrigação de prestar o tributo*”⁴¹³.

Esta expressão, “lançamento tributário”, e seus traços de determinação advêm da opção própria do legislador, ao editar e recepcionar o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966. Opção essa que, anote-se, não se esquivou, e não se esquivava, dos problemas de indeterminação e ambiguidade que acompanham a dimensão semântica. Até porque, do ângulo lógico, é consabido que sobre cada signo poderão recair numerosos sentidos e significados, a depender (*i*) do contexto em que insertos,

norma no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, tiene como secuencia una operación posterior mediante la cual se amolda cada vez, a cada acaecimiento fáctico del supuesto. como decimos en nuestra definición "encada caso particular". De allí nuestro acuerdo con quienes sostienen que la determinación es insustituible y de ineludible cumplimiento” – Curso..., op. cit., p. 330.

⁴¹¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, op. cit., p. 525.

⁴¹² José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, op. cit., p. 115.

⁴¹³ *Ibidem*, p. 116.

(ii) de como o intérprete se propõe a tratá-los e a posicioná-los, e, especialmente, (iii) qual objetivo comunicacional visado (item 2.1.4).

Paralelamente, devemos considerar que a incumbência de definir, ou conceituar, e de determinar a natureza e a eficácia de um instituto jurídico, tal como o lançamento tributário, não são questões pacíficas em numerosos países, sobretudo na instância dogmática, assim como não tardou a reconhecer Dino JARACH⁴¹⁴.

O que é pacífico, nessa matéria, é que estamos diante de um conceito puramente normativo, adequado à realidade sistêmica própria do contexto brasileiro⁴¹⁵. E por assim ser, devemos atentar para o fato de que o delineamento da expressão, em nossa vivência, pode pouco corresponder à definição outorgada em domínios forâneos – a exemplo das concepções italiana (“*accertamento*” e “*liquidazione*”), portuguesa (“lançamento” e “liquidação”), e espanhola (“*liquidación*” e “*comprobación*”, ou ainda “*determinación*”). É o que reconheceremos a partir da leitura de Alberto XAVIER, que se dedicou a deslindar o sentido dos vocábulos estrangeiros para demonstrar a impropriedade de uma adoção terminológica acrítica, aquém do contexto sociocultural em que estatuída⁴¹⁶.

Senão, vejamos. Percebendo a disseminação do termo “*accertamento*”, no âmbito dos estudos de aplicação da norma tributária, especialmente pela doutrina italiana, e suspeitando da aprovação que parece ter exteriorizado Alfredo Augusto BECKER, ao transpor o vocábulo em seu escrito “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, de 1963, em razão da sinonímia com a expressão “lançamento tributário”, o autor de “*Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*”, de 2005, ao julgar a convicção doutrinária firmada, assentou-a como um verdadeiro “[...] *obstáculo a uma correta análise dos problemas inerentes à aplicação da lei fiscal*”⁴¹⁷.

A razão para essa inferência teve por sustentáculo o fato de que, independentemente da adoção de bases consideravelmente restritas de atribuição de sentido, o termo invariavelmente conduziria ao arranjo de uma pluralidade de

⁴¹⁴ Dino JARACH: “*La naturaleza y eficacia de la determinación tributaria son materia de amplias controversias en casi todos los países, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia*” – *Finanzas públicas y derecho tributario*, p. 435.

⁴¹⁵ José Souto Maior BORGES, *Lançamento...*, *op. cit.*, *passim*.

⁴¹⁶ Alberto XAVIER, *Do lançamento...*, *op. cit.*, *passim*.

⁴¹⁷ *Ibidem*, p. 27-28.

situações jurídicas⁴¹⁸. Explicação do porquê de ter concluído o professor, que se ocupou do ensino de Direito Tributário na PUC/SP, pela inexistência de “[...] *qualquer vantagem em designar a aplicação do direito por uma nova expressão, nem em diluir num conceito único as realidades muito diversas que envolve toda a complexa dinâmica da norma tributária*”⁴¹⁹.

Na sequência, centrado no setor da doutrina estrangeira que, classificando a aplicação da norma tributária a partir do aspecto da autonomia, estipulou a distinção entre os fenômenos de determinação da base de cálculo e de fixação do tributo devido, constituindo, portanto, uma orientação dualista, XAVIER assentiu, com propriedade, que se trataria de “[...] *um passo em frente relativamente à concepção estruturalmente unitária do accertamento, por recortarem na unidade meramente técnica que este exprime atos e operações respeitantes a momentos diversos da aplicação da lei fiscal*”, sobretudo por extinguir o uso do chamado *accertamento* jurisdicional⁴²⁰.

E isso tendo demonstrado, de antemão e exemplificativamente, o sentido dos vocábulos utilizados no escopo da doutrina portuguesa: enquanto o termo “lançamento” informa uma atividade própria de determinação concreta do sujeito passivo e do valor da base de cálculo, o termo “liquidação” comunica a atividade de determinação do montante da prestação “[...] *a cargo do sujeito passivo, pela aplicação da alíquota à matéria coletável apurada*”⁴²¹. Sentidos semelhantes ao que encontrou, quando da análise da terminologia adotada pela doutrina espanhola – “*comprobación*” e “*liquidación*” – e pela doutrina italiana – “*accertamento*” e “*liquidazione*”.

Contudo, aos olhos atentos do professor, não escaparam as problemáticas. A tarefa de conceituar unitariamente dois momentos distintos – lançamento e liquidação, em sentido amplo – não extirpariam os vícios observados anteriormente na acepção

⁴¹⁸ De modo que “[...] *não se exagerará afirmando representar a imprecisão terminológica uma das várias fontes das incompreensões e dissidências em que este terreno tem sido tão fértil. Assim, por accertamento designa-se umas vezes a função pública dirigida a determinar a existência e medida das prestações tributárias individuais; outras vezes, o procedimento ou conjunto de atos organicamente coordenados através dos quais se realiza aquela função; outras, o ato conclusivo do referido procedimento e que é o ato típico da função ou atividade tributária; e ainda se utiliza a expressão em causa para designar a situação fática da vida já declarada ou verificada, e para a qual Berliri reserva o neologismo de accertato*” – *Ibidem*, p. 29-30.

⁴¹⁹ *Ibidem*, p. 29-32.

⁴²⁰ *Ibidem*, p. 36.

⁴²¹ *Ibidem*, p. 33.

italiana de “*accertamento*”. Contemplariam, ainda assim, o tratamento de domínios, estrutural e funcional, notadamente heterogêneos, ensejando a utilização de conceitos como se sinônimos fossem diante daquele de aplicação do direito⁴²²; e isso, veja-se bem, sem retratar qualquer vantagem, eis que “[...] o termo *lançamento* reveste no *Direito Tributário português também o significado de instituição do tributo e o termo liquidação tem na Teoria Geral do Direito o específico sentido de determinação quantitativa de uma qualquer realidade*” (sic)⁴²³.

As incursões críticas realizadas por XAVIER alertam-nos para o descabimento do uso, sobretudo inadvertido, das terminologias adotadas em domínios estrangeiros. Isso, inclusive como se sinônimas pudessem ser.

Muito embora não se desconheça a importância do engajamento na esfera do Direito Comparado, especialmente para a compreensão das raízes do ordenamento pátrio, reputamos relevante esse acautelamento preliminar, afastando conclusões máximas como assim pretendeu Aliomar BALEEIRO⁴²⁴.

É diante dessa contextualização, portanto, que retemos atenção ao ordenamento jurídico brasileiro, quando do estudo do lançamento tributário, furtando-nos de perambulações em campos cujas raízes, plantas e terra desconhecemos.

Pois bem, como registramos anteriormente, é pacífico que estamos diante de um conceito puramente normativo. Essa inferência transporta-nos diretamente para o fato de que a definição atribuída pelo CTN à expressão “lançamento tributário”, quer corresponder a uma categoria de conceito **jurídico-positivo**, “[...] *relativo tão-só ao Direito brasileiro*”⁴²⁵.

Ao assim determinarmos, queremos trazer a lume os ensinamentos de José Souto Maior BORGES, para quem aquela classe seria resultado “[...] *do delineamento*

⁴²² Alberto XAVIER: “Observe-se, porém, que as tentativas ensaiadas por parte da doutrina portuguesa no sentido da elaboração de um conceito unitário suscetível de abarcar os aludidos momentos – seja ele o de lançamento em sentido amplo ou o de liquidação em sentido amplo – acabam por incorrer nos vícios já apontados à concepção italiana do *accertamento*. Com efeito, não só os referidos conceitos unitários se reportam a realidades estrutural e funcionalmente heterogêneas, como não se alicerçam num fundamento suficientemente idôneo para justificar aquela unificação. Deste modo, tais conceitos vêm a ser utilizados, em sinonímia com o de aplicação do direito, sem qualquer vantagem, ainda que formal [...]” – *Ibidem*, p. 36.

⁴²³ *Ibidem*, loc. cit.

⁴²⁴ Aliomar BALEEIRO: “A expressão “lançamento” corresponde ao “*accertamento*” do *Direito Fiscal italiano*, à “*deteminación*” das leis tributárias argentinas; ao *rôle nominatif, liquidation*, dos franceses; à *liquidación*, dos espanhóis; *Steuerveranlagung*, dos alemães; *tax assessment*, dos americanos; ato tributário, do *Cód. Proc. das Contribuições e Impostos, de Portugal etc*” – *Direito...*, op. cit., p. 502.

⁴²⁵ José Souto Maior BORGES, *Lançamento...*, op. cit., p. 94-95.

de uma situação normativamente regrada, objetivando fixar o campo de unidade de compreensão dos seus efeitos jurídicos”, em nada equiparável ao conceito **lógico-positivo**, um pressuposto próprio da ciência jurídica e que, portanto, não se restringirá a um específico ordenamento jurídico⁴²⁶.

Com isso em vista, pode-se afirmar que, para colher, com precisão, uma acepção conclusiva da expressão, há que se fitar o conceito jurídico-positivo – uma construção artificial do legislador e sobre o qual recaem implicações intra-sistemáticas – percebendo, ato contínuo, que a definição legal (linguagem prescritiva), embora não se confunda com a definição teórica (linguagem descritiva), veicula um sentido que conduz o intérprete e aplicador da regra jurídica⁴²⁷⁻⁴²⁸.

Do exposto, independentemente de averiguarmos os possíveis e numerosos significados que podem ser atribuídos à expressão, assim como fez Eurico Marcos Diniz de SANTI, tem-se por certo que o propósito primeiro de conceituação deve mirar a definição legal, ainda que a ela possa ser atribuída uma pluralidade de sentidos⁴²⁹.

Considerando a definição de lançamento com esteio em norma jurídica **não-autônoma**, José Souto Maior BORGES determinou que a incumbência conceptual pelo texto somente apresentará sentido normativo quando “[...] em conexão com outros dispositivos do C.T.N. que, direta ou indiretamente se reportem ao lançamento”. É a partir, segundo ditou esse professor, da leitura interdependente das normas jurídicas, contidas na codificação tributária, que será possível extrair, sistematicamente, as funções e delimitações outorgadas ao instituto; e isso especialmente porque aquele artigo 142 do CTN não constituiria, para os seus, um

⁴²⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁴²⁷ *Ibidem*, p. 97.

⁴²⁸ *Ibidem*, loc. cit.

⁴²⁹ Eurico Marcos Diniz de SANTI: “Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão “lançamento” como: (i) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escreve; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a crédito ou débito. [...] (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo-norma individual e concreta (art. 145 do CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma; (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário, que é o caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e parágrafos)” – **Lançamento...**, op. cit., p. 108. José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, op. cit., p. 99.

preceito jurídico completo, mas sim um fragmento normativo⁴³⁰. Tomemos esse rumo, portanto.

Decompondo a definição legal primeira, delimitada por aquele artigo acima mencionado, verificamos que o lançamento tributário foi estruturado pelo legislador enquanto um **(i)** procedimento administrativo, **(ii)** cujo ato é privativo da autoridade administrativa, **(iii)** voltado para a constituição do crédito tributário, **(iv)** 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, ainda, **(v)** em sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível⁴³¹.

Diante dessa referência jurídico-positiva, caracterizada por uma linguagem cuja função é prescritiva, bem se percebe a numerosidade de sentidos e significados que podem ser atribuídos à expressão “lançamento tributário”. Não por outro motivo, o expoente da temática, Alberto XAVIER, identificou quatro “defeitos capitais” na definição legal, fundados em imprecisões e equívocos inconciliáveis, muito embora, devemos reconhecer, tenha reputado que as “[...] *simples definições legislativas, não são, por si só, vinculantes para o intérprete*”⁴³².

A primeira incorreção estatuída pelo Código Tributário Nacional seria a identificação do lançamento como procedimento. Para além da confusão de mencionar “ato” e “procedimento” no mesmo dispositivo, em manifesta ausência de sensatez científica; não teria percebido, o legislador, que o lançamento pode, inclusive, prescindir do procedimento⁴³³. A segunda imprecisão conceptual consistiria, para XAVIER, na menção exemplificativa das “[...] *numerosas operações lógicas que se englobam no processo subjuntivo de aplicação da lei tributária aos fatos concretos*”, cujo resultado outro não poderia ser senão a confusão de “[...] *operações lógicas com atos jurídicos, além de encobrir, sob a aparência de uma pluralidade de realidades referidas, sejam atos ou simples operações intelectivas, o caráter unitário do ato administrativo de aplicação da lei*”⁴³⁴.

⁴³⁰ *Idem, Tratado..., op. cit.*, p. 77. *Ibidem*, p. 98-99.

⁴³¹ 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.

⁴³² Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 24.

⁴³³ *Ibidem, loc. cit.*

⁴³⁴ *Ibidem*, p. 24-25.

Na sequência, um terceiro equívoco da definição legal é atribuído à expressão “*propor a aplicação da penalidade cabível*”. No caso, considerou o professor que a descrição ensejaria confusão entre a norma material de Direito Tributário e a norma penal tributária, sobretudo diante da apreensão de que “*Lançamento é ato de aplicação da norma material, de tal modo que o ato de aplicação da penalidade é ato administrativo de diversa natureza*”⁴³⁵. Por fim, um quarto e último erro, na definição legal seria a atribuição de efeito constitutivo, do crédito tributário, e não declarativo, da obrigação tributária, ao lançamento. Aos olhos de XAVIER, a enunciação da eficácia do lançamento não encontraria espaço no esforço de pretender aportar uma definição.

À parte das problemáticas que circundam a construção do legislador, deve-se, nesta exposição preliminar, exaltar o acerto da prescrição ao perfilhar “[...] *uma visão dinâmica e procedimentalista da atividade administrativa de aplicação das normas tributárias*”⁴³⁶.

Enfrentando, de modo consciente, a complexidade que reside na redação daquele artigo 142 do CTN, passamos a investigar, no tópico seguinte, as impressões lançadas pela Ciência do Direito nesta temática.

Assim, nos curvar-nos-emos, inicialmente, sobre as concepções de **procedimento**, **ato** e **norma** para traçar um primeiro corte conceptual (itens 3.1.3.1 a 3.1.3.1.3), de modo a aferir bases para explorar e determinar os contornos do “**ato-fato**” e do “**ato-norma**” concebidos por Eurico Marcos Diniz de SANTI, e aportar, complementarmente, excertos fundamentais da **Teoria dos Atos Administrativos** (item 3.2.1). Em continuidade, averiguaremos a construção sobre a **eficácia jurídica** do lançamento tributário (item 3.2.2), para, ao final, determinarmos a distinção entre lançamento e **auto de infração** (item 3.2.2).

Contemplando os achados da literatura especializada, na seção final, enunciaremos a nossa conclusão, definindo a noção fundamental de lançamento tributário, a justificar a incursão subsequente na revisibilidade.

⁴³⁵ *Ibidem*, loc. cit.

⁴³⁶ *Ibidem*, p. 26.

3.1.3 Lançamento Tributário em Linguagem Descritiva

3.1.3.1 Considerações Introdutórias

Mencionamos, em seção anterior, que a definição legal (linguagem prescritiva), não se confunde com a definição teórica (linguagem descritiva), própria da Ciência do Direito. E enunciamos, com suporte em José Souto Maior BORGES, que, porquanto referidas esferas não se embaralham, é consabido que o recurso prescritivo confere bases de percepção; um sustentáculo sobre o qual os cientistas do direito se debruçam, a fim de determinar e revelar, cognoscitivamente, os sentidos das normas jurídicas, ainda que em caráter mínimo. Sobre essa determinação, à qual denominamos “interpretação”, estará o aplicador do Direito, aquele cujo poder de fazer a prática é conferido primordialmente por uma regra competencial, qualificado para conduzir a aplicação da norma jurídica, bem como a sua observância⁴³⁷.

Em assim sendo, pareceu-nos razoável, diante da notória complexidade que conserva a definição legal da expressão “lançamento tributário”, sobretudo quando se faz uma leitura dinâmica, intrassistemática, das disposições insertas no Código Tributário Nacional, segmentar o estudo conceptual a partir da função linguística prescritiva e descritiva.

⁴³⁷ José Souto Maior BORGES: “A aplicação do direito pressupõe a interpretação do Direito. Sem prévia interpretação é impossível aplicar a norma. A aplicação do Direito coloca-se, pois, numa posição de dependência no tocante à sua interpretação. [...] A doutrina interpreta a norma; não a aplica. A aplicação do Direito, quem pratica é o órgão para tanto autorizado pelo ordenamento jurídica. [...] Não é possível aplicar o Direito sem previamente interpretá-lo. A recíproca, entretanto, não é verdadeira, porque a interpretação doutrinária, pura exegese, permanece no terreno abstrato da revelação científica do conteúdo da norma, desvinculada, assim, do plano concreto de aplicação do Direito” – **Lançamento...**, op. cit., p. 105-106. Hans KELSEN: “A interpretação científica é pura determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas. [...] A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica” – **Teoria pura...**, op. cit., p. 395. Francesco CARNELUTTI: “Pode ficar-se por aqui ao assinalar a primeira e talvez mais grave dificuldade que diz respeito à missão mesma da Ciência do Direito. Esta é, sem dúvida, uma subespécie da ciência da prática; como tal, procura as regras do agir jurídico. Mas como o agir jurídico significa ditar ou aplicar as regras do direito, a sua missão resolve-se, portanto, na investigação das regras para fazer agir as regras do direito. [...] São, portanto, as regras que estão acima do direito que nós procuramos, para ensinar a construir, a manobrar, a observar as regras que estão dentro do direito; ou, por outras palavras, procuramos as leis das leis. [...] Por isso, é preciso não confundir o cientista com o intérprete das leis; este último é um obreiro, ou seja, um prático, não um teórico do direito/ decerto, também ao primeiro interessa a interpretação, mas o mister não é interpretar e sim ensinar como se interpreta, o que também se pode fazer interpretando, por meio da imitação, mas se deve fazer principalmente descobrindo e mostrando as leis da interpretação” – **Metodologia...**, op. cit., p. 29-31. Sobre a distinção entre observância e aplicação da norma tributária, conferir: José Souto Maior BORGES, **Lançamento...** op. cit., p. 109-111.

Na primeira parte, intentamos, ao trazer o arranjo textual, introduzir a problemática da construção abstrata da expressão pelo legislador, que, pautado em uma combinação múltipla e desatenta de conceitos e especificidades do Direito, acaba por revelar um alheamento das balizas científicas.

Nesse sentido, mister se faz explorar as inferências e percepções alçadas pela doutrina do Direito Tributário, para que se possa delimitar uma noção fundamental acerca da expressão “lançamento tributário”. Somente assim, em nossa concepção, será possível decifrar as importantes nuances da revisibilidade, posicionando-a no contexto da Segurança Jurídica.

E tudo isso, frise-se, sem desconsiderar o que está no texto. Ele será o nosso suporte, como bem ensina a Teoria Geral do Direito. Revelaremos e simplificaremos o seu conteúdo.

3.1.3.2 Entre norma, procedimento e ato

Realçamos, até então, a confusão conceptual promovida pelo legislador ao traçar a definição de lançamento tributário na redação do artigo 142 do CTN. Desacerto que acompanha, inclusive, a construção inteira do instituto no âmbito da codificação. Se concedermos atenção, por exemplo, ao teor do “*caput*” daquele artigo, ao seu parágrafo único, e ao “*caput*” do artigo 150, todos do CTN, notaremos que, sobre a expressão, o legislador ora faz menção a procedimento, a atividade, e ora a ato administrativo⁴³⁸.

Não por outra razão, percebe-se, na teoria do Direito Tributário, dissensos quanto à verdadeira natureza do lançamento, isto é, se **procedimento** ou **ato**; ou, como bem aprofundou José Souto Maior BORGES, “[...] *se é uma sequência de atos regrados tendentes à realização do iter procedimento [...]*”, se é um ato complexo, um

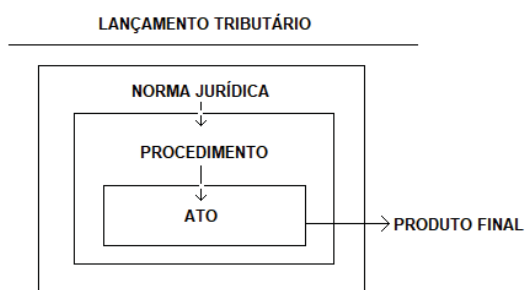
⁴³⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento** administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A **atividade** administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [...] Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **opera-se pelo ato em que a referida autoridade**, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [grifos nosso]

ato administrativo “[...] *ou simultaneamente* [...] *um ato ou série de atos e mesmo* [...] *uma fattispécie de formação sucessiva*” (sic)⁴³⁹.

Cientes da problemática que permeia a definição legal do instituto e dos dissensos presentes no âmbito dogmático, intentamos estabelecer uma noção fundamental de lançamento tributário, averiguando, para tanto, os elementos que definem a expressão pelos caminhos da Ciência do Direito, propomo-nos a dividir a presente seção em três subseções, uma para cada instância de investigação: a **norma**, o **procedimento** e o **ato**.

Propiciando um mergulho claro e objetivo na temática, pretendemos aperfeiçoar o estudo do instituto, adotando uma metodologia de precisão, apta a afastar possíveis e eventuais vaguezas e ambiguidades. Não somente, mediante essa opção, pretendemos demonstrar a convergência dos três domínios no campo do lançamento, na exata compreensão de Paulo de Barros CARVALHO. Transpondo o raciocínio figurativo do professor, visualizar o instituto poderia ser equiparado a observar o preparo de um bolo, em que “[...] *há uma receita, formulada por escrito ou passada de pessoas para pessoas pelos múltiplos canais por onde flui a cultura* [...]”⁴⁴⁰. A **norma** é, pois, essa receita. Irá estabelecer e ditar os caminhos substanciais para a realização dos procedimentos. E esses **procedimentos** deverão ser observados assim como idealizados normativamente, para que, assim que encerrado o processo, exsurja o produto final: o bolo, ou, no caso, o **ato jurídico administrativo**⁴⁴¹. Não deixemos, como melhor prática, de demonstrar figurativamente:

FIGURA 6 – REPRESENTAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO



FONTE: A autora.

⁴³⁹ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 61-62.

⁴⁴⁰ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 294.

⁴⁴¹ *Ibidem, loc. cit.*

Com atenção às trilhas da dogmática jurídica, no círculo do Direito Tributário, intentamos demonstrar que o instituto do lançamento tributário não deve ser reduzido apenas à norma, ou ao procedimento, ou ao ato, eis que os consideramos esferas complementares e necessárias à fixação de uma noção fundamental. Certamente, se o ato solicita um procedimento prévio, e se tanto o ato quanto o procedimento necessitam de um regramento próprio do Direito Positivo, assim como observou CARVALHO, entendemos que a excelência científica reclama por uma perspectiva não excludente. Diremos, nesse sentido, que se pode adotar uma análise de prevalência das acepções, dirigida conforme os interesses e finalidades perquiridas pelo sujeito cognoscente.

É com base nessa consideração, portanto, que passaremos a expor as três categorias do lançamento, desvendando o significado de cada qual no âmbito do lançamento tributário. Procuramos, com isso, estabelecer as noções do instituto dentro de cada perspectiva, informando, ao final, que manteremos atenção ao produto final da “receita”: o ato administrativo.

Veja-se que, em vez de seguirmos a construção temática usual – norma, procedimento e ato – iremos adotar uma inversão – procedimento, ato e norma – a fim de garantir que sobre a análise do plano normativo do lançamento não residam dúvidas ou confusões quanto ao sentido em que utilizamos o vocábulo “ato”.

3.1.3.2.1 Lançamento como Procedimento

Do lado da concepção procedimental encontramos Ruy Barbosa NOGUEIRA, para quem o lançamento, em sendo “[...] *um procedimento que integra e completa o estatuto legal do contribuinte*”, representaria “[...] *um dos institutos mais típicos do Direito Tributário e também no campo deste é um dos de maior importância teórica e sobretudo prática [...]*”⁴⁴². Hugo de Brito MACHADO, por seu turno, definiu o instituto como um procedimento “[...] *no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades*

⁴⁴² Ruy Barbosa NOGUEIRA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 30-31. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 291.

legalmente impostas”, em exclusiva consideração à definição legal codificada⁴⁴³. Em mesmo trilho de assimilação, Alfredo Augusto BECKER e Aliomar BALEEIRO conceberam o lançamento como procedimento, ainda que este último, ao reportar os dissensos doutrinários quanto à definição de ato ou de série de atos, estranhamente tenha concluído se tratar de “[...] *pequenas variações de forma e linguagem, [...] definições que não diferem muito entre si, nem daquela, de ordem legal, que o art. 142 do CTN exprime*”⁴⁴⁴.

Outros numerosos teóricos, por filiação à definição do legislador, foram objeto de destaque por XAVIER, que ainda acreditava que “[...] *estes autores não quiseram ir ao ponto de recusar ao lançamento a característica de ato administrativo, limitando-se a utilizar o mesmo conceito para denominar, a um tempo tal ato e o respectivo procedimento de formação*”⁴⁴⁵.

Ou seja, com base nesse recorte da literatura tributária nacional, pode-se inferir que sucedeu, de uma parte, um consentimento efetivo quanto à caracterização posta pelo legislador, sem maiores inquirições, ou, de outra, a eleição de uma perspectiva que buscou evidenciar o momento formativo do lançamento, sem desconsiderar a natureza de ato administrativo⁴⁴⁶.

Não somente, Paulo de Barros CARVALHO percebeu que tanto no texto, quanto na doutrina, a voz “procedimento” é utilizada a partir de duas acepções heterogêneas: (i) retratando o conjunto “[...] *ordenado de atos administrativos e termos que evoluem, unitariamente, para a consecução de um ato específico, que é a sua finalidade [...]*”, como por exemplo o procedimento de consulta; e (ii) enunciando “[...] *qualquer atividade físico-material e intelectual para a produção de um ato jurídico administrativo [...]*”, condizente com o ato isoladamente levado a efeito por agente público, como ocorre nos procedimentos de autorização, de que podemos fazer menção ao desembaraço de cargas transportadas em rodovias⁴⁴⁷.

⁴⁴³ Hugo de Brito MACHADO, Lançamento tributário e decadência, in Hugo de Brito MACHADO (Coord.), **Lançamento tributário e decadência**, p. 226.

⁴⁴⁴ Alfredo Augusto BECKER: “*Nestes casos, a prática dos atos (que a regra jurídica tiver disciplinado como os realizadores do lançamento) realiza o lançamento [...]*” – **Teoria...**, op. cit., p. 379. Aliomar BALEEIRO: “*O art. 142 do CTN formula um conceito legal do lançamento, definindo-o como procedimento administrativo [...]. Esse procedimento compete à autoridade administrativa [...]*” – **Direito...**, op. cit., p. 502-503.

⁴⁴⁵ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, op. cit., p. 45-46.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁴⁴⁷ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...** op. cit., p. 292.

A crítica de CARVALHO à conceituação de lançamento como procedimento funda-se, pois, não apenas no reconhecimento da imprecisão que o vocábulo carrega, mas, sobretudo, na verificação de que o viés de “série regrada de atos” é instância prescindível quando se fala em termos de realização do instituto⁴⁴⁸.

Nessa reflexão, portanto, propôs o professor que a referência ao “procedimento” seja utilizada em acepção “[...] *livre e descomprometida, e reservando para as circunstâncias em que se cogita de uma sucessão de atos e termos, associados para obter um determinado resultado, o mesmo nome, mas acompanhado da especificação: “procedimento de [...]”*⁴⁴⁹. É dizer, portanto, que, embora não se verifique espaço de logicidade para proclamar que o lançamento tributário está consubstanciado, única e exclusivamente, em um procedimento administrativo, como voz própria de sua natureza jurídica, não buscamos sustentar a exclusão absoluta do vocábulo e respectiva acepção no domínio do lançamento. Muito pelo contrário.

O instituto ora estudado pode ser concebido como procedimento. Mas apenas no sentido de que comportará, em algum momento, uma sucessão de atos praticados por autoridade competente, de acordo com os ditames legais. Veja-se que ao mencionar uma delimitação temporal na oração, “em algum momento”, queremos informar a ausência de habitualidade, compactuando com o fato de que o lançamento também comporta a realização de atos isolados, o que torna a consideração da acepção tradicional do vocábulo, estabelecido pela doutrina administrativista, prescindível no campo da teoria do Direito Tributário⁴⁵⁰.

⁴⁴⁸ *Idem*, **Curso...**, *op. cit.*, p. 455.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁴⁵⁰ Marçal JUSTEN FILHO: “*Procedimento consiste numa sequência predeterminada de atos, cada qual com finalidade específica, mas todos dotados de uma finalidade última comum, em que o exaurimento de cada etapa é pressuposto de validade da instauração da etapa posterior e cujo resultado final deve guardar compatibilidade lógica com o conjunto de atos praticados*”. – **Curso de direito administrativo**, p. 341. Celso Antônio Bandeira de MELLO: “*Procedimento administrativo ou processo administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento ou processo cumpre que haja uma sequência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como ‘autonomia relativa’.* Por conseguinte, cada ato cumpre uma função especificamente sua, em despeito de que todos coparticipam do rumo tendencial que os encadeia: destinarem-se a compor o desenlace, em um ato final, pois estão ordenados a propiciar uma expressão decisiva a respeito de dado assunto, em torno do qual todos se polarizam” – **Curso de direito administrativo**, p. 499. Paulo de Barros CARVALHO: “*Agora, ‘procedimento’ é termo com outras projeções semânticas, para além daquela de ‘lançamento tributário’.* Aproxima-se de ‘atividades’, que supõe pluralidade de actos, com ou sem habitualidade,

Nesse sentido, inclinando-nos pelas conclusões de CARVALHO sobre o tema, julgamos necessário firmar que, conquanto o “procedimento” não seja um termo passível de representar a essência do lançamento tributário, é uma característica que inegavelmente se faz presente. O bom estudo garante que tanto o ato quanto o procedimento “[...] *hãõ de estar, invariavelmente, previstos nas normas do direito posto*”, sendo intuitivo que o vocábulo sobre o qual nos debruçamos também compõe um momento significativo “[...] *de uma e somente uma realidade*”⁴⁵¹.

Percorrendo uma primeira fase de percepção da natureza jurídica do lançamento tributário, evidenciamos a impropriedade da convencionalização do instituto como se procedimento fosse.

Muito embora o lançamento possa denotar um domínio procedimental, certo é que estamos diante de uma fatia de sua realidade, geralmente caracterizada pela doutrina como necessária e prévia “[...] *à sua integração estrutural*”⁴⁵². Aquiescendo com José Souto Maior BORGES, Paulo de Barros CARVALHO e Estevão HORVATH, temos que o “*nomen juris*” lançamento tributário quer-se reportar a duas realidades distintas e, por que não, complementares, de um mesmo fenômeno: uma instrumental, e outra proeminentemente prática, procedimental, de aplicação da norma que “[...] *prescreve um dever de prestar a quantia pecuniária*”⁴⁵³.

Assim, há que se demarcar, em síntese conclusiva, que o procedimento assume o sentido de um “[...] *caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento [...]*”, eis que constituído,

organizados no modo de conjuntos ou mediante ações desconexas, que se repetem irrefletidamente, escapando de nossas possibilidades de captação mental. [...] o procedimento é sempre desenvolvido e caminha na direção de um objetivo adrede estipulado. Não tem, em si mesmo, sentido unitário, como o acto, contudo se preordena para obtê-lo. [...] O que pretendo significar, entretanto, é que, no caso do procedimento, além do desdobrar-se no tempo, que é algo próprio desse tipo de atividade, o fluxo temporal se interpõe na sucessão organizada das ações praticadas, o que não ocorre com os actos. Há o tempo interno, digamos assim, e o tempo externo, que marca a duração do procedimento, vale dizer, seu início e seu término, que se dá com o aparecimento de qualquer um dos resultados previstos” – Direito tributário: fundamentos..., op. cit., p. 296.

⁴⁵¹ *Ibidem*, p. 294.

⁴⁵² José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, op. cit., p. 101.

⁴⁵³ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, op. cit., p. 47. José Souto Maior BORGES: “*Mas basta uma só observação para demonstrar que o lançamento, mesmo na definição do art. 142, caput, do CTN, não pode ser havido apenas e ingenuamente como um procedimento administrativo. Até uma interpretação pedestremente literal desse dispositivo o evidência*” – **Lançamento...**, op. cit., p. 102. *Ibidem*, p. 103. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 293.

necessariamente, por elementos que regulam a forma de produção dos atos, estatuídos dentro das estritas fronteiras do ordenamento jurídico⁴⁵⁴.

Determinado que o lançamento não se estabelece apenas como um procedimento, uma esfera, inclusive, dotada de prescindibilidade no escopo do instituto, investiremos, nas próximas linhas, na averiguação do sentido e significado da expressão “**ato jurídico administrativo**”.

3.1.3.2.2 Lançamento como ato administrativo

Se em termos lexicais o vocábulo “**ato**”, isoladamente considerado, quer significar um “[...] *exercício da faculdade de agir ou o seu resultado; aquilo que se faz ou se pode fazer*”, reportando-nos a uma esfera de manifestação da vontade⁴⁵⁵; poderemos inferir, numa primeira leitura, que a locução “**ato jurídico**” remete à expressão de uma vontade que reverbera efeitos jurídicos, atrelando-se às formalidades das regras jurídicas e carregando em si uma função sintática no sistema jurídico⁴⁵⁶. Assim, parece-nos adequado o tratamento do “**ato jurídico administrativo**” como uma manifestação de vontade própria da Administração Pública, no sentido de “[...] *adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*”⁴⁵⁷.

Contudo, ao refletirmos sobre a expressão no domínio da semântica, não passará despercebido o fato de que a ela, sobretudo no domínio da Dogmática Jurídica, são atribuídos numerosos significados e sentidos que conduzam à ambiguidade entre processo e produto, dado que o ato jurídico administrativo ora é designado como um processo ou atividade, ora como um resultado ou produto⁴⁵⁸.

⁴⁵⁴ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 120.

⁴⁵⁵ Antônio HOUAISS, Mauro de Salles VILLAR, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 215.

⁴⁵⁶ *Ibidem.*, p. 216.

⁴⁵⁷ Essa seria a conceituação levada a efeito pelo administrativista Hely Lopes Meirelles – **Direito administrativo brasileiro**, p. 173.

⁴⁵⁸ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 293. Eurico Marcos Diniz de SANTI: “Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Note-se que, só no caso de ato administrativo, é que ocorre a ambiguidade processo/produto, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrativo” – **Decadência...**, *op. cit.*, 102. André Parmo FOLLONI observou o problema semântico que reside na expressão “ato administrativo”, sendo que devemos anotar, em

Conscientes da “[...] *enfermidade semântica* [...]” que circunscreve a expressão, parece-nos adequada a adoção da providência epistemológica de determinar o vocábulo “procedimento” como representativo de um processo de preparação, cujos “[...] *resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final* [...]”, e o signo “ato” enquanto um “[...] *produto final, composto por enunciados de teor prescritivo, consubstanciados num documento que passa a integrar o sistema do Direito Positivo*”⁴⁵⁹.

Com esta retentiva inaugural, passamos a explorar os contornos da expressão “ato administrativo” no sistema jurídico, delineados pela Dogmática, em um exercício de compreensão do “[...] *continente pelo conteúdo* [...]”, uma metonímia referida por Ricardo Marcondes MARTINS e que informa uma simplificação necessária para o exame pretendido⁴⁶⁰. Uma dinâmica, muito mais, de rompimento dos limites da linguagem e, ato contínuo, de alargamento dos horizontes para a compreensão do objeto em análise⁴⁶¹. Cuidemos, portanto, de elucidar.

Como se poderia suspeitar, não escapamos de considerar, no presente estudo, as diretrizes formuladas no campo do Direito Administrativo. Até porque, como se sabe, o Direito Tributário é um ramo **didaticamente** autônomo do Direito, o que significa dizer que a sua vinculação com o universo de proposições prescritivas é uma dimensão inarredável e incontestável. E tanto é assim que Paulo de Barros CARVALHO não se desacautelou quanto ao “[...] *predomínio manifesto de preceitos de direito constitucional e de direito administrativo na feição estrutural do Direito*

instância preliminar, as suas considerações: “*A univocidade dos termos da Dogmática Jurídica é uma busca de destino inglório. Por mais que a linguagem científica tenda à unidade de sentido, não há como se eliminar a possibilidade de vagueza ou ambigüidade, a não ser nas ciências formais, como a Lógica e a Matemática*” – **Teoria do ato administrativo**, p. 57.

⁴⁵⁹ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 293. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 456. Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 293.

⁴⁶⁰ Ricardo Marcondes MARTINS, Conceito de ato administrativo, *in* Romeu Felipe Bacellar Filho, Ricardo Marcondes MARTINS, **Tratado de direito administrativo: ato administrativo e procedimento administrativo**, p. 67. Ricardo Marcondes MARTINS: “*A doutrina não costuma diferenciar o veículo introdutor da norma introduzida. Atribui denominações próprias às espécies de normas administrativas (licença, autorização, permissão, regulamento etc.) e denominações próprias aos veículos introdutores (decreto, portaria, alvará, instrução, aviso, circular, ordem de serviço, ofício etc.), mas considera ambos espécies de atos administrativos. A confusão gera ambigüidade e contraria a exigência científica de precisão no uso dos termos, mas implica valiosa simplificação para exame do instituto. [...] Ao se referir à lei, à sentença e ao ato administrativo, faz-se, salvo indicação ao contrário, alusão tanto à norma introduzida como ao veículo introdutor*” – *Ibidem*, *loc. cit.*,

⁴⁶¹ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, p. 101.

Tributário brasileiro [...]”, percepção que verificaremos em Héctor Belisario VILLEGAS, Ramón Valdés COSTA, Alfredo Augusto BECKER e que contemplaremos a partir da literatura especializada nacional, a exemplo de Alberto XAVIER e Eurico Marcos Diniz de SANTI, em cujas referências encontraremos suporte na dogmática administrativista; e de José Roberto VIEIRA e André Parmo FOLLONI, cuja trilha do Direito Administrativo, no estudo do ato administrativo, é diligentemente adotada⁴⁶².

Inicialmente, é curioso notar que não houve, por parte do legislador, interesse no estabelecimento de uma definição legal – conceito jurídico-positivo – para possibilitar a determinação, ainda que mínima, da expressão “*ato administrativo*”, fato para o qual Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, José Roberto VIEIRA, Ricardo Marcondes MARTINS e Antônio Carlos Cintra do AMARAL chamaram atenção⁴⁶³. Porém, há que se mencionar que essa questão, bem se anote, não se restringe à realidade jurídica brasileira, como percebemos da leitura de Augustin GORDILLO e de BANDEIRA DE MELLO⁴⁶⁴.

⁴⁶² Paulo de Barros CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 48. Paulo de Barros CARVALHO: “*Vale a pena reiterar a tese de que as separações que os saberes dogmáticos promovem no todo incindível que é o direito, por mais importantes que sejam, não chegam ao ponto de projetar domínios científicos autônomos. São meros expedientes que facilitam o contacto do primeiro instante e dão ensejo ao ingresso na totalidade da ordem jurídica. É o pretexto de que se utiliza aquele que pretende travar conhecimento com o universo das regras válidas, num certo espaço territorial e num preciso ponto do tempo histórico*” – *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 203. Héctor Belisario VILLEGAS: “*Pero también modernas concepciones doctrinales insistenen la dependencia, tanto del derecho financiero como del derecho tributario, con respecto al derecho administrativo*” – *Curso...*, *op. cit.*, p. 126. Ramón Valdés COSTA, *Curso...*, *op. cit.* p. 355. Alfredo Augusto BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, 271-277. Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, *passim*. Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁶³ José Roberto VIEIRA: “[...] *inexistindo um conceito legal de ato administrativo* [...]” – *Teoria do ato...*, *op. cit.*, p. 17. Ricardo Marcondes MARTINS: “[...] *diferentemente do conceito de ato administrativo, que é, de certa forma, lógico-jurídico*” – *O conceito...*, *op. cit.*, p. 40. Celso Antônio Bandeira de MELLO: “[...] não há definição legal de ato administrativo” – *Curso...*, *op. cit.*, p. 383. Antônio Carlos Cintra do AMARAL: “*O conceito de ato administrativo é dos que não se podem extrair do ordenamento jurídico* [...]” – **Teoria do ato administrativo**, p. 30.

⁴⁶⁴ Anotando a inexistência de uma definição legal para determinar “função administrativa” e “ato administrativo”, Agustín GORDILLO tece críticas à adoção da classificação e definição próprias do Direito Privado em relação ao “ato jurídico”: “*No existe una definición legal de función administrativa, ni tampoco de acto administrativo; en el derecho civil, en cambio, al existir una definición legal del acto jurídico, se hace en parte innecesaria esta problemática, pues al estar dado legalmente un ordenamiento metodológico determinado, él se torna automáticamente de uso convencional y constituye una base sencilla de trabajo, con prescindencia de que su sistematización sea más o menos conveniente. Esa circunstancia ha tentado siempre a más de un jurista enfrentado con los problemas del derecho administrativo, sugiriéndole adoptar la clasificación y definición propia del acto jurídico del derecho privado, sólo que trasladándola al derecho público*” – **Tratado de derecho administrativo**, t. 3, p. 1-2. Celso Antônio Bandeira de MELLO: “[...] *Entre nós, como em geral ocorre nos vários países* [...]” – *Curso...*, *op. cit.*, p. 383. Miguel Seabra FANGUNDES tece mesma crítica quanto a problemática que reside na adoção da teoria privada no escopo do Direito Público – **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**, p. 61-62.

Teríamos, então, um problema preliminar de conceituação ? A resposta certamente, de antemão, será que não.

Embora a formulação lógico-jurídica, estabelecida no âmbito científico, promova e notabilize divergências teóricas no domínio da conceituação da expressão, certo é que “[...] *nenhum jurista pode reivindicar para si o direito de formular uma noção que seja ‘a verdadeira’, excludente de quaisquer outras, pois isto equivaleria a irrogar-se a qualidade de legislador [...]*”⁴⁶⁵. Em assim sendo, devemos compreender que todo exercício de definição encontra seu espaço de existência no domínio científico, sendo que a melhor ordem metodológica, para tratar o tema dentro de um restrito e específico escopo investigativo, será aquela evidenciada por MELLO, em que o sujeito cognoscente, ao intentar discorrer sobre a expressão, o sentido e significado adotados, deverá fixar preliminarmente o objeto selecionado, esclarecendo ao leitor o “[...] *campo de realidade (que será) [...] cogitado [...]*” (esclarecemos nos parênteses)⁴⁶⁶.

Nesse sentido, tomando como norte os estudos de José Souto Maior BORGES, Alberto XAVIER e André Parmo FOLLONI, eis que eles convergem com as premissas que fixamos na primeira parte deste estudo (capítulos 1 e 2). Adotaremos um conceito estrito de ato administrativo, revelando-o como um veículo introdutor de norma individual e concreta, além de uma norma propriamente introdutora, arredando-nos de considerar os “[...] *atos normativos, que veiculam normas jurídicas abstratas e gerais, e [...] [aqueles relativos aos] contratos administrativos, que, conquanto veiculem normas jurídicas concretas e individuais, pressupõem a manifestação de vontade da parte contratada*” (esclarecemos nos colchetes)⁴⁶⁷.

Com efeito, uma primeira incursão necessária para extrair um conceito da expressão será aquela de considerar que “[...] *o ato administrativo é, com toda nitidez, uma espécie de ato jurídico, categoria da Teoria Geral do Direito [...]*”, como atentou José Roberto VIEIRA e como fez consignar MEIRELLES, ao aportar ao conceito a

⁴⁶⁵ Sobre os conceitos lógico-jurídico e jurídico-positivo, conferir seção 3.1.1, p. 139-140. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 384.

⁴⁶⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁴⁶⁷ André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 58. *Ibidem*, *passim*. Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, *passim*. José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, *passim*.

descrição da finalidade pública⁴⁶⁸. Rememoremos, a despeito dessa consideração, que um ato jurídico nada mais representa do que um ato humano capturado pelo Direito, isto é, sobre o qual incide determinada norma jurídica, com a suficiência do suporte fático, e sobre o qual ocorrem os efeitos e consequências jurídicas⁴⁶⁹.

Essa intelecção concilia-se com a noção de que o exercício da função estatal pressupõe a edição de atos jurídicos, próprios para a **introdução de normas jurídicas**, sejam elas legislativas, jurisdicionais ou administrativas⁴⁷⁰. Assim, percebemos que os atos próprios da Administração Pública, denominados “atos administrativos”, (i) em nada se confundem com os atos da administração, os atos legislativos e os atos judiciais, (ii) sendo que se reportam a uma **espécie de ato jurídico**, cuja manifestação ou declaração estará direcionada a uma **finalidade pública**⁴⁷¹. Nesse tema, portanto, olhos devem ser postos sobre o fato de que “[...] *nem todo ato da Administração é ato administrativo e, de outro lado, nem todo ato administrativo provém da Administração Pública*”⁴⁷².

Com base nesses apontamentos, determinamos que a voz do ato administrativo representará, conforme melhor sintetização de FOLLONI, as manifestações ou declarações unilaterais da Administração Pública,

[...] ou por quem lhe faça as vezes, jungida ao regime jurídico administrativo e emitida no exercício de função pública, capaz de interferir concretamente na esfera jurídica de uma pessoa individualizada, impondo direitos e deveres correlatos, uma vez que veicula uma norma jurídica concreta e individual, com fundamento de validade imediato em norma jurídica hierarquicamente

⁴⁶⁸ José Roberto VIEIRA, Teoria do ato..., *op. cit.*, p. 17. Hely Lopes MEIRELLES: “[...] *podemos conceituar o ato administrativo com os mesmos elementos fornecidos pela Teoria Geral do Direito, acrescentando-se, apenas, a finalidade pública que é própria da espécie e distinta do gênero ato jurídico, como acentuam os administrativistas mais autorizados*” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 173.

⁴⁶⁹ Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “Os atos humanos, se alguma regra jurídica incide sobre eles, dizendo suficiente o suporte fático, fazem-se jurídicos; quer dizer: relevantes para o direito. Só assim têm eficácia jurídica. O ato humano, que só é de importância para as relações de cortesia ou de bom tom, não é ato jurídico. O ato humano, que só é objeto de apreciação moral, não é ato jurídico. [...] Sem a incidência da regra jurídica, não há ato jurídico. Sem que se faça jurídico o ato humano, não há eficácia jurídica. É preciso que a regra jurídica incida sobre o ato humano, não sobre consequência dele” (*sic*) – **Tratado...**, t. I, p. 150.

⁴⁷⁰ Ricardo Marcondes MARTINS, Conceito..., *op. cit.*, p. 67. Hely Lopes MEIRELLES: “A Administração Pública realiza sua função executiva por meio de atos jurídicos que recebem a denominação especial de atos administrativos. Tais atos, por sua natureza, conteúdo e forma, diferenciam-se dos que emanam do Legislativo (leis) e do Judiciário (decisões judiciais), quando desempenham suas atribuições específicas de legislação e de jurisdição” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 172.

⁴⁷¹ *Ibidem*, *loc. cit.* Sobre os atos da administração, Celso Antônio Bandeira de MELLO bem consigna que são numerosos os atos praticados pela Administração Pública e que não se consideram como atos administrativos, a exemplo (a) dos atos regidos pelo Direito Privado, (b) dos atos materiais, e (c) dos atos políticos ou de governo – **Curso...**, *op. cit.*, p. 391-392.

⁴⁷² *Ibidem*, p. 393.

superior e mediato na totalidade do sistema, resultado do processo de aplicação e conseqüente criação do direito. Nesse sentido é também fonte do direito (*sic*)⁴⁷³.

Em sendo consignado dentro do gênero ato jurídico, na condição de espécie, o ato administrativo assim está posicionado por apresentar “[...] *peculiaridades (a) no que concerne às condições de sua válida produção e (b) no que atina à eficácia que lhe é própria*”⁴⁷⁴. Essa é a razão pela qual a Dogmática Jurídica justifica a formulação de um conceito próprio e destacado da amplitude dos atos jurídicos.

Há que se demarcar, desde logo, que há um propósito na ocultação do vocábulo “vontade”, quando discorremos sobre o ato jurídico administrativo. Embora melhor entendimento resida nas próximas linhas, adiantamos, de antemão, que a providência adotada se deve à necessária desvinculação da sistemática do Direito Privado, assim como intentaremos demonstrar.

Vamos um pouco além. Ainda que a incursão conceptual acima oferte um norte singular para a determinação da natureza jurídica do lançamento tributário, uma segunda análise ainda se faz necessária. Devemos revelar, como melhor metodologia, a **distinção** entre os **atos jurídicos (administrativos)** e os **fatos jurídicos (administrativos)**, considerando, sobretudo, que, pelos olhos dos teóricos administrativistas, aqueles compõem uma espécie destes últimos (gênero)⁴⁷⁵.

Pois bem, havíamos relatado, na primeira parte deste estudo, que, no escopo de definição das normas jurídicas, o legislador realiza uma operação de seleção dos eventos no domínio das relações sociais, a fim de lhes estabelecer consequências jurídicas próprias, transmutando-os em fatos jurídicos⁴⁷⁶. Mais a diante, enunciaremos as linhas do fato-causa e do fato-efeito, reportando-nos à instância em que os efeitos

⁴⁷³ André Parmo FOLLONI, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 58 (*sic*). Observamos que FOLLONI determina uma concepção que converge para os achados de Hely Lopes MEIRELLES, do qual mencionamos: “*Ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*” – *Direito...*, *op. cit.*, p. 173. Não desconhecemos, bem se anote, a concepção de Marçal JUSTEN FILHO, para quem o ato administrativo é (a) uma manifestação de vontade que (b) aporta uma ação ou omissão, (c) precedidas das respectivas causas, (d) apto a gerar efeitos jurídicos, e (e) cuja produção ocorre no exercício da função administrativa (por essa razão é (f) funcional) – *Curso...*, *op. cit.*, p. 383-385.

⁴⁷⁴ Celso Antônio Bandeira de MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 379.

⁴⁷⁵ *Ibidem*, p. 379-380. Ricardo Marcondes MARTINS, *Conceito...*, *op. cit.*, p. 69.

⁴⁷⁶ Sobre eventos e fatos ver 2.1.2, p. 68.

de juridicização, ao alcançarem o fato jurídico, fazem exsurgir a relação jurídica tributária⁴⁷⁷.

Devemos consignar a significativa contribuição de PONTES DE MIRANDA ao tema, sobre a qual nos debruçamos. Façamos, portanto, menção às linhas teóricas que convergem para o que vimos relatando:

É incalculável o número de fatos do mundo, que a regra jurídica pode fazer entrarem no mundo jurídico, que o mesmo é dizer-se pode tornar fatos jurídicos. Já aí começa a função classificadora da regra jurídica, distribui os fatos do mundo em fatos relevantes e fatos irrelevantes para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos. Dentre as conseqüências que o fato jurídico pode ter, somente algumas têm interesse para o direito, de modo que, ainda a respeito da eficácia jurídica, a regra jurídica escolhe o que há de ser a projeção de eficácia do fato jurídico (*sic*)⁴⁷⁸.

Nessa temática, cuja lente se coloca sobre a transformação do fato em fato jurídico, não é demais expor o entendimento de Marcos Bernardes de MELLO, que nos endereçará o conhecimento de que a “[...] *função da norma jurídica consiste em incidir sobre os fatos da vida para judicializar, transformando em fato jurídico a parte relevante do seu suporte fáctico*” (*sic*)⁴⁷⁹. Temos, então, que um fato se caracterizará como jurídico quando transcrito na hipótese da norma geral e abstrata, eis que é nesse primeiro recorte normativo que se dará a qualificação do fáctico⁴⁸⁰.

⁴⁷⁷Sobre fato-causa e fato-efeito, ver 2.2.3.1, p. 116.

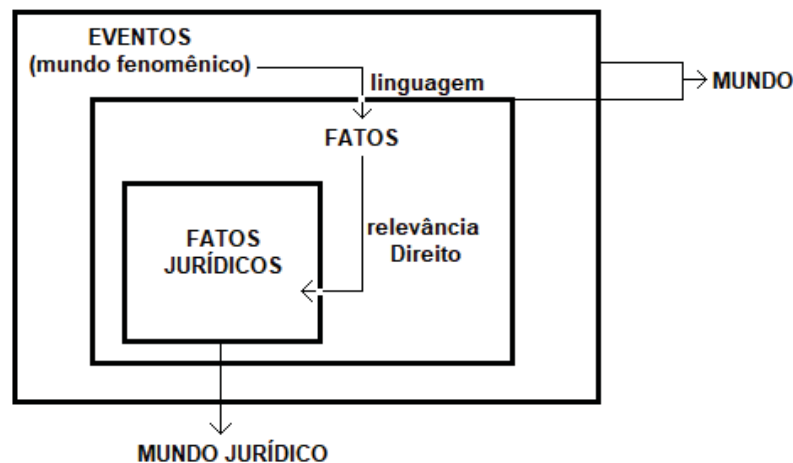
⁴⁷⁸ **Tratado...**, t. I, p. 150.

⁴⁷⁹ Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato jurídico**: plano de existência, *op. cit.*, p. 129-128. PONTES DE MIRANDA: “[...] [para] *que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’*” (*sic*) (esclarecemos em colchetes) – *Ibidem*, *op. cit.*, p. 65. André Parmo FOLLONI: “[...] *norma que introduz outra no sistema reconhece, em seu antecedente, a ocorrência do fato jurídico suficiente para a edição da norma introduzida, e isto significa dizer que reconhece a ocorrência do fato previsto na norma abstrata e geral, a realização do procedimento prévio (quando imposto pelo Direito Positivo) e a competência da autoridade*” – **Teoria do...**, *op. cit.*, p. 71.

⁴⁸⁰ Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 42. Lourival VILANOVA: “O conceito de suporte fáctico é auxiliar. É um conceito relativo. A fração do suporte fáctico, prefixada na hipótese, é o fato jurídico. Se o suporte fáctico tem as propriedades a, b, c, d e a hipótese os tem como referências de sua conotação A, B, C, D, então o suporte é elevado, esgotantemente, ao nível de fato jurídico. Ordinariamente, o suporte fáctico é mais rico em propriedades que a conotação da hipótese. Observe-se, normas diversas, N', N'', N''', podem incidir sobre o mesmo suporte fáctico S e perfazer, cada uma, de per si, fatos jurídicos diversos F', F'', F'''. Ou, então, uma mesma hipótese, digamos hipótese fáctica (atendendo ao seu indirizzo) H, constar em normas diversas N', N'', N'''. Será a hipótese fáctica comum ligada a conseqüências várias, C'', C''', C'''. Em nível fáctico, teremos o mesmo fato jurídico com diferentes efeitos, o fato jurídico com eficácia múltipla. A relação um-a-um, H/C (no plano conceptual) e F/E (no plano eficaz), é menos frequente, dada a complexidade das interações humanas. As possíveis relações são: um/vários, vários/vários, vários/um (one/many, many/many, many/one, sem excluir a relação one/one)” – **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 46 e 55.

Uma vez enunciados os planos do evento e do fato jurídico, queremos demonstrar a propriedade de tratá-los em aproximado nível, especialmente quando consideramos o escopo linguístico e a representação para o sistema jurídico. Essa reserva preliminar, no estudo da distinção entre atos e fatos jurídicos, é essencial para a fixação de delimitações, assim como pretendemos. Sintetizamos em esquema figurativo para melhor visualização:

FIGURA 7 – PLANOS DO EVENTO, DO FATO E DO FATO JURÍDICO



FONTE: A autora.

Cumprindo com o objetivo de apresentar a caracterização do evento e do fato jurídico pela lente da Ciência do Direito, acabamos por revelar, involuntariamente, um fragmento elementar para a delimitar a concepção deste último.

O fato jurídico, em leitura de seu elementos estruturais primordiais, representará aquilo que “[...] *entra, do suporte fático, no mundo jurídico, mediante a incidência da regra jurídica sobre o suporte*” (sic), podendo reproduzir, no mundo jurídico, numerosas vezes um único fato⁴⁸¹.

Assim, se o fato jurídico subsiste no suporte fático e na incidência normativa, podemos estabelecer, amparados em PONTES DE MIRANDA, que a expressão “fato

⁴⁸¹ *Ibidem*, p. 60. Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA: “Os fatos do mundo ou interessam ao direito, ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico e se tornam fatos jurídicos, pela incidência das regras jurídicas, que assim os assinalam. Alguns entram duas ou mais vezes, de modo que a um fato do mundo correspondem” – *Ibidem*, p. 65 (sic). Lourival VILANOVA: “Todo fato jurídico, todo fato que é ligado a efeitos, sejam eventos, sejam condutas esses fatos, insere-se num sistema de normas jurídicas. E não há norma jurídica que não pertença a um determinado sistema” – **Causalidade...**, op. cit., p. 55.

jurídico” quer-se reportar a um “[...] *fato ou complexo de fatos sobre o qual incidiu a regra jurídica [...] (sic)*, que, por sua natureza, produz efeitos jurídicos próprios⁴⁸². Fato jurídico, portanto, é o que se posiciona entre o suporte fático e a eficácia jurídica⁴⁸³.

Diante das inferências preliminares levadas a efeito, julgamos estar devidamente resguardados para lançarmo-nos à distinção entre atos e fatos jurídicos, sobretudo aqueles que assumem a característica funcional administrativa.

Evitando o percurso teórico do Direito Privado, a dogmática formulada nos campos do Direito Administrativo, representada especialmente por Miguel Seabra FAGUNDES, Agustín GORDILLO, Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, Hely Lopes MEIRELES, Marçal JUSTEN FILHO, Odete MEDAUAR e Ricardo Marcondes MARTINS, por opção nossa, enunciará, quer explicita, quer implicitamente, a necessidade de “[...] *elaboração de uma teoria pública do fato e ato jurídico, própria para um campo dogmático em que a vontade ou é irrelevante ou tem uma importância secundária*”⁴⁸⁴.

Desvinculando-nos da sistematização privada, compreender-se-á o **fato jurídico, em sentido amplo**, como quaisquer acontecimentos no mundo fenomênico capturados pelo Direito, com o intento de atribuir-lhes efeitos jurídicos, de modo que poderá “[...] *ser um evento material ou uma conduta humana, voluntária ou involuntária, preordenada ou não a interferir na ordem jurídica*”⁴⁸⁵. De seu escopo, portanto, repercute o **fato jurídico em sentido estrito** que, denotando a mesma concepção ampla do gênero, abrange fatos materiais e não materiais, isto é, perceptíveis ou não pelos sentidos⁴⁸⁶; bem como o **ato jurídico**, instância que se volta

⁴⁸² Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, *Tratado...*, t. I, *op. cit.*, p. 148.

⁴⁸³ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁸⁴ Ricardo Martins MARCONDES, O conceito..., *op. cit.*, p. 71. Miguel Seabra FAGUNDES – **O controle...**, *op. cit., passim*. Agustín GORDILLO, *Tratado...*, t. 3, *op. cit., passim*. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit., passim*. Hely Lopes MEIRELES, **Direito administrativo...**, *op. cit., passim*. Marçal JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit., passim*. Odete MEDAUAR, **Direito administrativo moderno, passim**. Ricardo Martins MARCONDES, O conceito..., *op. cit., passim*.

⁴⁸⁵ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 380.

⁴⁸⁶ “*Há fatos jurídicos objetivos que não são eventos da natureza, acontecimentos materiais. A prescrição, a decadência, são relações entre o decurso do tempo e a inércia do titular do direito. Ambos têm sido reconhecidos universal e pacificamente como fatos jurídicos, em sentido estrito. Entretanto, não são acontecimentos da natureza ou materiais. O próprio tempo não é nem uma coisa nem outra e também não é bastante para produzir os efeitos que in casu lhe são atribuídos, pois cumpre que esteja associado a uma inércia qualificada de dados sujeitos. O termo, inicial ou final, também não é fato material ou da natureza, inobstante se categorize como fato jurídico objetivo*” – Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 380-382.

à declaração ou “[...] *pronúncia sobre certa coisa ou situação, dizendo como ela deverá ser*”, podendo manifestar-se não apenas em razão de um comportamento humano voluntário, como também por motivos causais, “[...] *sem que seu produtor haja pretendido expedi-los e, portanto, sem propósito algum de gerar-lhes os correspondentes efeitos*”⁴⁸⁷. Nesses termos, quando se aporta o vocábulo “declaração” para definir o ato jurídico, quer-se referir ao sentido de “[...] *exteriorización del pensamiento; de extrinsecación de un proceso intelectual, comprendiendo tanto el caso de volición (voluntad — dirigida a un fin) como el de cognición (conocimiento — atestación o certificación) y opinión o juicio*”⁴⁸⁸.

Com efeito, se os **atos jurídicos** apenas ocorrem no mundo fenomênico e são ditados apenas pelas regras jurídicas, que sobre eles “falam”, os **atos jurídicos**, por seu turno, se encontram em patamar diverso, próprio da “[...] *dicção prescritiva de direito*”⁴⁸⁹.

Disso poderemos dizer, com supedâneo em Agustín GORDILLO e Hely Lopes MEIRELLES, que (i) o **ato administrativo** retrata decisões, declarações ou manifestações de vontade ou de juízo da Administração Pública, ou de quem lhe faça as vezes, “[...] *no desempenho de suas funções de Poder Público, visando a produzir algum efeito jurídico [...]*”⁴⁹⁰; (ii) ao passo que o **fato administrativo** dirá respeito à “[...] *atividade pública material, desprovida de conteúdo de direito*”, representando, portanto, atuações materiais ou operações técnicas que se realizam no exercício da função administrativa⁴⁹¹; e, ainda, (iii) o **fato jurídico administrativo** determinará a situação na qual ocorre um “[...] *evento aleatório ao qual o Direito atribui efeitos*

⁴⁸⁷ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁸⁸ Agustín GORDILLO, *Tratado...*, t. I, *op. cit.*, p. III-14-III-15.

⁴⁸⁹ Celso Antônio Bandeira de MELLO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 382. Celso Antônio Bandeira de MELLO: “Toda vez que se estiver perante uma dicção prescritiva de direito (seja ela oral, escrita, expressada por mímica ou sinais convencionais) estar-se-á perante um ato jurídico; ou seja, perante um comando jurídico .. Quando, diversamente, se esteja ante um evento não prescritivo ao qual o Direito atribua consequências jurídicas estar-se-á perante um fato jurídico” – *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁹⁰ Agustín GORDILLO: “[...] *que los actos son las decisiones, declaraciones o manifestaciones de voluntad o de juicio*” – *Tratado...*, t. I, *op. cit.*, p. III-16. Hely Lopes MEIRELLES, *Direito...*, *op. cit.*, p. 174. Sobre o ato jurídico administrativo, devemos consignar as impressões de Ricardo Marcondes MATINS: “O ato, sendo uma declaração, pressupõe uma situação comunicativa e, pois, um emissor, no exercício da função administrativa, e um receptor, o administrado. A mensagem endereçada pelo ato administrativo tem conteúdo deontico: introduz no sistema jurídico uma ou mais normas jurídicas. Trata-se de uma prescrição de conduta e, assim, de uma declaração modalizada, por meio da qual dado comportamento é qualificado como obrigatório, permitido ou proibido” – *O conceito...*, *op. cit.*, p. 86.

⁴⁹¹ *Ibidem*, p. III-17. *Ibidem, loc. cit.* Sobre o fato administrativo, verificamos idêntica visão em Ricardo Marcondes MATINS – *O conceito...*, *op. cit.*, p. 86.

jurídicos”, assumindo um atributo propriamente normativo⁴⁹². Ainda, com olhos em Miguel Seabra FAGUNDES, devemos consignar que o **ato administrativo** em caráter **material**, isto é, sob a óptica do conteúdo e da finalidade, exprime a situação na qual “[...] o Estado determina situações jurídicas individuais ou concorre para a sua formação”⁴⁹³.

Antes de nos encaminharmos para a conclusão, uma lembrança é necessária. Após aportarmos o conceito de ato administrativo com base na verificação de FOLLONI, alertamos para o fato de termos ocultado o vocábulo “vontade”. Essa opção é devida em razão dos alertas contidos na Dogmática Administrativista, que clama por uma desvinculação da sistemática do Direito Privado quando do estudo do Direito Público⁴⁹⁴. Nessa acuidade metodológica, MARTINS atenta para a questão de que o ato administrativo não necessariamente se reporta a uma manifestação de vontade⁴⁹⁵.

E isso, porque, nesse específico ato “[...] basta que haja uma declaração estatal geradora de efeitos jurídicos, [sendo] desnecessário que essa declaração decorra da vontade do agente” (esclarecemos nos colchetes)⁴⁹⁶. Ora, se estamos diante de uma instância de decisão que decorre do exercício da função administrativa e que se sujeita aos termos do Direito Público, é discutível qualquer remissão a um elemento subjetivo, tal como a vontade do agente público. Há que se considerar que o ato administrativo produzirá efeitos independentemente de um teor psicológico e particularizado, estando adstrito ao mandamento normativo⁴⁹⁷.

⁴⁹² *Ibidem*, loc. cit. Ricardo Marcondes MARTINS, Conceito..., op. cit., p. 73.

⁴⁹³ Miguel Seabra FAGUNDES, **O controle...**, op. cit., p. 40.

⁴⁹⁴ Ver nota 465.

⁴⁹⁵ Ricardo Marcondes MARTINS, Conceito..., op. cit., p. 88.

⁴⁹⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁴⁹⁷ Não devemos desconsiderar a importante contribuição de Odete MEDAUAR nessa temática: “O ato administrativo constitui, assim, um dos modos de expressão das decisões tomadas por órgãos e autoridades da Administração Pública, que produz efeitos jurídicos, em especial no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações, com observância da legalidade. Em muitos conceitos de ato administrativo aparece a locução ‘manifestação de vontade’ do Estado, pois o direito civil a utiliza para definir o ato e o negócio jurídico nas relações entre particulares. O uso desses termos poderia levar à ideia de vontade como fator subjetivo. Na verdade, as decisões administrativas não são tomadas sob um enfoque particularizado, para produzir efeitos, sobretudo entre partes; uma das características das decisões administrativas encontra-se na avaliação mais ampla dos interesses em confronto e no sentido de efeitos no todo, mesmo naquelas que, aparentemente, repercutem em âmbito restrito. Hoje se deve entender a ‘vontade’, que se exprime no ato administrativo, não como um fato psíquico, de caráter subjetivo, mas como um momento objetivo. É uma das consequências do princípio da impessoalidade que norteia as atividades da Administração brasileira (art. 37, caput, da CF)” – **Direito...**, op. cit., p. 134.

Nesse contexto, portanto, a elaboração de Marçal JUSTEN FILHO, acerca da definição do ato administrativo, parece-nos intelecção muito mais apropriada em termos de teoria do Direito Público. Decidindo pela expressão “manifestação de vontade funcional”, o teórico reconhece a distinção entre os âmbitos privado e público, cindindo-os, e consignando que o aperfeiçoamento do ato administrativo ocorre “[...] *por meio de uma vontade objetivamente vinculada à satisfação das necessidades coletivas, e não como processo psicológico de satisfação de um interesse individual*”⁴⁹⁸.

Ao vincular a manifestação da vontade à função administrativa propriamente dita, JUSTEN FILHO propõe um ancoramento em termos objetivos, informando três decorrências dessa concepção: (i) “*controle jurídico exacerbado sobre a formação da vontade estatal*”, apto a afastar condutas abusivas e arbitrárias; (ii) “*insuficiência da vontade psicológica para a existência e a validade do ato*”, no sentido de que a validade do ato se funda nos termos do Direito; e (iii) a “*necessidade e suficiência da compatibilidade objetiva entre a manifestação externa da vontade e a satisfação das necessidades coletivas*”, questão que remete ao fato de que a conduta exteriorizada no ato administrativo deve ser apta e adequada para alcançar o fim coletivo⁴⁹⁹. Por certo, a vontade manifestada pelo agente público além de se subordinar à limites e balizas procedimentais e normativas, deparar-se-á com maior e mais severo controle jurídico⁵⁰⁰.

Definir os domínios do ato jurídico e do fato jurídico, demarcando a forte distinção que carregam, é um exercício necessário e inevitável se quisermos compreender a atuação da Administração Pública, em seu desígnio funcional, eis que suas atividades não se encerram na produção de atos jurídicos, mas contemplam, de igual forma, a produção de fatos. Façamos menção à delimitação de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO:

Este *discrímen* precisa ser feito porque, [...] (a) atos administrativos podem ser anulados e revogados, dentro dos limites do Direito; fatos administrativos não são nem anuláveis, nem revogáveis; (b) atos administrativos gozam de presunção de legitimidade; fatos administrativos não; (c) o tema da vontade interessa nos atos administrativos denominados (ainda que a terminologia não seja boa) *discricionários*, isto é, naqueles em cuja prática a Administração

⁴⁹⁸ Marçal JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 383-384.

⁴⁹⁹ *Ibidem*, p. 385.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 387-388.

desfruta de certa margem de liberdade; nos fatos administrativos nem se poderia propô-lo.⁵⁰¹

Ou seja, a providência de distinguir o ato jurídico do fato jurídico e, mais à frente, o ato administrativo e do fato administrativo, reside justamente na identificação de que “[...] *somente os atos administrativos possuem existência, validade e eficácia jurídicas; somente eles possuem os chamados ‘atributos’, somente eles podem ser modificados ou extintos*”⁵⁰².

Desmembrando o estudo do ato administrativo em dois momentos de análise, um primeiro voltado à definição conceptual do ato administrativo e um segundo à distinção entre atos e fatos jurídicos, com anterior admissão da possibilidade de ocorrer uma sucessão de atos praticados por autoridade competente, compreendemos que a investigação do lançamento tributário se deve restringir ao **produto final** do nível procedimental: **o ato jurídico administrativo de lançamento**.

A definição do lançamento como ato jurídico administrativo é preponderante na Ciência do Direito Tributário, assim como verificamos em teóricos como Paulo de Barros CARVALHO, José Souto Maior BORGES, Alberto XAVIER, Eurico Marcos Diniz de SANTI e Estevão HORVATH⁵⁰³.

A justificativa para essa preponderância no entendimento dogmático se deve ao fato de que foi observada a prescindibilidade da base procedimental no âmbito do lançamento, que, quando muito, apenas antecederá e preparará a formação do ato, “[...] *não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos*”⁵⁰⁴ Mas não é só. Podemos atribuir a opção ao fato de que, no lançamento tributário, há traços que convergem para a natureza do ato jurídico administrativo, a exemplo da aplicação da norma jurídica e dos cinco elementos integrativos observados por CARVALHO, que constituiriam uma completude existencial – “a) *motivo ou pressuposto; b) agente competente; c) forma prescrita em lei; d) objeto ou conteúdo; e e) finalidade*”⁵⁰⁵ – embora se admita que “[...] *nem todo ato jurídico*

⁵⁰¹ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 382-383.

⁵⁰² Ricardo Marcondes MARTINS, **Conceito...**, *op. cit.*, p. 86.

⁵⁰³ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit., passim*. José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit., passim*. Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit., passim*. Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit., passim*. Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit., passim*.

⁵⁰⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 464.

⁵⁰⁵ *Ibidem*, p. 466.

*administrativo realiza a figura típica do lançamento tributário, porque outras estipulações estão alojadas no seu conceito*⁵⁰⁶.

Diante do cenário apresentado, bem percebemos que a essência do lançamento é o ato jurídico, mais precisamente, o ato administrativo. O que é certo é que não podemos escapar da característica de privatividade do ato administrativo de lançamento, um ato próprio da autoridade administrativa e que não abre possibilidade para a prática por particulares, assim como reconheceu HORVATH⁵⁰⁷. Entender diversamente resultaria na desnaturação da acepção, já que, pelas lentes dos administrativistas, um ato jurídico administrativo implica, necessariamente, a execução por parte da Administração Pública, razão pela qual, inclusive, tanto ressaltamos a manifestação de vontade em razão funcional⁵⁰⁸.

Com base em toda a investida teórica da presente seção, cujo propósito foi aquele de buscar noções fundamentais consolidadas em linguagem descritiva, exatamente para a compreensão do instituto, retardaremos a análise do significado dessa atribuição para o tópico 3.2, a fim de aprofundar o estudo com supedâneo na Teoria dos Atos Administrativos.

3.1.3.2.4 Lançamento como Norma

Na primeira parte do presente estudo, quando investigamos os excertos da teoria da norma (item 2.1) relatamos, no âmbito do exame das classes de normas jurídicas (item 2.1.4), que elas usualmente são divididas a partir de quatro formatações: (a) geral e abstrata; (b) geral e concreta; (c) individual e abstrata; e (d) individual e concreta. Dissemos que as normas gerais e abstratas necessitariam de um veículo linguístico introdutor – uma necessidade deôntica – já que o mero estabelecimento, diante do grau de generalidade e abstração, não ensejaria o surgimento do vínculo relacional, fazendo nascer a relação entre sujeitos de direito. Exemplificamos, na ocasião, com a remissão à regra-matriz de incidência tributária.

⁵⁰⁶ *Ibidem*, p. 467.

⁵⁰⁷ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 53.

⁵⁰⁸ *Ibidem*, p. 130.

E enunciamos, a par disso, que, apenas a norma individual e concreta poderia realizar, em completude, o fenômeno da incidência da norma jurídica, e isso mediante a verificação de critérios que foram estabelecidos na norma geral e abstrata. É aquela classe normativa, individual e concreta, que leva a efeito a introdução desta no sistema jurídico, reportando no antecedente o fato e no conseqüente os respectivos termos da relação jurídica, para alcançar as conseqüências jurídicas visadas.

Em vista dessas considerações, alertamos para o fato de que, no terreno das normas gerais e abstratas, individuais e concretas, haveria a necessidade de um veículo introdutor, isto é, um ato competencial introdutor da norma no sistema jurídico, caracterizado como norma geral e concreta. Em sua estrutura observaríamos, no antecedente, o relato de um acontecimento em determinado tempo e espaço, com a indicação da autoridade responsável pela expedição e, no conseqüente, a conduta autorizada de determinado ou determinados sujeitos⁵⁰⁹.

Já na segunda parte do presente estudo, especificamente em seção anterior, informamos a adoção de um conceito estrito de ato administrativo, com fundamento em José Souto Maior BORGES, Alberto XAVIER e André Parmo FOLLONI, revelando-o na condição de (i) um veículo introdutor de norma individual e concreta, e de (ii) uma norma propriamente introdutora⁵¹⁰.

Nesse momento, portanto, surge para nós uma desconfortável dúvida: o que quer significar a enunciação do lançamento tributário como veículo introdutor e norma introdutora? Vejamos que a resposta não poderia ser mais simples.

Dissemos, linhas atrás, que a investigação do instituto, no intento de estabelecer uma noção fundamental, seria firmada em consideração ao **produto final** do nível procedimental, reportando a nossa compreensão de que a natureza jurídica seria aquela de **ato jurídico administrativo**.

⁵⁰⁹ Sobre o ato competencial introdutor de norma, Paulo de Barros CARVALHO bem enuncia que, quando faz alusão ao seu conteúdo, está a se referir “[...] à conduta autorizada do sujeito competente da norma introdutora, isto é, à norma ou às normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e concretas ou individuais e abstratas, inseridas no ordenamento por força da juridicidade da regra introdutora” – **Direito tributário**: fundamentos..., *op. cit.*, p. 42.

⁵¹⁰ André Parmo FOLLONI: “Um ato administrativo introduz no sistema do Direito Positivo normas jurídicas concretas e individuais. Pode-se epistemologicamente distinguir i) o suporte físico (documento) que veicula o ato administrativo; ii) o fato jurídico que permite a edição do ato; iii) a norma introdutora, que em sua hipótese descreve aquele fato (portanto concreta) e, em seu conseqüente, impõe a pessoas indeterminadas (portanto geral) a observância da iv) norma jurídica concreta e individual introduzida. E o ato administrativo é o instrumento jurídico que documenta essa aplicação e criação do direito” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 69.

Contudo, não nos escapa a necessidade de investigar o plano normativo do lançamento, sobretudo diante de uma “[...] *polivalência de significados* [...]”⁵¹¹. Veremos que o instituto deve ser cindido em duas esferas próprias e distintas, a retratar, de um lado, o lançamento como o “[...] *ato ou procedimento de criação normativa, “[...] pelos quais é posta numa norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico*”, e, de outro, “[...] *a própria norma instituída por esse ato ou procedimento*”⁵¹².

Ao relatarmos o lançamento como um ato jurídico, pautado em um ambiente funcional, da Administração Pública, queremos trazer a noção primeira de uma norma geral e concreta, condizente com um ato competencial, pois é nessa esfera que ocorrerá uma enunciação⁵¹³. Estaríamos diante, nesse excerto, de uma norma veículo introdutor, cujo teor é de enunciação-enunciada, em que será informada a “receita” para a perfectibilização do ato-norma e demarcada a competência para tanto⁵¹⁴. Podemos retratar essa unidade normativa no exato sentido apurado por FOLLONI:

⁵¹¹ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 122.

⁵¹² José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 122-123.

⁵¹³ Relembremos a concepção de Paulo de Barros CARVALHO: “*Em sua estrutura completa de significação, a norma geral e concreta tem como suposto ou antecedente um acontecimento devidamente demarcado no espaço e no tempo, identificada a autoridade que a expediu. Muitas vezes vêm numeradas, como é o caso das leis, dos decretos, das portarias, ou referidas diretamente ao número do processo, do procedimento ou da atuação administrativa que lhe deu ensejo. A verdade é que a hipótese dessa norma alude a um fato efetivamente acontecido. Já o conseqüente revela o exercício de conduta autorizada a certo e determinado sujeito de direitos e que se pretende respeitada por todos os demais da comunidade. Nesse sentido é geral*” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 41.

⁵¹⁴ Paulo de Barros CARVALHO: “*Eis o conteúdo ou objeto do ato jurídico administrativo do lançamento tributário: introduzir no ordenamento positivo u’a norma individual e concreta que guarde subsunção à regra-matriz de incidência, isto é, a norma geral e abstrata instituidora do gravame. [...]Torna-se preciso [...] que um veículo introdutor (ato jurídico-administrativo do lançamento, no caso) faça a inserção da regra no sistema. Significa dizer: unidade normativa alguma entra no ordenamento sem outra norma que a conduza*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 470. André Parmo FOLLONI: “*A hipótese da norma introdutora documenta a realização do fato, o cumprimento (quando necessário) do procedimento prévio à edição do ato administrativo e a competência do agente em editá-lo. [...] Por sua vez, o conseqüente da norma introdutora impõe uma relação jurídica nos seguintes termos: reconhece o direito (ou dever, nos atos vinculados, mas o dever pressupõe o direito – só se pode ser logicamente obrigado a algo que é concomitantemente permitido) de edição do ato administrativo ao sujeito ativo (aquele cuja competência vem apontada na hipótese) e impõe a uma indeterminação de sujeitos o dever de observância do ato administrativo*” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 71. Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de SANTI, a enunciação enunciada “[...] *é o conjunto das marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação, [...] que ficam no produto: (i) o próprio nome lei, que indica a realização de determinado procedimento produtor de normas; (ii) a data da promulgação e da publicação; (iii) a referência à pessoa que sanciona e promulga a lei, e (iv) o local onde foi produzida a lei. Do plano da literalidade da enunciação enunciada construímos uma norma concreta e geral: concreta, porque indicativa do exercício de dada competência normativa realizada no plano do acontecimento; geral, porque determina a todos a obrigatoriedade de reconhecer o conteúdo veiculado pela lei como pertinente a priori ao sistema jurídico, como produto da conduta legítima da autoridade em exercer a permissão de criar norma*” – **Decadência...**, *op. cit.*, p. 66-67.

A norma concreta e geral introdutora, por sua vez, reconhece que, ocorrido determinado fato, o agente público detinha competência para editar o ato administrativo e o procedimento eventualmente necessário foi cumprido (hipótese), ao passo que concede ao agente o direito de editar o ato – nos vinculados, o dever – e impõe a sujeitos indeterminados o dever de observância do ato administrativo (conseqüente) (*sic*)⁵¹⁵.

Queremos demonstrar, ademais, que, em seu conteúdo, encontraremos a norma introduzida, individual e concreta, um enunciado-enunciado, condizente com o ato-norma administrativo, no qual contempla, em seu prescritor, “[...] *uma relação jurídica entre a Administração e o particular, condicionada pela ocorrência de uma hipótese-fática concreta, dirigida à realização das normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes no exercício da função [...]*”⁵¹⁶. É nessa específica unidade normativa que observaremos a imposição de direitos e deveres devidamente individualizados, em atenção à consolidação de um fato jurídico, recurso que apresentará a “[...] *estrutura lógica de um juízo hipotético, segundo a forma se F, então deve ser Rj*”⁵¹⁷.

Não por outro motivo Eurico Marcos Diniz de SANTI, quando do estudo do lançamento tributário, qualificou o instituto justamente a partir de duas denominações conceituais: o **ato-fato**, representando a leitura e realização daquela “receita” por parte da autoridade administrativa, e que ensejará a introdução da norma no sistema jurídico⁵¹⁸; e o **ato-norma**, característico da norma introduzida, produzida por aquele ato-fato⁵¹⁹. A expressão “ato administrativo”, nesse caso, seria reservada “[...] *para designar o gênero que envolve estas duas etapas*”⁵²⁰.

⁵¹⁵ *Ibidem*, p. 70.

⁵¹⁶ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, p. 75. Devemos mencionar, ainda, as palavras de Paulo de Barros CARVALHO, ao observar que o “[...] *ato jurídico administrativo de lançamento deve trazer alusão a um fato, equivale a dizer, a um enunciado protocolar, denotativo, referente a alteração do mundo econômico-social, devidamente individualizada no espaço e no tempo, com o verbo no pretérito. E mais: que satisfaça os padrões do antecedente de regra-matriz de incidência tributária. Tal descrição fática terá de coincidir, à justa, com aquela previsão hipotética, qualificada por critérios e abertura para cobrir infinitos enunciados factuais*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 470-471. Ainda em Eurico Marcos Diniz de SANTI observaremos que o enunciado enunciado, é o “[...] *próprio conteúdo normativo veiculado*”, atuando como fonte de cognição, a exemplo dos “[...] *documentos legais que funcionam como veiculadores oficiais da mensagem jurídica*” – **Decadência...**, *op. cit.*, p. 66-69.

⁵¹⁷ André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 72.

⁵¹⁸ Eurico Marcos Diniz de SANTI, p. 70.

⁵¹⁹ *Ibidem*, *loc. cit.* Paulo de Barros CARVALHO: “*No ato, consoante a proposta semântica com que iremos trabalhar, não encontraremos mais do que as duas peças do enlace implicacional das normas jurídicas individuais e concretas, antecedente e conseqüente, com seus elementos constitutivos*” – **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 293.

⁵²⁰ Eurico Marcos Diniz de SANTI, p. 70.

A proposta científico-metodológica de SANTI, anotemos, não passou despercebida por FOLLONI, que acatou essa interpretação quando do estudo da Teoria do Ato Administrativo. Com efeito, este teórico evidencia que os elementos do ato-norma “[...] *seriam apenas aqueles elementos próprios de uma norma jurídica em sua estrutura lógico-formal: hipótese e consequente*”, razão pela qual, na perspectiva da hipótese, encontraríamos (i) o motivo do ato, e, no consequente, (ii) o conteúdo⁵²¹.

Percebemos, como alertará CARVALHO, que haverão de ser descobertas esferas normativas que mencionam o instituto, que aportam um regime procedimental próprio para a produção do lançamento tributário, e contemplam o ato jurídico administrativo como uma das relevantes funções “[...] *para que o Estado-Administração realize a missão constitucional que lhe foi atribuída*”⁵²².

A importância de perceber e explorar o plano normativo do lançamento tributário reside, justamente, na assimilação de que as normas introduzidas “[...] *são a própria substância da norma introdutora*”, de modo que, sem o núcleo de significação, o “[...] *veículo introdutor fica oco, vazio, perdendo o sentido de sua existência*”⁵²³.

Com efeito, podemos sintetizar as linhas anteriores na seguinte concepção: o lançamento tributário, considerado no domínio normativo, a partir da incidência e aplicação de norma de competência, representará a norma geral e concreta, cujo conteúdo é a norma individual e concreta, formulada nos exatos limites da norma geral e abstrata, que ora reconhecemos como regra-matriz de incidência tributária.

Por fim, devemos atentar para o fato de que o fundamento de validade, tanto do ato-fato quanto do ato-norma, residirá, justamente, no sistema jurídico⁵²⁴. Essa retentiva será essencial tanto para a compreensão da revisibilidade do lançamento, em seção próxima (3.2), quanto para o conteúdo do capítulo 5.

⁵²¹ André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 69.

⁵²² Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 297.

⁵²³ *Ibidem*, p. 42.

⁵²⁴ André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 59.

3.2 O ATO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

3.2.1 Lançamento e a Teoria dos Atos Administrativos

3.2.1.1 Considerações Introdutórias

Após percorrermos as perspectivas do procedimento, do ato e da norma, seguindo a orientação de determinar as noções fundamentais do instituto, muito em decorrência da confusão conceptual que promoveu o legislador, ao projetar os traços do lançamento tributário no âmbito do Código Tributário Nacional (item 3.1.1), pudemos evidenciar que a definição lógico-jurídica mais adequada para o tratamento do tema é, justamente, o seu fechamento na acepção de ato jurídico administrativo, o produto final do domínio procedimental⁵²⁵. Caminhamos, nessa decisão, ao lado de Paulo de Barros CARVALHO, para quem “[...] *a visualização jurídica do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa [...]*”⁵²⁶.

A riqueza mencionada pelo professor reside, justamente, na possibilidade de aprofundar raízes investigativas com base na Teoria dos Atos Administrativos, uma via dogmática tradicional e, portanto, de proveitosa sedimentação no escopo do Direito Administrativo, cuja elaboração e desenvolvimento transcende o âmbito interno, orgânico, da Administração Pública⁵²⁷.

Em termos precisos, é por meio dos subsídios da teoria de Direito Público que iremos compreender, como bem examinamos em BANDEIRA DE MELLO, questões de anulabilidade e revogação, de legitimidade e dos termos de discricionariedade do

⁵²⁵ O lançamento considerado a partir do produto final do procedimento – o ato jurídico administrativo – é assim selecionado por Estevão HORVATH – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 52.

⁵²⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 463.

⁵²⁷ *Ibidem*, *loc. cit.* Juan Carlos CASSAGNE: “*La teoría del acto administrativo demuestra que su elaboración y desarrollo ha tenido en cuenta no sólo el interés público que el Estado persigue al extender los efectos de su accionar al ámbito externo sino también y en una medida importante, las garantías debidas al administrado que surgen del sometimiento de la Administración Pública a determinados principios y reglas jurídicas que, en tanto justas y razonables, poseen legitimidad*” – **Derecho Administrativo**, t. II, p. 46.

agente público, tão singulares na especialidade dos atos administrativos⁵²⁸. Não somente, é nesta esfera que iremos assimilar também os elementos específicos que compõem internamente o ato administrativo, tais como (i) o motivo ou pressuposto, (ii) o agente competente, (iii) a forma prescrita em lei, (iv) o conteúdo, e (v) a finalidade⁵²⁹.

Ou seja, falamos em usufruir de um campo que nos possibilitará estipular fronteiras de averiguação e de controle dos atos que são praticados pela Administração Pública, especialmente em termos de imposição tributária e da correspondente relação jurídica. Até porque, como já mencionamos, o Direito Tributário é ramo autônomo apenas em perspectiva didática e, por isso, recolhe consideráveis contribuições das esferas administrativa e constitucional, especialmente quando se projetam ao plano externo⁵³⁰. Cuidemos, portanto, de explorar.

Nesse rumo temático, CARVALHO não demorou a elaborar uma definição lógico-jurídica, propondo considerar o lançamento tributário em um sentido que acolhe, precipuamente, a caracterização do ato-norma. Estipulou, pois, que o lançamento, na condição de ato administrativo – e, portanto, jurídico – seria representado pelas categorias dos atos **simples**, **constitutivos** e **vinculados**, voltados à inserção de uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico tributário. Por assim ser, seu antecedente transportaria o fato jurídico tributário, informando os critérios material, espacial e temporal, enquanto seu conseqüente designaria os traços próprios da obrigação tributária, demarcando os sujeitos ativo e passivo, e a quantificação da prestação, mediante aferimento da base de cálculo e alíquota⁵³¹.

Em contrapartida, Estevão HORVATH, não obstante tenha encontrado inspiração em CARVALHO, destoou em relação à determinação das categorias de

⁵²⁸ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 382-384.

⁵²⁹ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 466.

⁵³⁰ Juan Carlos CASSAGNE, **Derecho...**, *op. cit.*, p. 46.

⁵³¹ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 464 e 467. Paulo de Barros CARVALHO: “O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do Direito Positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que, por sua vez, tem também seu conteúdo, consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial” – *Idem*, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 302.

atos consubstanciados no instituto e ao termo eficaz. Por conceber que o crédito existe desde o nascimento da obrigação tributária, de modo que ao lançamento seria resguardada a finalidade de “[...] *acrescentar algo àquele que não havia quando da ocorrência do fato jurídico tributário*”, e por entender que haveria a figura do lançamento por “homologação expressa”, propôs a definição do instituto em atos **simples, modificativos** ou **extintivos e vinculados**, reforçando a finalidade precípua de declarar o fato jurídico tributário, identificar o sujeito passivo da obrigação, em determinado tempo e espaço, estipular o conteúdo da prestação mediante determinação da base de cálculo e da alíquota, para, ao final, formalizar o crédito tributário e informar os termos da exigibilidade⁵³².

Retendo atenção às orientações, entendemos que a melhor definição do ato jurídico administrativo de lançamento é aquela que o encara como adstrito às categorias dos **simples, constitutivos** e **vinculados**. A justificativa para tal opção será detalhada nas subseções próximas (3.2.1.2 e 3.2.1.3).

Com efeito, se vimos considerando o lançamento como ato jurídico administrativo, é porque, diante das definições da Ciência do Direito, especialmente no domínio da teoria do Direito Público constituída pelos administrativistas, verificamos aproximação e adequação dos elementos do instituto com a especialidade, dos quais rememoramos: (i) manifestação de vontade funcional da Administração Pública ou por quem lhe faça as vezes; (ii) submetido ao regime jurídico administrativo; (iii) interfere na esfera jurídica de um sujeito individualizado, mediante a imposição de direitos e deveres; (iv) veicula uma norma individual e concreta.

Exemplo disso reside, justamente, na atividade da Administração Pública em função precipuamente tributária, que se perfectibiliza a partir de um ou numerosos atos, voltados para: (i) identificar os sujeitos da obrigação, (ii) estipular o conteúdo da prestação, (iii) aferir os critérios da base de cálculo e da alíquota, (iv) formalizar o crédito tributário e informar os termos de exigibilidade, além de (v) identificar e apurar elementos próprios da materialização do fato jurídico tributário. E tudo isso, bem alertamos, com supedâneo na norma geral e abstrata, que identificamos na condição

⁵³² Estevão HORVATH: “Somente num ponto ousamos dissentir da definição do ilustre professor [...], pois que a entendemos aplicável de modo integral, somente àqueles tipos de lançamento que se enquadrem na forma de ato administrativo modificativo. Isto porque, quando nos deparamos com o chamado ‘lançamento por homologação’, o ato a ser eventualmente praticado – quando se tratar de homologação expressa – terá caráter de ato extintivo” – **Lançamento...**, op. cit., p. 56.

de regra-matriz de incidência tributária, instância essencial para direcionamento do veículo introdutor (ato-fato) e da norma introduzida (ato-norma).

Não somente, identificamos a necessidade de tomar emprestadas as acepções próprias da Teoria dos Atos Administrativos, sobretudo no que diz respeito às esferas de classificação, atributos e pressupostos, com suporte em Miguel Seabra FAGUNDES, Oswaldo Aranha BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, Hely Lopes MEIRELLES, Marçal JUSTEN FILHO, Odete MEDAUAR, Ricardo Marcondes MARTINS e André Parmo FOLLONI⁵³³.

Assim, a metodologia a ser empregada nas próximas linhas é aquela de desmembrar a análise em subseções específicas, para possibilitar o tratamento adequado que o tema solicita. Após expormos uma retentiva preliminar quanto ao emprego dos termos “constitutivo”, “modificativo” e “extintivo”, nas definições lógico-jurídicas propostas por CARVALHO e HOVARTE, passaremos a esclarecer e expor os domínios relativos (a) à formação do conteúdo, (b) aos limites impostos à competência, e (c) aos efeitos; bem como (a) aos atributos de presunção de legitimidade, imperatividade, executoriedade e tipicidade, (b) e aos pressupostos de motivo e finalidade, condizentes com a esfera de atributos e de pressupostos de regularidade dos atos administrativos.

3.2.1.2 Retentiva Preliminar: a Teorização de Ruy Cirne Lima

A par do que enunciamos anteriormente, e antes de discorrermos sobre as definições lógico-jurídicas com a lente na teoria que classifica e estabelece os atributos e pressupostos dos atos administrativos, temos por inarredável uma retentiva inicial, cujo tratamento, de nossa parte, poderá evitar confusões teóricas por parte daqueles que se aventuram no universo científico do Direito Tributário.

⁵³³ Miguel Seabra FAGUNDES – **O controle...**, *op. cit., passim*. Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO, **Princípios de direito administrativo**, *passim*. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit., passim*. Hely Lopes MEIRELLES, **Direito administrativo...**, *op. cit., passim*. Marçal JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit., passim*. Odete MEDAUAR, **Direito administrativo moderno**, *passim*. Ricardo Martins MARCONDES, **Classificação dos atos administrativos**, *in* Romeu Felipe Bacellar Filho, Ricardo Marcondes MARTINS, **Tratado de direito administrativo**: ato administrativo e procedimento administrativo, *passim*. André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit., passim*.

Quando aportamos as definições lógico-jurídicas de lançamento tributário, pautados nas lições de CARVALHO e HORVATH, vimos que são empregados os termos “**constitutivo**”, “**modificativo**” e “**extintivo**” como designações de categorias dos atos jurídicos administrativos⁵³⁴. Referidas opções, bem devemos perceber, encontram guarida na elaboração de Ruy CIRNE LIMA, especificamente na obra denominada “*Princípios de direito administrativo*”⁵³⁵.

Olhos postos na formulação de CIRNE LIMA, verificaremos que a concepção conceptual adotada para a definição da expressão “atos administrativos” é aquela segundo a qual são “[...] *atos jurídicos praticados segundo o Direito Administrativo, pelas pessoas administrativas*”⁵³⁶. A definição, assim como reconhece o teórico, encontra base tradicional, a exemplo da formulação de Paulino José Soares de SOUZA, conhecido como Visconde do URUGUAI⁵³⁷.

Com efeito, CIRNE LIMA, debruçando-se sobre o Direito Administrativo, foi o responsável por elaborar a classificação dos atos administrativos segundo os critérios de: (i) fim imediato, (ii) composição intrínseca, (iii) poder que encerram, (iii.i) poder reconhecido ao agente, (iii.ii) poder reconhecido ao ato, e (iv) eficácia⁵³⁸.

Naquele primeiro critério, o fim imediato, observamos que CIRNE LIMA propôs a sua composição a partir de cinco grupos: (i) alienativos, (ii) assecuratórios, (iii) constitutivos, (iv) extintivos e (v) modificativos⁵³⁹.

⁵³⁴ Assim concluímos ao observar a teorização do fato jurídico, especificamente em termos de efeitos que pretendem produzir, e do “direito formativo”, uma instância verificada por Almiro do COUTO E SILVA tanto no Direito Privado quanto no Direito Público. A conferir: Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato administrativo**: plano de existência..., *op. cit.*, p. 146. “Do mesmo modo como os direitos formativos, no Direito Privado, os direitos formativos, no Direito Público, podem ser geradores, modificativos ou extintivos, conforme o resultado que o seu exercício produz, criando, modificando ou extinguindo relação jurídica ou constituindo para o Estado dever de criar, modificar ou extinguir relação jurídica” – Almiro do COUTO E SILVA, Atos jurídicos de direito administrativo praticados por particulares e direitos formativos, *in* Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 27, n. 57, p. 85.

⁵³⁵ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 468. Estevão HORVATH expressamente assente com a opção de CARVALHO: “Paulo de Barros CARVALHO, valeu-se, tal como nós, precipuamente, da classificação dos atos administrativos levada a efeito por Ruy Cirne Lima” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 55.

⁵³⁶ Ruy Cirne LIMA, **Princípios do direito administrativo**, p. 85.

⁵³⁷ “Ou os atos e objetos são da competência administrativa ou não. Ou os atos administrativos ferem um interesse ou um direito” (*SÍC*) – Paulino José Soares de SOUZA, Visconde do URUGUAI, **Ensaio sobre o direito administrativo**, p. 93-94.

⁵³⁸ Ruy Cirne LIMA, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 86-87.

⁵³⁹ *Ibidem*, p. 87. Há que se mencionar que LIMA não especifica o exato sentido em que emprega a expressão “fim imediato”, estabelecendo conexão, apenas, com o reconhecimento em lei. Poder-se-ia dizer que se trata de um domínio eficaz, mas, como bem percebemos, o teórico estabelece uma classificação própria para a eficácia dos atos administrativos.

Os três últimos vocábulos, sobre os quais se debruçam os teóricos do Direito Tributário, assumem cada qual um sentido próprio e que, em uma primeira leitura, não se acomodam no específico campo tributário sem que um exercício de analogia seja feito. Primeiro, os atos administrativos **constitutivos** retratam a categoria que cria direitos, que incorpora “[...] *ao patrimônio do particular direitos originariamente só concebíveis como pertencentes à administração pública*” (sic), como é o caso da concessão de serviço público ou constituição de um direito para o uso do domínio público⁵⁴⁰. Segundo, os atos administrativos **modificativos** retratariam a esfera de “[...] *alteração em direitos ou obrigações pré-existentes, sem, entretanto, inová-los ou suprimi-los*”, ao que se menciona as ordens e proibições advindas da Administração Pública⁵⁴¹. Por fim, os atos administrativos **extintivos** refletiriam o domínio que põe “[...] *térmo a direitos existentes*” (sic), a exemplo, citará CIRNE LIMA, da desapropriação⁵⁴².

CARVALHO, ciente da demarcação teórica de CIRNELIMA, ao enunciar os atos administrativos como **constitutivos**, determina-os a partir da “[...] *premissa da criação de relações jurídicas novas, vale dizer, vínculos até então inexistentes e que passam, agora a ligar pessoas, mediante o aparecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos*” (sic)⁵⁴³. Essa explicação, transcrita pelo teórico do Direito Tributário, parece-nos convergir justamente com a teoria constitutivista, elaborada no seio da determinação da natureza jurídica da eficácia do lançamento tributário.

Na sequência, ao descrever os atos administrativos **modificativos**, observa-os a partir da ocorrência de “[...] *substituição àquele ato de linguagem emitido com deficiência pelo sujeito passivo, no exercício de competência legal*”, ou seja, produzindo alterações no ato sem que direitos ou obrigações existentes, ou pré-existentes, sejam inovadas ou suprimidas⁵⁴⁴. HORVATH, adepto da teoria declaratória no âmbito da natureza da eficácia do lançamento, irá atribuir o escopo modificativo às modalidades de lançamento “de ofício” e “por declaração”, em que a Administração Pública poderá acrescer “[...] *algo à obrigação tributária que já havia nascido com a ocorrência do fato imponível*”⁵⁴⁵.

⁵⁴⁰ *Ibidem, loc. cit.*

⁵⁴¹ *Ibidem, loc. cit.*

⁵⁴² *Ibidem, loc. cit.*

⁵⁴³ *Ibidem, loc. cit.*

⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 468-469. Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 56.

⁵⁴⁵ *Ibidem, loc. cit.*

Por fim, HORVATH, ao caracterizar os atos administrativos **extintivos**, informará um domínio que perpetra o encerramento de um direito existente, a exemplo do que poderia ser verificado do “[...] *confirmatório do pagamento realizado pelo obrigado, no cumprimento de um dever legal*”⁵⁴⁶.

Em atenção aos aportes realizados por CARVALHO e HORVATH, cuja base teórica reside em CIRNE LIMA, como não deixam de mencionar, cuidemos de explicar nossa inquietação, justificando a retentiva preliminar proposta.

Ao classificar os atos administrativos a partir do fim imediato, CIRNE LIMA menciona, expressamente, que “[...] *tantos hão de ser necessariamente os tipos do ato administrativo quantos os fins imediatos, reconhecidos pela lei ao ato jurídico*” (*sic*)⁵⁴⁷.

Ocorre, contudo, que, em uma análise detida das lições de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, observaremos que a específica elaboração de CIRNE LIMA converge para o significado da **finalidade**, um pressuposto teleológico do ato administrativo⁵⁴⁸. Para que não permaneçam dúvidas, vejamos que o vocábulo “finalidade”, nas lições de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, quer retratar “[...] *o resultado previsto legalmente, como o correspondente à tipologia do ato administrativo, consistindo no alcance dos objetivos por ele comportados [...] é o objetivo inerente à categoria do ato*”⁵⁴⁹.

Suspeitamos, a partir dessa verificação, que incorreu, a melhor doutrina do Direito Tributário, em verdadeiro conflito, ao adotar os vocábulos “constitutivo”, “modificativo” e “extintivo”, com base na teoria de CIRNE LIMA. Primeiro, porque o critério de classificação adotado pelo administrativista converge, como já dissemos, para a noção do pressuposto teleológico dos atos administrativos; e segundo, porque, no exercício de acomodação de sentidos, inclusive mediante o uso de analogia, parece-nos que CARVALHO, embora cite CIRNE LIMA, quer retratar, em verdade, o domínio eficaz da natureza do lançamento tributário.

Como veremos em subseções seguintes (itens 3.2.1.3 e 3.2.1.4), há uma marcante diferença entre as categorias classificatórias, os atributos, os elementos e os pressupostos dos atos administrativos. Desta feita, destoamos tanto de

⁵⁴⁶ *Ibidem*, p. 57.

⁵⁴⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁵⁴⁸ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo e direito dos administrados**, *passim*.

⁵⁴⁹ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 78.

CARVALHO, quanto de HORVATH, em relação à adoção e transposição da construção de CIRNE LIMA para o âmbito da definição do lançamento tributário. A justificativa para tanto, reitera-se, é que a proposta do administrativista, ao nosso ver, não subsiste e não se assemelha à classificação comum categórica dos atos administrativos.

Mas não é só. Há que se ter em consideração que, no âmbito da Teoria dos Atos Administrativos, especialmente no que diz respeito à classificação segundo o plano eficaz, a divisão crua entre constitutivos, modificativos e extintivos é elaboração que não se verifica com habitualidade na literatura especializada. Ao compulsarmos as obras de Oswaldo Aranha BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, MEIRELLES, JUSTEN FILHO, MEDAUAR, MARTINS e FOLLONI, exemplificativamente, observamos que o arranjo elaborado por CIRNE LIMA, admitido por CARVALHO e HORVATH, não se encontra replicado⁵⁵⁰. Para não recairmos em injustiças, Hely Lopes MEIRELLES mencionará aquelas espécies de atos – constitutivos, modificativos ou abdicativos de direitos ou situações, extintivos, declaratórios e alienativos – observados por CIRNE LIMA, colocando-os, porém, em uma esfera classificatória quanto ao conteúdo do ato administrativo⁵⁵¹.

Com isso em vista, queremos atentar para o fato de que, talvez, a visão elaborada por CIRNE LIMA se apresente longínqua das linhas mais recentes do Direito Administrativo, o que ensejaria uma detida revisitação das bases ou justificativas fundamentais adotadas no estudo da definição do lançamento tributário.

Veja-se que prevalecem, no específico campo administrativo, os planos **constitutivo** e **declaratório** como informadores da classificação dos atos administrativos segundo os **efeitos**. Os primeiros reportam-se à condição de fazer “[...] *nascer uma situação jurídica, seja produzindo-a originariamente, seja extinguindo ou modificando situação anterior*”, enquanto os segundos à condição de afirmar “[...]”

⁵⁵⁰ Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO, **Princípios de direito administrativo**, *passim*. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, *passim*. Hely Lopes MEIRELES, **Direito administrativo...**, *op. cit.*, *passim*. Marçal JUSTEN FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, *passim*. Odete MEDAUAR, **Direito administrativo moderno**, *passim*. Ricardo Martins MARCONDES, **Classificação...**, *op. cit.*, *passim*. André Parmo FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.*, *passim*.

⁵⁵¹ Celso Antônio Bandeira de MELLO: “Além das *classificações* precedentes, *outras* podem ser apresentadas, consoante os diversos critérios pelos quais os atos administrativos são selecionados, para fins de estudo, como veremos a seguir. 3.5.2 *Ato constitutivo, extintivo, declaratório, alienativo, modificativo ou abdicativo* - Quanto ao conteúdo, o ato administrativo pode ser *constitutivo, extintivo, declaratório, alienativo, modificativo* ou *abdicativo* de direitos ou de situações” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 197.

a *preexistência de uma situação de fato ou de direito*⁵⁵² Ou seja, poderíamos afirmar que a esfera constitutiva englobaria, ao mesmo tempo, os efeitos de **constituição em sentido estrito**, de **modificação** e de **extinção**; conquanto o mesmo não se poderia afirmar em relação à declaração.

Veja-se que, se formos por esse caminho interpretativo, adotando estritamente a elaboração administrativista, a construção de HORVATH necessariamente encontrará uma instância de incoerência, eis que rechaça a via constitutivista, que engloba a modificação e a extinção, para assumir uma posição declarativista. Por sua vez, verificaríamos em CARVALHO uma esfera inconclusiva, eis que nada assume em relação aos efeitos extintivos.

Quer dizer, se está a admitir que o ato administrativo de lançamento pode comportar efeitos modificativos ou extintivos, estar-se-á admitindo uma instância prévia de constituição, diretamente associada. E se se admite uma eficácia constitutiva, está também a englobar, ainda que indiretamente, uma via de modificação e de extinção.

Eis a razão, portanto, para enunciarmos que a definição do ato jurídico administrativo de lançamento é aquela que o encara como adstrito às categorias dos **simples, constitutivos e vinculados**. Trata-se de opção que converge com a Teoria dos Atos Administrativos, especialmente em termos classificatórios, conforme se verá em subseção próxima (item 3.2.1.3). Iremos entender o ato administrativo do lançamento tributário, no aspecto de efeito constitutivo, com aproximação com aquilo que se define na doutrina do Direito Administrativo, assim como transcrevemos em página anterior.

Como propomos, neste momento, uma análise fechada na Teoria dos Atos Administrativos, como melhor ordem metodológica, façamos um adendo. Embora não desconheçamos as elaborações relativas à natureza eficaz declarativa, constitutiva, ou dualista, e os dissensos que comportam, o aprofundamento dessa específica questão não integrará o escopo do presente estudo, considerando a amplitude temática que acaba extravasando o recorte metodológico da presente pesquisa⁵⁵³.

⁵⁵² *Ibidem*, p. 433.

⁵⁵³ Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 298. Mesma concepção sobre dependência do referencial encontraremos em Estevão HOVARTH – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 78. José Souto Maior BORGES reconhece a perspectiva constitutiva, conforme: **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 448-450. Demarquemos que, ao nosso ver, a concepção de Marçal JUSTEN FILHO é a

A razão maior de nos furtarmos à análise detida dessa instância encontra fundamento, também, no que restou assentado pelas mãos de CARVALHO, especialmente ao verificar que estamos diante de uma definição que é inteiramente dependente “[...] *do sistema de referência, do modelo com que o cientista opera as categorias do direito*”⁵⁵⁴.

Vejamos, com supedâneo nas considerações de Valterlei Aparecido da COSTA, que (i) se o lançamento tributário é interpretado como se ato administrativo fosse, excluindo o domínio procedimental e, principalmente, normativo, assim como fez HORVATH, melhor afeita estará a definição à teoria declarativista, já que a esfera que reporta é exclusivamente aquela de aplicação do direito; porquanto, (ii) se o lançamento é interpretado como norma jurídica, assim como consideramos anteriormente (item 3.1.3.1.3), observaremos que a definição se aproximará da teoria constitutivista⁵⁵⁵.

Se antes de apurar a eficácia devemos dedicar atenção ao que efetivamente é o lançamento tributário, e em sendo este “o que é” o objeto de investigação proposto neste capítulo, entendemos que o melhor curso será aquele de nos atermos à pretensão investigativa inicialmente apresentada.

Com essa retentiva preliminar, intentamos realçar a origem da elaboração adotada por CARVALHO e HORVATH, quando da definição do lançamento tributário, expondo nossa inquietação diante da base teórica adotada. A partir disso, portanto,

que melhor se coloca em termos de resolver a dicotomia enunciada na dogmática jurídica, donde poderemos verificar, sobretudo, a “dependência referencial” que citam CARVALHO e HORVATH: “*Muitos atos podem ser declaratórios quanto a alguns efeitos e constitutivos quanto a outros. O exemplo típico é o lançamento, que é declaratório quanto à ocorrência do fato impositivo e constitutivo quanto à existência do crédito tributário. Mais ainda, todo ato constitutivo tem uma forte carga declarativa. É que a constituição se funda na verificação da ocorrência de certos eventos. Portanto, ao constituir direitos, a Administração Pública também declara a ocorrência de fatos*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 417. Às teorias da eficácia constitutiva e declarativa do lançamento, Alberto XAVIER, em revisão teórica, expôs numerosas críticas para, ao final, estabelecer uma visão própria: a eficácia constitutiva imediata do fato tributário – **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 290-306.

⁵⁵⁴ **Direito tributário:** fundamentos..., *op. cit.*, p. 298.

⁵⁵⁵ Valterlei Aparecido da COSTA: “*Assim, a vetusta questão de saber se o lançamento tributário possui caráter constitutivo ou declaratório, deve ser respondida tendo em conta que é ele uma norma jurídica o quê, por si só, garante-lhe a condição de não ser meramente uma declaração. Antes de norma jurídica, não há conduta devida. De toda sorte, por não olvidamos que, sendo norma jurídica, o lançamento tributário apresenta aquela estrutura bimembre, e que, na sua hipótese, encontra-se a descrição de um fato concreto, o qual se tem por realizado, até podemos compreender o porquê de tanto apego ao aspecto declaratório. Entretanto, isso não altera o ponto fulcral do tema, pois a conduta devida, a obrigação de levar dinheiro ao Estado, é por ele, o lançamento tributário, constituída*” – **Ensaio para uma teoria trilogica do tributo:** um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento, p. 197.

fechamos o sentido em que utilizamos o vocábulo “constitutivo” quando definimos o lançamento. Cuidemos de, nas próximas subseções, explorar os campos da teoria administrativista.

3.2.1.3 Excertos Teóricos Classificatórios

Ao tratarmos das classes de normas jurídicas (item 2.1.4), inclinamo-nos a discorrer, ainda que brevemente, sobre o ato lógico de classificar, descrevendo-o a partir de uma série de ações: (a) a observação e seleção de objetos compreendidos em mesmo sistema, (b) a delimitação de critérios e suas semelhanças e diferenças (conotação), e (c) criação de conjuntos, com a conseqüente (d) nomeação⁵⁵⁶.

Relatamos, ainda, que essa atividade lógico-linguística, por condizer com um juízo de conveniência do sujeito cognoscente, poderia mover-se pelo vetor de utilidade, do útil ou não útil, ou pelas implicações de verdade ou falsidade.

Pois bem, com vistas a simplificar e identificar diferentes regimes jurídicos na especialidade da Teoria dos Atos Administrativos, selecionaremos excertos classificatórios, com o fito de estabelecer “o que é”, em termos de substância, o lançamento tributário.

Desse modo, diante da definição que adotamos para o instituto – ato jurídico administrativo adstrito às categorias dos simples, constitutivos e vinculados – procederemos à análise quanto: (a) ao grau de liberdade da Administração Pública, (b) à formação de conteúdo; e (c) à eficácia.

Iniciemos, pois, pela sistematização quanto ao grau de liberdade da Administração Pública, também denominado por MARTINS como “*limites impostos à competência*”⁵⁵⁷.

É consabido que, no recinto da função administrativa, não de ser levados a efeito atos que decorrem do exercício de uma competência **vinculada** ou **discricionária**⁵⁵⁸. Nesse sentido, se tomarmos o caminho da concepção legalista,

⁵⁵⁶ Ver notas 235 a 237, p. 88-89.

⁵⁵⁷ Ricardo Marcondes MARTINS, *Classificação...*, *op. cit.*, p. 141. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 432.

⁵⁵⁸ Devemos nos ater que não são os atos que se revestem de discricionariedade ou vinculação, mas sim a competência, conforme chamam atenção Celso Antônio Bandeira de MELLO e Ricardo Marcondes MARTINS, respectivamente – **Curso...**, *op. cit.*, p. 432; *Classificação...*, *op. cit.*, p. 140.

entenderemos que somente haverá discricionariedade se um instrumento normativo – a lei – conferir possibilidade de escolha ao agente público. Agora, se adotarmos os rumos da concepção neoconstitucionalista, a discricionariedade estará afeiçoada aos termos do ordenamento jurídico, sua fonte exclusiva, de modo que será “[...] a ponderação ao caso concreto que indicará se há ou não duas ou mais soluções admitidas pelo Direito”; ponderação que, observemos, sujeita-se à interferência legislativa, que poderá estabelecer, abstratamente, “[...] razões *prima facie* que reduzam a possibilidade de o resultado da ponderação no plano concreto admitir duas ou mais soluções [...]” (sic)⁵⁵⁹.

No caso do lançamento tributário, percebemos que não há espaço para a adoção daquela segunda concepção, sendo que a regra, necessariamente, será a via legalista. E isso, porque, o ato jurídico administrativo próprio do Direito Tributário sequer encontra abertura para a adoção de uma instância, em maior ou menor grau, de subjetividade do agente vinculado à Administração Pública, especialmente quando nos remetemos aos termos de conveniência e oportunidade.

É mandamental, no domínio da imposição tributária, a observância do que está prescrito no texto normativo, assim como não deixa maiores dúvidas a própria disposição do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁵⁶⁰. Esta é a razão pela qual encontramos inarredável convergência na Dogmática Tributária acerca da vinculação, sendo, inclusive, que a sua inobservância é uma das questões que podem ensejar a revisibilidade do ato⁵⁶¹.

Visto isso, passamos à averiguação da formação do conteúdo ou, como denomina BANDEIRA DE MELLO, da composição da vontade produtora do ato, cuja

⁵⁵⁹ *Ibidem*, p. 140.

⁵⁶⁰ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 469-470.

⁵⁶¹ *Ibidem*, *loc. cit.* Estevão HOVARTE – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 13. Américo LACOMBE: “A atividade praticada pela administração, ao efetuar o lançamento, é plenamente vinculada. Foi o que foi dito, em outra linguagem, nos incisos anteriores. E é o que diz expressamente o artigo 142 do Código Tributário Nacional” – **Obrigações...**, *op. cit.*, p. 95-96. Roque Antônio CARRAZZA: “[...] o ato administrativo vinculado é aquele que a Administração Pública – aí compreendida a Administração Fazendária – é obrigada a expedir exatamente do modo preestabelecido pela lei, sempre que se verifica a situação nela descrita. Nenhum critério de conveniência e oportunidade norteia, no caso, o agir da autoridade competente [...] que, portanto, não tem autonomia de escolhas; simplesmente (i) verifica se estão presentes os pressupostos legais; e, em caso afirmativo, (ii) cumpre e faz cumprir, sem subjetivismos, a voluntas legis. Em matéria tributária, a questão ganha tomo, já que, como preceitua o parágrafo único, do art. 142 do Código Tributário Nacional [...]” – **Reflexões...**, *op. cit.*, p. 283.

análise, neste trabalho, se pautará a partir do número de órgãos administrativos necessários para a constituição da substância do ato administrativo⁵⁶².

Com isso em mente, portanto, diremos que um ato é **simples** quando a sua elaboração advém da “[...] *declaração jurídica de um único órgão*”⁵⁶³. Essa formatação poderá, ainda, ser subdividida entre os **atos singulares**, quando a vontade funcional se origina de um único agente público, e os **atos colegiais**, relativos ao “[...] *concurso de várias vontades unificadas de um mesmo órgão no exercício de uma mesma função jurídica e cujo resultado final substancia-se na declaração do órgão colegial*”, a exemplo das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no âmbito federal, e dos Conselhos de Contribuintes nas esferas estaduais, municipais e distrital⁵⁶⁴. Por outro lado, como se poderia suspeitar, um ato será **complexo** quando ocorre a manifestação de vontade funcional de dois ou mais órgãos da Administração Pública, de modo que em nada se assemelha ao ato composto, que corresponde a dois atos, um principal e outro acessório, e ao procedimento, que condiz com uma série de atos vinculados causalmente e teleologicamente⁵⁶⁵.

Com base nessas exposições, percebemos que o lançamento se coaduna com a noção de ato administrativo simples e singular, eis que a sua elaboração envolve um único e exclusivo órgão. Esse é outro ponto sobre o qual converge a Dogmática do Direito Tributário quando atenta para o lançamento tributário⁵⁶⁶.

Por fim, adentramos na sistematização dos efeitos dos atos administrativos que, como corrente na literatura especializada de Direito Administrativo, cinde-se entre atos **constitutivos** e atos **declaratórios**. Enquanto estes enunciam a “[...] *preexistência de uma situação de fato ou de direito*”, aqueles traduzem o “fazer” surgir uma situação jurídica, seja mediante estabelecimento originário seja por meio de uma modificação ou extinção⁵⁶⁷.

Em razão do corte que estabelecemos na primeira página dessa subseção, temos que essas duas sistematizações do plano de eficácia, extraídas da Teoria dos

⁵⁶² Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 435.

⁵⁶³ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁵⁶⁴ *Ibidem*, *loc. cit.* Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 540-542.

⁵⁶⁵ Ricardo Marcondes MARTINS, *Classificação...*, *op. cit.*, p. 134-135.

⁵⁶⁶ Américo LACOMBE, **Obrigações...**, *op. cit.*, p. 95. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 467-468.

⁵⁶⁷ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 433. Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 556-581.

Atos Administrativos, são as que guardam maior relevância para o estudo do lançamento tributário. Passaremos, adiante, ao estudo dos seus atributos e elementos

3.2.1.4 Elementos, Pressupostos e Atributos do Ato Jurídico Administrativo

Estudar os elementos, pressupostos e atributos dos atos administrativos é imprescindível, não apenas para a compreensão do lançamento tributário mas, sobretudo, para a percepção das bases de sua revisibilidade. É somente por meio do exame anatômico e fisiológico do nosso objeto que poderemos verificar a existência de vícios – a patologia – e a possibilidade, ou não, de saneamento – a terapêutica⁵⁶⁸.

A par disso, e seguindo a proposta de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, adotaremos a sistematização do objeto a partir de seus **elementos**, o conteúdo e a forma, de seus **pressupostos**, que se subdividem em **subjctivos**, **objetivos**, **teleológicos**, **lógicos** e **formalísticos**; e de seus **atributos**, donde colhemos os aspectos de **presunção de legitimidade**, **exigibilidade**, **imperatividade** e **executoriedade**⁵⁶⁹.

Os **elementos** representam, assim como considerado por Ricardo Marcondes MARTINS, o domínio de averiguação da “[...] *suficiência do suporte fáctico da norma de produção do ato administrativo ou, em outras palavras, dos elementos indispensáveis para que o ato administrativo exista*”, de modo que podem ser observados a partir de um ângulo interior, o conteúdo, e exterior, a forma⁵⁷⁰.

O **conteúdo**, lícito e possível, retrata aquilo que o ato expressa e declara juridicamente, é o que dispõe, “[...] *decide, enuncia, certifica, opina ou modifica na ordem jurídica. É, em suma, a própria alteração na ordem jurídica produzida pelo ato. Em última instância, é o próprio ato em sua essência*”⁵⁷¹. BANDEIRA DE MELLO enunciará que o conteúdo pode assumir a natureza **essencial**, natural ou implícita, condizente com aquilo que necessariamente está englobado no ato e que, ou é “[...]”

⁵⁶⁸ Ricardo Marcondes MARTINS, Elementos e pressupostos do ato administrativo, in Romeu Felipe Bacellar Filho, Ricardo Marcondes MARTINS, **Tratado de direito administrativo**: ato administrativo e procedimento administrativo, p. 243.

⁵⁶⁹ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 36-37. Há de considerarmos que Ricardo Marcondes MARTINS reconheceu que na “[...] *Ciência do Direito, até o presente momento histórico, não se conhece melhor sistematização do que a efetuada pelo professor paulista Celso Antônio Bandeira de Mello*” – Ricardo Marcondes MARTINS, Elementos..., *op. cit.*, p. 262.

⁵⁷⁰ Ricardo Marcondes MARTINS, Elementos..., *op. cit.*, p. 246.

⁵⁷¹ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 36-39.

parte do ato correspondente ao núcleo da declaração” (natural), ou é aquilo que irá decorrer necessariamente da tipologia do ato (implícita); e a natureza de **acidental**, relativa à instância acessória que poderá acompanhar aquela essencialidade, traduzida pelas modalidades do termo, da condição e do encargo⁵⁷². Como se poderia suspeitar, a investigação aprofundada do conteúdo, na esfera elementar dos atos administrativos, não implicará maiores relevâncias para a temática do lançamento tributário. Basta, pois, conhecermos o que de fato é aos olhos da Ciência do Direito.

A **forma**, por sua vez, é o modo como o ato é revelado. É a “[...] *exteriorização do conteúdo, a revelação da declaração jurídica*”, condição que, notadamente, ocorre pela via da publicidade, seja por meio da publicação ou da notificação⁵⁷³. Veja-se que é diante da percepção da exteriorização do ato que poderemos falar de sua existência: existe a partir da data da **publicação**, ou existe a partir do momento de **recepção**, instâtes em que o ato “[...] *ingressa na esfera jurídica do receptor ou, em outras palavras, a partir do momento em que se introduz no plano social a que se destina*”⁵⁷⁴.

Não deixemos de observar que essa formalização ocorre, em regra, pela via escrita, assumindo “[...] *uma função documental importante para a segurança e certeza jurídicas e transcendente como meio de garantia dos administrados*”⁵⁷⁵.

Pois bem, pode-se dizer que o **conteúdo** do lançamento tributário, na condição de ato-norma, é justamente a própria norma jurídica, cujo conteúdo próprio é aquele de “[...] *indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, bem como instituir a obrigação tributária, tomada, nesse passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial*”⁵⁷⁶. Não por outra razão, diremos que a sua **forma** será a escrita.

⁵⁷² *Ibidem*, p. 38.

⁵⁷³ *Ibidem*, p. 42-43. Ricardo Marcondes MARTINS, *Elementos...*, *op. cit.*, p. 247.

⁵⁷⁴ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 48. Não deixemos de mencionar que para MARTINS, independentemente do efetivo conhecimento do destinatário, desde que esteja disponível para ciência, o ato terá existência. Nesse plano, assentimos com o teórico – Ricardo Marcondes MARTINS, *Elementos...*, *op. cit.*, p. 247. Nesse mesmo sentido se pronunciou Celso Antônio Bandeira de MELLO, para quem a cientificação do ato constitui verdadeira “[...] *transmissão da declaração que destarte passa da esfera do agente para a esfera do receptor*” de modo que “[...] *terá se cumprido juridicamente, a ultrapassagem da esfera de um sujeito para a esfera social a que se destinava, é dizer, para o mundo jurídico. E desde que se preencha este mister haverá a revelação jurídica, ou seja, a forma do ato, elemento de sua existência*” – **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 47-48.

⁵⁷⁵ *Ibidem*, p. 43.

⁵⁷⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 484.

A importância de compreender o sentido e o significado dos elementos “conteúdo” e “forma” dos atos administrativos, inserindo-os no contexto do lançamento ato-norma, reside, justamente, naquilo que não passou despercebido por MARTINS, e cujas impressões devemos mencionar, já que se conectam com as premissas do presente estudo (itens 1.1 e 2.1) e com o que vimos investigando:

A norma jurídica existe para regular a conduta humana; não é um fim em si, mas um meio de cumprimento da função estatal. Por isso, norma sem um conteúdo, sem o estabelecimento de duas situações jurídicas e de uma relação entre elas, não é norma. Da mesma forma, se o conteúdo da regulação da conduta não é exteriorizado, não há disciplina da conduta e, por conseguinte, não há norma⁵⁷⁷.

Pode-se perceber, portanto, que em havendo desacordos entre a estrutura do conteúdo ou da forma com o disposto no texto, na regra jurídica, naturalmente estaremos diante de um ato administrativo portador de vício. Mas essa observação não finda aqui, assim como não se restringe ao campo elementar.

Havíamos enunciado, nas primeiras linhas dessa seção, que os pressupostos dos atos administrativos podem ser segmentados entre (i) subjetivos, (ii) objetivos, (iii) teleológicos, (iv) lógicos e (v) formalísticos. Sublinhemos que essa específica designação quer reportar o fato de que não se está a tratar mais dos componentes intrínsecos ao ato administrativo, mas, sim, exclusivamente extrínsecos, que podem ser lidos como pressupostos de regularidade, nas palavras de MARTINS⁵⁷⁸.

Os **pressupostos subjetivos** comportam a esfera do **sujeito** e da **vontade**. Ora, o ato administrativo somente poderá ser produzido – e tomado com a devida validade – por um sujeito, aquele alguém que carrega uma aptidão concedida com amparo normativo, seja em termos de competência ou de capacidade, e desde que alheio à influência da personalidade⁵⁷⁹. Esse mesmo ato, conforme BANDEIRA DE MELLO, comportará uma esfera de declaração de uma vontade, que consideramos estritamente funcional (item 3.1.3.1.2). No domínio do lançamento tributário, esse pressuposto estudado é observado na pessoa do agente da Administração Pública, estritamente designado vinculado ao exercício fiscalizador e arrecadador, seja por

⁵⁷⁷ Ricardo Marcondes MARTINS, Elementos..., *op. cit.*, p. 247.

⁵⁷⁸ Ricardo Marcondes MARTINS, Elementos..., *op. cit.*, p. 262-263.

⁵⁷⁹ Celso Antonio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 56-57.

termos de competência ou de capacidade ativa, cuja vontade exteriorizada é aquela designada pelo texto legal, puramente funcional.

Por sua vez, os **pressupostos objetivos** traduzem-se em **motivos** e em **requisitos procedimentais**. Enquanto estes designam os atos que deverão preceder um específico ato, por exigência normativa, aqueles, exteriores ao ato e usualmente antecedente a ele, podendo ou não estar adstritos à norma jurídica, reportarão um fato jurídico que [...] *autoriza ou exige a prática do ato*⁵⁸⁰. Bem observaremos que, no lançamento tributário, o motivo está diretamente vinculado ao fato previsto hipoteticamente na norma jurídica de incidência tributária⁵⁸¹; ao passo que os requisitos procedimentais reportam os atos preparatórios do lançamento, que podem, nas palavras de HORVATH, ser produzidos pelo agente público designado ou pelo particular, na condição de destinatário legal tributário.

Com efeito, o **pressuposto teleológico** dirá respeito à **finalidade**, que, por sua vez, remete ao “[...] *resultado previsto legalmente como o correspondente à tipologia do ato administrativo, consistindo no alcance dos objetivos por ele comportados* [...] (isto é), o *objetivo inerente à categoria do ato*” (esclarecemos nos parênteses)⁵⁸². Na análise do ato-norma do lançamento, a finalidade, o fim jurídico a que se dirige o ato, será lido por nós como a constituição da obrigação tributária e a consolidação do direito à prestação patrimonial, por parte da Administração Pública, mediante o exercício da função estatal fiscal própria.

Por sua vez, a **causa** será o **pressuposto lógico** dos atos administrativos. Relatando a relação entre o motivo ou pressuposto de fato com o conteúdo do ato, em razão “[...] *da finalidade que a lei lhe assinou como própria*”, do que podemos extrair que, na esfera do lançamento, deverá ocorrer um nexo lógico, uma relação de pertinência, entre a ocorrência do fato jurídico e a constituição da obrigação tributária, cuja finalidade é o exercício do direito a uma prestação patrimonial⁵⁸³.

⁵⁸⁰ *Ibidem*, p. 73-78.

⁵⁸¹ Estevão HORVATH: “*Em rigor, o motivo está na lei, na necessidade de obedecer a lei; o fato é ocasião, ensejo ou pretexto necessário à prática do ato. Mesmo no chamado lançamento por homologação – em que se poderia pensar que, sendo ele parte de uma atividade controladora dos atos praticados pelos particulares, teria como pressuposto exatamente essa atuação do sujeito passivo – o ato homologatório não poderia ser praticado sem que houvesse acontecido o fato gerador do tributo submetido a esse tipo de lançamento*” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 63.

⁵⁸² Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 78.

⁵⁸³ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 63.

Em conclusão, o **pressuposto formalístico** condiz com as formalidades, isto é, a específica forma de externalização do ato, que usualmente é a escrita, em atenção à manutenção da Segurança Jurídica⁵⁸⁴. Veremos, assim como HORVATH observou, que o único momento em que o lançamento não se dá pela forma escrita é, justamente, por ocasião da homologação tácita, em que a Administração Pública resta silente⁵⁸⁵.

Visto isso, devemos considerar, ainda, os **atributos** dos atos administrativos. A começar pela **presunção de legitimidade**. É certo que os atos em sentido amplo da Administração Pública, dentre eles o lançamento tributário, revestem-se da presunção de veracidade e de conformidade com o Direito, que somente serão desconstituídas em razão de prova em contrário⁵⁸⁶.

Um segundo atributo é a **exigibilidade**. Em sendo uma “[...] *qualidade em virtude da qual o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs*”⁵⁸⁷; trata-se de uma característica intrínseca ao lançamento⁵⁸⁸.

A **imperatividade**, por sua vez, é a conduta da Administração Pública de interferir na esfera dos particulares, introduzindo e constituindo obrigações por via unilateral. Em atenção a esse específico atributo, CARVALHO bem observou que, no círculo do lançamento o Poder Público está adstrito aos termos contidos na norma jurídica, de tal modo que não poderá “[...] *gravar a conduta do administrado [...] quando bem lhe aprouver*”⁵⁸⁹. Essa questão, destaque-se, converge para a categorização do nosso objeto como ato administrativo vinculado (ver 3.2.1.2).

Por fim, a **executoriedade**. Esse atributo, que condiz com a possibilidade de a Administração Pública “[...] *compelir materialmente o administrado, sem precisão de*

⁵⁸⁴ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Ato administrativo...**, *op. cit.*, p. 81.

⁵⁸⁵ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 64.

⁵⁸⁶ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 485. Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 427.

⁵⁸⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁵⁸⁸ Paulo de Barros CARVALHO: “*Intimado o administrado do seu teor, o crédito nele formalizado passa a ser exigível em termos administrativos, nesse sentido diligenciando as autoridades fazendárias. Se o contribuinte não satisfizer a prestação, nos limites e nas condições estipuladas no próprio ato, investe-se a entidade tributante da competência para lavrar outro ato jurídico administrativo, de caráter sancionatório [...]*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 485-486.

⁵⁸⁹ *Ibidem*, p. 486. Heleno Taveira TORRES: “*Um é o efeito de imperatividade, que é a faculdade de constituir unilateralmente os efeitos jurídicos sobre a esfera dos administrados, a partir dos seus atos. A matéria tributária não se coaduna com essa peculiaridade, porquanto a legalidade estrita supera quaisquer espécies de deliberações de vontade*” – Heleno Taveira TORRES, **Curso de direito tributário**, p. 193.

buscar previamente as vias judiciais, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu”, é especialmente rechaçado por CARVALHO e Heleno Taveira TORRES. Sustentarão, esses teóricos que o lançamento não se adequa a esse específico atributo já que, uma vez não satisfeita a prestação, haverá a imposição de penalidade, segundo os termos de lei, de modo que, uma vez vencidos os prazos regulamentares, aí sim se poderá recorrer ao Poder Judiciário⁵⁹⁰. Sobre esse tema, Sacha Calmon Navarro COELHO, em complemento, observou que o lançamento é destituído de autoexecutoriedade, cabendo ao Poder Público “[...] *formar o título abstrato do crédito da Fazenda Pública, condição de executoriedade*”⁵⁹¹.

Findando a análise anatômica e fisiológica dos atos administrativos, que nos permite conhecer em miudezas a constituição do lançamento tributário como ato-norma, consideramo-nos munidos de conhecimento suficiente para investigar a instância de revisibilidade. Assim, identificaremos, no próximo capítulo, a terapêutica possível, a revisão ou controle, para tratar as patologias que podem acometer o lançamento. Tudo em atenção à manutenção da Segurança Jurídica.

Mas, antes de adentrar nesse específico e principal tema, devemos tomar algumas notas necessárias: a provisoriedade e a definitividade do lançamento, e a relação do auto de infração com o nosso objeto.

3.2.2 Lançamento Definitivo e Auto de Infração

Com olhos na proposta de segmentação do lançamento tributário em termos de provisoriedade e definitividade, Paulo de Barros CARVALHO assentou a expressão “dicotomia insustentável” para essa “[...] *esdrúxula construção doutrinária*”⁵⁹².

⁵⁹⁰ Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 427. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 486-487. Heleno Taveira TORRES: “*E outro, a executoriedade, que também não se aplica ao lançamento tributário, porquanto a Administração não se encontra autorizada à execução administrativa desses atos. Para tanto, precisa dirigir-se ao Judiciário, usando de executivo fiscal próprio*” – Heleno Taveira TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 193.

⁵⁹¹ O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência, *in* **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, n. 41, p. 279.

⁵⁹² Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 487-488. José Souto Maior BORGES: “*A doutrina estabelece um paralelismo, de um lado, entre lançamento provisório e constituição provisória do crédito tributário e, do outro, entre lançamento definitivo e constituição definitiva do crédito tributário*” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 453.

A razão, para tanto, reside no fato de que se assumirmos que o “ser” provisório retrata a possibilidade “estar” sujeito à modificação ou à supressão, então assumiremos que quase “[...] *tudo no direito seria provisório*”⁵⁹³. Essa é a questão para a qual atentou o professor da PUC/SP e da USP, quando do estudo do lançamento tributário, e com a qual aquiescemos.

De fato, quando em um determinado ato administrativo houver a conciliação e agregação de todos os elementos e pressupostos ditados pela ordem jurídica, assim considerados como indispensáveis à sua compostura, e houver, ainda, a devida cientificação do destinatário, seja o constitucional tributário ou a pessoa natural administrada, diremos que estamos diante de um ato definitivo⁵⁹⁴. A instância de definitividade, devemos atentar, não invalida ou afasta questionamentos e refutações, em quaisquer que sejam as vias eleitas.

Quando falamos em lançamento tributário, notadamente na condição de ato-norma, falamos em um domínio em que ocorre a introdução, no ordenamento jurídico, de uma norma individual e concreta. Norma jurídica essa que se deverá reportar ao destinatário quando satisfeitos os “[...] *requisitos competenciais e procedimentais*”, com a respetiva saturação das “[...] *peças do juízo lógico de toda norma, antecedente e consequente*”, assim como vemos descrito na acepção do ato administrativo por Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO⁵⁹⁵.

Para saber quais são os requisitos, atributos e pressupostos necessários para tomar o lançamento tributário em condição de definitividade, basta olharmos para a anatomia e fisiologia próprias dos atos administrativos.

Além disso, há que se perceber que o lançamento, muito mais do que um ato administrativo, é também norma jurídica, seja em caráter geral e concreto (ato-fato) ou individual e concreto (ato-norma), representando uma esfera singular do sistema do Direito Positivo. Se falamos de uma norma jurídica, em termos de gênero, será definitivo o lançamento que atende à instância formalística própria do ordenamento, tanto em relação ao sujeito competente quando ao conteúdo, e, ainda, que se propõe

⁵⁹³ Antônio HOUAISS, Mauro de Salles VILLAR, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 1569.

⁵⁹⁴ Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 488.

⁵⁹⁵ *Ibidem, loc. cit.* Celso Antônio Bandeira de MELLO: “*Em acepção estrita pode-se conceituar ato administrativo com os mesmos termos utilizados, acrescentando as características: concreção e unilateralidade. Daí a seguinte noção: declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 394.

a regular condutas humanas. O mesmo ocorrerá se falamos na espécie dessa norma, o lançamento, cuja definitividade também residirá na averiguação das condições de existência.

Com a consolidação da definitividade e em razão da própria natureza, os atos administrativos, tal como o lançamento, serão passíveis de questionamentos, seja pela via administrativa, judicial ou legislativa. Apenas aqueles atos atingidos pelas conformações do sistema de Direito Positivo, a exemplo da decisão judicial transitada em julgado, impassível de discussão rescisória, e da decisão administrativa definitiva, favorável ao destinatário constitucional tributário e, portanto, irreformável, assumirão a condição de imutabilidade e estarão, pois, resguardados pela Segurança Jurídica, especificamente no que diz respeito à estabilidade.

Mas não é só. Observando a contraposição entre as medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento tributário, e o próprio ato administrativo, José Souto Maior BORGES atentou para o fato de que aquelas “[...] *não são, ainda, lançamento. Logo, a rigor, não cabe falar em lançamento definitivo. No sentido empregado no texto, lançamento é sempre ‘definitivo’. Ser definitivo é, pois, uma caracterização genérica do lançamento*”⁵⁹⁶.

Entendendo impróprio denominar o lançamento em razão de provisoriedade, e de confundi-lo com a esfera preparatória, e acompanhando CARVALHO e BORGES, passamos, nas próximas linhas, a tratar da distinção entre o lançamento e o auto de infração.

Basta um olhar atento para a definição legal do lançamento tributário, assim como fizemos anteriormente (item 3.1.1), para perceber o porquê da confusão que se instaurou, não apenas em sua noção fundamental, mas também em relação ao auto de infração, assim como chamaram a atenção BORGES e Alberto XAVIER⁵⁹⁷. Cuidemos, portanto, de esclarecer e findar eventuais dúvidas sobre o tema.

⁵⁹⁶ **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 455.

⁵⁹⁷ José Souto Maior BORGES: “O malogro das tentativas de uma razoável solução teórica para esse problema residem, em sua maior medida, na dificuldade de transportar a definição do art. 142, caput, do CTN para seu enquadramento às situações subjetivas decorrentes do auto de infração” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 155. Alberto XAVIER: “O terceiro erro traduz-se na afirmação de que o lançamento tem por objeto “propor a aplicação de penalidade cabível”. Trata-se de defeito sobremodo grave – e que deu aso a inúmeros equívocos na construção jurídica do auto de infração –, uma vez que coloca no mesmo plano, confundindo-as, a norma tributária material – reguladora dos tributos – e a norma penal tributária – que rege as penalidades. Assim fazendo, o artigo 142 do Código Tributário Nacional entra em conflito aberto com o artigo 3º do mesmo Código [...]” – **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 25.

Como visto anteriormente, o ato-norma do lançamento tributário corresponde à uma norma individual e concreta, que consolida a aplicação de uma “[...] *norma tributária material no caso concreto*”⁵⁹⁸. Na mesma classificação normativa, encontra-se o auto de infração, espécie de ato administrativo.

Muito embora constitua também um ato-norma, introduzindo uma norma individual e concreta, este tem por escopo singular “[...] *a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário*” (sic)⁵⁹⁹.

Ou seja, diversamente do lançamento, o seu conteúdo e a sua finalidade, e logo antecedente, reportam a aplicação de uma norma penal tributária, especificamente quando há a infração de um dever imposto, notadamente pela ausência de satisfação segundo a prescrição na ordem jurídica⁶⁰⁰.

Enuncia Paulo de Barros CARVALHO, com suas lentes postas no conseqüente, que também diversamente do que ocorre no lançamento, nesse domínio há o estabelecimento de uma relação jurídica em que “[...] *o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade*”⁶⁰¹. Em termos racionais, teremos a infração assim descrita: “[...] *dado que o contribuinte X deixou de cumprir a obrigação prevista no conseqüente na norma N*”⁶⁰².

Ou seja, é a existência de um fato delituoso, relativo ao descumprimento de um dever prescrito no conseqüente de uma norma tributária, que ressaltará a distinção entre o lançamento e o auto de infração: enquanto o primeiro condiz à “[...] *regra cujo antecedente é fato lícito e o conseqüente uma relação jurídica de tributo*”, o segundo veiculará regra cujo suposto reporta à “[...] *descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de liame jurídico sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto pode ser um valor pecuniário (multa), como uma conduta de fazer ou de não fazer*” (sic)⁶⁰³.

⁵⁹⁸ *Ibidem*, p. 57.

⁵⁹⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 490.

⁶⁰⁰ Alberto XAVIER, *Do lançamento...*, *op. cit.*, p. 57. Paulo de Barros CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 490.

⁶⁰¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁰² *Ibidem*, *loc. cit.* José Souto Maior BORGES: “O auto de infração tem por função atribuir certas conseqüências jurídicas, relacionadas com o ilícito tributário, dentro de um procedimento administrativo, disciplinado na legislação competente” – *Lançamento...*, *op. cit.*, p. 156.

⁶⁰³ *Ibidem*, p. 491.

Sabendo disso, devemos definir que o ato administrativo de lançamento em nada se confunde com o ato administrativo do auto de infração, especialmente quando capturamos a natureza específica de cada qual no campo de introdução da norma individual e concreta, sobretudo em relação ao conteúdo do antecedente e consequente. Assim, que eventuais confusões terminológicas, a exemplo do uso da expressão “auto de infração” quer “*lato sensu*” ou “*stricto sensu*”, não desnaturam a finalidade para a qual a expressão fora cunhada, é certo⁶⁰⁴.

⁶⁰⁴ Paulo de Barros CARVALHO: “*Que de vezes, sob a epígrafe “auto de infração”, deparamo-nos com dois atos: um de lançamento, exigindo o tributo devido; outro de aplicação da penalidade, pela circunstância de o sujeito passivo não ter recolhido, em tempo hábil, a quantia pretendida pela Fazenda. Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até hipóteses híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 491-492.

CAPÍTULO 4 – A REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

4.1.1 Considerações Introdutórias

No capítulo anterior, demonstrado o valor da acuidade metodológica em termos de Ciência do Direito, tomamos um norte para delinear uma noção fundamental de lançamento tributário, expondo a sua essência em termos de procedimento, ato e norma (itens 3.1.3.1.1 a 3.1.3.1.3), e os contornos internos e externos adstritos à Teoria dos Atos Administrativos (item 3.2).

Com base nessa opção, tratamos da importância da especialidade edificada no seio do Direito Administrativo, em relação ao estudo específico do instituto, que por nós restou definido como ato jurídico administrativo. Atentamos, pois, para a necessidade de compreender a anatomia e a fisiologia desse objeto, o ato administrativo, eis que meio racionalmente adequado para identificar possíveis patologias ou vícios, em sua formação ou conteúdo, e aplicar a terapêutica cabível.

Assim, identificando o que efetivamente é o lançamento tributário, e determinando seu sentido e significado no perímetro do sistema constitucional tributário, observamos que seu cerne reside na constituição da obrigação tributária e na consolidação da relação jurídica de direito tributário, cujo núcleo é a prestação patrimonial. Parece-nos certo, portanto, aproximar esse objeto do contexto de uma ferramenta que “[...] *aplica uma norma reguladora de uma obrigação tributária, ou seja, uma norma material, definindo no caso concreto a existência e o quantitativo da prestação tributária individual [...]*”, e que em nada se confunde, “*a priori*”, com o auto de infração (item 3.2.2), um ato administrativo voltado para a aplicação de determinada penalidade tributária, com efeitos jurídicos específicos.

Em sendo o lançamento, portanto, um ato administrativo que cria e aplica a norma jurídica, consubstanciado nas categorias dos simples, constitutivos e vinculados (itens 3.2.1.1 e 3.2.1.2), que tem como razão a captura “[...] *das normas gerais e abstratas que veiculam critérios definidores de ocorrência do fato [...]* e do efeito de implicação para os fins de constituição de uma relação jurídica típica, de conteúdo patrimonial [...]”, é certa e inafastável a verificação de que o lançamento é privativo de autoridade competente, vinculada à Administração Pública, de modo que

os atos praticados por particulares, sujeitos passivos da obrigação tributária, nas esferas anterior e posterior da imposição, em nada a ele se equiparam⁶⁰⁵.

De igual forma, é certa e inafastável a verificação de que, em se tratando de um ato que aplica o Direito – expressão esta, “aplicar o Direito”, que denota uma “[...] *atividade de editar um ato para disciplinar uma situação concreta, tendo por fundamento as normas de hierarquia mais elevada [...]*” –, que se encontra, por razão lógica, “[...] *juridicamente subordinada ao conteúdo e às determinações de uma norma jurídica de maior hierarquia*”, e isso para afastar e evitar soluções “*puramente subjetivas da autoridade estatal*”, o lançamento tributário não está desonerado da possibilidade de ser submetido ao procedimento revisional: de ofício, pela própria Administração Pública, ou aquele suscitado pelo sujeito passivo, a partir da impugnação, com a consequência própria de modificação ou extinção da relação jurídica tributária⁶⁰⁶.

Assim, dizer que o lançamento está sujeito ao controle, interno ou externo, é dizer que os atos administrativos que compõem a rota da imposição tributária são e estão susceptíveis ao exame de consonância com o sistema constitucional tributário. Esse foi, mencione-se, o objeto de estudo de Sérgio André ROCHA, que defendeu o Processo Administrativo Tributário como ferramenta de controle da Legalidade do lançamento, inferência à qual também nos associamos⁶⁰⁷.

Nesse contexto, temos por evidente que, além do ato administrativo, genericamente considerado, configurar uma “[...] *importante conquista, por inserir entre a vontade da autoridade e um efeito sobre o direito dos indivíduos um conjunto de preceitos destinados justamente a disciplinar essa atuação e a prefixar esses efeitos*”(sic), a sua sujeição ao procedimento revisional, no círculo do Direito Tributário, quer significar a salvaguarda da garantia de que a atividade do Estado, desenvolvida por intermédio de atos, ocorra dentro dos parâmetros legais, assegurando e conservando a realização dos direitos fundamentais gravados na Constituição Federal de 1988⁶⁰⁸.

⁶⁰⁵ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 53. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 423.

⁶⁰⁶ Marçal JUSTEN FILHO, Art. 20 da LINDB: dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas, *in* **Revista Direito Administrativo**, nov. 2018, p. 15.

⁶⁰⁷ Sérgio André ROCHA, **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário, *passim*.

⁶⁰⁸ Odete MEDAUAR, **A processualidade no direito administrativo**, p. 62. Sérgio André ROCHA, **Processo administrativo...**, *op. cit.*, p. 45.

Observa-se, do enfoque transmitido, portanto, que a temática do lançamento tributário é indissociável das noções de revisão e controle. E assim o é porque inconcebível uma atuação estatal aquém das balizas próprias do Estado Democrático de Direito, que efetivam a justiça e a eficiência tributária e garantem a permeabilidade e a evolução no contexto dos direitos e garantias fundamentais⁶⁰⁹.

Exposto o plano de definição, em linguagem descritiva, do lançamento tributário, sem entrar no mérito das classificações doutrinárias, evidenciando suas implicações dentro do sistema de Direito Tributário, a proposta do presente capítulo será aquela de aprofundar a análise da instância revisional dos atos administrativos, expondo o sentido em que a entendemos: de controle de juridicidade do ato administrativo. Após esclarecermos a operacionalização horizontal e vertical da dimensão sintática, aprofundaremos a investigação da revisibilidade sob o influxo da Segurança Jurídica, no capítulo 5⁶¹⁰.

4.1.2 O Vocábulo “Revisão”: Sentido e Alcance

Quando da determinação das premissas da presente investigação, acompanhando e aquiescendo com vasta literatura especializada, determinamos que no âmbito do Direito Tributário, reside um vínculo necessário entre os domínios material (estático) e formal (dinâmico) (item 2.2.2).

Dita reflexão conduziu-nos a reconhecer que, em termos normativos, há (i) uma esfera de condução da formação da obrigação tributária, mediante o delineamento dos direitos e deveres implicados, e que há (ii) um campo que acompanha e direciona a atividade da Administração Pública, além de regular as

⁶⁰⁹ Egon Bockmann MOREIRA. Processo administrativo e princípio da eficiência, in Carlos Ari Sundfeld, Guillermo Andrés Muñoz. (Org.). **As leis do processo administrativo: Lei federal 9.784/99 e Lei paulista 10.177/98**, *passim*. *Idem*, O processo administrativo no rol dos direitos e garantias individuais, in Edgar Guimarães (Org.), **Cenários do Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho**. *passim*.

⁶¹⁰ Adotamos, neste ponto, o que bem observado por Sacha Calmon Navarro Coêlho: “*Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento, são resolvidas noutras instâncias*” – **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, *op. cit.*, p. 271.

ações dos destinatários constitucionais tributários, a fim de que “[...] *as obrigações tributárias nasçam, desenvolvam-se e se extingam*”⁶¹¹.

À vista disso, enunciamos que o lançamento tributário, considerado a partir de sua estrutura e função no sistema jurídico, seria lido como um componente formal, especialmente tendo em conta o caminho que percorre ao tornar concreto e individual o que antes era abstrato e geral. Assim, alcançamos a conclusão preliminar de que o referido instituto se insere em uma perspectiva procedimental, própria de gestão da imposição tributária, constituindo um verdadeiro “[...] *instrumento para a aplicação do tributo*”⁶¹².

Adiante, examinamos a definição legal do instituto (item 3.1.2) e, com a lente na metodologia da linguagem descritiva (item 3.1.3), percebemo-lo não apenas como um procedimento, ou um ato, ou uma atividade do Estado, considerados em um nível de exclusividade, mas como um somatório natural entre as esferas de procedimento, ato e norma (itens 3.1.3.1.1 a 3.1.3.1.3). Enunciamos, pois, que o lançamento tributário, consoante a proposta de investigação, se restringiria ao produto final do nível procedimental, que é justamente o ato jurídico administrativo.

Por isso estabelecemos que o lançamento deve ser estudado a partir da anatomia e da fisiologia dos atos administrativos, tal como contemplado pelo Direito Administrativo. E isso, sobretudo, em consideração ao grau de elaboração teórica nesse específico campo do conhecimento (item 3.2), que, mediante o delineamento das categorias, elementos, pressupostos e atributos desses específicos atos jurídicos, permite-nos, de forma unívoca, averiguar com exatidão a adequada formação e constituição do lançamento no terreno do ordenamento jurídico.

Ao entrelaçarmos o ato administrativo de lançamento com a Dogmática Administrativista, especificamente no âmbito da Teoria dos Atos Administrativos, estaremos aptos a identificar as suas patologias internas e externas, e sobre elas aplicar uma terapêutica. Adiantemos, portanto, o tema relativo à terapêutica para, adiante, tratarmos das patologias que a suscitam.

Pois bem, o legislador, a partir da elaboração do artigo 145, do Código Tributário Nacional, estabeleceu a possibilidade do lançamento, devidamente notificado ao sujeito passivo tributário, ser objeto de **alteração** em virtude da (i)

⁶¹¹ Estevão HORVATH, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34.

⁶¹² *Ibidem*, p. 41.

impugnação do “sujeito passivo”, (ii) do recurso de ofício, e da (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, desde que de acordo com as específicas hipóteses legais, estabelecidas no artigo 149 da codificação⁶¹³.

Logo após, a partir da formulação do artigo 149, do mesmo Código, previu a **revisão de ofício** em casos especialmente delimitados e que recaem sobre específicas modalidades de lançamento. Senão vejamos.

Relativamente aos tributos sujeitos ao **lançamento por declaração**, prevê-se o lançamento de ofício nas situações em que: (i) houver determinação legal; (ii) for verificada a ausência de declaração no prazo e na forma da legislação, por quem de direito; (iii) for averiguada a ausência de atendimento, no prazo e na forma da legislação tributária, ao pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, em que há recusa ou insuficiência de informações, conforme juízo da autoridade competente; (iv) for comprovada a falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória.

Já em relação aos tributos subordinados ao **lançamento por homologação**, o ato oficioso ocorrerá nas situações em que: (v) for comprovada omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada; (vi) for comprovada ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, ensejando aplicação de penalidade pecuniária.

Ainda, verificar-se-á a possibilidade de lançamento de ofício nos tributos sujeitos aos **lançamentos por homologação e declaração**, na ocasião em que: (vii) for comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Por fim, com **maior abrangência**, ensejarão o lançamento de ofício as situações em que: (viii) deveria ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (ix) houver comprovação de que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial⁶¹⁴.

⁶¹³ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser **alterado** em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifo nossos)

⁶¹⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto** de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]. (grifo nosso)

Conduzida a delimitação necessária e realizada uma leitura em dimensões semióticas (item 1.2.2.2), vemos que, tal como também ocorreu com o instituto do lançamento, o legislador não escapou de introduzir, e de induzir, uma confusão conceptual sobre a instância de reexame dos atos administrativos.

Com olhos no teor dos artigos 145 e 149 da codificação, acima expostos, percebemos a referência tanto ao domínio da **alteração** quanto à esfera da **revisão**, induzindo os intérpretes a decodificar as prescrições a partir da lente gênero-espécie: a primeira referindo-se à atividade ampla de reexame dos termos levados a efeito no lançamento, reportando à finalidade precípua de modificação (alteração) do lançamento, e a segunda remetendo à atividade específica de uma reavaliação de ofício do ato administrativo⁶¹⁵.

Referida imprecisão terminológica, conceptual, de abrangência, adotada pelo legislador, não passou despercebida por Alberto XAVIER, que julgou preferível a adoção do termo “revisão”, por se tratar de um conceito amplo e mais rigoroso que do aquele de alteração, especialmente ao abranger [...] *tanto a revisão oficiosa, de iniciativa da autoridade administrativa competente, quanto a revisão por impugnação, de iniciativa dos sujeitos passivos, quanto ainda a revisão por recurso de ofício, por força da lei*”(sic)⁶¹⁶. Aquiescemos, portanto, com esse teórico, de modo que, quando falamos em **revisibilidade do lançamento tributário** queremos nos referir ao ato jurídico que se reveste, ou que pode se revestir, de duas modalidades em relação ao instituto: (i) **confirmação** e (ii) **alteração**, que pode resultar em uma (ii.i) **anulação**, ou em um (ii.ii) **lançamento suplementar**, no específico caso da revisão de ofício⁶¹⁷.

⁶¹⁵ Alberto XAVIER: “Como se vê, a lei usa o conceito de ‘alteração’ do lançamento para abranger as diversas modalidades de reapreciação daquele ato, tanto de iniciativa dos contribuintes quanto da Administração fiscal, enquanto emprega a expressão ‘revisão’ do lançamento para designar a modalidade de alteração da iniciativa de ofício da autoridade administrativa” – **Do lançamento...**, op. cit., p. 252.

⁶¹⁶ *Ibidem*, loc. cit.

⁶¹⁷ *Ibidem*, p. 253. Alberto XAVIER: “Enquanto a anulação e a revogação esgotam os seus efeitos na eliminação do ato primário [lançamento tributário], a substituição ou reforma vai mais além, traduzindo-se num novo ato que envolve uma nova definição de questão subjacente: ela contém, tal como a anulação e a revogação, ainda que implicitamente, um ‘efeito destrutivo’ [...]; mas delas se diferencia por um ‘efeito construtivo’, que é a prática de um novo ato primário que substitui ao ato sujeito a revisão. A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal destrói, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre da lei. Nestes casos o ato anulado padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: os seus efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico secundário que os constata e que, conseqüentemente, os destrói retroativamente, de modo total ou parcial. O lançamento suplementar é o ato pelo qual o Fisco, verificando que foi definida uma

Em atenção às considerações significativas de XAVIER, em relação à revisibilidade, façamos menção direta, para que não restem dúvidas, quanto à abrangência da esfera de alterabilidade:

A anulação pode ocorrer em qualquer modalidade de revisão Na revisão oficiosa por iniciativa da própria autoridade, pois o poder de praticar o ato primário envolve necessariamente o da sua destruição por nulidade; na revisão por impugnação, pois a declaração do vício do ato impugnado faz parte do conteúdo mínimo dos poderes de revisão da autoridade *ad quem*. Já a prática do lançamento suplementar não é possível nos casos de revisão por impugnação (recurso hierárquico ou recurso contencioso) se a autoridade *a quo* tem competência exclusiva ou reservada para o lançamento, ou seja, se é um puro “órgão de lançamento”, competindo à autoridade *ad quem* exclusivas funções de julgamento; nestes casos, o ato da autoridade *ad quem* limitar-se-á à constatação da insuficiência quantitativa do conteúdo do ato recorrido, devolvendo-se ao órgão de lançamento a iniciativa de praticar o lançamento suplementar, que é um novo ato primário(*Sic*)⁶¹⁸ (grifos originais).

Podemos inferir, a partir desse excerto teórico, que o lançamento suplementar, como figura de complementação ou reforma, em nada se equipara à esfera de renovação ou de um “novo lançamento”⁶¹⁹. A razão para tanto não poderia ser mais simples: respeita-se “[...] *a identidade do lançamento inicial, mantendo todos os seus efeitos, limitando-se a exigir que a Administração fiscal, pela prática de novo ato, titule juridicamente a diferença*”⁶²⁰.

Esclarecida e superada a confusão conceptual, terminológica, e de abrangência, firmada pelo legislador no bojo da codificação do Direito Tributário, estabelecemos o sentido e o significado em que empregamos o vocábulo “revisão” e, mais ainda, a expressão “revisão do lançamento tributário”. Não somente, deixamos evidente que tratamos o termo ou a expressão na condição de ato jurídico, notadamente secundário em relação àquele ato primário que é o lançamento⁶²¹.

O motivo para essa opção é que a revisibilidade não se reporta a determinado fato jurídico, mas sim a uma “[...] *regulamentação jurídica operada por lançamentos*

prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei. Ocorre aqui a figura da ‘substituição’ ou ‘reforma’, pois ao ‘efeito destrutivo’ da declaração de nulidade parcial adiciona-se o ‘efeito construtivo’ da prática de um novo ato (este de novo primário) que titula juridicamente a diferença quantitativa apurada” – Ibidem, p. 256-257.

⁶¹⁸ *Ibidem*, p. 258. Sobre nulidade e anulabilidade do ato jurídico de lançamento tributário, conferir também: Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 495-497.

⁶¹⁹ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 256-257.

⁶²⁰ *Ibidem*, p. 259.

⁶²¹ *Ibidem*, p. 117-118.

anteriormente praticados”, no sentido de que há uma “[...] *alteração do lançamento em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa*”⁶²². Assim, deve-se perceber que refutamos o tratamento da revisão do lançamento tributário como se procedimento exclusivo fosse, eis que há de ser considerada, a revisibilidade, também como um produto final da instância procedimental.

Com efeito, antes de evoluirmos no tema proposto, uma retentiva complementar é necessária, especialmente para que delimitemos o núcleo da presente investigação. Em momento anterior, estabelecemos que não há espaço para caracterizar o lançamento tributário como provisório ou definitivo, uma “dicotomia insustentável” aos olhos de Paulo de Barros CARVALHO e com a qual concordamos (item 3.2.2). Com isso em vista, uma inquietação temática exsurge do contexto: se o lançamento tributário é compreendido num plano de definitividade, ao mesmo tempo em que permite modificações substanciais, qual seria o exato momento em que irromperia a possibilidade de revisão ? A questão não demanda maiores indagações.

Ao rememorarmos que o lançamento, muito mais do que um ato administrativo, é também norma jurídica, seja em caráter geral e concreto (ato-fato) ou individual e concreto (ato-norma), notaremos que sua definitividade, sua constituição, estará pronta e acabada quando atendida a instância formalística própria do ordenamento, em termos competenciais e de conteúdo, e quando averiguada a presença das condições de existência e validade próprias dos atos administrativos (item 3.2.1.3).

Não por outra razão, como se poderia suspeitar, a revisão encontrará lugar sempre que incorrerem dissensos quanto à correção do lançamento levado a efeito, em qualquer de suas modalidades, seja por parte do sujeito passivo, seja por parte da Administração Pública. Referidos dissensos, percebe-se, dizem respeito aos específicos termos de constituição e de formação do ato-fato ou do ato-norma de lançamento tributário, ou, nas específicas palavras de José Souto Maior BORGES, à verificação da ausência de correspondência e de conformidade “[...] *com uma das alternativas contempladas em normas que regulam sua produção*”, deixando de

⁶²² **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 243-253.

corresponder, portanto, à “[...] *totalidade de pressupostos formais e materiais para sua elaboração*”⁶²³.

Ou seja, tanto na estrutura quanto no conteúdo da norma introdutora (geral e concreta), e da norma introduzida (individual e concreta), poderão ocorrer divergências em relação à qualidade formativa. A respeito disso, foi Marina Vieira de FIGUEIREDO quem, atentamente, verificou as causas que dão ensejo ao domínio revisional do lançamento tributário, discorrendo acerca dos vícios (i) a que estão sujeitas as normas jurídicas, (ii) a que está sujeito o lançamento, relativamente à composição do suporte físico “auto de infração”, e (iii) a que está sujeito o lançamento, em consideração às balizas específicas da Teoria dos Atos Administrativos⁶²⁴.

Relativamente aos vícios observados nas normas, extraímos aqueles relativos aos requisitos: (a) **subjetivos**, compreendendo temas de capacidade, competência e legitimidade; (b) **procedimentais**, no que respeita aos procedimentos de fiscalização e respectiva aplicação; (c) **espacial**; (d) **temporal**; e (e) **material**, abrangendo a norma introduzida e as questões concernentes aos erros de direito e de fato⁶²⁵.

Já no que diz respeito aos vícios compreendidos no lançamento, seja em relação ao auto de infração, seja em atenção à Teoria dos Atos Administrativos, são verificados aqueles concernentes ao: (a) **sujeito**, (b) **motivo**, (c) **procedimento**, e (d) **finalidade**⁶²⁶.

Esses defeitos, imperfeições ou incorreções, no lançamento tributário, seja em referência normativa, seja em termos objetivos do ato em si, ou do seu suporte físico, são vícios, como bem se pode perceber, que podem recair em razão de Legalidade ou de juridicidade⁶²⁷. Poderemos, então, remeter-nos à classificação de vícios formais e materiais, segundo bem explicita, esquematicamente, FIGUEIREDO:

⁶²³ *Ibidem, loc. cit.*

⁶²⁴ Marina Vieira de FIGUEIREDO, **Lançamento tributário**: revisão e seus efeitos, p. 126-219.

⁶²⁵ *Ibidem*, p. 133-203.

⁶²⁶ *Ibidem*, p. 204-218.

⁶²⁷ Paulo de Barros CARVALHO: “*Coalescendo os dados imprescindíveis que lhe integram a estrutura e ingressando no processo comunicacional do direito, ser-nos-á lícito asseverar que existe o ato jurídico administrativo de lançamento tributário, o que significa dizer que é válido no nosso sistema. Outra coisa, no entanto, é testar essa validade consoante os padrões estabelecidos pela ordenação em vigor. Nessa hora é tempo de confrontar o ato, cuja existência pudemos certificar, com o plexo de normas jurídicas que o disciplinam. Da comparação, percorridos os trâmites legais, resultará a validade ou invalidade do ato, mediante declaração prescritiva exarada por órgão do sistema. Com efeito, recebido pela ordem posta, será dado como válido até que se prove o contrário. Para tanto, não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele se conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei. Da*

FIGURA 8 – VÍCIOS FORMAIS E MATERIAS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Vícios formais	Sujeito	Agente público a quem cabe introduzir a norma no sistema
	Procedimento	Requisitos para a enunciação válida, como, por exemplo, a menção a determinados dados no documento que serve de suporte para a construção do ato-norma de lançamento.
	Tempo	Prazo de decadência
	Espaço	Local onde está localizado o contribuinte, como regra
Vícios materiais	Matéria	Conteúdo do lançamento, ou seja, divergências entre a norma introduzida e a regra-matriz de incidência tributária

FONTE: Marina Vieira de FIGUEIREDO⁶²⁸.

Como bem se percebe, os **vícios formais** conduzem-nos ao reconhecimento de defeitos “[...] *entre a hipótese da norma de competência e o antecedente da norma decorrente da sua aplicação*”, domínio em que se deixa de observar (i) o exato sujeito competente para a introdução normativa no sistema, (ii) o específico tempo e local prescritos pela regra jurídica e que darão ensejo à enunciação⁶²⁹; enquanto os **vícios materiais** denotam a incompatibilidade “[...] *entre os consequentes da norma de competência e da norma introduzida*”, isto é, correlacionados àquela norma que figurará como conteúdo da norma introdutora, e, mais ainda, à matéria ao qual estava adstrito o sujeito competente e que assim deixou de disciplinar⁶³⁰.

Como intentamos, na presente investigação, discorrer acerca do modo como ocorre a revisibilidade do lançamento, isto é, a materialização através do Processo Administrativo Tributário, para, então, alcançar os traços próprios da Segurança

subsunção do ato ao feixe de regras, se houver adequação e harmonia, falaremos de validade, mas agora não simplesmente presumida e sim experimentada segundo os canais competentes que o próprio sistema preconiza” – Curso..., op. cit., p. 495. José Souto Maior BORGES: “O lançamento vicioso é, nesses termos considerado, aquele que apresenta deficiências jurídicas. Mas a conversão do lançamento num ato defeituoso não é decorrência de sua conversão de sua injustiça ou inconveniência. Apenas se liga a razões de ilegalidade ou, mais amplamente, juridicidade” – Lançamento..., op. cit., p. 246.

⁶²⁸ Marina Vieira de FIGUEIREDO, **Lançamento tributário**: revisão e seus efeitos, p. 222.

⁶²⁹ *Ibidem*, p. 220-221.

⁶³⁰ *Ibidem*, p. 221-222.

Jurídica em termos de coerência e de estabilidade, dispensaremos novas linhas para tratativa específica de cada um dos vícios que ensejam a revisão, e seus respectivos efeitos. A justificativa para tanto é, justamente, a responsabilidade de ficarmos restritos ao corte metodológico inicialmente proposto.

Com efeito, mediante a fixação do sentido em que compreendemos o vocábulo “revisão”, distinguindo-o da mera “alteração”, e determinando a exata acepção em que fazemos o seu uso no presente estudo; e mediante a compreensão do domínio de atuação do referido instrumento, designado, notadamente, para a reavaliação do ato administrativo de lançamento tributário, como terapêutica da patologia, restam-nos alguns pontos complementares da temática.

Buscamos, com esse aprofundamento, estabelecer bases sólidas para enunciar a forma pela qual a revisão do lançamento tributário se desdobra, notadamente o processo administrativo, cujo desígnio maior, assim como antecipamos (item 4.1.1), é permitir o controle de juridicidade do ato administrativo defeituoso, ou seja, muito mais do que o controle de Legalidade que observou Sérgio André ROCHA⁶³¹.

Veremos, portanto, que ao determinarmos e fecharmos a compreensão sobre a noção fundamental da revisibilidade, melhor restará explicada nossa opção por tratar a revisão como verdadeiro controle de juridicidade do ato-fato e do ato-norma do lançamento tributário.

4.1.3 Limites e Propósito da Revisibilidade

Enunciamos, em momento anterior, que a revisibilidade se quer reportar tanto ao conjunto de atos jurídicos voltados para a reavaliação do lançamento realizado, o que ocorre em razão de algum vício de Legalidade ou juridicidade em sua constituição, quanto ao ato jurídico a título de “produto final”, o ato secundário que irá confirmar ou alterar, mediante anulação ou suplementação, o ato primário do lançamento⁶³².

Da leitura das disposições do Código Tributário Nacional, especialmente dos artigos 145 e 149, percebemos, assim como o fez José Souto Maior BORGES, que

⁶³¹ **Processo administrativo...**, *op. cit.*, *passim*.

⁶³² *Ibidem*, p. 253.

não houve a demarcação, relativamente ao lançamento suplementar, dos “[...] *limites substanciais legalmente postos à faculdade de alterar o lançamento*”⁶³³. O problema maior dessa questão é que o legislador, preocupado em dispor sobre a competência para o procedimento revisional, nada expôs quanto a competência de caráter substancial. Isso estabelece a necessidade de observar que, tanto a interposição de recurso de ofício quanto a iniciativa de ofício da autoridade administrativa não representam mera permissão do ordenamento. Tratam-se, muito antes, do exercício de uma competência que é obrigatório⁶³⁴.

Pois bem, se registamos que há a incidência da competência, no âmbito da revisão, não podemos deixar de considerar que há, de igual forma, limites para o seu exercício. Essa questão, alertará BORGES, não encontra pacificação na Dogmática do Direito Tributário, já que não seria possível “[...] *estabelecer, aprioristicamente um critério disciplinador da alterabilidade do lançamento tributário, quer seja implantando o problema no âmbito do Direito Administrativo, quer fora dele*” (sic). Tal problema, observará esse teórico, recairá muito mais sobre o fato de que, além da própria disposição constitucional quanto às competências legislativas, há a necessidade de que os limites à revisão do lançamento sejam prescritos por meio de “[...] *leis administrativas tributárias editadas pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios*”, de modo que, sem eles não há como deduzir, pela via interpretativa, os fatores limitantes dessa esfera⁶³⁵.

Não obstante essa importante verificação, parece-nos que, da leitura do Código Tributário Nacional, é possível extrair um mínimo de limitação à revisibilidade, ainda que nada se possa dizer sobre os critérios substanciais para o seu exercício: a sua ocorrência somente poderá irromper se houver, ou (a) a impugnação por parte do sujeito passivo, ou (b) o recurso de ofício, ou (c) a iniciativa de ofício da própria autoridade administrativa. Qualquer tentativa que não se encaixe em uma das referidas hipóteses, certamente, não poderá ensejar qualquer instância de confirmação ou modificação do ato administrativo de lançamento. Façamos menção, neste específico ponto, às considerações de BORGES:

⁶³³ José Souto Maior BORGES, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 259.

⁶³⁴ *Ibidem*, p. 260.

⁶³⁵ *Ibidem*, p. 263.

A norma sobre competência administrativa poderá, então, ser descrita quer em sentido positivo, relativamente à regra de imutabilidade, quer em sentido negativo, relativamente à regra da mutabilidade. Quando a lei opta por uma dessas fórmulas é geralmente visando a pôr em relevo a excepcionalidade ou normalidade da alteração. Tudo não passa, assim, de uma questão de graduação, não de essência da faculdade de alterar o lançamento⁶³⁶.

Mas não nos quedamos satisfeitos com a perspectiva restrita de BORGES. Compulsando as contribuições de Alberto XAVIER nessa temática, podemos inferir que há, consoante os delineamentos do ordenamento jurídico brasileiro, limitações de ordem temporal e objetiva à revisão do lançamento⁶³⁷.

Os **limites temporais** dizem respeito ao prazo em que pode ser levada a efeito a instância revisional legítima, prazo este correlacionado ao momento em que o direito da Administração Público ainda seja passível de ser exercido, remetendo-nos à ideia de que há um momento para iniciar e um momento para concluir o novo exame. Dirá XAVIER, quanto a esse limite, que, muito embora se observe a imperfeição na redação do § único do artigo 149, do Código Tributário Nacional, é possível inferir que “[...] o prazo do reexercício do poder é também o mesmo prazo fixado para o seu exercício originário”, de modo que decorrido o prazo decadencial do direito de rever de ofício o lançamento, ele se torna “[...] irrevisível ou imodificável, da mesma forma que, ultrapassado o prazo de decadência do direito de impugnação administrativa, por iniciativa do particular, o lançamento torna-se inimpugnável”(sic)⁶³⁸. Essas últimas questões, bem alertará o teórico, residem no espaço do efeito preclusivo do lançamento.

No que diz respeito aos **limites objetivos**, transparece-nos as fronteiras sobre a fundamentação que pode ser invocada para instaurar a revisibilidade. XAVIER enunciará, quanto à essa demarcação, que se a (i) fraude, (ii) o vício de forma, e o (iii) erro, são fundamentos que podem (e devem) ensejar a revisão do lançamento, há de ser considerado que na interpretação de referidas esferas é imprescindível considerar a impossibilidade de (a) aplicação retroativa da lei, garantia genérica, e de (b) interpretação superveniente, garantia subjetiva⁶³⁹. Com essa observação, dirá o teórico que:

⁶³⁶ *Ibidem*, p. 263.

⁶³⁷ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 262.

⁶³⁸ *Ibidem*, p. 263.

⁶³⁹ *Ibidem*, p. 264-278.

Erro de direito (erro de direito em concreto) e modificação de critérios jurídicos (erro de direito em abstrato) são, assim, dois limites distintos, mas cumulativos, à revisão do lançamento. O lançamento não pode ser revisto nem por erro de direito, direta e imediatamente, nem por erro contatado, indireta e mediatamente, por norma genérica superveniente⁶⁴⁰.

Ainda em relação aos limites objetivos, XAVIER declarará a questão dos novos fatos e meios de prova, discorrendo sobre a necessidade de considerar as fronteiras que separam “[...] *um mesmo fato (irrevisível, salvo por novas provas), de um novo fato (revisível)*. Sustentará, esse professor, que, somente os fatos que foram objeto de lançamento anterior poderão ser revistos em decorrência de novas provas. Entender o contrário ensejaria não uma revisão, mas sim a realização de um novo lançamento, justamente por suscitar a “[...] *quebra na identidade do objeto do lançamento*”⁶⁴¹. Diante dessa baliza essencial de limitação da revisibilidade verifica-se a manifestação essencial da coerência e da harmonia próprias do Direito Tributário, eis que “*Relacionando-se o dever de investigação no procedimento administrativo de lançamento com os limites em que atua a abstração gerada pelo lançamento, conclui-se que esta é definida, não pela prova efetivamente produzida, mas pela prova devida*”⁶⁴².

Com tais limitações em mente, podemos, então, enfatizar que a revisão do lançamento não ocorre ao pleno sabor da Administração Pública, no sentido de revisitar, indefinidamente, e por qualquer motivo que entenda como válido, os termos em que levou a efeito determinado lançamento tributário, em uma incursão voltada e justificada pela suposta eficiência arrecadatória. E também que não ocorre sem que haja uma instância de colaboração.

Certo é que, diante da baliza traçada no bojo do Código Tributário Nacional, uma baliza própria de Legalidade, além de garantir o cumprimento das normas de incidência tributária por parte da Administração Pública, esfera atenta aos direitos e deveres próprios da relação jurídica tributária, garante-se, em maior medida, a possibilidade de os sujeitos passivos promoverem meios de controle da imposição tributária ainda no seio administrativo.

Veja-se, quanto a isso, que há a possibilidade de exercer o controle dos atos administrativos tanto por meio do Poder Judiciário, quanto pela via administrativa

⁶⁴⁰ *Ibidem*, p. 278.

⁶⁴¹ *Ibidem*, p. 279

⁶⁴² *Ibidem*, p. 283.

própria, na exata circunscrição em que foram perfectibilizados⁶⁴³. Esta última possibilidade pauta-se na específica faculdade da Administração Pública de proceder à autotutela dos atos administrativos, ocorrendo uma manifestação de vontade funcional em que declara não querer “[...] *continuar a conservar precedente manifestação de vontade. consubstanciada em anterior ato administrativo*”⁶⁴⁴. Fazemos menção, neste ponto, à Oswaldo Aranha BANDEIRA DE MELLO:

O poder de revogar, total ou parcialmente, os atos administrativos inconvenientes ou inoportunos ou de reformá-los, substituindo-os por outros, bem como o poder de declarar a nulidade ou decretar a anulabilidade, total ou parcialmente, dos atos administrativos, por in validos ou ilegítimos, ambos estão implícitos na prerrogativa que compete à Administração Pública de autotutela dos atos administrativos. Correspondem ao reverse do privilégio que lhe cabe de execução prévia dos atos administrativos. A auto-executoriedade representa a face positiva da exigibilidade do ato administrativo; já a revogação ou reforma e a nulidade ou anulabilidade, *ex officio*, representam a face negativa dela⁶⁴⁵.

A par do exposto, parece-nos adequado concluir que, ao falarmos de revisibilidade do lançamento tributário, estamos a falar, muito antes, de um domínio que reside na própria Autotutela Administrativa, ocasião em que ao Poder Público é reconhecida a faculdade de, em se verificando a existência de ilegalidade ou vícios nos atos por ela realizados, caberá a providência de seu desfazimento⁶⁴⁶. Observemos que, na leitura de Odete MEDAUAR, se trata de uma instância principiológica que baliza a atuação pública, remetendo-nos ao dever funcional de “[...] *zelar pela Legalidade de seus atos e condutas e pela adequação deles ao interesse público*”⁶⁴⁷.

Pode-se estabelecer, com base nas incursões realizadas, que a revisibilidade do lançamento tributário, ao encontrar raízes no preceito da Legalidade e da

⁶⁴³ Luis Germán ORTEGA RUIZ, **El acto administrativo en los procesos y procedimientos**, p. 35-41.

⁶⁴⁴ Oswaldo Aranha BANDEIRA DE MELLO, **Princípios...**, v. 1, *op. cit.*, p. 633.

⁶⁴⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁶⁴⁶ Odete MEDAUAR: “*De regra, a Administração tem o dever de anular ato dotado de ilegalidade, justamente porque suas atividades são norteadas pelo princípio da legalidade. Embora o poder e o dever de anular permaneçam plenos para qualquer ato eivado de ilegalidade, é possível que, em determinadas circunstâncias e ante a pequena gravidade do vício, a autoridade administrativa deixe de exercê-los, em benefício do interesse público, para que as consequências do desfazimento em si e sua repercussão não acarretem maior prejuízo que a subsistência do ato; em tais casos, a autoridade deverá sopesar as circunstâncias e as repercussões, até mesmo sociais, do desfazimento no caso concreto, para decidir se o efetua ou se mantém o ato. Por vezes surgem casos de atos que produziram efeitos irretiráveis que tornariam inócua eventual anulação*” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 153.

⁶⁴⁷ *Ibidem*, p. 130.

Autotutela Administrativa, encontra espaço em um âmbito distante da discricionariedade. Em qualquer óptica pela qual se visualize a sua formalização, certo é que a possibilidade de reavaliar o lançamento, ensejando a confirmação ou a retificação desse ato administrativo, por quaisquer que sejam as razões – vícios formais ou materiais – encontra fundamento na própria coerência das inter-relações sintáticas das normas jurídicas, dispostas no sistema constitucional tributário.

Com base no exposto, não deixemos de observar aquilo que bem pontuou XAVIER acerca do tema da revisão do lançamento, especialmente no que tange à iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Narra o professor que, o exercício dessa verdadeira Autotutela Administrativa está voltado para a:

[...] ponderação de um conflito latente entre o princípio da Legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da Segurança Jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declarados por atos da autoridade pública⁶⁴⁸.

Em assim sendo, portanto, podemos concluir que a revisão do lançamento, além de se pautar pela faculdade da Autotutela Administrativa, pauta-se, muito antes, pela manutenção do Princípio da Legalidade e também pelo dever de colaboração entre os envolvidos. Muito mais, pauta-se pelo essencial cuidado e conservação da Segurança Jurídica, instância ínsita e inarredável do núcleo da relação jurídica tributária.

Expostas as considerações complementares e indispensáveis para a compreensão do escopo da revisibilidade do lançamento tributário, passamos, na segunda parte do estudo, a aprofundar a investigação do instrumento processual que formaliza e possibilita a medida de reavaliação do ato administrativo, percorrendo desde a sua concepção no sistema, até as bases fundamentais “*na*” e “*da*” Constituição Federal, para, ao fim, extraímos as bases principiológicas que informam a estrutura processual e a manutenção dos direitos e garantias fundamentais.

⁶⁴⁸ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 261.

4.2 A INSTRUMENTALIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

4.2.1 Revisibilidade e Processo

Na primeira parte do estudo propusemo-nos a evidenciar, tomando como norte alguns recortes temáticos específicos da Dogmática do Direito Tributário, uma noção fundamental, ainda que mínima, acerca da revisibilidade do lançamento tributário (itens 4.1.2 e 4.1.3).

Nesse desígnio, partindo dos vocábulos adotados pelo legislador para conceber os termos sobre os quais o instituto poderia adentrar o domínio da Autotutela Administrativa, apontamos a impropriedade do uso do verbo “alterar”, assumindo a preferência, com esteio em Alberto XAVIER, pela adoção do verbo “revisar”. E isso, não por outro motivo senão aquele de diligenciar por uma voz que representasse a essência do propósito de inspeção do ato administrativo que transporta os efeitos tão próprios da relação jurídica tributária.

Com suporte nessa demarcação, evidenciamos os defeitos ou vícios que ocorrem no lançamento tributário e que, por isso mesmo, ensejam a operacionalização do plano revisional. Percorremos, ademais, os limites próprios do momento de revisão, restringindo-o, em termos de legitimidade – impugnação do particular, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa – tempo e teor objetivo.

Buscamos externar, mediante o devido suporte dogmático, que a possibilidade de provocar e entregar o ato administrativo de lançamento tributário à Administração Pública, a fim de perseguir a reavaliação de seu conteúdo e/ou elementos formativos, seja em relação ao atendimento dos elementos normativos, aos componentes do suporte físico “auto de infração”, ou, ainda, aos atributos e pressupostos construídos no bojo da Teoria dos Atos Administrativos, é medida que corresponde não apenas às relações de profundidade sistêmica, mas, sobretudo, à manutenção da coerência sintática entre as normas jurídicas.

Ao evidenciarmos, num momento final, a impossibilidade de separação contextual dos princípios da Legalidade e Autotutela Administrativa, bem como da Segurança Jurídica, no específico campo da revisão do lançamento, aproximamo-nos da justificativa para tomar os verbos “revisar” e “controlar” como se sinônimos ou correspondentes fossem. E isso porque nos parece adequado afirmar que o

ordenamento, ao abrir a possibilidade de revisitar o conteúdo e a constituição do lançamento, uma norma individual e concreta que influi diretamente nos termos da imposição tributária, dentro do contexto da Administração Fiscal, está a permitir não apenas uma regulação interna e especializada, mas, sobretudo, o estabelecimento de uma coordenação e cooperação próprias no âmbito da relação jurídica formada.

É por meio do instrumento da revisibilidade do lançamento tributário que os atos administrativos podem ser controlados. E assim ocorre não apenas para a averiguação da conformidade com os termos da Legalidade, como enunciou Sérgio André ROCHA, mas, muito mais, com os termos da juridicidade⁶⁴⁹.

Assim, propondo a ruptura do paradigma da Legalidade no âmbito da Administração Pública, especialmente no que tange à imposição tributária, procuramos sustentar que o “*agir*” administrativo deve caminhar em conformidade com o tecido constitucional e, principalmente, com o ordenamento jurídico em sua completude, considerando as relações sintáticas estabelecidas pelas normas jurídicas, assim como enunciou Romeu Felipe BACELLAR FILHO e como já havia percebido Charles EISENMANN, quando do estudo do Princípio da Legalidade no bojo do Direito Administrativo francês⁶⁵⁰.

Com lentes postas nessas considerações, ao traçarmos precisamente os contornos da revisão, cuja finalidade precípua é aquela de influir como instrumento terapêutico nas patologias que atingem a anatomia e a fisiologia do lançamento

⁶⁴⁹ **Processo...**, *op. cit.*, *passim*. Manuel ATIENZA: “O raciocínio jurídico não é nem ‘uma simples dedução silogística’ e nem, tampouco, ‘a mera busca de uma solução eqüitativa’, mas sim a ‘busca de uma síntese na qual se leve em conta, ao mesmo tempo, o valor da solução e a sua conformidade com o Direito. Ou, dito de outra forma, a conciliação dos valores de eqüidade e segurança jurídica, a procura de uma solução que seja ‘não apenas de acordo com a lei como também eqüitativa, razoável e aceitável’” (Sic) – **As razões do direito**: teorias da argumentação jurídica, p. 77.

⁶⁵⁰ Romeu Felipe BACELLAR FILHO: “O princípio da legalidade administrativa encontra suporte no art. 37, caput, da Constituição, representando a subordinação dos atos administrativos aos ditames da lei em sentido formal, impondo uma exigência de atuação *secundum legem*, ao passo que o princípio da juridicidade, igualmente condicionante do agir administrativo, extrai-se de todo o tecido constitucional e do ordenamento jurídico globalmente considerado - aí incluídos os direitos humanos e os princípios constitucionais não expressos - traduzindo-se como o dever de obediência do poder público à integralidade do sistema jurídico” – **Processo administrativo disciplinar**, p. 169. Charles EISENMANN: “Mas é um fato: hoje, a maioria da doutrina administrativa, ao que parece, e, em todo o caso, os seus representantes mais marcantes, perfilham outros caminhos. Para eles, o princípio de legalidade define uma relação entre os atos -ou as ações da Administração e não mais tão-somente as normas legislativas, mas, no mínimo, tôdas as espécies de normas de direito que têm ou podem ter a marca daqueles atos; ‘a legalidade’, como objeto, é, no mínimo, o conjunto dessas normas oriundas de fontes diversas” (Sic) – O Direito administrativo e o princípio da legalidade, *in* **Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro**, v. 56, p. 49.

tributário, em atenção à conservação de direitos e à garantia do cumprimento de deveres normativamente delineados, exsurge a necessidade de definir a forma, a instrumentalidade pela qual o ato secundário incidirá sobre o ato primário para reexaminar a sua composição e estrutura.

Pois bem, se estamos diante de um meio para revisitar o íntimo do ato administrativo, em que se eleva uma discussão acerca dos elementos próprios que estabelecem e conservam a relação jurídica tributária, seja em atenção à adequação aos termos das normas jurídicas, aos componentes do suporte físico “auto de infração” ou, ainda, aos atributos e pressupostos específicos dos atos jurídicos administrativos, parece certo que é o processo, notadamente aquele de natureza administrativa, o meio útil e adequado para desencadear todas as fases correlatas à revisibilidade, assegurando que a aplicação da terapêutica aconteça com a observância aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, consagrados no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal⁶⁵¹.

Se antes o processo era observado como adstrito à função jurisdicional, em exclusiva aplicação aos campos do Direito Processual Civil e Penal, com poucas incursões teóricas voltadas para a aplicação no bojo da Administração Pública, como observou Odete MEDAUAR, ao analisar o período compreendido entre o fim do século XIX e primeiras décadas do século XX, foi pelas mãos de Adolf MERKL e de Feliciano BENVENUTTI que o instrumento passou a ser cogitado no âmbito da função administrativa⁶⁵².

⁶⁵¹ Em Sérgio FERRAZ e Adilson Abreu DALLARI lemos que processualização, prévia e necessária, no perímetro da Administração Tributária, somente é dispensada na ocasião de atos instantâneos ou cuja enunciação de vontade não se faça necessária – **Processo administrativo**, p. 23. Odete MEDAUAR: “A afirmação da processualidade administrativa como processo não se apresenta gratuita, aleatória ou desprovida de conseqüências práticas. Tratando-se de processo significa, além do vínculo entre os sujeitos, em termos de direitos e deveres. Entre outras conseqüências está o enquadramento nas garantias previstas no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, ou seja, as garantias do contraditório e ampla defesa com seus desdobramentos característicos” (SIC) – Bases do processo administrativo, in Odete MEDAUAR (Coord.), **Processo Administrativo: aspectos atuais**, p. 14.

⁶⁵² *Ibidem*, p. 11. Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO: “Merkel, autor a quem se atribui o mais relevante papel no exaltar-lhe a importância em análise referenciada ao Direito Administrativo, servia-se da terminologia “processo” para denominar tal itinerário sequencial. Este notável mestre, já em 1927, demonstrava com incontável lógica e inobjeto procedência que o processo não é fenômeno específico da função jurisdicional, mas ocorre na presença da lei, da sentença e do ato administrativo. São suas as seguintes palavras: ‘Todas as funções estatais e, em particular, todos os atos administrativos são metas que não podem ser alcançadas senão por determinados caminhos. Assim, a lei é a meta a que nos leva a via legislativa e os atos judiciais e administrativos são metas a que nos conduzem o procedimento judicial e o administrativo’. Pouco além, aduziu: ‘A teoria

Não por outra razão encontramos, desde Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, vasta literatura especializada aplicando a noção de processualidade no íntimo das funções administrativas, das quais podemos citar, em especial: “A importância do procedimento administrativo”, de Carlos Ari SUNDFELD; “Processualidade no Direito Administrativo”, de MEDAUAR; “Teoria Geral do Processo”, de Antonio Carlos de Araújo CINTRA, Ada Pellegrini GRINOVER e Cândido Rangel DINAMARCO; “Procedimento administrativo disciplinar”, de Romeu Felipe BACELLAR FILHO; e “Processo Administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99”, de Egon Bockmann MOREIRA⁶⁵³.

*processual tradicional considerava o 'processo' como propriedade da Justiça, identificando-o com o procedimento judicial (...) não é sustentável esta redução, porque o 'processo', por sua própria natureza, pode dar-se em todas as funções estatais (...)'. Linhas acima observara que o fenômeno processual existe quando 'o caminho que se percorre para chegar a um ato constitui aplicação de uma norma jurídica que determina, em maior ou menor grau, não apenas a meta, mas também o próprio caminho, o qual, pelo objeto de sua normação, apresenta-se-nos como norma processual' – Curso..., op. cit., p. 501. Feliciano BENVENUTI: “Agora esta colaboração é um processo; e o julgamento é garantia de justiça da decisão; e a garantia da justiça é o bem maior de toda administração pública e de cada um como um todo cidadão Permita-se, pois, que, conclusivamente, eu diga que o exercício da função administrativa nas formas do procedimento ou do processo não é indiferente mesmo para nossa vida, para nossos interesses práticos e ideais; para estes, eu diria, mais do que para o outros: porque a colaboração do cidadão na função administrativa não pode deixar de ser reconhecimento de sua responsabilidade individual e, portanto, na sociedade, de sua dignidade” (tradução nossa); “Ora questa collaborazione è processo; e processo è garanzia di giustizia della decisione; e garanzia di giustizia è il massimo bene di ogni pubblica Amministrazione e insieme di ogni cittadino. Sia permesso perciò che, conclusivamente, io dica che l'esercitare la funzione amministrativa nelle forme del procedimento o del processo non è indifferente neppure per la nostra vita, per i nostri interessi pratici e per quelli ideali; per questi, direi, più che per gli altri: ché la collaborazione del cittadino alla funzione amministrativa non può non essere riconoscimento della sua individuale responsabilità e perciò, nella Società, della sua dignità” (original) – Funzione amministrativa, procedimento, processo, in **Rivista Bilancio Comunità Persona**, p. 258.*

⁶⁵³ Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, **Introdução ao direito processual administrativo**, passim. Carlos Ari SUNDFELD: “No uso que adotamos, **procedimento administrativo** tem função conceptual semelhante a **processo judicial**, isto é, visa designar à somatória de trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa” (grifos originais) – A importância do procedimento administrativo, in **Revista de Direito Público**, n. 84, p. 72. Odete MEDAUAR: “[...] não se assimilam o processo judicial e o processo administrativo afastando o afã de 'jurisdicionarizar' em excesso o processo administrativo, contra o que postulam as concretas necessidade que o processo administrativo serve. Há semelhanças entre os dois, mas também há diferenças, como consequência necessária da natureza diferente dos fins a que um e outro servem e sobretudo da diferente posição e caráter dos órgãos cuja atividade disciplinam” – **Processualidade no direito administrativo**, p. 55.. Antonio Carlos de Araújo CINTRA, Ada Pellegrini GRINOVER e Cândido Rangel DINAMARCO: “E mais: conceituado o processo não só como relação jurídica mas também como procedimento em contraditório e tendo em vista o grande movimento rumo a processualidade administrativa, o processo administrativo também se enquadra no direito processual, ocupando espaço próprio na teoria geral do processo” – **Teoria geral do processo**, p. 71. Romeu Felipe BACELLAR FILHO, **Processo e procedimento administrativo** in Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Ricardo Marcondes MARTINS, **Ato administrativo e procedimento administrativo**, v. 5, p. 441-447. Egon Bockmann MOREIRA. **Processo Administrativo: princípios constitucionais**, a lei 9.784/1999 e o código de processo civil/2015, p. 33-53.

Com efeito, ao afirmarmos, pois, que a revisibilidade do lançamento tributário encontra como meio instrumental o processo administrativo, nos transportaremos, nas próximas linhas, às velas da processualidade administrativa, com o intento de identificar uma noção fundamental da expressão no específico campo do Direito Tributário.

Nesse sentido, explorar os antecedentes doutrinários que estabeleceram um sentido para a expressão “processualidade administrativa” e que transpuseram os dissensos quanto à caracterização do processo e do procedimento, é mandamental para uma primeira incursão temática. Somente com a retentiva preliminar de compreender o sentido e significado do objeto em análise é que poderemos, logo na sequência, averiguar sua estrutura e função no ordenamento jurídico, e reconhecer os seus específicos fundamentos “*na*” e “*da*” Constituição Federal.

4.2.2 A Noção Fundamental de Processo Administrativo

4.2.2.1 Processo e Procedimento: Distinção Conceptual

Em consulta à literatura dedicada ao tema do Processo Administrativo e do Processo Administrativo Tributário, não passa despercebida a adoção, praticamente unânime, de um discurso inaugural voltado ao tratamento terminológico quanto ao sentido e significado da processualidade administrativa, isto é, se há uma adequação e conformidade com as noções de processo ou procedimento. É o que percebemos, na elaboração nacional, em FRANCO SOBRINHO, SUNDFELD, BANDEIRA DE MELLO, MEIRELLES, MEDAUAR, CINTRA, GRINOVER e DINAMARCO,

BACELLAR FILHO, JUSTEN FILHO, MOREIRA, ROCHA e CABRAL⁶⁵⁴; e, na doutrina internacional, em GORDILLO e CASSAGNE⁶⁵⁵.

As reiteradas tratativas do tema não representam, é de se anotar, mera preferência Dogmática, visando o preenchimento descompromissado de linhas e mais linhas para a composição doutrinária. Muito pelo contrário. Em uma atenta leitura de BACELLAR FILHO, veremos que a compreensão das correntes teóricas relativas à distinção conceptual entre o processo e o procedimento se prestam a, muito mais do que realçar diferenças conceptuais, demonstrar que “[...] o conteúdo teórico e normativo atribuído a cada um desses termos repercute de maneira profunda na forma de entender o processo administrativo”⁶⁵⁶.

Ou seja, a depender do sentido que se atribui à expressão “processo administrativo”, isto é, se processo ou procedimento, e a depender da metodologia investigativa empregada, tantas serão as possibilidades de se estabelecer uma identidade semântica, de conteúdo do significado (item 1.2.2.2).

Essa é, justamente, a razão pela qual aquiescemos com MEDAUAR, especialmente quando afirma existir uma “[...] *controvérsia terminológica e substancial*”⁶⁵⁷. Essa controvérsia, como podemos ler em Agustín GORDILLO, sobrevém do fato de a doutrina processual, acompanhada de um setor administrativista, aportar a diferença do “[...] *proceso del procedimiento sosteniendo*

⁶⁵⁴ Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, **Introdução...**, *op. cit., passim*. Carlos Ari SUNDFELD, A importância..., *op. cit., passim*. Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit., passim*. Hely Lopes MEIRELLES, **Direito...**, *op. cit., passim*. Odete MEDAUAR, **Processualidade...**, *op. cit., passim*. Antonio Carlos de Araújo CINTRA, Ada Pellegrini GRINOVER e Cândido Rangel DINAMARCO, **Teoria...**, *op. cit., passim*. Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Processo e procedimento administrativo, *in* Romeu Felipe BACELLAR FILHO e Ricardo Marcondes MARTINS, **Ato administrativo e procedimento administrativo**, *passim*. Marçal JUSTEN FILHO, *Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”*, *in* **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, *passim*. Egon Bockmann MOREIRA, **Processo...**, *op. cit., passim*. Sérgio André ROCHA, **Processo...**, *op. cit., passim*. Antonio da Silva CABRAL, **Processo administrativo fiscal**, *passim*.

⁶⁵⁵ Juan Carlos CASSAGNE, **Derecho administrativo**, *op. cit., passim*. Agustín GORDILLO, *El procedimiento administrativo*, *in*: **Tratado de derecho administrativo y obras selectas**, t. 5, *passim*.

⁶⁵⁶ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Processo e procedimento administrativo *in* Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Ricardo Marcondes MARTINS, **Ato administrativo e procedimento administrativo**, v. 5, p. 441.

⁶⁵⁷ “As controvérsias em torno do processo e do procedimento ocorrem há muito tempo no âmbito do direito processual e do direito administrativo e dizem respeito tanto a aspectos terminológicos quanto a aspectos substanciais” – **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 29.

*que mientras el primero es un concepto de naturaleza formal, el segundo es eminentemente teleológico*⁶⁵⁸.

Sabendo que as investidas no bojo da terminologia “processo” ou “procedimento” compõem, muito antes, pontos de vista diversos, com bases de verificação próprias e criteriosas, que podem ser adotados ou não por quem venha a interpretar, não podemos deixar de considerar a consequência que podem ensejar na leitura e perfectibilização das garantias de direitos e deveres⁶⁵⁹.

A respeito disso, BACELLAR FILHO, caminhando no mesmo sentido de MEDAUAR, ao enunciar que a doutrina divergiria em relação à caracterização do fenômeno processual administrativo, especialmente por abraçar configurações heterogêneas, acaba por verificar, nesse contexto, uma “[...] *circunstância que resulta em relevantes consequências quanto às garantias asseguradas às partes*”⁶⁶⁰.

Cuidemos, portanto, de explorar a temática, tomando emprestadas as percepções de BACELLAR FILHO como norte referencial, eis que esse ex-professor da UFPR e da PUC/PR, ao se debruçar sobre a distinção conceptual entre processo e procedimento, no domínio específico do processo administrativo, bem observou a existência de três correntes teóricas, cada qual ensejando consequências respectivas⁶⁶¹. Veja-se, desde logo, que a justificativa para essa opção encontra espaço na consideração de que, muito antes de nos debruçarmos sobre as

⁶⁵⁸ El procedimiento administrativo, *in Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, t. 5, *passim*. Adicionalmente, considere-se Juan Carlos CASSAGNE: “*La doctrina procesal —seguida también por un sector de administrativistas— suele diferenciar el proceso del procedimiento sosteniendo que mientras el primero es un concepto de naturaleza formal, el segundo es eminentemente teleológico*” – **Derecho administrativo**, p. 511.

⁶⁵⁹ Nesse aspecto, em tópico denominado “Controvérsia Terminológica e Substancial”, MEDAUAR percorre os critérios: (a) amplitude, (b) complexidade, (c) interesse, (d) do concreto e do abstrato, (e) lide, (f) controvérsia (g) teleológico e formal (h) ato e função, (i) gênero e espécie – **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 30-39.

⁶⁶⁰ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, *Processo e procedimento...*, *op. cit.*, p. 442.

⁶⁶¹ “*Partindo de diversos entendimentos doutrinários, é possível agrupá-los, grosso modo, nos seguintes posicionamentos: (i) o procedimento consiste numa sucessão ordenada de atos, constituindo a forma de exercício da função jurisdicional, não se tratando de categoria aplicável à atividade administrativa; (ii) o processo é um fenômeno geral do direito, aplicável às várias funções do Estado (legislativa, administrativa e judicial), consistindo em uma série de atos sequenciais que precedem os atos estatais, não havendo uma diferença substancial entre processo e procedimento, cabendo este último designar a atuação administrativa apenas por força do uso da expressão; (iii) o processo deve ser utilizado como um termo geral, presente no exercício de todas as funções estatais (legislativa, administrativa e judicial), mas que se distingue do procedimento em razão da sua finalidade e dos seus meios: o procedimento representa um encadeamento de atos administrativos unilaterais, enquanto o processo, para restar configurado, reclama um confronto, um litígio em que haja contraposição de interesses entre partes distintas, orientado pelo contraditório*” (*sic*) – *Ibidem*, *loc cit.*

considerações individualizadas, devemos considerar e compreender a análise pelo “*todo*”, identificando aqueles que se aproximam de certa linha de raciocínio.

Pois bem, uma **primeira corrente** identificada é aquela em que o procedimento é observado como mecanismo de exercício da função administrativa, e o processo como mecanismo de exercício da função jurisdicional⁶⁶². Encontramos como representante dessa concepção Juan Carlos CASSAGNE, ao enunciar que, não obstante em linguagem comum seja possível estabelecer como análogos os conceitos de processo e de procedimento, há uma distinção sensível entre tais termos⁶⁶³. Dirá esse teórico que, enquanto o procedimento administrativo retrata a forma ou instrumento formal da função administrativa em sentido material, o processo se remeterá ao instrumento formal próprio de uma função jurisdicional⁶⁶⁴. Ou seja, se o procedimento administrativo estaria reservado aos órgãos essenciais do Estado, exclusivamente por ocasião da realização de funções que sejam materialmente administrativas, o processo estaria fechado ao exercício de função jurisdicional, em sentido objetivo, reservada ao Poder Judiciário⁶⁶⁵.

Nessa mesma corrente serão incluídas as verificações do processualista Eduardo Juan COUTURE, responsável por atribuir ao processo pelo menos três acepções: (i) de sequência, constituído por uma ação humana projetada no tempo, (ii) de relação jurídica, como um fenômeno aquém dos vetores temporais e espaciais, constituindo um objeto jurídico ideal elaborado pelas mãos dos juristas, e (iii) de expediente ou conjunto de documentos, no sentido de se tratar de um suporte físico⁶⁶⁶.

⁶⁶² *Ibidem.*, p. 443-448.

⁶⁶³ “*Con todo, hay que advertir que tanto el proceso como el procedimiento son conceptos análogos y que, en el lenguaje común y vulgar – a veces también en el ámbito científico y profesional – pueden trasuntar la misma significación*” – **Derecho...**, *op. cit.*, p. 511.

⁶⁶⁴ Juan Carlos CASSAGNE: “*En este sentido, entonces, cobra importancia la distinción para precisar que el procedimiento administrativo constituye la forma o el cauce formal de la función administrativa u (en sentido material). El concepto de proceso resulta más adecuado referirlo al cauce formal de la función jurisdiccional¹², entendida ésta como la solución de controversias (en sentido amplio) con fuerza de verdad legal*” – *Ibidem*, p. 512-513.

⁶⁶⁵ Juan Carlos CASSAGNE: “*De esta manera, habrá procedimiento administrativo en el ámbito de los tres órganos esenciales del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), cuando éstos realicen funciones “materialmente” administrativas, y, por otro lado, habrá proceso jurisdiccional cuando cualquiera de esos órganos — en principio sólo el Poder Judicial en nuestro sistema constitucional — ejerza la función jurisdiccional, en sentido objetivo*” – *Ibidem*, p. 513.

⁶⁶⁶ Eduardo Juan COUTURE: “*En la primera acepción del proceso como secuencia, éste constituye una acción humana que se proyecta en el tiempo; es una situación análoga a la que existe entre el ser y el devenir; los actos procesales devienen proceso. En su segunda acepción, en tanto relación jurídica, el proceso es un fenómeno intemporal e inespacial; un concepto, un objeto jurídico ideal, constituido por el pensamiento de los juristas. En su tercera acepción, como expediente o conjunto*

Essas específicas elaborações, com se pode notar, voltam-se ao tratamento do processo como mecanismo de exercício da função jurisdicional, exclusivamente.

Ainda devemos mencionar a concepção de Marçal JUSTEN FILHO, para quem a aproximação conceptual entre “processo” e “procedimento”, no domínio da Administração Pública, não encontraria espaço⁶⁶⁷. Em sua visão, o processo necessariamente estará vinculado à atividade jurisdicional, eis que, em seu específico regime jurídico, os interesses das partes e do julgador não se associam⁶⁶⁸. Aliás, com a intenção de destacar a inconciliável diferença entre os domínios da função administrativa e da atividade jurisdicional, no que respeita à alusão de uma esfera de “*processo administrativo*”, JUSTEN FILHO esclarecerá que a mera disputa terminológica, tal como a afirmação de que “[...] *processo existirá sempre que houver ‘procedimento’ somado a ‘controvérsia’*”, por se tratar de uma opção semântica, insusceptível de reprovações, em nada contribuirá para identificar “[...] o *‘processo administrativo’* com o *‘processo não administrativo’*”⁶⁶⁹.

A **segunda corrente**, à qual se afeiçoam as elaborações de Carlos Ari SUNDFELD e de Alberto XAVIER, reportará, por sua vez, os vocábulos “processo” e “procedimento” como conceptualmente equivalentes.

Aquele primeiro teórico, professor da FGV/SP, ao discorrer sobre a importância do procedimento administrativo, bem observou que o fenômeno

de documentos, el proceso es un objeto físico; ocupa un espacio en el mundo material; es una cosa” – Fundamentos del derecho procesal civil, p. 123.

⁶⁶⁷ “Apenas seria admissível aludir a “processo administrativo” na medida em que se organizasse uma estrutura orgânica à qual se atribuísse a competência para conduzir a solução da controvérsia na via “administrativa”, totalmente independente dos sujeitos em conflitos. Logo, o sujeito encarregado da função de julgar não mais se integraria na própria Administração. Estaria criado o contencioso administrativo e o procedimento administrativo ter-se-ia transformado em processo. Mais precisamente, estar-se-ia diante de situação não comportada pela ordem constitucional vigente no Brasil. Afinal, o sistema brasileiro alicerça-se na unidade da jurisdição, atribuída ao Poder Judiciário. Supor a existência de processo com cunho de jurisdicionalidade, fora do âmbito do Poder Judiciário, é contrário à Constituição. Nem a figura do Contencioso Administrativo se admite entre nós” – Considerações..., *op. cit.*, p. 113.

⁶⁶⁸ “Todo o regime jurídico processual pressupõe a dissociação de interesses entre as partes e o julgador. Estabelece-se um conjunto de disposições visando a assegurar a não-confusão entre os interesses dos litigantes e do julgador. Há uma série completa e harmônica de disposições norteadas a permitir que a decisão seja tomada sem influência de ‘parcialidade’. Repita-se que a expressão se relaciona não apenas com a isenção íntima do julgador, mas também no tocante à ausência de um vínculo objetivo entre o julgador e a posição das partes. Essa peculiaridade conduz a uma distinção sutil, mas relevante. O julgador tem o dever de promover a realização do Direito, tanto quanto os advogados, patronos das partes. No entanto, os advogados têm o dever jurídico da parcialidade. Estão obrigados a buscar a defesa e a realização dos interesses de seus constituintes, respeitado o limite do Direito” – *Ibidem*, p. 112.

⁶⁶⁹ *Ibidem*, p. 113.

processual não seria exclusivo de uma função jurisdicional, de modo que “[...] é *característico das várias funções do Estado e do tipo de vontade que elas expressam*”⁶⁷⁰. Em sendo o processo, portanto, uma consequência natural do agir do Estado, SUNDFELD considera que a função precípua do instrumento é aquela de assegurar a eficiência estatal em face dos agentes públicos, perspectiva na qual o processo seria a fonte garantidora de “[...] *que a vontade funcional, que se expressará no ato, não seja empolgada pela vontade do agente, mas signifique uma vontade equilibrada, esclarecida, racional, imparcial*”⁶⁷¹. No seio de sua elaboração, concluirá esse professor que a adoção da expressão “*procedimento administrativo*” “[...] *assume função conceptual semelhante a processo judicial*”, no exato sentido de um instrumento que “[...] *visa designar à somatória de trâmites necessários ao desenvolvimento da atividade administrativa*”⁶⁷².

Também, encaixamos Alberto XAVIER nessa segunda concepção, acompanhando BACELLAR FILHO, por ter enunciado que a atividade exercida pela Administração Tributária, no domínio do Direito Tributário, assume, via de regra, “[...] *a natureza de uma atividade processual, de um procedimento, posto traduzir-se numa sucessão disciplinada de atos tendentes à manifestação de uma vontade funcional em que consiste o ato de aplicação concreta da lei*”⁶⁷³.

A **terceira corrente** condiz com a conceituação pela via de classificação entre gênero e espécie, tratando o procedimento em acepção ampla do agir administrativo, e o processo em acepção restrita. Diligenciando originalmente nesse tema, Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO logo enunciou, em obra denominada “*Introdução ao Direito Processual*”, que, a par do sentido duplo do termo “processo”, a Dogmática Administrativista não poderia “[...] *ficar alheia à sucessão de atos que se concretizam através da função administrativa repudiando a ordenação*”⁶⁷⁴. Não por outra razão, observamos ter vislumbrado, esse teórico, que o Processo Administrativo, concebido em amplitude, estaria consubstanciado no “[...] *conjunto de normas que regulam diversas classes de procedimento (jurídicos ou não jurídicos) administrativos*”⁶⁷⁵.

⁶⁷⁰ A importância..., *op. cit.*, p. 66.

⁶⁷¹ *Ibidem*, p. 67.

⁶⁷² *Ibidem*, p. 72.

⁶⁷³ **Do lançamento**..., *op. cit.*, p. 127.

⁶⁷⁴ **Introdução**..., *op. cit.*, p. 106.

⁶⁷⁵ *Ibidem*, p. 112.

As elaborações de Cândido Rangel DINAMARCO também se afeiçoam a essa terceira corrente. Ao declarar que o processo “[...] *é o procedimento é o lado visível do processo, na experiência empírica; e que a sua adequação ao modelo procedimental traçado em lei é, em última análise, a observância do contraditório*”⁶⁷⁶, não podemos deixar de configurar suas apreensões em uma via que distingue o sentido e o significado de “processo” e “procedimento”.

Façamos, agora, alguns comentários adicionais, com base em outros posicionamentos individualizados no domínio da Dogmática nacional.

Com atenção à formação conceptual, pelas lentes de Odete MEDAUAR, especialmente no que diz respeito aos critérios que invoca para justificar a distinção entre processo e procedimento, notadamente de (i) cooperação das partes e (ii) contraditório, permitindo, ainda, a integração do critério de (iii) complexidade, bem poderemos dizer que essa teórica se enquadraria naquela última corrente Dogmática⁶⁷⁷. Em verdade, aproximando-se das verificações de DINAMARCO, MEDAUAR irá estabelecer o procedimento como uma “[...] *sucessão necessária de atos encadeados entre si que antecede e prepara um ato final*”, e o processo como instrumento de manifestação e expressão do procedimento, desde que nele esteja possibilitada a cooperação entre os envolvidos em um viés de contraditório⁶⁷⁸

Por sua vez, Egon Bockmann MOREIRA, também se poderia enquadrar naquela última corrente. Sustentando a existência de uma diferença substancial entre procedimento e processo, enunciando-os como “[...] *fenômenos diversos no mundo do Direito*”, eis que, enquanto o procedimento retrata, justamente, aquele “[...] *desenrolar dos atos e fatos que configuram o começo, meio e fim do processo – realidade que, de direito (positivo e cientificamente), não significa relação jurídica*”; o processo representará uma “[...] *relação jurídica específica, de caráter processual em sentido estrito*”⁶⁷⁹. Podemos entender melhor a opção de MOREIRA quando determina que o procedimento, aos olhos do Direito Processual, não teria o condão – “*jamais*” – de relatar uma relação jurídica, expressão própria da instância processual e que “[...] *designa vínculo entre sujeitos envolvidos na relação jurídico-processual*”⁶⁸⁰.

⁶⁷⁶ **A instrumentalidade do processo**, p. 160.

⁶⁷⁷ **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 40.

⁶⁷⁸ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁷⁹ **Processo...**, *op. cit.*, p. 34.

⁶⁸⁰ *Ibidem*, p. 35.

Ou seja, o professor da UFPR compreende que são dois os ângulos da atividade administrativa: um correlato à função, e outro à relação, racional próprio de classificação entre gênero e espécie⁶⁸¹.

Parece-nos, pois, que a distinção entre os conceitos de “processo” e “procedimento”, somente com lente na formação, ou não, da relação jurídica, não encontra melhor sustentação, especialmente quando revisitamos a Teoria Geral do Direito (item 2.2.3). Acompanhamos, somente nesse sentido, a exposição atenta de JUSTEN FILHO, para quem a peculiaridade da instância processual não reside na formação de uma relação jurídica, já que “[...] *todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica*”, é dizer, a caracterização do Direito Público, como um todo, encontra raízes na consolidação de relações⁶⁸².

Por fim, não deixemos de considerar que as elaborações de BACELLAR FILHO também figuram nesta última corrente. Em sua obra “*Processo administrativo disciplinar*”, o professor explicita o reconhecimento de que a relação que ocorre entre processo e procedimento é notadamente de gênero e espécie. A razão para tanto, articulou, é que há a “[...] *possibilidade de identificação de um regime jurídico processual que, sem perder de vista as exigências do regimento procedimental (processo é procedimento também), apresente características próprias*”⁶⁸³. Ademais, reconhece que a adoção da terminologia “processualidade ampla” indica que o processo não se restringe à função jurisdicional⁶⁸⁴.

Mediante a exposição das correntes teóricas relatadas por BACELLAR FILHO, infere-se a adequação dos posicionamentos que constroem a terceira corrente teórica e cuja síntese é a distinção inarredável entre processo e procedimento. Para que não deixemos a temática à mercê de um posicionamento efetivo, parece-nos apropriado compreender que: (i) o **procedimento**, entendido como um conjunto de atos conduzidos para uma finalidade, retrata um elemento formal próprio e essencial da atividade da Administração Pública; (ii) o **processo**, na condição de uma sucessão encadeada e juridicamente necessária e obrigatória de atos, denota um âmbito de

⁶⁸¹ “*Mais do que isso, o conceito de ‘função administrativa’ é gênero, que alberga a ‘relação administrativa’ – sempre está é desenvolvida em obediência aos parâmetros daquela*” – *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁸² Considerações..., *op. cit.*, p. 112.

⁶⁸³ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, **Processo administrativo disciplinar**, posição 1044 e 1062.

⁶⁸⁴ *Ibidem*, posição 1062.

colaboração entre os envolvidos, com pauta no contraditório; e, por fim (iii) o **processo** implica um **procedimento**, e não o contrário⁶⁸⁵.

Nesse contexto de distinções, acompanhando e aquiescendo com as considerações de BACELLAR FILHO, poderemos concluir, numa primeira incursão investigativa na temática proposta, por dois caminhos de consideração:

[...] procedimentos administrativos podem resultar processos administrativos desde que caracterizada situação demandante de participação dos interessados em contraditório, imposto diante da circunstância de se tratar de procedimentos celebrados em preparação a algum provimento (ato de poder imperativo por natureza e definição), apto a interferir na esfera jurídica das pessoas.

[...]

De procedimentos administrativos podem resultar processos administrativos desde que caracterizada atuação demandante de participação dos interessados em contraditório⁶⁸⁶.

Em verdade, não deve passar despercebido que a resistência encontrada para a adoção do termo “processo”, no âmbito das atividades da Administração Pública, é explicada, sobretudo, pelo dito receio de confusões com o processo jurisdicional. A solução para tanto não poderia ser mais simples, conforme lemos em MEDAUAR: a adoção de uma processualidade ampla, que pode ser associada ao “[...] *exercício de qualquer poder estatal*”⁶⁸⁷.

Ao determinarmos as direções em que se fundam as raízes da discussão relativa à distinção entre procedimento e processo, no íntimo da matéria da processualidade administrativa, curvamo-nos a compreender as mais diversas elaborações temáticas, sejam em contexto nacional ou internacional.

Com o fito de revelar as bases primeiras de racionalidade da construção do instituto processual, no âmbito da Administração Pública, pudemos perceber, com amparo em FRANCO SOBRINHO, DINAMARCO, SUNDFELD, XAVIER, BACELLAR FILHO, MEDAUAR, JUSTEN FILHO e MOREIRA, caminhos e clareiras para o estabelecimento de uma noção fundamental acerca da expressão “processo

⁶⁸⁵ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, *Processo e procedimento...*, *op. cit.*, p. 442-443. Sobre a sucessão encadeada, Odete MEDAUAR alerta para o fato de que “[...] *nem toda sucessão de atos para se obter um resultado final configura-se como processualidade; esta é figura mais específica e qualificada que a soma de atos. [...] O encadeamento sucessivo dos atos não ocorre como algo eventual ou meramente lícito, mas como algo juridicamente necessário e obrigatório*” – **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 25. *Ibidem*, p. 40-42.

⁶⁸⁶ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, *Processo e procedimento...*, *op. cit.*, p. 449.

⁶⁸⁷ **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 41.

administrativo”, a nossa já mencionada “terapêutica” para a patologia dos defeitos do lançamento tributário.

Em assim percebendo, nas próximas linhas, cuidaremos de evoluir na conceitualização do objeto, instrumento próprio da revisibilidade, discorrendo, ainda, quanto à sua específica estrutura, finalidade e quanto aos seus fundamentos. A base para nossas considerações a seguir, adiantemos, será a literatura já explicitada até então.

Buscaremos, a partir disso, demonstrar o porquê de adotarmos a processualidade administrativa como instrumento próprio de revisão do lançamento.

4.2.2.2 A Processualidade Administrativa

Linhas passadas, após percorrermos as bases teóricas relativas ao tratamento terminológico e conceptual dos vocábulos “processo” e “procedimento”, compartilhamos nossas impressões prévias sobre os sentidos que entendemos cabíveis para a descrição de cada um dos termos. Relatamos que o **processo**, caracterizado a partir do encadeamento juridicamente obrigatório e necessário de atos, denotaria duas implicações elementares: a colaboração ou cooperação entre as partes envolvidas e o alicerce do contraditório. Ainda, explanamos a possibilidade de o **processo**, simplificadaamente uma sequência de atos, implicar um **procedimento**, um mero conjunto de atos direcionado para uma determinada finalidade, mas não o contrário. Mais, transportamos as bases investigativas que dão arrimo para a consideração de que o vocábulo “processo” não se remete apenas às funções jurisdicionais próprias, podendo ser devidamente aplicado nos terrenos da função administrativa.

Por mais que a situação possa parecer resolvida, no sentido de termos base para a sedimentação do sentido e do significado da processualidade administrativa, de fato, não é esse o caso. Sem o devido mergulho nos elementos fundamentais de formação do processo administrativo, com o intuito de compreender o seu núcleo íntimo e respectivos fundamentos na esfera do ordenamento jurídico, não podemos sequer pretender alcançar uma noção fundamental e desenvolver, em seguida, a consciência acerca do que efetivamente é e representa o Processo Administrativo Tributário, no domínio do lançamento e dos termos de sua revisibilidade.

Por esse motivo, respaldados nos caminhos abertos pela Dogmática do Direito Administrativo, em especial, tomaremos o rumo de (i) estabelecer o conceito e definir a estrutura do processo administrativo, (ii) identificar a respectiva base de fundamentação no âmbito do ordenamento jurídico, e (iii) evidenciar o especial propósito no sistema jurídico.

Vejamos, em primeiro lugar, que, conjugando as inferências de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO e de Lafayette PONDÉ, o processo administrativo pode ser conceituado como “[...] *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo*”, sendo que esses atos são àqueles que a própria administração leva a efeito e articula em uma vinculação comum, e que são, portanto, coordenados para condicionar “[...] *o exercício do poder jurídico atribuído*”⁶⁸⁸. Ao assim narrarmos, queremos reportar, justamente, a noção que aos olhos de PONDÉ, não passou despercebida: quando ausente a formação processual, no círculo da Administração Pública, poder-se-ia suscitar ou a nulidade de seus atos ou, então, uma ação viciada pela inobservância da norma de competência⁶⁸⁹.

Vê-se bem, pois, que, para além de um meio que perfectibiliza os termos da Legalidade do ato administrativo, no sentido de resguardar o correto desempenho funcional, bem como o das garantias individuais, o processo administrativo também contempla a dimensão de legitimação do poder, como reconhece Odete MEDAUAR, ao verificar a finalidade do instrumento⁶⁹⁰. Por essa razão, o conceito da

⁶⁸⁸ Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 499. Lafayette PONDÉ, Considerações sobre o processo administrativo, *in Revista de Direito Administrativo*, v. 130, p. 1. Lafayette PONDÉ: “*Em seu sentido próprio, ou restrito, o processo administrativo é uma seriação de atos, cada qual de uma categoria jurídica. O defeito ou a falta de um ou mais deles não obstam a sua existência, ainda que o possam viciar. Cada um é um ato perfeito, no sentido de ser constituído de seus elementos de formação; e todos se articulam e se coordenam como exercício da função administrativa para emissão de um ato final da administração [...] A noção não é privativa da administração, mas uma forma de exercício da atividade do Estado. Este é, por definição, uma organização jurídica e dificilmente se pode compreender que seus atos se realizem pela só vontade de um único dos seus agentes (as ordens de polícia, os sinais de trânsito constituem talvez os raros exemplos de tais atos, nem sempre, aliás, assim aceitos pela doutrina)*” – *Ibidem*, p. 2.

⁶⁸⁹ *Ibidem*, *loc cit.*

⁶⁹⁰ “*A processualidade está associada ao exercício do poder. O poder é, por si próprio, autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade no processo preordenado. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 161.

processualidade administrativa, para essa teórica, engloba um domínio de “[...] *participação dos interessados em contraditório*”⁶⁹¹.

Pois bem, considere-se que o conceito de Processo Administrativo, com base nesse rumo teórico, comporta, também, uma noção de controle da administração. Tema especialmente elaborado por Hely Lopes MEIRELLES, o controle, “[...] *exercitável em todos e por todos os Poderes de Estado, estendendo-se a toda a Administração e abrangendo todas as suas atividades e agentes*”, pode ocorrer em uma diversidade de “[...] *tipos e formas de atuação para atingir seus objetivos*”⁶⁹². Façamos expressa menção, para que possamos avançar nos recortes:

Os *tipos e formas de controle* da atividade administrativa variam segundo o Poder, órgão ou autoridade que o exercita ou o fundamento, o modo e o momento de sua efetivação. Assim, temos a considerar com precedência sobre os demais, por sua permanência e amplitude, o controle da própria Administração sobre seus atos e agentes (*controle administrativo ou executivo*) e, a seguir, o do Legislativo sobre determinados atos e agentes do Executivo (*controle legislativo ou parlamentar*) e, finalmente, a correção dos atos ilegais de qualquer dos Poderes pelo Judiciário, quando lesivos de direito individual ou do patrimônio público (*controle judiciário ou judicial*), como veremos destacadamente nos itens seguintes deste capítulo (itens 3, 4 e 5). Esses controles, conforme seu fundamento, serão *hierárquicos ou finalísticos*; consoante a localização do órgão que os realiza, podem ser *internos* ou *externos*; segundo o momento em que são feitos, consideram-se *prévios, concomitantes* ou *subsequentes*, ou, por outras palavras, *preventivos, sucessivos* ou *corretivos*; e, finalmente, quanto ao aspecto controlado, podem ser de *Legalidade* ou de *mérito*⁶⁹³.

Das tipificações e formas aventadas por MEIRELLES, portanto, podemos, a par da nossa proposta investigativa, registrar que, no âmbito do Processo Administrativo podem ocorrer as seguintes alternativas de controle: (i) o **controle hierárquico**, relativo à possibilidade de órgãos superiores exercerem atividades de “[...] *supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão* [...]” em relação a órgãos subalternos; (ii) o **controle finalístico**, que como a própria denominação denuncia, trata-se de um controle teleológico, de “[...] *acompanhamento dos atos de seus dirigentes no desempenho de suas funções estatutárias, para o atingimento das finalidades da entidade controlada*”; (iii) o **controle interno**, realizado no âmbito da própria Administração Pública; (iv) o **controle subsequente ou**

⁶⁹¹ *Idem, Processualidade...*, op. cit., p. 41.

⁶⁹² *Direito...*, op. cit., p. 795-796.

⁶⁹³ *Ibidem*, p. 796.

corretivo, cujo objetivo é verificar e corrigir eventuais defeitos de um ato controlado, para declarar eventual nulidade ou outorgar uma instância eficaz; (v) o **controle de juridicidade ou legitimidade**, em que se objetiva averiguar a conformação de determinado ato, ou procedimento, aos delineamentos da norma jurídica, assim consideradas as “[...] *normas legais desde as disposições constitucionais aplicáveis até as instruções normativas do órgão emissor do ato ou os editais compatíveis com as leis e regulamentos superiores*”⁶⁹⁴.

Vejam os que o **controle interno**, de maior importância para o presente estudo, pode ser entendido não somente como vimos acima, mas especialmente como um domínio que comporta **mecanismos** de: (i) **autocontrole**, ou autotutela, que “[...] *cuida das hipóteses de revisão dos próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes*”, (ii) **pedido de reconsideração**, consubstanciado na proteção da Legalidade e do interesse público, podendo ser exercido “[...] *pela administração, ex officio, ou a pedido do particular, sujeitando-se, neste caso aos prazos legalmente prescrito*”, (iii) **recursos administrativos**, nos quais há a possibilidade de que as decisões administrativas sejam revisadas, constituindo uma forma de controle “[...] *provocada pelo particular, mas efetivada pela própria Administração Pública*”, cuja base está no direito de petição gravado na Constituição Federal, e (iv) **controle hierárquico**, típico da administração burocrática⁶⁹⁵.

Sobre a sistemática de controle das atividades exercidas pela Administração Pública e, especialmente no que diz respeito à formação e consolidação de atos jurídicos próprios, BACELLAR FILHO dirá que, da própria Constituição Federal é possível extrair o conceito específico de controle, que corresponde ao poder de “[...] *fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário,*

⁶⁹⁴ *Ibidem*, p. 796-799. Sobre o controle finalístico e de legalidade reportados por Hely Lopes MEIRELLES, façamos menção, como forma de complemento lógico, ao que enunciou Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO: “Assim, também, a cada finalidade administrativa correspondem medidas próprias, previamente admitidas pela lei e a serem alcançadas por uma via também estabelecida de antemão. É em decorrência do caráter funcional administrativo que a Administração deve buscar as finalidades legais através de um itinerário, de uma ordenação sequencial de atos, isto é, de um processo e um procedimento, a fim de que fique assegurado que a conclusão final administrativa, isto é, o ato derradeiro, resultou de uma trilha capaz de garantir que a finalidade legal foi, de veras, atendida e se possa controlar a ocorrência deste resultado” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 503.

⁶⁹⁵ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, O controle da Administração Pública, *in*: Germán Cisneros Fariás; Jorge Fernández Ruiz; Migul Alejandro López Olvera. (Org.), **Control de la Administración Pública**, p. 35-36.

*Legislativo, Executivo e os cidadãos, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico*⁶⁹⁶.

Com efeito, compreendido o perfil conceptual e de conteúdo do Processo Administrativo, chamemos atenção para o fato de que essa instância instrumental ora estudada em nada se equipara aos atos complexos e coletivos. Em primeiro lugar, ato complexo indica uma instância de plurisubjetividade, na medida em que é elaborado por mais de um sujeito, caracterizando-se a partir da unidade, indivisibilidade e unanimidade, no sentido de manifestações concordantes e que consolidam apenas um ato, que não pode ser fragmentado⁶⁹⁷. O ato colegiado, por sua vez, comporta uma única manifestação de vontade, oriunda “[...] *de órgão formado por duas ou mais pessoas*” em que a unanimidade não é requisito necessário⁶⁹⁸.

Determinamos, paralelamente ao que também observou Egon Bockmann MOREIRA, que os domínios do processo, do ato complexo e do ato colegiado, não se confundem, justamente porque retratam “[...] *realidades normativas absolutamente diversas, cada qual submetida a regime jurídico próprio*”⁶⁹⁹.

As inferências conduzidas até o presente momento, portanto, conduzem-nos a traçar a finalidade do Processo Administrativo, que é, segundo Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, “[...] *permitir que da execução dos atos administrativos haja declaração de repulsa ou afirmação de pretensão que possivelmente se ampare em texto legal, ou princípio jurídico*”(sic)⁷⁰⁰. Essa finalidade, compreendida dentro dos contornos de controle da Administração Pública, como observou MEIRELLES, leva-nos a inferir que a processualidade administrativa se conduz pelas linhas da autotutela, desvinculando-se de uma noção de jurisdição⁷⁰¹.

⁶⁹⁶ *Ibidem*, p. 34.

⁶⁹⁷ Egon Bockmann MOREIRA, **Processo...**, *op. cit.*, p. 54-55.

⁶⁹⁸ *Ibidem*, p. 56-57. Sobre o ato coletivo, MOREIRA indicará que a manifestação assume a perspectiva de acidental, na exata medida em que a decisão por maioria terá a mesma eficácia de uma decisão unânime.

⁶⁹⁹ *Ibidem*, p. 57.

⁷⁰⁰ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 110.

⁷⁰¹ Agustín GORDILLO: “*De ahí se infiere, en consecuencia, que mal puede hablarse, técnicamente, de una «jurisdicción administrativa» en el sentido de la tesis que se juzga. Téngase en cuenta, en definitiva, que nota constitutiva del concepto de jurisdicción es la de que el sujeto que ejerce la función es ajeno a la relación sobre que incide (nemo iudex in causa sua); en la actividad administrativa, por el contrario, quien la ejerce es sujeto de la relación misma. Y como en el desarrollo de una actividad no se puede ser y no ser, al mismo tiempo, sujeto de una relación, mal puede admitirse la mixtura jurisdicción administrativa como opuesta a «jurisdicción judicial»*” – *El procedimiento...*, *op. cit.*, p. PRA-I-10. Heron ARZUA: “*Dessarte, a existência de órgãos administrativos, singulares e colegiados,*

Vemos bem a importância inconteste do Processo Administrativo ordenado e da sua codificação para que a Administração Pública, no exercício de suas funções, “[...] *não extravase dos seus limites de competência ou não exorbite na prática de atos que possam ser lesivos ou considerados lesivos aos interesses contrários*” (sic)⁷⁰².

Desse plexo de considerações, em que tentamos demonstrar o cerne do Processo Administrativo Tributário, poderemos dizer que as impressões de Marçal JUSTEN FILHO não resistem a um aprofundamento teórico na temática. Enunciou o teórico que, em razão da natureza triangular da relação jurídica, em que as partes não possuem quaisquer vinculações, assim como o juiz assume a posição de não-parte, as específicas normas jurídicas que sustentam a instrumentalidade não poderiam ser transferidas “[...] *para a atividade administrativa desenvolvida no âmbito dos aludidos processos administrativos*”⁷⁰³. Contudo, ao considerarmos as especificidades processuais elaboradas na Dogmática do Direito Administrativo, aportando noções de controle e de autotutela, percebemos que não só é possível superar o argumento de exclusividade do processo à função jurisdicional, como também o é necessário.

Sem o estabelecimento de uma processualidade administrativa para cuidar dos direitos do administrado, muito mais do que as prerrogativas da Administração Pública, certamente a manutenção de um Estado Democrático de Direito seria(m) prejudicada(s). Fala-se em processo, em uma instância de controle, na exata medida em que é, muito mais do que a proteção de demandas burocráticas da atividade estatal, um “[...] *instrumento de participação, proteção e garantia dos direitos individuais*”, permitindo aos cidadãos a convicção de que um determinado ato administrativo é legítimo e perfeito⁷⁰⁴.

A vinculação entre o processo administrativo e as garantias fundamentais é tema tão imprescindível, sobretudo na esfera da relação jurídica formada no âmbito da Administração Pública, que verificamos importantes composições teóricas pelas

que examinam as questões tributárias e oferecem decisões em feitos administrativos não configuram qualquer modalidade de tutela jurisdicional. As suas decisões não são verdadeiros atos jurisdicionais, continuando a ser simples atos administrativos” – Processo administrativo fiscal - função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, p. 41.

⁷⁰² Manoel de Oliveira FRANCO SOBRINHO, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 107.

⁷⁰³ Considerações..., *op. cit.*, p. 113.

⁷⁰⁴ Odete MEDAUAR, **Processualidade...**, *op. cit.*, 58.

mãos de Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Odete MEDAUAR e, principalmente, Egon Bockmann MOREIRA⁷⁰⁵.

Este último teórico, além de observar que o Processo Administrativo encontra fundamento nas linhas da Constituição Federal, especialmente no constante do artigo 5º, incisos XXXIV, alínea “a”, LIV e LV, observou a sua ascensão no patamar infraconstitucional, a exemplo da promulgação da Lei n. 9.784, de janeiro de 1999. Em razão disso, enunciou que “[...] *os diplomas legislativos vêm atribuindo uma dignidade ímpar ao processo administrativo – reconhecendo o seu papel sobranceiro frente a um Estado Democrático de Direito*”(sic)⁷⁰⁶. Por essa razão, enuncia, MOREIRA, a expressão “processo administrativo contemporâneo”, compreendido a partir de três ângulos “[...] *imanentes à condição de direito e garantia constitucionais estabelecidos em favor das pessoas privadas, impondo deveres de abstenção e de ação ao Estado*”, quais sejam: (i) direitos definidos nos domínios constitucional e infraconstitucional, que correspondem às garantias do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, (ii) para os cidadãos, há a garantia de levar a efeito processos administrativos, de modo a assegurar direitos e interesses no âmbito da relação jurídica administrativa, e (iii) para os cidadãos também há o direito de participar da elaboração normativa que atinja seus direitos e interesses, sejam pessoais, coletivos ou cívicos⁷⁰⁷.

Nesse contexto, a processualidade administrativa deixa de lado um conteúdo isolado de “[...] *uma garantia acessória ou adjetiva*”, para assumir a roupagem de direito-garantia, na exata medida em que alcança um plano de realidade jurídica que

⁷⁰⁵ Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**, *passim*; Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Processo e procedimento administrativo, *in* Romeu Felipe BACELLAR FILHO, Ricardo Marcondes MARTINS, **Ato administrativo e procedimento administrativo**. v. 5, *passim*; Egon Bockmann MOREIRA, **Processo Administrativo**: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999, *passim*; Odete MEDAUAR, **A processualidade no direito administrativo**, *passim*.

⁷⁰⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; [...]. Egon Bockmann MOREIRA, O processo administrativo no rol dos direitos e garantias individuais, *in* Edgar Guimarães (Coord), **Cenários do direito administrativo**: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho, p. 178.

⁷⁰⁷ *Ibidem*, p. 186-188.

passa a “[...] *integrar a esfera individual dos particulares, que podem dele dispor sem ser necessariamente na defesa de algum direito ofendido*”⁷⁰⁸.

Devemos tomar emprestadas, portanto, as assertivas de MOREIRA, para quem o Processo Administrativo irá ultrapassar as fronteiras exclusivas da Ampla Defesa e do Contraditório, chamando os particulares para um momento lógico e jurídico de participação dialética na consolidação da vontade funcional, em uma condição de “[...] *co-autores do ato a ser proferido pela Administração*”⁷⁰⁹.

Sentido similar podemos recolher dos escritos de BACELLAR FILHO, que observou a dupla funcionalidade das garantias constitucionais: de um lado, atuando “[...] *subjetivamente, na tutela de direitos dos administrados*”, e, de outro, atuando “[...] *objetivamente, ao prevenir e remediar violações do direito subjetivo vigente*”⁷¹⁰. Por essa razão podemos falar em uma via de garantia dos administrados e outra de garantia da Legalidade, consistente na regulação do exercício de competência, de um lado, e, de outro, no instrumento de proteção dos indivíduos⁷¹¹.

Essas inferências, de MOREIRA e BACELLAR FILHO, aproximam-se daquelas de MEDAUAR, que, ao transportar a interpretação da processualidade ao íntimo do Estado de Direito, suscitando a necessária e inarredável colaboração entre os envolvidos, sob o influxo do Contraditório e da Ampla Defesa, reconheceu uma esfera que possibilita a decisão justa, tornando o processo administrativo “[...] *um instrumento de garantia prévia dos direitos do cidadão*” e evidenciando-o como concretizador de uma via democrática⁷¹².

Podemos dizer, então, que a finalidade precípua do Processo Administrativo é garantir o equilíbrio da relação jurídica no bojo da Administração Pública⁷¹³.

Percorrendo os caminhos que nos permitiram fixar o sentido e o significado para a expressão “processo administrativo”, demonstrando que não se deve dispensar as considerações de compreensão do controle da administração, dos seus mecanismos, bem como dos influxos próprios do conteúdo das garantias

⁷⁰⁸ *Ibidem*, p. 189-190. Egon Bockmann MOREIRA, As várias dimensões do processo administrativo brasileiro, in Celso Antonio Bandeira de Mello; Sérgio Ferraz; Silvio Luis Ferreira da Rocha; Amauri Feres Saad. (Org.). **Direito Administrativo e Liberdade**: estudos em homenagem a Lúcia Valle Figueiredo, p. 366.

⁷⁰⁹ *Ibidem*, p. 191.

⁷¹⁰ Processo e procedimento..., *op. cit.*, p. 459.

⁷¹¹ *Ibidem*, p. 460.

⁷¹² Odete MEDAUAR, **Processualidade**..., *op. cit.*, p. 86-87.

⁷¹³ Carlos Ari SUNDFELD, A importância..., *op. cit.*, p. 66-67.

fundamentais, e que nos permitiram determinar a estrutura, finalidade e fundamentos que embasam a construção de uma noção fundamental da processualidade, restamos, ainda, identificar os princípios constitucionais que alicerçam o domínio instrumental.

Compreendendo as balizas fundamentais do nosso objeto, portanto, estaremos prontos para fixar o que compreendemos por Processo Administrativo Tributário.

4.2.3 Processo Administrativo Tributário

Compreendemos, em seção anterior, os elementos e as características que dão forma e concreção ao sentido e ao significado da expressão “processo administrativo” (item 4.2.2). Consolidamos, ainda, bases firmes quanto ao conceito, à estrutura e à finalidade do instrumento, vinculando-o a uma noção ampla de processualidade e à dupla funcionalidade de garantia dos administrados e de garantia da Legalidade (item 4.2.2.2). Nesse empreendimento, portanto, curvamo-nos para uma investigação temática conduzida sobre as bases ordenadas constitucionalmente, depreendendo, de forma lógica e racional, a noção fundamental de Processo Administrativo.

Ademais da elaboração levada a efeito, parece-nos adequado afirmar, tomando emprestadas as palavras de Lafayette PONDÉ, que não há apenas um tipo de Processo Administrativo, especialmente porque cada espécie se vinculará com o ato final ao qual se destina uma determinada emissão⁷¹⁴. Não obstante isso, há de se considerar que “[...] esse ato final é um ato administrativo da mesma natureza dos demais atos da administração de que o processo se compõe e entre ele e estes atos há uma coordenação lógica necessária”⁷¹⁵.

Ou seja, o que podemos firmar nesse tema, sem maiores preocupações, é que o Processo Administrativo, qualquer que seja a sua espécie, submete-se às regulações próprias do Direito Administrativo, compartilhando os princípios e as

⁷¹⁴ Lafayette PONDÉ, Considerações..., *op. cit.*, p. 3.

⁷¹⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

estruturas homogêneas. Isso não significa dizer, contudo, que modalidades procedimentais e os regimes jurídicos sejam assimilados.

Com essa observação inaugural, queremos demonstrar que há um âmbito reservado para a operacionalidade do Processo Administrativo Tributário, tema que exsurge para nós como diretivo do presente estudo, especialmente para as tratativas acerca da Segurança Jurídica. Pode-se dizer, desde logo, que, quando, linhas atrás, enunciamos que a revisão do lançamento tributário seria instrumentalizada pelo processo, notadamente o Processo Administrativo, estávamos considerando a existência de uma processualidade administrativa tributária, ou seja, uma espécie de Processo Administrativo típico da relação jurídica tributária⁷¹⁶.

Em termos de definição, podemos enunciá-lo como a sucessão e o encadeamento juridicamente obrigatório e necessário de atos, direcionados para uma finalidade, com implicação da colaboração ou cooperação entre as partes envolvidas e desenvolvido mediante o procedimento de contraditório. A sua instauração, portanto, dar-se-á a partir da impugnação do sujeito passivo, que tenderá a discutir a correção do ato administrativo, o lançamento tributário, em que se funda a imposição tributária e/ou a imposição sancionadora, ambos sustentados por um suporte físico, o auto de infração em sentido amplo e em sentido estrito, respectivamente. Ao lado dessa consideração, cumpre-nos mencionar a atenta observação de Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, que, ainda que resida na análise do Processo Administrativo, entendemos caber adequadamente ao estudo proposto nesta seção:

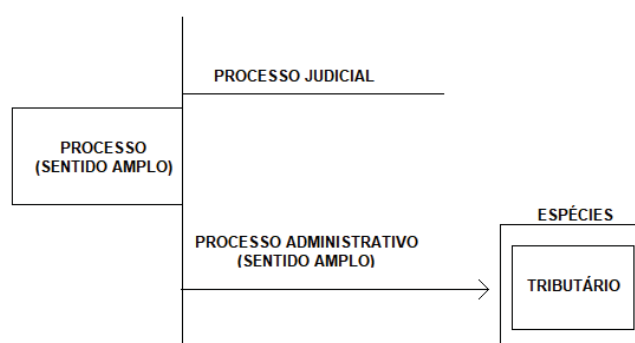
Posto que o ato administrativo não surge do nada e não é aleatório, fortuito, para que se produza uma decisão final cumpre que a Administração haja sido provocada por alguém ou, então, se está a atuar de ofício, que haja ocorrido algum evento justificador de sua atuação. Este evento terá de ser verificado, sopesado e avaliadas as medidas cabíveis diante dele. Tudo isto supõe um conjunto de providências a serem documentadas e implicará, com grande frequência, sejam ouvidos os interessados, analisadas razões postas em cotejo, apurados fatos, consultados órgãos técnicos e expandidas considerações administrativas. É esta totalidade que servirá como aval do ato ou - pelo contrário - que permitirá exhibir seu descabimento. Como disse Renato Alessi, com muita propriedade, enquanto no âmbito da atividade privada os motivos, as razões, os fatores, inclusive os psicológicos, que determinam uma conduta são, de regra, irrelevantes, no Direito Administrativo, opostamente, têm forma e relevância externa," pois é necessário saber-se como e por quê o administrador chegou à conclusão

⁷¹⁶ Antonio da Silva CABRAL, **Processo...**, *op. cit.*, p. 23.

traduzida no ato. É mister que haja percorrido um *iter* que o autorizaria a chegar à decisão tomada(*sic*)⁷¹⁷.

A origem da processualidade ocorre sempre em face do ato de lançamento, quer aquele originariamente levado a efeito, quer aquele relativo à complementação, fundado em anterior iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante as específicas hipóteses legais. Daí podermos falar que o Processo Administrativo Tributário é espécie de Processo Administrativo, de modo que abrange os delineamentos da relação jurídica tributária e, portanto, volta-se para revisar ou controlar, em termos de juridicidade, os atos administrativos cuja finalidade reside na realização das diretrizes prescritivas de Direito Tributário. Representemos, nessa oportunidade, tal processualidade esquematicamente:

FIGURA 8 – ESQUEMATIZAÇÃO DA PROCESSUALIDADE



FONTE: A autora.

Daqueles que assentem quanto à existência de uma processualidade administrativa própria de Direito Tributário, podemos mencionar alguns teóricos, como Alberto XAVIER, Antônio da Silva CABRAL, Ricardo Lobo TORRES, Sérgio André ROCHA, Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, Regina Helena COSTA, James MARINS, Rodrigo Dalla PRIA, Maria Rita FERRAGUT e Cleucio Santos NUNES⁷¹⁸.

⁷¹⁷ Curso..., *op. cit.*, p. 503.

⁷¹⁸ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 123-185. Antônio da Silva CABRAL: “Tenho para mim que se pode falar em processo administrativo fiscal como espécie do processo administrativo, em razão de apresentar peculiaridades específicas” – **Processo...**, *op. cit.*, p. 23. Ricardo Lobo TORRES: “O processo administrativo tributário participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 305., Sérgio

Diante da nossa definição, e dos excertos das elaborações teóricas apontadas, podemos estabelecer que, nessa espécie de processualidade administrativa, como não poderia ser diferente, a criação do conteúdo e da estrutura ocorre por meio das normas jurídicas editadas no domínio do Direito Tributário, de cunho material e formal, assim como já indicamos na primeira parte desse estudo, ao discorrer sobre o formal e o material do Direito (item 2.2.2)⁷¹⁹.

Diremos que há, no bojo do Processo Administrativo Tributário, normas de caráter **material**, especialmente quando pensamos no conteúdo que engloba em seu núcleo e que dizem respeito àqueles direitos e deveres próprios da conformação da obrigação jurídica tributária; e normas de caráter **formal**, que estão diretamente

André ROCHA, **Processo...**, *op. cit.*, *passim*. Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO: “Na esfera da Administração Tributária, e dos processos que em seu âmbito se desenvolvem, não é diferente. Têm-se os meros procedimentos administrativos, nos quais podemos incluir o procedimento de fiscalização, de reconhecimento de uma imunidade ou de uma isenção etc.; e os processos administrativos propriamente ditos, contenciosos, dentre os quais assume maior relevância o processo de impugnação do lançamento tributário” – **Processo tributário**, p. 56. Regina Helena COSTA: “O tema do processo administrativo tributário vem, merecidamente, ganhando cada vez mais a atenção da ciência jurídica. Pensamos sejam duas as justificativas para esse fato. A primeira, traduzida na relevância do assunto, dada a visão contemporânea consubstanciada na compreensão de que o processo administrativo e, assim, o processo administrativo tributário, são instrumentos de realização de justiça. Cada vez mais os órgãos julgadores da Administração Fiscal vêm cumprindo adequadamente seu papel, confiando o contribuinte na justiça de suas decisões. A segunda justificativa diz com a importância dessa modalidade processual como filtro de lides a serem apreciadas pelo Poder Judiciário. De fato, embora o ordenamento jurídico pátrio não condicione o acesso à jurisdição à prévia postulação na via administrativa (art. 5º, XXXV, CR), cabe salientar que, nos últimos anos, diante da morosidade na prestação jurisdicional, o processo administrativo passou a constituir um dos mais importantes meios alternativos de solução de conflitos entre Fisco e contribuintes” – **Curso de direito tributário**, p. 453. James MARINS, **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, p. 259-422. Rodrigo Dalla PRIA, **Direito processual tributário**, p. 619-682. Maria Rita FERRAGUT: “Em esfera administrativa, a prova pode ser produzida em dois estágios diferentes: o primeiro é na fase procedimental, anterior à litigiosa, consistente na sucessão de atos de cumprimento obrigatório praticados pela Administração, sem a participação litigiosa do administrado, e que tem por finalidade verificar se o contribuinte cumpriu suas obrigações e deveres fiscais e, em caso negativo, coletar informações suficientes e necessárias para a constituição do crédito tributário; e o segundo é a fase litigiosa, sucessão de atos que se instauram perante a Administração, que reaprecia, provocada por impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado. É forma de controle de legalidade do ato que determinou os termos da obrigação tributária e visa a formar título hábil a possibilitar a execução judicial do débito. É o conflito de interesses entre as partes que motiva o nascimento da relação jurídica processual tributária” – **As provas e o direito tributário**, p. 64. Cleucio Santos NUNES, **Curso completo de direito processual tributário** p. 287-390.

⁷¹⁹ À vista do exposto, não deixemos de mencionar que, para James MARINS, o Direito Tributário é composto por normas jurídicas de cunho material, formal e processual tributário. No caso, estes dois últimos reportam, respetivamente, às “[...] normas mobilizantes, procedimentais, que disciplinam a fiscalização, formalização (lançamento) e cobrança administrativa do crédito tributário” e às “[...] normas disciplinadoras da relação jurídica tributária em seu momento crítico pela aplicação à lide tributária, com seu modo diferenciado, das garantias inerentes ao devido processo legal, especialmente a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes e também dos mecanismos administrativos e judiciais necessários à atuação julgadora do Estado” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 95-96.

correlacionadas à estrutura desse objeto, eis que ditam o modo de atuação da Administração Pública. Tem-se, portanto, que essa espécie processual comportará tanto uma instância estática, quanto, principalmente, uma esfera dinâmica.

Ora, se aventamos que o Processo Administrativo Tributário tem por finalidade a revisão ou o controle do ato administrativo de lançamento tributário, seja aquele originário de imposição tributária ou complementar, levado a efeito por uma iniciativa de ofício da autoridade administrativa competente, vemos que as instâncias material e formal são inafastáveis de uma interpretação atenta do instituto⁷²⁰. Corroboramos essa assertiva logo na análise do objeto dessa instância processual, que irá condizer com uma das modalidades de relação jurídica tributária material: (i) a obrigação principal, (ii) a obrigação acessória e (iii) a relação jurídica sancionadora⁷²¹.

A respeito do regramento do Processo Administrativo Tributário, façamos menção às importantes considerações de Rodrigo Dalla PRIA:

Sendo o processo administrativo-tributário a instância na qual os entes políticos exercem o autocontrole da Legalidade da atividade impositiva, não fica difícil concluir que as regras que regem os contenciosos administrativos fiscais constituem típicas normas de desempenho da competência administrativa tributária, pois reguladoras do modo de aplicação do direito material tributário quando realizada sob o pretexto da conflituosidade, razão pela qual, por expressa determinação constitucional (art. 5º, incisos LIV, LV e LXXVIII), devem observar o esquema dialético (contraditório) característico do processo jurisdicional⁷²².

Visto isso, importante salientar que o regime jurídico próprio do Processo Administrativo Tributário é delimitado, por essência, pelos termos da Constituição Federal e pela Lei n. 9.784, de janeiro de 1999, de natureza procedimental, no que respeita à amplitude processual, assim como mencionamos em seção anterior (item 4.2.2.2). No que diz respeito à especificidade própria do Direito Tributário, encontraremos específica baliza através do Decreto n.º 70.235, de março de 1972 e das diretrizes advindas do Código Tributário Nacional. Não desconsideramos, veja-se bem, que, nos círculos dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, poderá haver o respectivo regramento próprio, que, certamente, será sustentado pelas diretrizes da Lei n. 9.784/1999, ainda que em via subsidiária, eis que se trata de norma

⁷²⁰ Ricardo Lobo TORRES: “O processo administrativo tributário é instrumento de revisão do lançamento” – *Curso...*, *op. cit.*, p. 308.

⁷²¹ Regina Helena COSTA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 456.

⁷²² *Direito...*, *op. cit.*, p. 663.

de caráter instrumental, que disciplina a amplitude do processualismo administrativo, dispondo dos respectivos princípios aplicáveis.

Por fim, no que concerne à estrutura do Processo Administrativo Tributário, podemos mencionar a existência de quatro fases, distintas e complementares entre si, quais sejam: (i) instauração, que exsurge mediante a impugnação do sujeito passivo, seja em relação ao lançamento originário ou ao complementar, após devida notificação por parte da autoridade administrativa competente; (ii) preparação e instrução, que outorgam condições para o julgamento revisional; (iii) julgamento, que comporta instâncias de decisão monocrática ou colegiada, a depender da normativa; e (iv) recursos, fase em que haverá a imposição necessária do Princípio do Duplo Grau de Cognição, de modo que do julgamento resultará uma decisão colegiada⁷²³.

Uma vez aportados os delineamentos próprios do Processo Administrativo Tributário, determinando uma definição adequada à espécie, e ressaltando suas principais características, desde a estrutura e as vinculações normativas às fases que comporta, dentro de uma noção de revisão ou controle, colaboração entre as partes e, principalmente, contraditório.

Não esqueçamos que quando do estudo da processualidade administrativa, quer pelo gênero, quer pela espécie, em bases teóricas, devemos considerar que, usualmente, há a necessária consideração do conteúdo do artigo 37, “*caput*”, da Constituição Federal, o qual determina que a Administração Pública, direta ou indireta, sujeita-se, em quaisquer de seus níveis, aos princípios da **Legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade**⁷²⁴. Como se poderia suspeitar, esses mesmos princípios transitam no Processo Administrativo, ao lado, ainda, do **devido processo legal**, da **ampla defesa** e do **contraditório**, mencionados linhas atrás, e daqueles que enumeramos a seguir: (i) **finalidade**, (ii) **motivação**, (iii) **razoabilidade e proporcionalidade**, (iv) **interesse público**, (v) **verdade material**, (vi) **oficialidade**, (vii) **formalismo moderado**, e (viii) **duplo grau de deliberação**⁷²⁵.

Pois bem, considerando o específico recorte teórico que propusemos na presente investigação, não nos aprofundaremos no significado e na extensão, de cada

⁷²³ *Ibidem, loc. cit.*

⁷²⁴ **Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. Odete MEDAUAR, **Processualidade...**, *op. cit.*, p. 87.

⁷²⁵ Egon Bockmann MOREIRA, **Processo...**, *op. cit.*, *passim*.

qual, no íntimo do ordenamento jurídico, sobretudo em razão da acuidade e da profundidade que solicitam, sempre que se tenta levar a efeito uma cuidadosa revisão bibliográfica.

Essa nossa opção, conforme o título proposto denuncia, encontra guarida no fato de que iremos restringir o estudo da revisibilidade do lançamento tributário, instrumentalizada a partir do Processo Administrativo Tributário, ao princípio da Segurança Jurídica.

Diante disso, em capítulo próximo iremos, numa primeira parte, realizar incursões para o estabelecimento de uma noção fundamental de Segurança Jurídica, com supedâneo no ordenamento jurídico pátrio; sendo que na segunda parte, realizaremos o aprofundamento em contexto, momento no qual diligenciaremos para demonstrar as bases de estabilidade e de coerência, tão próprias para a manutenção da Segurança Jurídica.

CAPÍTULO 5 – A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 A NOÇÃO FUNDAMENTAL DE SEGURANÇA JURÍDICA

5.1.1 Considerações Introdutórias

Ao tomarmos as delimitações relativas ao Processo Administrativo Tributário, como pressuposto inarredável do presente trabalho, caminhamos para estruturar os termos de aplicabilidade do Princípio da Segurança Jurídica no recinto da revisão do lançamento tributário, um contexto que restou desprezado pela Ciência do Direito e que reside, por agora, nas memórias do subsolo tributário⁷²⁶.

Antecedentes doutrinários reportam a Segurança Jurídica como um princípio, um princípio-valor e até sobreprincípio, cuja evidência está gravada no corpo da Constituição Federal, expressa ou implicitamente, sistema de garantias fundamentais, reportando-a como “[...] *uma exigência genérica da função do Estado, qual seja, a de promover o bem ‘segurança’ em favor de todos*”. De modo que à figura do Estado é resguardado tão somente o papel de “instrumento de efetividade” da segurança, e isso em razão tanto da necessidade de garantir-se a observância do Princípio da Legalidade quanto da incidência ampla dos efeitos da constitucionalização, apreensão diretamente vinculadas à noção de um Estado pautado em valores democráticos e lastreado pelo Direito⁷²⁷.

A despeito dos esforços científicos voltados para a determinação de uma noção própria de Segurança Jurídica no campo do Direito Tributário, em numerosas oportunidades voltados, por exemplo, para a fundamentação e para a delimitação de sua estrutura e efeitos respectivos, no âmbito do sistema tributário constitucional, observamos aquilo que, há muito, foi objeto da inquietação de Heleno Taveira TORRES, para quem a definição de seus contornos, de modo amplo no ambiente brasileiro, encontra-se ainda “[...] *em aberto e não se verifica, na aplicação do referido princípio, uma unidade funcional que lhe possa conferir ampla efetividade*”;

⁷²⁶ Fazemos menção à obra de Fiódor DOSTOIÉVSKI, um romance que privilegia o existencialismo. Conferir: Fiódor Dostoiévski, Memória do subsolo.

⁷²⁷ Heleno Taveira TORRES, **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, p. 26

inquietação também de Humberto ÁVILA, ao propor uma teoria estrutural da Segurança Jurídica⁷²⁸.

Além da ambiguidade que é própria do termo, quando a temática recai sobre o lançamento tributário e sua revisão, pela via do Processo Administrativo, a nebulosa indeterminação parece-nos mais evidente, especialmente quando busca furtar-se das apreensões circulares e redundantes, questão que é também amplamente observada no estudo dos princípios⁷²⁹.

Assim, para alcançarmos uma noção, ainda que mínima, de Segurança Jurídica, reduzindo as enfermidades semânticas, ambiguidade e vagueza, que recaem sobre a expressão, devemos considerar, logo de início, que a respectiva formação conceptual encontra suas primeiras clareiras nas valorações e influências exercidas pela evolução histórica e cultural, especialmente no que tange à determinação dos sentidos e significados no sistema de direito vigente. Até porque, como bem observou José Roberto VIEIRA, professor da UFPR, devemos reconhecer a “[...]evidente e inelutável[...]” conexão entre a formação deste conceito e a ordenação social (civilização)⁷³⁰.

Nesse mesmo rumo, Antonio-Enrique PÉREZ LUÑO, professor da Universidade de Sevilla, ao analisar a segurança como pressuposto e função do Direito, identificou a direta e indissociável vinculação da Segurança Jurídica com as conquistas políticas do corpo social, especialmente⁷³¹.

Com essa incursão preliminar, podemos suscitar uma primeira razão para, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, o termo “segurança” encontrar fundamento enraizado, quer implícita, quer explicitamente, no texto da Constituição Federal.

A respeito disso, observe-se que Humberto ÁVILA reportou a construção da noção fundamental da Segurança Jurídica a partir da interpretação **dedutiva** e

⁷²⁸ *Ibidem, loc cit.* Humberto ÁVILA, Segurança jurídica: uma teoria estrutural, in Luís Eduardo SCHOUERI, João Francisco BIANCO (Coord.), **Estudos de direito tributário em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**, p. 639-645.

⁷²⁹ Heleno Taveira TORRES, **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 28.

⁷³⁰ José Roberto VIEIRA, Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, in Aires Fernandino BARRETO, *et al*, **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**, p. 317.

⁷³¹ “[...] *la lucha por la satisfacción de la necesidad de seguridad haya sido uno de los principales motores de la historia jurídica. La seguridad en cuanto valor jurídico no es algo que se dé espontaneamente, y con idéntico sentido e intensidad, en los distintos sistemas normativos. Su función y alcance dependerá de las luchas políticas y las vicissitudes culturales de cada tipo de sociedad*” – Antonio-Enrique Pérez LUÑO, *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*, in **Boletín de la Facultad de Derecho**, n. 15, p. 17.

indutiva do texto constitucional. Enquanto naquela haveria uma conexão com o sentido de “[...] *princípio maior do Estado de Direito (art. 1º)*”, nesta residiria uma acepção relativa às demais regras constitucionais, a exemplo da “[...] *proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da Legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”)*”⁷³².

Poder-se-ia sustentar em complemento, conscientes da incorporação da expressão, na perspectiva constitucional, que, além da “[...] *consagração do direito à ‘segurança’ no preâmbulo e no ‘caput’ do art. 5º*”, teríamos também, no mesmo domínio, a respectiva identificação no bojo das “[...] *cláusulas de recepção do §2º do art. 5º da CF [...] e do caput do art. 150 da CF [...]*”, consolidando uma verdadeira “[...] *eficácia coextensiva às suas garantias derivadas, como a proibição de excesso, proporcionalidade, acessibilidade, proibição de retrocesso e confiança legítima, todas assumidas como típicas garantias asseguradas aos contribuintes*”⁷³³. Não por outra razão, bem acreditamos, José Roberto VIEIRA afirmou que:

Se a segurança do direito integra o rol dos direitos individuais, e em posição privilegiada, desde que influencia-os a todos, segue-se que ela compõe a estreita galeria das cláusulas intangíveis do nosso Texto Supremo (Constituição, artigo 60, §4º, IV)(*sic*)⁷³⁴.

Percebe-se, portanto, que a noção de Segurança Jurídica decorre diretamente dos valores assimilados ao Estado Democrático de Direito vigente, consolidando “[...] *todo o garantismo constitucional*”, seja pela via da disposição preambular – de elevado valor para a interpretação constitucional – seja na perspectiva de um direito fundamental⁷³⁵. E assim sendo, a Segurança Jurídica acaba por se conformar em um “[...] *instrumento garantidor da eficácia de outros princípios, como igualdade, liberdade e dignidade*”, assegurando um “[...] *estado de respeitabilidade da ação e argumentação do cidadão, por meio da moderação estatal*”⁷³⁶.

⁷³² Humberto AVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 370. No que tange ao Princípio da Anterioridade, há que acrescentar os artigos 150, III, c, e 195, §6º.

⁷³³ Heleno Taveira TORRES, **Direito constitucional...**, *op. cit.*, p. 26.

⁷³⁴ **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras, p. 62.

⁷³⁵ *Ibidem*, p. 27.

⁷³⁶ Humberto AVILA, *Segurança...*, *op. cit.*, p. 644. José Roberto VIEIRA, *Medidas provisórias...*, *op. cit.*, p. 320.

A par dessas breves e preliminares considerações acerca da expressão que buscamos estudar, não podemos perder de vista que, conquanto se possa enunciar a sua existência como uma derivação da figura do Estado, não a podemos restringir àquela condição de Poder Público que compõe conflitos, de um Estado que “[...] *adquiere su máxima expresión en tanto juridificación de garantía*”⁷³⁷. Quanto a essa questão, em específico, César GARCÍA NOVOA expressará que:

Por ello, la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del Derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tuteladores de intereses individuales. Y seguridad, por otra parte, en tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos⁷³⁸.

Com efeito, o que se depreende diante do estudo sobre os contornos mínimos da Segurança Jurídica, e que se busca demarcar neste tópico, é a necessidade de evitar o fechamento da definição de segurança à exclusiva figura do Estado. E isso, porque, conforme ponderaram PÉREZ LUÑO e GARCÍA NOVOA, a dimensão valorativa do princípio deve também ser compreendida a partir de outros enfoques, a exemplo do valor de justiça, de modo que, além de uma segurança “do” Direito, tenhamos uma segurança voltada “para” o Direito⁷³⁹. Essa verificação, bem se ateste, irá demarcar, logo em caráter introdutório, que a ponderação, em termos abstratos, entre segurança e justiça, é instância que reside no impossível⁷⁴⁰.

Com base nessas breves considerações introdutórias, procuramos, nas seções próximas, examinar e expor os âmbitos funcionais da Segurança Jurídica, traduzidos

⁷³⁷ César GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, p. 23.

⁷³⁸ *Ibidem*, loc. cit.

⁷³⁹ Patrícia BAPTISTA: “Hoje, a fim de que o direito possa constituir fonte de segurança para a sociedade é preciso, antes, tratar de garantir a segurança do próprio direito, já que nele reside boa parte dos riscos à segurança jurídica” (sic)– **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo**: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro, p. 19.

⁷⁴⁰ César GARCÍA NOVOA, *El principio...*, p. 24 – 25. Antonio-Enrique PÉREZ LUÑO, *La seguridad...*, op. cit., p. 16. Heleno Taveira TORRES: “Definitivamente, não há espaço para ponderações entre ‘segurança jurídica’ e ‘justiça’ em termos abstratos, por exemplo, como pensam alguns, pois as dimensões de peso necessitam de hipóteses materiais que qualifiquem ‘direito’ ou liberdades envolvidos [...] Admitir o sopesamento do princípio de segurança jurídica em face do princípio de justiça significaria romper com o princípio de segurança jurídica, o que seria o mesmo que violar o próprio sistema do Estado Constitucional de Direito. As garantias não se sujeitam ao sopesamento, este é o motivo determinante. Até porque o ‘sopesamento’, em si, é uma expressão de segurança jurídica, na concretização dos princípios, empregado como medida de solução da colisão destes” – **Direito constitucional...**, op. cit., p. 219-220.

nos termos “estabilidade”, “confiabilidade”, “previsibilidade” e “mensurabilidade” na atuação da Administração Pública, ou, em outras terminologias, certeza, confiança e estabilidade sistêmica, conforme TORRES⁷⁴¹.

Aliás, mais adiante, na segunda parte do presente capítulo, reduziremos os termos para “estabilidade” e “coerência”, pretendendo que este último englobe as noções de “confiabilidade”, “previsibilidade” e “mensurabilidade”. Essa opção nossa, devemos chamar atenção, não busca quaisquer aproximações com a noção de coerência relativa ao discurso da interpretação do Direito, a exemplo das teorias de (i) direito, coerência e integridade, (ii) coerência narrativa e coerência normativa, e (iii) coerência como satisfação de restrição, cujo estudo restou explorado por Fernando Andreoni VASCONCELLOS⁷⁴².

Dito isso, com base na literatura especializada sobre o tema, seja no âmbito do Direito Constitucional, do Tributário ou do Administrativo – dos quais são representantes, em especial, José Joaquim Gomes CANOTILHO, Antonio-Enrique PÉREZ LUÑO, César GARCÍA NOVOA, Geraldo ATALIBA, Paulo de Barros CARVALHO, Heleno Taveira TORRES, Humberto ÁVILA, José Roberto VIEIRA, Rafael VALIM e Patrícia BAPTISTA –, iremos explorar e acomodar os elementos de formação e constituição da Segurança Jurídica, buscando atribuir um repertório para a compreensão, interna e externa, de sua noção fundamental, considerando e sabendo, desde logo, das restrições para um esgotamento completo do tema. Com isso pretendemos, pois, superar, ou aportar caminhos para a superação, não apenas da ambiguidade e vagueza que permeiam a sua atual configuração no ordenamento jurídico pátrio, mas sobretudo do “paradoxo da inSegurança Jurídica” reclamado por Heleno Taveira TORRES⁷⁴³.

⁷⁴¹ *Ibidem*, p. 218.

⁷⁴² **Coerência e direito tributário**, p. 26-46.

⁷⁴³ Humberto ÁVILA: “Hoje, o nível de insegurança jurídica assumiu um grau nunca antes alcançado. Os termos ‘complexidade’, ‘obscuridade’, ‘incerteza’, ‘indeterminação’, ‘instabilidade’, e ‘descontinuidade’ do ordenamento jurídico servem para ilustrar tal momento. [...] Por que tamanha insegurança? Pode-se, apenas e tão somente com a finalidade de fixar um ponto de referência inicial justificador da presente pesquisa, apontar causas de natureza social e causas de natureza jurídica para a referida insegurança hoje existente” – **Teoria da segurança jurídica**, p. 55. Patrícia BAPTISTA: “Além das inseguranças decorrentes do processo de produção das normas jurídicas, a superação tanto da hermenêutica cientificista, como do positivismo normativista, deixou às claras toda a insegurança existente também no processo de aplicação do direito. Uma vez constatado que a aplicação do direito não se esgota na operação de subsunção fato-norma e que, por isso, está longe de se materializar em um simples silogismo, veio à tona a imprevisibilidade a priori de qualquer decisão, seja ela judicial ou administrativa” (sic) – **Segurança...**, p. 18. Heleno Taveira TORRES:

A partir disso, tentamos aportar alguns achados ao domínio da revisibilidade do lançamento tributário que, como visto, se instrumentaliza a partir do Processo Administrativo próprio da espécie, indicando, na segunda parte do presente tema, realizar as respectivas correlações com os domínios da estabilidade e de coerência.

Nesse plano de trabalho, a finalidade última será aquela de indicar clareiras para a consolidação da processualidade administrativa tributária, especialmente em termos de revisão ou controle, e comprovar a função essencial que a Segurança Jurídica exerce no âmbito do ordenamento jurídico pátrio.

5.1.2 A Segurança Jurídica como Princípio

Quando lemos sobre Segurança Jurídica, lemos sobre o quanto o Estado Democrático de Direito pressupõe a existência de mecanismos aptos a assegurar a cada cidadão a confiança nas relações jurídicas⁷⁴⁴. Ainda, sobre o quanto a Segurança Jurídica, no Direito Tributário, é susceptível de numerosos significados e graduações, consoante a natureza dos interesses a que respeita⁷⁴⁵. E, também, sobre o quanto se conecta com o tipo de sistema econômico em que vigora⁷⁴⁶.

Observamos também a enunciação de que, no Estado Democrático de Direito, a Segurança Jurídica está incorporada ao ordenamento como garantia constitucional,

“Geralmente, dada sua indeterminação, a segurança jurídica costuma vir confundida com outros fins ou princípios, como preservação da ordem e da paz social, bem comum, certeza, confiança, previsibilidade, a reboque do próprio papel do Estado ao longo dos tempos. E, não restam dúvidas, grande parte dos problemas de demarcação clara do princípio da segurança jurídica começa por esse aspecto semântico, que irá repercutir até mesmo na sua terminologia de referência” – Direito constitucional..., op. cit., p. 28. César García NOVOA: “Probablemente no exista otro principio jurídico tan habitualmente invocado como la seguridad jurídica. Pero también se podría decir que pocos principios como éste se manifiestan con tanta indefinición y con una tan acentuada carencia de contenido propio” – El principio..., op. cit., p. 19.

⁷⁴⁴ Heleno Taveira TORRES: *“E dessa garantia de segurança jurídica, em termos subjetivos, advém de um estado de expectativa de confiabilidade no ordenamento que se pode definir como princípio da proteção da confiança legítima, passível de ser alegado e exercido na preservação das expectativas legítimas de certeza e estabilidade no contínuo da aplicação do sistema” – Direito constitucional..., op. cit., p. 26.*

⁷⁴⁵ Humberto Ávila, *Toeria...*, op. cit., p. 124-140.

⁷⁴⁶ Jeferson TEODOROVICZ: *“Não é difícil perceber que a atuação estatal, na medida em que se elevam as necessidades públicas, passa a procurar cada vez mais outros instrumentos para a majoração da carga tributária. E a necessidade de segurança e continuidade das relações tributárias cada vez mais passa pela consideração da necessidade de dinamicidade que o papel da tributação deve manter enquanto instrumento de ‘fiscal policy’” (sic) – Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na Ciência do Direito tributário no Brasil, in Revista Pensamento Jurídico, não paginado.*

não apenas na estrutura formal sistêmica e da certeza do direito (Segurança Jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (Segurança Jurídica material), como proteção a esses direitos⁷⁴⁷. Daí, comumente dizer-se que o Estado de Direito retrata um Estado próprio de segurança, à medida que a Segurança Jurídica se converte em fim do ordenamento, ou seja, um fim sistêmico, construído a partir do interior da Constituição⁷⁴⁸.

Diremos, então, que a Segurança Jurídica se fundamenta no próprio Estado de Direito, mas que a ele não se restringe, de forma que os direitos e garantias fundamentais se colocam como bases instrumentais para sua viabilização. Nesse aspecto, sobre ser um fim do ordenamento jurídico, César Garcia NOVOA pontuará que a Segurança Jurídica está na via de um direito de resultado, porquanto o seu conteúdo objetivo será composto justamente pelos meios razoáveis para que o resultado, o direito seguro, possa ser alcançado com a maior efetividade possível⁷⁴⁹.

Não por outra razão, Jeferson TEODOROVICZ observou que a cogitação do tema da limitação do exercício da imposição tributária, na história do Direito Tributário pátrio, elevou, aos olhos da Dogmática, a necessidade de aportar maior expressão ao conteúdo da Segurança Jurídica⁷⁵⁰. E, tanto é assim que, dirá o professor, “Mesmo

⁷⁴⁷ Alberto XAVIER, **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**, p. 45.

⁷⁴⁸ Ingo Wolfgang SARLET: “Certo é que havendo, ou não, menção expressa a um direito à segurança jurídica, de há muito, pelo menos no âmbito do pensamento constitucional contemporâneo, se enraizou a idéia de que um autêntico Estado de Direito é sempre também – pelo menos em princípio e num certo sentido - um Estado da segurança jurídica, já que, do contrário, também o “governo das leis” (até pelo fato de serem expressão da vontade política de um grupo) poderá resultar em despotismo e toda a sorte de iniquidades. Com efeito, a doutrina constitucional contemporânea, de há muito e sem maior controvérsia no que diz com este ponto, tem considerado a segurança jurídica como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal sorte que a segurança jurídica passou a ter o status de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito. Assim, para além de assumir a condição de direito fundamental da pessoa humana, a segurança jurídica constitui simultaneamente princípio fundamental da ordem jurídica estatal e, para além desta, da própria ordem jurídica internacional” (SIC) – A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro, in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, n. 32, p. 4-5.

⁷⁴⁹ César GARCÍA NOVOA: “Si tenemos en cuenta la opinión de Rubio Llorente, para quien la seguridad jurídica es un fin referible al ordenamento jurídico, quizás hallemos el camino para observar que estamos ante un derecho de resultado, por lo que su contenido objetivo serán los medios razonables para que ese resultado – un derecho seguro – pueda ser alcanzado en la mayor medida posible” – Seguridad jurídica y derecho tributario, in Celson Antônio BANDEIRA DE MELLO (Org.), **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**, p. 53. Heleno Taveira TORRES: “Repete-se que segurança jurídica é uma expressão polissêmica e pode ser concebida como ‘fim’ do direito ou ‘função’ do Estado” – **Direito constitucional...**, op. cit., p. 206.

⁷⁵⁰ Segurança jurídica..., op. cit., sem paginação. Alberto XAVIER: “Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível” – **Legalidade e tipicidade da tributação**, p. 44.

*linhas teóricas avessas ao positivismo e ao formalismo jurídicos não titubeiam ao elevar a Segurança Jurídica como baluarte sustentador do sistema jurídico tributário*⁷⁵¹.

Pois bem, tomemos como norte as considerações de Humberto ÁVILA, com as quais aquiescemos, quanto aos significados possíveis de Segurança Jurídica, em busca de uma definição plausível. Vejamos que a expressão poderá ser lida como um **elemento definatório**, no sentido de destacar um domínio estrutural de um dado ordenamento jurídico. Nessa instância, quando no âmbito da Dogmática há mera menção à Segurança Jurídica, sem a respectiva determinação dos meios e instrumentos para realização e consolidação, tratando-a como mero elemento de um conceito, ou seja, uma proposição puramente metalinguística, certamente estaremos diante de uma concepção definitória daquela expressão⁷⁵².

Por sua vez, a Segurança Jurídica poderá ser observada como **fato**, isto é, a partir de uma referência à determinado “[...] *estado de fato, isto é, a uma determinada realidade concreta passível de constatação(sic)*”, nada sendo enunciado quanto a comportamentos ou estados ideais de coisas a serem observados. Em se tratando de uma “[...] *concepção jusrealista [...] que pressupõe um conceito descritivo*”, dirá ÁVILA, que, pelas lentes dos sujeitos passivos, a “[...] *Segurança Jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer*”⁷⁵³.

Também poderemos enunciar a Segurança Jurídica na qualidade de **valor**, de juízo axiológico relativamente “[...] *àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores*”⁷⁵⁴. E, por fim, a mesma expressão pode carregar um sentido de **norma jurídica**, conduzindo à noção de um “[...] *estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuam para sua promoção*”, e isso dentro de uma proposição prescritiva vinculada a um determinado ordenamento jurídico, um verdadeiro Direito posto⁷⁵⁵.

Diante dessas considerações, não podemos deixar de expor a reflexão levada a efeito por ÁVILA, ressaltando que, por se tratar de dimensões próprias e que são

⁷⁵¹ Segurança jurídica..., op. cit., sem paginação.

⁷⁵² **Teoria...**, op. cit., p. 124-125.

⁷⁵³ *Ibidem*, p. 126.

⁷⁵⁴ *Ibidem*, p. 126-127. César García NOVOA: “Aquí es donde aparece en toda su plenitud la dimensión valorativa de la seguridad, valor que debe ser construido a través de su vinculación a otro valor como es la justicia” – *Seguridad jurídica...*, op. cit., p. 47.

⁷⁵⁵ Humberto ÁVILA, **Teoria...**, op. cit., p. 127-128.

conduzidas por juízos específicos, não deve ser confundida a “[...] a *Segurança Jurídica como fato (dimensão fática) como valor (dimensão estritamente axiológica) e como norma (dimensão normativa)*”⁷⁵⁶. Não obstante isso, ainda poderemos, entre essas instâncias, estabelecer correlações, seja porque a via normativa (i) comporta uma valoração legislativa, e (ii) comporta um estado de fato a ser realizado; já o domínio fáctico (i) envolve uma valoração positiva e (ii) comporta aspecto normativo; e, por fim, a esfera descritiva (i) acomoda uma valoração científica, a exemplo da razão principiológica⁷⁵⁷.

Diante das numerosas perspectivas sob as quais a Segurança Jurídica pode ser examinada e compreendida, adotaremos, tomando emprestadas as considerações de ÁVILA, a expressão como verdadeira **norma-princípio**, isto é, “[...] *uma prescrição, dirigida aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade*”⁷⁵⁸.

Com olhos na valoração da Segurança Jurídica enquanto princípio constitucional, devemos mencionar as palavras de GARCÍA NOVOA, sobre as especiais consequências sistêmicas:

Esta elevación de la seguridad al rango de principio constitucional tiene importantes consecuencias en lo que respecta a sua invocación por los particulares; sólo si la seguridad jurídica es entendida como principio podremos afirmar que su transgresión por una norma de rango legal no nos merecerá un mero juicio de legitimidad sino que podremos decir que estamos ante un supuesto inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o cuestión de inconstitucionalidad⁷⁵⁹.

Visto isso, podemos enunciar a Segurança Jurídica a partir de um feixe de **materialidade**, em que “[...] *o sistema de competências do federalismo (a) e das limitações que asseguram os direitos (b) interage com os demais princípios, à luz de um relativismo ideológico, para construir, a cada ato de aplicação, o princípio da Segurança Jurídica*”⁷⁶⁰. Por outro lado, a partir de um feixe de **formalidade**, esse princípio denotará um **âmbito funcional** de **certeza** do direito, especialmente, conforme enuncia Heleno Taveira TORRES, porque nessa instância “[...] *as regras de*

⁷⁵⁶ *Ibidem*, p. 128.

⁷⁵⁷ *Ibidem*, p. 128-129.

⁷⁵⁸ *Ibidem*, p. 130.

⁷⁵⁹ *Seguridad jurídica...*, *op. cit.*, p. 51.

⁷⁶⁰ Heleno Taveira TORRES, *Direito constitucional...*, *op. cit.*, p. 199.

*validade, procedimentos e observância das competências concorrem para a construção das fontes de produção do direito*⁷⁶¹.

Uma segunda função da Segurança Jurídica, ao lado da certeza, é a **estabilidade**. Prevalendo sobre a esfera subjetiva, que revela uma instância de “[...] *previsibilidade ou expectativas de condutas individuais*”, o **núcleo objetivo** conduz à compreensão da Segurança Jurídica como integralidade sistêmica, voltando-se apropriadamente à “[...] *estabilidade preservação da ordem jurídica*”⁷⁶².

Por isso mesmo, poderemos observar, na composição íntima da **estabilidade objetiva**, uma segmentação: (i) **das formas**, relativas às fontes de produção normativa e procedimental, compreendendo, ainda uma “[...] *coerência estrutural quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito à hierarquia, competências, procedimentos e diferenciações sistêmicas ou proibição de retrocesso*”⁷⁶³; (ii) **temporal**, correspondendo aos domínios do direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada⁷⁶⁴; (iii) de **estabilidade funcional**, condizente à “[...] *confiança legítima aplicada às diversas situações inerentes ao funcionamento sistêmico e que não são passíveis de solução com recurso à certeza jurídica, à estabilidade das fontes ou à temporal*”⁷⁶⁵; e (iv) **pela Segurança Jurídica dos princípios**, cujo propósito reside na efetivação dos princípios e valores consubstanciados no ordenamento jurídico, contemplando, ainda, o sopesamento das garantias constitucionais, tais como “[...] *proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade*”⁷⁶⁶.

Para além do domínio funcional da Segurança Jurídica, devemos também adentrar à esfera de **realização** própria desse princípio. Paulo de Barros CARVALHO, a respeito desse âmbito, enuncia que a segurança não só garante a efetivação de outros princípios e valores do ordenamento jurídico, como indicamos linhas atrás, mas sobretudo é ela concretizada a partir da efetivação de outros princípios integrantes do sistema normativo, uma enunciação que exsurge a partir do estudo do subsistema

⁷⁶¹ *Ibidem*, p. 221-222.

⁷⁶² *Ibidem*, p. 227.

⁷⁶³ *Ibidem*, p. 228.

⁷⁶⁴ *Ibidem*, p. 229.

⁷⁶⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁷⁶⁶ *Ibidem*, p. 230.

constitucional tributário brasileiro, conforme também percebeu José Roberto VIEIRA⁷⁶⁷.

Nesse contexto, efetivam a Segurança Jurídica os seguintes princípios: **(i) Legalidade**, tanto a genérica (artigo 5º, II, da Constituição Federal – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), quanto a especificamente tributária (artigo 150, I, da Constituição Federal – é vedado “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”); **(ii) irretroatividade**, em teor genérico (artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”) e especificamente tributário (artigo 150, III, alínea “a” – “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: cobrar tributos: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”); **(iii) anterioridade**, especificamente tributário, prescrito no artigo 150, III, alínea “b” da Constituição Federal (“[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: cobrar tributos: no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”); e **(iv) universalidade da jurisdição** (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal)⁷⁶⁸.

A par do exposto, José Roberto VIEIRA verificou que, mesmo a **legalidade** sendo o princípio de melhor expressão da Segurança Jurídica, em que se fundam a previsibilidade, clareza e durabilidade do Direito, a segurança realiza-se por inteiro a partir da convergência de todos aqueles princípios enunciados, no sentido de ser completada “[...] quase à perfeição pela **irretroatividade** e pela **anterioridade**, aquela voltada para trás, esta de olhos postos à frente” (grifos nossos). E isso sem esquecer da **universalidade da jurisdição**, princípio que diz respeito à garantia de que “[...] o direito será dito com a marca de definitividade por um órgão estatal de absoluta

⁷⁶⁷ Paulo de Barros CARVALHO: “A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais” – O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in *Revista de Derecho*, v. 98, p. 175.

⁷⁶⁸ Tem-se, então, que a estabilidade, a certeza, previsibilidade e a confiança podem ser identificadas na conjugação de várias normas jurídicas, considerando entre elas a legalidade administrativa, a irretroatividade, a proteção da confiança, entre outras. José Roberto VIEIRA, **Medidas provisórias...**, op. cit., p. 59-60. Neste último trabalho, à Anterioridade Genérica adiciona-se a Anterioridade Nonagesimal (artigos 150, III, c, e 195, §6º).

*independência em relação aos demais, especialmente ao Executivo, o que concorre decisivamente no afastar possíveis arbitrariedades*⁷⁶⁹.

Não demoremos a considerar, nesse contexto, que, nas palavras de GARCÍA NOVOA, a específica **legalidade** que reside no modelo de Estado amparado na Segurança Jurídica é aquela condizente com a “[...] *juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al Derecho, en el sentido de que éste sea límite y cauce del ejercicio del poder*”⁷⁷⁰.

Então, teremos por pressupostos da Segurança Jurídica, sem referência expressa, mas decorrentes do sistema de garantias previstas na Constituição como um todo, a **existência de norma jurídica**, a obediência ao Princípio da Irretroatividade, o conhecimento prévio por parte dos destinatários (Anterioridade) e sua definitividade. São esses requisitos que propiciam a **certeza** do Direito. Nesse ínterim, GARCÍA NOVOA vai um pouco mais além e insere a **existência prévia à produção dos fatos que a norma jurídica regula**, com o respectivo conhecimento pelos sujeitos de direitos, sendo que essa norma, além de prévia e pública, comporte a pretensão de definitividade⁷⁷¹.

Podemos inferir, a par do exposto, que enquanto em perspectiva **subjetiva** a segurança encontra equivalência na “[...] *‘certeza’ como previsibilidade ou expectativas de condutas individuais*”, constituindo “[...] *garantia de Segurança Jurídica pelo direito nas relações jurídicas e intersubjetivas, que se vê geralmente alegada na conservação dos atos e negócios jurídicos, no direito de responsabilidade ou nas relações patrimoniais*”; em perspectiva **objetiva**, a segurança será traduzida a partir da leitura própria do ordenamento, deixando de estar em conformidade específica com relações intersubjetivas ou, inclusive, com questões relativas à segurança pública⁷⁷².

Elemento inafastável da compreensão de Segurança Jurídica, a **previsibilidade**, ou cálculo prévio, assume, de um lado, que “[...] *os cidadãos devem*

⁷⁶⁹ Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, in Aires F. BARRETO, et al, **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 324-325.

⁷⁷⁰ *Seguridad jurídica...*, op. cit., p. 48. Roque Antônio CARRAZZA: “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei” – **Curso de direito constitucional tributário**, p. 285.

⁷⁷¹ *Ibidem*, p. 59.

⁷⁷² Heleno Taveira TORRES, **Direito constitucional...**, op. cit., p. 226.

saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor ‘antes’ que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade)[...]; e, de outro, que cidadãos tenham a possibilidade de ‘conhecer mais cedo’ o conteúdo das leis (anterioridade)”. E isso visando a “[...]estabilização de expectativas (futuras)”⁷⁷³.

Já em relação à **estabilidade** sistêmica, TORRES indicará, em viés objetivo, a divisão entre: “(i) estabilidade das formas (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) estabilidade temporal (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) estabilidade por calibração [...] do sistema de normas; e a (iv) Segurança Jurídica dos princípios” – aspectos que serão aprofundados nas próximas seções⁷⁷⁴.

Por fim, a **confiabilidade legítima** condiz com o oferecimento de um “[...] estado de confiança mínima aos indivíduos, enquanto fim sistêmico a ser atingido pelos meios que lhe confere o sistema normativo, como certeza jurídica ou estabilidade”, cuja consolidação está diretamente dependente do conjunto normativo e a convicção em face da garantia de segurança, atuando enquanto um fator redutor de complexidades, ainda que permaneça algum teor de insegurança⁷⁷⁵.

Sublinhe-se que a proteção da confiança e expectativa legítimas do cidadão se relaciona com a possibilidade de planejar condutas, reduzindo os riscos inerentes às atividades econômicas. Esse planejamento leva em consideração uma segurança do conteúdo das normas jurídicas (direito material) e também a forma como as instituições do sistema efetivam o controle de juridicidade (direito processual).

Os princípios da Legalidade da Administração Pública e a Proteção da Confiança ou da Boa-fé dos administrados “[...] ligam-se, respectivamente, à presunção ou aparência de Legalidade que têm os atos administrativos e à necessidade de que sejam os particulares defendidos, em determinadas circunstâncias contra a fria e mecânica aplicação da lei” (sic), com a conseqüente anulação de providências do Poder Público que geraram benefícios e vantagens, há muito incorporados ao patrimônio dos administrados.

A respeito das funcionalidades da Segurança Jurídica, falemos um pouco sobre a elaboração teórica que encontramos no bojo do Direito Tributário.

⁷⁷³ Humberto ÁVIA, **Sistema...**, op. cit., p. 372. Heleno Taveira TORRES, **Direito constitucional...**, op. cit., 225-226.

⁷⁷⁴ *Ibidem*, p. 228.

⁷⁷⁵ *Ibidem*, p. 231-232.

Em Paulo de Barros CARVALHO, a Segurança Jurídica não se confunde com a certeza do direito, eis que considera que a certeza se consubstancia em um atributo sem o qual não se produz enunciado normativo com sentido deôntico, de modo que à segurança demarca-se um domínio de conexão com a noção de previsibilidade dos efeitos jurídicos, próprios de uma regulação da conduta⁷⁷⁶. Para Roque Antônio CARRAZZA, por outro lado, observaremos que as condições de certeza e de igualdade são tratadas como vetores de segurança para os cidadãos, a partir dos quais poderão prever as consequências jurídicas dos comportamentos que adotarem⁷⁷⁷. Por fim, Humberto ÁVILA faz a demarcação de que a Segurança Jurídica “hoje” envolve a capacidade do cidadão em compreender as normas que deve obedecer, ao passo que a segurança “ontem” se relaciona com a intangibilidade das situações passadas, e a segurança “amanhã” diz com o aspecto dinâmico do sistema, ou seja, relaciona-se com os efeitos do controle de juridicidade das normas⁷⁷⁸.

Assim, entendemos, como já vimos linhas atrás, que há um ponto importante de demarcação: a conexão da Segurança Jurídica com as noções de estabilidade, determinação e previsibilidade.

É direito e garantia fundamental, desembocando na Confiança no Direito. Vejamos que a previsibilidade será aferida quando na hipótese de incidência tributária, veiculada por meio de uma norma geral e abstrata, onde ocorre a exaustiva descrição dos pressupostos tributários, permitindo o reconhecimento dos fatos jurídicos capturados para a esfera jurídica. Ou seja, a descrição minuciosa afasta, no ato de subsunção do fato à norma, ou deverá afastar interpretações subjetivas do intérprete. É nessa instância que podemos pensar na Tipicidade Tributária, que encerra a realidade e obsta eventuais alargamentos ou suposições⁷⁷⁹. Sobre a existência de um princípio de “tipicidade cerrada”, Alberto XAVIER já se posicionou de forma favorável:

⁷⁷⁶ Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito, p. 13-14.

⁷⁷⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 484-485.

⁷⁷⁸ “O princípio da segurança jurídica exige, quando muito, que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais. Ele afeta também a proibição da analogia, que foi representada pela doutrina tributária como consequência do sobreprincípio do Estado de Direito, da legalidade, da determinação da hipótese de incidência e da anterioridade” – **Sistema constitucional tributário**, p. 372 e 179-183. *Idem*, *Segurança...*, *op. cit.*, p. 181-184.

⁷⁷⁹ Humberto ÁVILA: “Segurança jurídica, portanto, é qualificada como a garantia de que o cidadão possa generalizadamente conhecer e exatamente prever as consequências que serão atribuídas pelo Direito aos seus atos. Sua previsão é bem-sucedida quando o significado da finalmente atribuído pelos órgãos decisores é exatamente aquele que, com base na regra legal, já poderia ser anteriormente deduzido. No Direito Tributário esse entendimento é manifestado na discussão acerca

A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade *fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. *Nullum tributum sine lege* é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei⁷⁸⁰.

Parece certo que, no confronto da segurança e da insegurança, a realização da primeira implica reduzir sistematicamente as hipóteses de indeterminação⁷⁸¹. E isso porque o objeto da Segurança Jurídica engloba atos e fatos, no exato sentido de que “[...] *há Segurança Jurídica quando o cidadão tem capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos*”⁷⁸². Quando se rompe essa instância, devemos considerar, segundo bem observou Klaus TIPKE que:

Os princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem sobretudo a arbitrariedade carente de princípios. Os princípios devem ser aplicados de modo consequente até final. A hierarquia entre um ou mais princípios fundamentais e os subprincípios deles derivados forma a arquitetura da justiça. Os rompimentos injustificados de princípios criam privilégios ou discriminações⁷⁸³.

Nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO, se transportarmos a reflexão para o domínio da Segurança Jurídica como sobreprincípio, é possível dizermos que “[...] *não existirá, efetivamente, aquele valor, sempre que os princípios que o realizem forem violados*”⁷⁸⁴.

Diante da incursão na literatura especializada, intentamos aportar e explorar os traços da Segurança Jurídica, notadamente enquanto um princípio essencial ao ordenamento jurídico pátrio.

Diante dos pontos fundamentais extraídos, que nos reportam uma noção fundamental de Segurança Jurídica, cujo sentido e significado indicam uma inafastável interpretação a partir dos termos constitucionais, na próxima seção,

do conteúdo do princípio da legalidade, compreendido, do ponto de vista do Estado, como dever de o Poder Legislativo, ao instituir a regra de tributação, determinar, de maneira unívoca, todos os elementos da obrigação tributária e, do ponto de vista do contribuinte, a sua necessidade de compreender, com exatidão, o significado da regra a que deverá obedecer” – Teoria..., op. cit., p. 165-166.

⁷⁸⁰ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 94-95.

⁷⁸¹ Humberto ÁVILA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 47-112.

⁷⁸² *Ibidem*, p. 163.

⁷⁸³ **Moral tributária do estado e dos contribuintes**, p. 15-16.

⁷⁸⁴ Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito, p. 15

segunda parte da presente investigação, buscaremos demonstrar a efetiva aplicabilidade da Segurança Jurídica ao domínio da revisão do lançamento tributário.

5.1.3 A Eficácia da Segurança Jurídica: o “*Ante*” e o “*Post*”

Demarcamos, linhas acima, as inferências teóricas que nos conduziram a determinar uma noção fundamental do Princípio da Segurança Jurídica, especialmente com olhos na específica construção constitucional, nos termos de sua funcionalidade e, muito mais, de sua realização (item 5.2.2). Em relação a este último, enunciamos que a efetivação da Segurança Jurídica ocorre através dos princípios da **Legalidade**, genérica e tributária, **irretroatividade**, genérica e tributária, **anterioridade** tributária e **universalidade da jurisdição**.

Cientes disso, para melhor compreensão da segunda parte do presente estudo, que trata do contexto da estabilidade e da coerência aplicado no domínio da revisão do lançamento tributário, controle perfectibilizado pela via do Processo Administrativo, como vimos reiterando ao longo do presente estudo, devemos colocar o tema do “*locus*” da Segurança Jurídica no específico âmbito do Direito Tributário, isto é, a relação com a instância da norma de incidência tributária, determinada como “*ex ante*”, e com a esfera da manutenção da imposição tributária, definida como “*ex post*”.

Essa leitura que fazemos origina-se das considerações de Cristiano CARVALHO no âmbito do tema da Teoria da Decisão Tributária. Porém, a elaboração desse teórico encontra bases, muito antes, em José Joaquim Gomes CANOTILHO.

Este expoente do Direito Constitucional, quando da elaboração acerca da “[...] *proteção da Segurança Jurídica relativamente a actos jurisdicionais*”, enunciou que, em sendo mais do que um “[...] *elemento essencial do princípio do estado do direito relativamente a actos normativos*”, a Segurança Jurídica poderia ser observada a partir dos conceitos de (i) **estabilidade ou eficácia “*ex post*”**, e (ii) **previsibilidade ou eficácia “*ex ante*”**⁷⁸⁵. Enquanto este respeita à “[...] *exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos*

⁷⁸⁵ **Direito...**, *op. cit.*, p. 264.

normativos”, aquele demarcará que as decisões levadas a efeito pelo Poder Público, assim amplamente considerado, não “[...] *podem ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável a alteração das mesmas quando ocorrerem pressupostos materiais particularmente relevantes*”⁷⁸⁶.

Com lentes postas nesses dois conceitos, CANOTILHO enunciará que, relativamente à eficácia “*ex post*”, há uma identidade própria em relação ao “caso julgado”, que comporta o sentido de as decisões fixadas, especialmente no campo judicial, assumirem uma instância de definitividade em decorrência tanto (i) da impossibilidade recursal ou de reapresentação de questões anteriormente decididas e “[...] *incidentes sobre a relação processual dentro do mesmo processo – caso julgado formal[...]*–”, quanto (ii) de os termos de mérito terem sido objeto de decisão definitiva e irretroatável, que impõe observância “[...] *a todos os tribunais e a todas as autoridades – caso julgado material*”⁷⁸⁷.

Com efeito, agora transportando o plano eficaz da Segurança Jurídica para a específica elaboração de Cristiano CARVALHO, observaremos que aquele primeiro conceito, “*ex post*”, permanece na identificação do plano da calculabilidade, em que se averigua a possibilidade de um determinado indivíduo calcular os efeitos jurídicos que certamente incidirão sobre sua conduta. Assim, seria na clareza e na objetividade dos enunciados prescritivos, bem como nas correlações sintáticas, que a calculabilidade encontra espaço. No que diz respeito ao segundo conceito, “*ex post*”, também permanecerá a narrativa de um plano consolidado na estabilidade, porém com uma especificação mais ampla, de uma via voltada às “[...] *relações jurídicas em andamento ou consolidadas*”⁷⁸⁸.

No curso dessa teorização, CARVALHO dirá que, enquanto a Segurança Jurídica **ex ante** aporta a garantia de que “[...] *as regras do jogo não mudarão abruptamente – antes do jogo começar*”, a segurança “**ex post**” garantirá que “[...] *os resultados não serão alterados ou desconsiderados pelo árbitro do jogo ou por seus próprios jogadores*”⁷⁸⁹. Quanto a este último, pode-se falar que, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que diz respeito ao Direito Tributário, a

⁷⁸⁶ *Ibidem, loc. cit.*

⁷⁸⁷ *Ibidem*, p. 264-265.

⁷⁸⁸ Cristiano CARVALHO, **Teoria da decisão tributária**, p. 194-195.

⁷⁸⁹ *Ibidem*, p. 195.

sua garantia ocorre “[...] *pelas regras constitucionais do direito adquirido, da coisa julgada material e formal, do ato jurídico perfeito e da irretroatividade*”⁷⁹⁰.

Com isso em mente, enunciará o teórico que, no específico campo do Direito Tributário, a Segurança Jurídica **ex ante** conforma-se a partir dos princípios da Legalidade Estrita e da Anterioridade. Em relação ao primeiro, porque, a vinculação da criação dos tributos por meio exclusivo de lei, em termos pragmáticos, evitará que uma “[...] *intervenção no patrimônio individual seja fruto de uma vontade individual, mas sim de um colégio onde a questão será discutida e votada antes de virar realidade*”⁷⁹¹. E, no que tange ao segundo, por motivo de quê a instituição ou majoração dos tributos deve ser conduzida de forma a evitar surpresa aos contribuintes e garantir certo grau de previsibilidade do que lhes será imputado.

Em termos de Segurança Jurídica **“ex post”** em matéria tributária, reside o Princípio da Irretroatividade Tributária, bem como as conformações do (i) direito adquirido, (ii) do ato jurídico perfeito, relativo à “[...] *consecução de todos os requisitos formais necessários para que direitos e deveres sejam devidamente constituídos no mundo jurídico*”; e (iii) da coisa julgada em matéria tributária, consubstanciada numa espécie de ato jurídico perfeito, reporta à “[...] *decisão final irrecorrível, que sedimenta direitos e deveres, cujo conteúdo poderá fazer surgir direito adquirido*”⁷⁹².

Naquele primeiro, bem se percebe, podemos encaixar o fator de mensurabilidade e calculabilidade dos sujeitos passivos, no exato sentido de que conhecerão, de antemão, os resultados econômicos ou financeiros que podem surgir de suas condutas, a exemplo da venda de um imóvel que resulta na imposição do dever de recolher o imposto sobre transmissão de bens imóveis e, bem assim, de recolher o imposto sobre a renda que incide no ganho de capital. Bem observamos que essa limitação de retroação se coloca como uma proteção da propriedade privada⁷⁹³. Agora, relativamente àquelas últimas três garantias, podemos observar uma esfera que conduz para a imutabilidade, essencial para a manutenção da estabilidade das relações jurídicas.

Vejamos que, no específico campo do Processo Administrativo Tributário, muito embora não se possa falar em uma coisa julgada material, propriamente dita,

⁷⁹⁰ *Ibidem, loc. cit.*

⁷⁹¹ *Ibidem, p. 196.*

⁷⁹² *Ibidem, p. 198-199.*

⁷⁹³ *Ibidem, p. 198.*

certo é que a decisão, conduzida pela via da autotutela, não poderá ser revertida em desfavor dos sujeitos passivos⁷⁹⁴.

Feitas as reflexões necessárias sobre o plano eficaz da Segurança Jurídica, pelas mãos de CANOTILHO e de CARVALHO, passamos a investigar, com mais detalhamento, a via pragmática que tanto enunciámos. Após percorrermos os elementos de estática (itens 3.1 e 3.2, 4.1 e 4.2 e 5.1), adentraremos ao campo da dinâmica, cujas incursões demonstrarão como o tema da revisão do lançamento tributário, e especialmente do Processo Administrativo Tributário, pode ser lido em contexto, sob o influxo próprio da Segurança Jurídica.

5.2 A SEGURANÇA JURÍDICA NA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

5.2.1 Considerações Introdutórias

Estabilidade e coerência são termos que, conhecidos e reconhecidos dentro do contexto do estudo do ordenamento jurídico, e de uma noção ampla de integralidade sistêmica, assumiram sentidos e enfoques próprios no que diz respeito à Teoria da Decisão e da apreensão contemporânea de relação jurídica, especialmente em atenção aos reflexos internos e externos da atuação estatal⁷⁹⁵.

Uma retentiva inicial, a par do que expusemos, é necessária. Veja-se que não desconhecemos o fato de o termo “coerência” ser usualmente empregado na temática da Teoria da Decisão, especialmente para o tratamento da integridade e harmonia jurisprudencial, no âmbito próprio da tutela jurisdicional⁷⁹⁶. Porém, como os sentidos

⁷⁹⁴ *Ibidem*, p. 201.

⁷⁹⁵ Lev Semionovitch VIGOTSKI: “*Como se sabe, em contextos diferentes a palavra muda facilmente de sentido. O significado, ao contrário, é um ponto imóvel e imutável que permanece estável em todas as mudanças de sentido da palavra em diferentes contextos. Foi essa mudança de sentido que conseguimos estabelecer como fato fundamental na análise semântica da linguagem. O sentido real de uma palavra é inconstante. Em uma operação ela aparece com um sentido, em outra, adquire outro*” – **A construção...**, *op. cit.*, p.465.

⁷⁹⁶ Estefânia Maria Queiroz BARBOZA: “*Para além disso, a insegurança jurídica também vem sendo sentida na medida em que os tribunais brasileiros não se preocupam em garantir uma coerência às suas decisões [...]*” – **Precedentes judiciais e segurança jurídica**: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira, p. 236. Ronald DWORKIN: “*Se a tese dos direitos for válida, a distinção que acabamos de fazer explicaria, pelo menos de uma maneira bastante geral, o interesse especial que os juizes demonstram, ao mesmo tempo, pelos precedentes e pelos exemplos hipotéticos. Um argumento de princípio pode oferecer uma justificação para uma decisão particular,*

se alteram conforme o contexto, propomos, com supedâneo em VIGOTSKI, e no objeto de estudo que é a revisão do lançamento tributário, tratar a coerência na perspectiva global dos termos “confiabilidade”, “previsibilidade” e “mensurabilidade”, especificamente no que diz respeito às decisões levadas a efeito no Processo Administrativo Tributário.

Nesse sentido, tomamos emprestadas as considerações de Humberto ÁVILA em relação à coerência, também denominada por consistência material, que por ele é compreendida no âmbito de uma “segurança de conteúdo”, condizente com a inteligibilidade normativa no domínio do ordenamento jurídico⁷⁹⁷. Observando a Segurança Jurídica, na condição de uma norma-princípio, o professor enunciou, com acuidade, a exigência de

[...] realização de um estado de coisas, entre outros fatores, em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão intelectual de estruturas argumentativas reconstrutivas dos **conteúdos normativos possíveis** de uma norma e a capacidade de antecipar e de pedir o **espectro de consequências atribuíveis** a atos ou fatos. Esse conceito pressupõe, pois, a alternatividade de conteúdos e de consequências normativas. Um dos fatores que decisivamente contribuem para a elevação da cognoscibilidade desses conteúdos e da calculabilidade das consequências é a coerência do ordenamento jurídico, ou a chamada consistência material⁷⁹⁸.

Assim, enquanto a coerência, em um plano estático, significa a “[...] *relação gradual de suporte que determinada alternativa obtém do conjunto do ordenamento jurídico*”, relacionando-se diretamente com a certeza do Direito; em um plano dinâmico reportará uma “[...] *exigência de aplicação uniforme das normas*”, conectada com a *noção de uniformidade e, portanto, de calculabilidade*⁷⁹⁹.

segundo a doutrina da responsabilidade, somente se for possível mostrar que o princípio citado é compatível com decisões anteriores que não foram refeitas, e com decisões que a instituição está preparada para tomar em circunstâncias hipotéticas. [...] Coerência aqui significa, por certo, coerência na aplicação do princípio que se tomou por base, e não apenas na aplicação da regra específica anunciada em nome desse princípio” – **Levando os direitos a sério**, p. 138-139.

⁷⁹⁷ Humberto ÁVILA, **Teoria...**, op. cit., p. 361.

⁷⁹⁸ *Ibidem*, loc. cit.

⁷⁹⁹ “A dimensão estática contribui para diminuir a incerteza com relação a qual alternativa interpretativa é a correta, indicando, dentre as alternativas compatíveis com o dispositivo objeto de interpretação, qual é a opção mais fortemente suportada pelo ordenamento jurídico, especialmente pelos seus princípios fundamentais. A dimensão dinâmica concorre para reduzir a incerteza no que diz respeito a saber qual é a consequência normativa mais provável de ser futuramente imposta, já que o dever de aplicação uniforme permite que o cidadão, conhecendo as consequências normativas atribuídas a atos ou a fatos análogos, possa antecipar a imposição da mesma consequência para atos similares que venha a praticar” – *Ibidem*, loc. cit.

Vejam, nesse sentido, que a nossa opção não destoia das diretrizes do ordenamento jurídico pátrio. Basta, para tanto, a leitura conjunta **(i)** da mudança promovida no sistema processual civil, por meio da edição da Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015, que, norteadas pela necessidade de harmonização das normas processuais com as garantias constitucionais próprias do Estado Democrático de Direito, teve sua estrutura normativa revisada e direcionada à simplificação, com o reconhecimento maior, em especial, do papel dos precedentes na uniformização da jurisprudência nacional; bem como **(ii)** da modificação incorporada na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/1942) por via da Lei nº. 13.655/2018, de modo a conduzir, pela via estreita da Segurança Jurídica, aspectos próprios da atuação da Administração Pública, a exemplo das previsões voltadas à redução da indeterminação nas decisões estatais (artigo 20) e à garantia de transparência e adequação na atuação pública (artigo 30)⁸⁰⁰.

Essas disposições, somadas à sedimentação dos valores gravados na Constituição Federal de 1988, em um movimento de constitucionalização do Direito Tributário, e ao reconhecimento da força normativa dos princípios, nos encaminham para a compreensão da finalidade fundamental da atuação da Administração Pública, que, em sendo “[...] *um aparelhamento regularmente constituído pelo Estado para satisfazer o bem comum na realização de seus serviços* [...]” e que “[...] *deve zelar para que seja realçada, em sua atuação, a compreensão de que o Estado é uma síntese de todos*”⁸⁰¹.

É nesse sentido, portanto, que fazemos a aproximação de todas as linhas até então elaboradas, com o título da presente pesquisa. Após estudarmos as raízes do **texto** que determina o alcance e o sentido do lançamento tributário, bem como a sua perspectiva de revisão por meio do Processo Administrativo Tributário, adentramos o exame do **contexto**. Ao consolidarmos a singular virada paradigmática no entendimento das raízes e consequências da imposição tributária, especialmente no que tange ao lançamento, mediante o influxo imprescindível da Segurança Jurídica,

⁸⁰⁰ **Art. 20.** Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. **Art. 30.** As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

⁸⁰¹ Romeu Felipe BACELLAR FILHO, A estabilidade do ato administrativo criador de direitos a luz dos princípios da moralidade, da segurança jurídica e da boa-fé, *in* **A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, n. 11, p. 295.

buscamos promover, nesta segunda parte, uma análise propriamente **pragmática** da dimensão da semiótica (item 1.2.2.2).

Como vimos no estabelecimento das premissas (item 1.1), o Direito remete ao domínio da norma jurídica, como via de ordenação e regulação de comportamentos. É por meio das normas gerais e abstratas, condição de validade para as demais, via pela qual as normas inferiores deverão caminhar, porém, é muito mais por meio das normas individuais e concretas “[...] *que o Direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positivação*”⁸⁰². Em vista disso, tomamos emprestada a voz de Paulo de Barros CARVALHO, que observou a necessidade de não apenas conhecermos o aspecto estático do ordenamento jurídico, mas, especialmente, considerarmos o aspecto dinâmico e pragmático daquela linguagem normativa. Façamos menção, portanto, às palavras precisas do professor:

Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere. De nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer.

[...]

Desde logo se vê que sem atinarmos para aquilo que se passa na instância pragmática, pouco poderemos falar acerca dos valores que o sistema consagra para manter a atividade jurídico-tributária dentro de padrões de respeito para com o direito dos administrados garantindo-lhe conquistas seculares. Cremos, por isso, que as investigações relativas ao princípio da Segurança Jurídica, e m matéria tributária, não podem prescindir de incursão por esse plano semiótico, sob pena de não compreendermos a linguagem do Direito Positivo na sua integridade constitutiva⁸⁰³.

Com esse cenário em vista, parece-nos inexplorada a temática da coerência e da estabilidade e, por via de lógica, da própria Segurança Jurídica, no que tange ao ato administrativo de lançamento tributário e, muito mais, à sua revisão e controle, e isso tanto na perspectiva da administração pública quanto dos sujeitos passivos. É dizer: os estudos que visam investigar a procedimentalização da materialidade ou, em outras palavras, o Processo Administrativo Tributário – formado precipuamente quando da revisão de ofício ou por impugnação da parte envolvida, usualmente se

⁸⁰² Paulo de Barros CARVALHO, O princípio..., *op. cit.*, p. 176.

⁸⁰³ *Ibidem*, p. 176-177.

limitam a trabalhar com o perfil principiológico delimitado no texto, permanecendo aquém da evolução do Direito e do contexto em que ele se encontra inserto.

Diante do que foi dito, o problema que se apresenta no presente estudo é a possibilidade, ou não, de, diante dos termos “coerência” e “estabilidade”, extrair e atribuir sentido e identificação, ainda que mínimos, ao escopo próprio da revisão do lançamento tributário.

Esmiuçando os contornos da Segurança Jurídica no sistema de direito tributário, a hipótese que se sustentará é que, em termos de **coerência**, operam diretamente (i) o dever de **autovinculação**, que concretiza as contenções fundamentais no âmbito da imposição tributária, caminhando para assegurar a uniformidade e harmonização interna dos atos simples e de cunho decisório; (ii) o dever de observância aos **precedentes** judiciais e administrativos, como meio de também assegurar a uniformidade e a harmonização em relação ao direito posto; duas dimensões que se conectam com a previsibilidade, a calculabilidade e a mensurabilidade.

Por seu turno, em termos de **estabilidade**, demarcaremos que se concretizam termos de **imutabilidade** e **confiabilidade**, diretamente relacionadas com a (i) **consolidação jurídica** das situações e com a (ii) **consolidação fáctica** das situações.

O objetivo geral da presente proposta, ciente da abertura semântica dos termos “coerência” e “estabilidade”, reside em apresentar um viés hermenêutico capaz de sustentar a validade e a eficiência da revisão do lançamento tributário, instrumentalizado pela processualidade administrativa específica, tudo com o intento de demonstrar caminhos ou clareiras para a redução do fenômeno de judicialização e, sobretudo, para a equalização da relação jurídica tributária.

A par disso, e do que atentamente observado por Alberto XAVIER – “[...] o desenvolvimento obtido no plano científico pelo chamado Direito Tributário material, nunca foi acompanhado de esforços comparáveis no Direito Tributário formal, até há pouco atrofiado e subalternizado pela doutrina [...]” – a investigação será desenvolvida em dois tópicos fundamentais, a demonstrar a urgência de uma sistemática

processual administrativa racionalizada e voltada para uma tutela igualitária, à parte dos interesses, financeiros, próprios do Estado, no escopo do Direito Tributário⁸⁰⁴.

Procuramos demonstrar, portanto, que a Segurança Jurídica, como princípio que visa conferir maior grau de estabilidade e coerência ao sistema jurídico, se faz fortemente presente no âmbito da revisão do lançamento, sobretudo porque a função administrativa vincula-se diretamente às matrizes principiológicas do Estado Democrático de Direito. Se aquele instituto, do lançamento, assume a posição de norma introdutora (geral e concreta) e norma introduzida (individual e concreta), inafastável a interpretação de que a Administração Pública, em seus atos e procedimentos administrativos, deve conformar o exercício de suas funções segundo o que o texto da regra jurídica autoriza ou determina. Essa conformação é, justamente, como acreditamos, a ponte para análise da validade jurídica dos produtos daquela atuação: “[...] *ao cogitarmos da validade do lançamento, devemos verificar a adequação dele com a lei tributária que determinou sua prática. E assim saberemos se foi praticado um ato juridicamente válido ou não*”.

Por isso sustentamos, anteriormente, que o Processo Administrativo Tributário, na condição de uma ferramenta para a instrumentalização da revisão do lançamento tributário, seria o meio adequado para a garantia não apenas da Legalidade e da legitimidade do lançamento, mas também da formação e da formalização da obrigação tributária.

5.2.2 A Coerência na Revisão do Lançamento Tributário

5.2.2.1 A Autovinculação Administrativa

Quando adentramos no domínio íntimo do lançamento tributário, percorrendo o seu sentido no âmbito do procedimento, do ato jurídico e da norma, assim o fizemos com o específico propósito de determinar a noção fundamental do instituto. E isso em consideração à confusão conceptual que promoveu o legislador ao projetar os específicos termos do instituto no âmbito do Código Tributário Nacional (item 3.1.1).

⁸⁰⁴ Alberto XAVIER, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 6.

Após enunciarmos a expressão conforme a acepção de ato jurídico administrativo, o produto final do domínio procedimental, demonstramos a direta e necessária vinculação temática à Teoria dos Atos Administrativos, como melhor medida metodológica para compreender as nuances internas e externas desse objeto (item 3.2). Assim, identificamo-lo como integrante da categoria de atos **simples, constitutivos e vinculados**. E especialmente em relação àquela última categoria, concluímos que o ato administrativo de lançamento, enquanto produto final, não poderia comportar qualquer instância de discricionariedade por parte da Administração Pública, eis que, especialmente no campo do Direito Tributário, tem a sua função diretamente adstrita às prescrições normativas⁸⁰⁵.

Vejam, nesse cenário, que se o específico ato administrativo de lançamento tributário move-se, no âmbito da função administrativa, pelo exclusivo vetor da vinculação, não podemos deixar de trazer e considerar o tema da **autovinculação**, uma espécie de autolimitação administrativa, diretamente relacionado com a instância de **coerência** do Princípio da Segurança Jurídica⁸⁰⁶. Em relação à temática que pretendemos expor nas próximas linhas, devemos mencionar a importante observação de Juliano HEINEN:

E não seria diferente, porque, frente a atos administrativos vinculados, sequer se pode falar em “autolimitação”, tendo em vista que não se está à frente de uma margem de liberdade. O administrador público, por força legal, não possui mais de uma alternativa para prática de determinado ato, ou para a prolação de determinada decisão em que possa justificar uma opção. A lei já limitou o gestor, dizendo “quando”, “como” e “o quê” fazer. De modo que a prática de atos administrativos discricionários pode sofrer limitações que têm por base, entre outros fatores, questões ligadas à segurança das relações jurídicas(*sic*)⁸⁰⁷

Assumindo a natureza de uma contenção fundamental na esfera da imposição tributária, consubstanciada no lançamento tributário, esse conceito, de autovinculação

⁸⁰⁵ Contudo, o lançamento tributário como procedimento administrativo, por outro lado, certamente comportará uma esfera de discricionariedade, eis que a atividade administrativa relativa à exigência do tributo, diversamente do que prescreve o Código Tributário Nacional, não é “plenamente vinculada” (artigo 3º), restando espaços consideráveis para a atuação discricionária.

⁸⁰⁶ Juliano HEINEN: “*Então, intenta-se deixar claro que autolimitação é gênero, do qual são espécies – dela derivam ou são suas manifestações – vários mecanismos, dentre eles, a “autovinculação”*. Este último termo, aqui, significará um mecanismo de autolimitação, quando o poder público estabelece uma conduta que, pelo princípio da igualdade, acaba reduzindo a discricionariedade à zero” (*sic*) – Autolimitação administrativa e segurança jurídica, in **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n.52, p. 167.

⁸⁰⁷ *Ibidem*, p. 166.

ou autolimitação, caminha para assegurar a **uniformidade, harmonização e calculabilidade** em relação à aplicação normativa, quanto ao qual conexão direta com o Processo Administrativo Tributário e, portanto, com a instância de revisibilidade. Não obstante a importância do referido conceito, ele não encontra menção regular nas mãos da literatura especializada, sobretudo em termos de Segurança Jurídica e, mais ainda, no bojo do Direito Tributário⁸⁰⁸.

À vista disso, buscando demarcar os caminhos, ou clareiras, de realização da segurança no âmbito da revisão do lançamento tributário ou do Processo Administrativo Tributário, avançaremos para identificar o sentido e o significado, ainda que mínimos, para o referido conceito. Assumindo esse propósito, procuramos demonstrar que a coerência entrega um primeiro norte de garantia da Segurança Jurídica às decisões administrativas, especialmente àquelas que se relacionam com o controle interno dos atos administrativos em matéria tributária, pois, como percebeu Heleno Taveira TORRES, é a autovinculação que “[...] *densifica o dever de coerência nas decisões administrativas*”⁸⁰⁹. Convém, portanto, delimitar o sentido atribuído ao termo que tomamos como objeto de investigação.

Enuncia TORRES que a autovinculação encontra lugar nas “[...] *decisões divergentes de um ou distintos órgãos sobre o mesmo sujeito (ou sujeito em situações equivalentes), semelhante situação fática e idêntica matéria ou idênticas regras aplicáveis*”, determináveis a partir de uma fundamentação objetiva⁸¹⁰. Isso nos inclina a dizer que, sempre que houver uma decisão contraditória da Administração Pública, no sentido de se desviar dos termos consolidados em seu âmbito, em relação à interpretação e determinação do direito aplicável ao caso concreto, no seio do controle interno (item 4.2.2.2), haverá de acompanhar não apenas a respectiva fundamentação mas, principalmente, uma justificação clara e concisa⁸¹¹.

⁸⁰⁸ Juliano HEINEN: “*Entende-se que a doutrina nacional avançou muito pouco no tema. Raros são os trabalhos que se ocuparam especificamente sobre a matéria, como já anunciamos na introdução. Normalmente o assunto em pauta surge transversalmente: em regra quando se está a tratar da discricionariedade administrativa. Logo, a autolimitação ganha relevo no limiar deste instituto*” – *Ibidem, loc. cit.*

⁸⁰⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 255.

⁸¹⁰ *Ibidem*, p. 255.

⁸¹¹ *Ibidem, loc. cit.* A questão da justificação no caso de desvio da forma com a qual a Administração Pública interpreta e aplica o direito relativamente à uma situação fática ou matéria, pode ser aproximada da técnica de “*distinguishing*”, determinado em matéria de Direito Processual Civil relativamente à aplicação de precedentes, com as devidas diferenciações. Fernanda Rennhard Biselli TAQUES bem descreve: “*A aplicação íntegra da técnica do distinguishing, que garanta o devido*

Pode-se dizer que a autovinculação privilegia o dever de uniformização da jurisprudência administrativa ao obstar que um agente ou um colegiado administrativo emitam posicionamento contrário aos atos próprios internos, assegurando, nesse passo, a observância da Segurança Jurídica e da Boa-fé na esfera do Poder Público, que podem ser “[...] *reclamados no procedimento administrativo a qualquer tempo*”, consoante assegura, inclusive, a legislação de regência do processo administrativo⁸¹². Tudo em concordância com os preceitos basilares que circundam o ordenamento jurídico e que nos reportam a uma instância de igualdade e de confiança.

É nesse contexto, portanto, que exsurge a necessária consideração da doutrina dos atos próprios, cujo fundamento reside “[...] *en la grave lesión que se produciría a la seguridad jurídica la admisión de conductas contradictorias*”⁸¹³.

Privilegiando o específico princípio “*venire contra factum proprium no valet*”, referida elaboração acaba por reconhecer uma instância de boa-fé e de consolidação de expectativas, que se estabelecem entre as partes, administrados e Administração, no contexto de uma relação jurídica, de modo que “[...] *la conducta de una de las partes [...] no puede ser desconocida posteriormente por su autor*”⁸¹⁴.

Podemos perceber, assim como lemos em TORRES, que a autovinculação, consubstanciada no específico dever de coerência, recai sobre “[...] *pessoa de direito público interno, e não ao órgão*”⁸¹⁵. Mais ainda, que a medida que se impõe encontra fundamento maior no Princípio da Igualdade, que “[...] *impõe o mesmo tratamento da Administração Pública quando ela se depara com situações jurídicas que envolvem a*

respeito ao precedente considerado, leva em conta uma fundamentação robusta a ser tecida pelo magistrado que pretenda fazer a distinção e afastar a incidência do precedente no caso concreto sob análise” (sic) – Técnicas de ‘distinguishing’ no novo código de processo civil, in **Revista de Processo**, v. 289, p. 5.

⁸¹² Heleno Taveira TORRES, **Direito...**, *op. cit.*, p. 256. É a redação da Lei n. 9.784/1999, em seu artigo 2º: “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

⁸¹³ Luis Eduardo Rey VÁZQUEZ, *La doctrina de los actos propios, la buena fe y la administración pública*, in **Revista de la facultad de derecho y ciencias sociales políticas**, v. 5, p. 282. Alexandre Santos de ARAGÃO: “Não se pode deixar de mencionar que parte da doutrina sustenta haver algumas nuances diferenciadoras das subteorias dos atos próprios e dos precedentes administrativos, consistentes, sobretudo, em que a primeira seria aplicada ao mesmo particular em relação ao qual foi emitido o “ato próprio” anterior e, na segunda, quem invoca o precedente é pessoa diversa da que havia sido por ele atingida” – Teoria das autolimitações administrativas: atos próprios, confiança legítima e contradição entre órgãos administrativos, in **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, p. 4.

⁸¹⁴ *Ibidem*, p. 283.

⁸¹⁵ Heleno Taveira TORRES, **Direito...**, *op. cit.*, p. 256

*mesma 'ratio' ou que têm como pressuposto a mesma circunstância fática, envolvam ou não os mesmos sujeitos*⁸¹⁶.

Autovinculação, portanto, projeta-nos a reconhecer uma instância de autolimitação da Administração Pública na qual, entre as mesmas situações fáticas e as mesmas matérias, inclusive sobre o mesmo sujeito ou sobre sujeitos em situações de equivalência, haverá “[...] *uma só opção a ser tomada, apesar de a legislação, abstratamente, ter conferido múltiplas alternativas de atuação ao gestor público*”⁸¹⁷.

Diante dessas considerações, certo é que quando falamos em Segurança Jurídica no específico campo da revisão do lançamento tributário, isto é, de controle dos atos administrativos, falamos sobre as balizas limitantes que devem ser observadas na atividade funcional da Administração Pública, especialmente quando da averiguação da correção do ato administrativo levado a efeito (item 4.2).

Em termos práticos e específicos, quando do controle do ato administrativo de lançamento, tanto o agente condicionado à análise dos termos impugnatórios em primeira instância, quanto o colegiado, que irá exercer uma segunda forma de controle interno, notadamente em decorrência do Princípio de Duplo Grau de Cognição (item 4.2.3), deverão ater-se aos atos jurídicos já consolidados na amplitude do exercício funcional.

Certamente que, inexistindo o cumprimento dessa espécie de autolimitação, o sujeito passivo poderá questionar, quer administrativa, quer judicialmente, com base no Princípio da Igualdade, da Boa-fé ou da proteção da expectativa legítima, e da Legalidade, caminhos que irão assegurar a operacionalidade da Segurança Jurídica propriamente dita.

5.2.2.2 A Vinculação aos Precedentes

Enunciamos na primeira parte deste capítulo que, no íntimo da coerência e, portanto, da Segurança Jurídica, residem a autovinculação ou autolimitação, bem como o dever de observância aos precedentes judiciais e administrativos, ambos

⁸¹⁶ Alexandre Santos de ARAGÃO, Teoria..., *op. cit.*, p. 3

⁸¹⁷ Juliano HEINEN, Autolimitação..., *op.c it.*, p. 167

vetores de garantia da uniformidade e da harmonização do Direito, que se conectam com as noções de previsibilidade, calculabilidade e mensurabilidade.

As elaborações sobre o sentido e o alcance dos atos próprios e precedentes administrativos costumam a diferenciá-los em relação à aplicabilidade, no sentido de que o primeiro seria suscetível “[...] *ao mesmo particular em relação ao qual foi emitido o ‘ato próprio’ anterior*”, e o segundo à “[...] *pessoa diversa da que havia sido por ele atingida*”⁸¹⁸.

Não obstante isso, tomando emprestado o posicionamento de Alexandre Santos de ARAGÃO que, reconhecendo a existência do dissensos quanto às semelhanças e diferenças em relação a cada subteoria, bem inferiu que eventuais diferenças não podem ser compreendidas em um caráter absoluto, especialmente quando o tema ainda não encontrou bases sólidas pelas mãos da Ciência do Direito pátrio⁸¹⁹.

Nesse sentido, compreenderíamos a vinculação aos precedentes, especialmente os administrativos, como uma segunda espécie de **autolimitação**, cujo primeiro requisito é que a Administração Pública figure como emissor dos atos anterior e posterior, pouco importando, veja-se bem, quem é o destinatário, especialmente

⁸¹⁸ Alexandre Santos de ARAGÃO, *Teoria...*, op. cit., p. 4. Sustenta a diferença entre autovinculação e precedentes Luiz M^o DÍES-PICAZO: “*Sin embargo, la doctrina de los actos propios en concreto, esto es, independientemente de su fundamento, no es aplicable al problema que ahora nos ocupa. Se trata de una técnica que opera dentro de una misma relación jurídica (25). Constituye un límite impuesto por la buena fe al ejercicio de una potestad, desde el momento en que el titular de ésta, con su conducta, ha suscitado en la otra parte de la relación jurídica la confianza razonable de que no ejercerá dicha facultad o de que la ejercerá de otro modo. Por el contrario, cuando hablamos del precedente administrativo, aludimos por definición a relaciones jurídicas distintas. Es evidente que nos referimos a lo que sucedió en un caso anterior, en una relación jurídica precedente. Además, a diferencia de lo que sucede en materia de actos propios, quien alega el precedente no suele ser la misma persona con respecto a la cual dicho precedente se produjo; es más, como se ha visto, si es la misma persona, se plantea un problema de aplicación del principio de igualdad*” – *La doctrina del precedente administrativo*, in **Revista de Administración Pública**, n. 98, p. 16.

⁸¹⁹ “*Não nos parece, contudo, que eventuais diferenças ancilares existentes entre as duas subteorias possam ser consideradas de forma absoluta, pelo menos enquanto a própria teoria dos precedentes administrativos se encontrar em estado ainda tão embrionário para tantas nuanças e preciosismos. Veja-se, nesse sentido, que o próprio autor supracitado afirma que a diferença é apenas o que costuma acontecer (‘suele ser’), isso sem considerar que o fundamento principiológico e axiológico de ambas (boa-fé e igualdade), assim como as consequências práticas da invocação de uma ou de outra (aplicação do primeiro ato da Administração Pública em detrimento do segundo virtualmente com ele contraditório) serem idênticas*” – *Teoria...*, op. cit., p. 4.

porque a lente é posta, justamente, sobre a conduta anterior e a contraditória que emanam do Poder Público⁸²⁰. Esse seria, pois, o requisito de **identidade subjetiva**⁸²¹.

Vejamos que a exigência de similaridade do pressuposto fático, isto é, a causa e a forma, no contexto do ato anterior e do contraditório, coaduna com o requisito de **identidade objetiva**⁸²².

Por evidente, um terceiro requisito para suscitar a vinculação da Administração Pública aos precedentes é de que haja, entre os atos anterior e posterior, uma **contradição**⁸²³.

Compreendendo o sentido e o alcance, portanto, da via de vinculação aos precedentes, parece certo tomarmos emprestadas as considerações de Luís M^a. Díez-PICAZO quanto às limitações de aplicação dos precedentes. Dirá o teórico que, uma primeira via de limitação é o interesse público como requisito negativo. À Administração Pública reserva-se o direito de deixar de aplicar precedentes em razão da legitimação dos princípios da Igualdade, Segurança Jurídica e Boa-fé, sempre que

⁸²⁰ Alexandre Santos de ARAGÃO: “Por conseguinte, tem-se que a doutrina das autolimitações administrativas deve ser aplicada mesmo quando se esteja diante de órgãos administrativos distintos, desde que integrantes da mesma Administração Pública, já que é essa a pessoa jurídica de quem o dever de coerência é exigido. A compartimentalização das atividades da Administração não constitui justificativa para que se possa impingir aos administrados decisões de teor contraditório” – *Ibidem*, p. 6.

⁸²¹ Luis M^a Díez-PICAZO: “Para poder considerar vinculante al precedente administrativo, es necesario que tanto la actuación constitutiva de precedente como aquélla con respecto a la cual dicho precedente se alega procedan de la misma Administración pública. No contraviene ningún principio general del Derecho quien no actúa del mismo modo en que lo hizo otro sujeto” – *La doctrina...*, op. cit. p. 19.

⁸²² Luis M^a Díez-PICAZO: “Donde debe hacerse hincapié, con respecto al requisito de la identidad objetiva, es en la causa de ambas actuaciones. Lo que me parece que sí es estrictamente exigible es que exista similitud entre las circunstancias que dieron lugar a ambas actuaciones. Si las circunstancias o presupuestos de hecho (36) son similares, y en el segundo caso la Administración actúa de un modo diferente, es que no está cumpliendo los fines que el ordenamiento señala a la potestad utilizada. En otras palabras, la causa de esa actuación está viciada. La razón está clara. El fundamento del carácter vinculante del precedente administrativo radica en los principios de igualdad, seguridad jurídica y buena fe. Por ello, la Administración debe actuar siempre en un mismo sentido cuando exista la misma ratio,- esto es, si los hechos y el Derecho llevan a actuar de igual manera, la Administración está vinculada a sus propios precedentes. ¿Cuándo se dan circunstancias similares, de modo que la Administración deba cumplir los mismos fines que, para esas circunstancias, fija el ordenamiento? No caben en este punto criterios generales. Es una cuestión a resolver en cada caso por la Administración y, eventualmente, por los Tribunales” – *Ibidem*, p. 21.

⁸²³ Jesús GONZÁLEZ PÉREZ: “La norma que prohíbe ir contra los propios actos determinaría que «un acto de ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad que contradice el sentido que, conforme a la buena fe, ha de darse a la conducta anterior del titular constituye una extralimitación» 167. En consecuencia, la aplicación del principio se traduciría en la inadmisibilidad de la pretensión contradictoria, entendiendo como pretensión «el acto de ejercicio de un derecho subjetivo o de una situación de poder frente a otra persona». Sería, por tanto, presupuesto de la aplicación de la norma una situación litigiosa, dentro de la cual se produce la pretensión” – **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**, p. 113.

assim exija o interesse público, posto que pilar básico do Direito Administrativo⁸²⁴. Um interesse público, entendemos, desde que explícito no texto constitucional. Veja-se que, essa prevalência da Legalidade, somente ocorre se se tratar de Legalidade Constitucional, a exemplo da exceção constitucional à Igualdade. Se estivermos diante da Legalidade infraconstitucional, certo é que prevalecerá a Igualdade, um princípio se impõe, também, ao legislador⁸²⁵.

Outra via que limita a aplicabilidade dos precedentes, e que, portanto, desconsidera o dever de vinculação, é o requisito negativo da ilegalidade do precedente, equiparado ao precedente fundado em erro, que quer significar a instância na qual se verificam “[...] *supuestos de colisión de dos principios generales del Derecho: el de igualdad y el de legalidad. Es obvio que, al no ser compatibles, debe prevalecer el segundo*”⁸²⁶.

Assim como a autovinculação, o tema da vinculação aos precedentes também é tema que carece de melhor elaboração e aprofundamentos no âmbito do Direito pátrio, como bem observou Daniel Wunder HACHEM⁸²⁷.

Muito embora a encontremos, na lei de regência do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784/1999), em seu artigo 50, VII, uma disposição que implicitamente demarque a força vinculante dos precedentes, salta os nossos olhos, assim como ocorre com aquela primeira espécie de autolimitação da Administração Pública, a inexistência de fundamentos nas linhas prescritivas do Direito, de modo que a inferência dessa instância de coerência decorre da leitura e convergência das bases principiológicas que informam o ordenamento jurídico⁸²⁸. Façamos menção, portanto, às palavras daquele professor:

⁸²⁴ Luis M^a. DÍEZ-PICAZO, *La doctrina...*, op. cit., p. 22-23.

⁸²⁵ Cláudio Pendo MADUREIRA: “[...] o princípio administrativo da legalidade vincula o agir administrativo não apenas ao que prescrevem as leis (legalidade em sentido estrito), mas também às regras e princípios que sobressaem do texto constitucional (juridicidade ou legalidade em sentido amplo)” – Legalidade é juridicidade: notas sobre a (i)legitimidade da aplicação de leis inconstitucionais pela Administração Pública, in **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, p. 217.

⁸²⁶ Luis M^a. DÍEZ-PICAZO, *La doctrina...*, op. cit., p. 25.

⁸²⁷ “É interessante notar que o tema é pouquíssimo explorado no Brasil” – Vinculação da Administração Pública aos precedentes administrativos e judiciais: mecanismo de tutela igualitária dos direitos sociais, in **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, n. 59, p. 70.

⁸²⁸ “Há, no entanto, uma disposição da Lei de Processo Administrativo Federal da qual se pode extrair implicitamente a força vinculante dos precedentes administrativos. Trata-se do art. 50, VII, da Lei n^o 9.784/99, segundo o qual deverão ser expressamente motivados os atos administrativos que “deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais” – *Ibidem*, p. 71.

Em solo nacional, sob o ponto de vista do Direito Positivo, inexistente uma regra legal de cunho geral que discipline específica e claramente o tema, constringendo os órgãos administrativos a sempre seguirem no futuro a mesma orientação que vinham manifestando em situações similares anteriores. Todavia, sabe-se que a Administração não se sujeita apenas à lei em sentido formal, mas também aos princípios constitucionais implícitos e explícitos, entre os quais se situam os já mencionados princípios da igualdade, da impessoalidade administrativa, da Segurança Jurídica, da proteção à confiança legítima e da proibição de discriminação atentatória aos direitos fundamentais. São justamente esses elementos, integrantes da juridicidade à qual se subordina o Poder Público, que demandam o respeito aos precedentes administrativos⁸²⁹.

Ante o exposto, observamos que as decisões administrativas, levadas a efeito no âmbito da revisão do lançamento tributário, devem guardar as duas vias de coerência, de modo que se resguarde, ou se evite, para as situações fáticas e matérias idênticas, a aplicação interna divergente do Direito.

Mas uma questão surge para nós, quando da tratativa desse tema: quais seriam os pressupostos jurídicos para a atribuição dessa força vinculante, especialmente no contexto dos precedentes administrativos em termos de revisibilidade do lançamento? É o professor HACHEM quem nos dará um norte a respeito disso.

Encontramos como pressupostos primeiros a identidade objetiva e subjetiva, assim como ocorre autovinculação e que já tratamos em linhas anteriores (item 5.2.3.1). Identificaremos, ainda, também como pressupostos: (i) a validade e eficácia das normas jurídicas incidentes sobre o precedente e relativas à situação submetida para revisão ou controle interno; (ii) a compatibilidade do precedente com o ordenamento jurídico, a exemplo do que também verificamos na via da autovinculação; (iii) teor favorável do precedente adotado ao cidadão; e (iv) a inexistência de razões relevantes e que “[...] *demonstrem a existência de um interesse público concreto, obrigatoriamente deduzido de uma disposição normativa específica, que demande a modificação fundamentada da prática administrativa habitual em situações futuras*”⁸³⁰. Com base nessa interpretação, portanto, é que se funda um forte dever vinculação, e que poderá ser suscitado pelos sujeitos passivos.

⁸²⁹ *Ibidem, loc. cit.*

⁸³⁰ *Ibidem, p. 71-72.* A “disposição normativa específica” precisa ser de caráter constitucional quando os princípios em jogo são constitucionais, caso contrário não se justifica a não aplicação do precedente.

Como vimos considerando, apenas a justificação ou motivação clara e objetiva da Administração Pública prestam-se para afastar as espécies de autolimitações, eis que somente assim, por essa via, é possível garantir um grau elevado de coerência e, portanto, de operatividade da Segurança Jurídica, bem como que a Administração Pública consiga acompanhar as mudanças de orientações, sejam em seu próprio âmbito, ou do que restou determinado, por exemplo, pelas Cortes Superiores⁸³¹.

5.2.3 A Estabilidade na Revisão do Lançamento Tributário

5.2.3.1 A Consolidação Jurídica e Fática das Situações

Quando nos remetemos à estabilidade na revisão do lançamento tributário, instrumentalizada pelo Processo Administrativo Tributário, queremos explicitar uma via de **consolidação jurídica das situações**, compreendida pelas conformações do (i) ato jurídico perfeito, (ii) do direito adquirido, e (iii) da coisa julgada, e outra de **consolidação fática das situações**, em que, seja “[...] *pelo transcurso do tempo, seja pela ausência de mecanismos alternativos, a situação pode ter sido consolidada, do ponto de vista fático, que a desconstituição retrospectiva de seus efeitos se releva [...] proibida*”⁸³². Como observou Humberto ÁVILA, ocorrendo quaisquer uma das hipóteses afastam-se os efeitos da retroatividade “[...] *por obra da incidência da própria regra, sendo impertinentes outras razões, como aquelas atinentes ao interesse público, para efeito de afastar, mediante ponderação, a sua aplicação*”⁸³³.

⁸³¹ Daniel Wunder HACHEM: “*Se a mudança de orientação da Administração Pública em relação à sua jurisprudência haverá de ser especialmente motivada, e se a ausência de motivação suficiente quando a lei explicitamente a exige gera a nulidade do ato, pode-se concluir que, enquanto não houver uma justificativa robusta, derivada de fatos supervenientes capazes de modificar a interpretação administrativa acerca das normas jurídicas aplicadas, o respeito aos precedentes será obrigatório.16 Ou seja: enquanto não houver razões suficientes para promover justificadamente a superação do precedente com vistas a satisfazer outras finalidades claramente estampadas em normas jurídicas, ele deverá ser respeitado pela Administração Pública*” – *Ibidem*, loc. cit.

⁸³² Humberto ÁVILA, **Teoria...**, op. cit., p. 382.

⁸³³ *Ibidem*, p.. 374. Nesse mesmo sentido se manifesta Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO: “[...] *a edição de um novo ato geral, ato-regra, não alcança nem pode alcançar situações jurídicas anteriores, salvo se fora retroativo, o que não se admite. Com efeito, o alcance normal das regras novas é apanhar apenas o que está em curso e o que virá a surgir. Em suma: disposição presentes voltam-se para situações jurídicas presentes ou futuras; não para situações vencidas. Se pretendesse atingi-*

Vimos, na primeira parte deste capítulo, que o Princípio da Segurança Jurídica se efetiva por meio do Princípio da **Irretroatividade**, seja genérico ou específico de Direito Tributário. E é, portanto, a par do que já expusemos, no campo estrito desse princípio, que reside o perfil da mencionada consolidação, conformada com uma noção de proteção da confiança, como demarcou Almiro do COUTO E SILVA⁸³⁴.

Com efeito, o **ato jurídico**, especialmente aquele relativo ao lançamento tributário, será tomado por **perfeito** quando presentes todos os “[...] *elementos necessários à sua existência com base na norma anterior, vigente no momento da sua celebração*”, o que obstará que uma nova norma venha a alterar referidos requisitos⁸³⁵. Já o **direito adquirido** irá reportar as situações em que não há espaço para que uma nova norma opere para alterar os [...] *efeitos surgidos pela completude dos fatos necessários à geração de direito subjetivo conforme norma anterior*”⁸³⁶. Por sua vez, a **coisa julgada** é “[...] *cláusula constitucional que impede que uma nova norma seja aplicada relativamente aos efeitos de atos ou de fatos abrangidos por decisão judicial da qual não caiba mais recurso*”⁸³⁷. Muito embora ÁVILA, nessa parte de seu estudo, se remeta apenas à instância judicial, nada falando sobre a instância administrativa, devemos observar que a “*coisa julgada*” também está nela contemplada.

Basta colocarmos os olhos no Código Tributário Nacional, especificamente em seu artigo 156, IX, para perceber que há disposição expressa quanto à existência de uma certa “*coisa julgada administrativa*”, especialmente ao determinar a extinção

las, estaria ofendendo os fatos consumados ou atos jurídicos perfeitos” – Ato administrativo..., op. cit., p. 113

⁸³⁴ “A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes: uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada” – O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro, in **Revista De Direito Administrativo**, n. 237, p. 273.

⁸³⁵ Humberto ÁVILA, **Teoria...**, op. cit., p. 376.

⁸³⁶ *Ibidem, loc. cit.* Sobre a expectativa do Direito, Luís Roberto BARROSO declarará que se “[...] *identifica a situação em que o fato aquisitivo do direito ainda não se completou quando sobrevém uma nova norma alterando o tratamento jurídico da matéria. Neste caso, não se produz o efeito previsto na norma, pois seu fato gerador não se aperfeiçoou. Entende-se, sem maior discrepância, que a proteção constitucional não alcança esta hipótese, embora outros princípios, no desenvolvimento doutrinário mais recente (como o da boa-fé e o da confiança), venham oferecendo algum tipo de proteção também ao titular da expectativa de direito*” – Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil, in **Revista brasileira de estudos políticos**, n. 90, p. 51.

⁸³⁷ Humberto ÁVILA, **Teoria...**, op. cit., p. 377-378.

do crédito tributário no específico caso da decisão administrativa irreformável, ou seja, definitiva e impossível de ser objeto de demanda judicial por parte do sujeito passivo. Mesmo sentido observaremos no Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, em seu artigo 45, ao dispor que “*No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio*”.

Em termos gerais, portanto, há possibilidade de suscitarmos uma certa **coisa julgada administrativa**, mas vejamos, contudo, que no exato sentido percebido por Rubens Gomes de SOUSA, de que há um **domínio eficaz de permanência**:

As decisões administrativas, quer singulares, quer emanadas de órgãos coletivos de julgamento, não fazem coisa julgada que possa ser oposta ao Poder judiciário, em virtude de a competência constitucional dêste excluir a definitividade das instâncias administrativas. Dentro do próprio âmbito da Administração, entretanto, tais decisões, embora não se possa falar a seu respeito em coisa julgada, **possuem um característico de permanência** que se coaduna com o princípio de os atos administrativos em matéria tributária serem atos de administração regrada e não discricionária. Esse característico de permanência traduz-se na prática, quanto à forma, pela impossibilidade' da revisão do ato administrativo sem novo processo formal em que sejam asseguradas à parte as mesmas garantias de defesa que tivera quanto ao ato que se trate de rever, e, quanto ao fundo, pela impossibilidade da sua revisão por simples alegação de interesse público, mas unicamente quando se verifique modificação em um, ou mais de um, dos pressupostos de identidade de pessoa, de causa, ou de objeto, capaz de excluir a coisa julgada substancial no processo judiciário (*sic*)⁸³⁸. (grifos nosso)

Nesse sentido, podemos inferir que as instâncias de estabilidade da revisão do lançamento tributário residiram tanto naquelas situações jurídicas, como nas situações fácticas propriamente ditas. O ato administrativo decisório, que se formatar no escopo da revisibilidade, de forma favorável ao sujeito passivo, bem se observe, tornará impassível de renovação o respectivo lançamento tributário especialmente, mas não limitadamente, no que diz respeito à hipótese de equívoco na valoração jurídica dos fatos (erro de direito) e na modificação dos critérios jurídicos.

Com essas considerações, buscamos demonstrar o sentido e o alcance primeiro da estabilidade no seio da revisão do lançamento tributário, relatando em que consiste, permitindo, registramos novamente, uma melhor visualização da operacionalidade da Segurança Jurídica.

⁸³⁸ Rubens Gomes de SOUSA, A coisa julgada no direito tributário, *in*. **Revista de Direito Administrativo**, v. 5, p. 76.

5.2.3.2 As Práticas Reiteradas da Administração Pública

Atentando para o disposto no artigo 100, III e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, depararemos com a enunciação de que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas serão consideradas normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Segundo Heleno Taveira TORRES, o legislador teria constituído um verdadeiro instituto de “*suppressio*” em matéria tributária, eis que significaria a “[...] *proibição para que a administração, quando não tenha exercitado seu direito em certo período de tempo [...] possa fazê-lo a qualquer tempo*”⁸³⁹.

É dizer, nas palavras do professor, que, existindo “[...] *evidência de estabilidade duradoura, suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da prática*” a Administração Pública não se poderá pautar na própria ineficiência ou em erros internos de atuação para, ao ter deixado de agir no momento em que deveria para aplicar o tributo e determinar os exatos termos da obrigação tributária, demarcando direitos e deveres próprios da relação jurídica constituída, não poderá promover a “[...] *exigibilidade de adicionais a título de sanções pecuniárias e juros*”⁸⁴⁰.

Vejamos que a consideração das práticas reiteradas é de substancial importância para a compreensão da realização da Segurança Jurídica, especialmente no âmbito da revisão do lançamento tributário levado a termo, por exemplo, em uma suplementação de ofício, eis que, nessa instância, poderá ser discutida a Legalidade e legitimidade do ato administrativo de imputação de sanções pecuniárias e juros.

⁸³⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 261.

⁸⁴⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

CONCLUSÃO

Na primeira parte deste estudo, esclarecemos que o objeto central seria o Direito (item 1.1), para compreendê-lo, na sequência, como um fenômeno linguístico e comunicacional próprio, consubstanciado em uma linguagem natural, técnica e científica, e sobre o qual seriam averiguadas as dimensões da Semiótica (item 1.2). Ao inclinarmos-nos para o exame do sentido convencionalista do vocábulo “Direito”, definimo-lo a partir de seu elemento nuclear, a norma jurídica (item 1.1.1). Assim, ao adotarmos a perspectiva normativa, no sentido de ordenamento jurídico, retratando a complexidade que permeia a estrutura sistêmica do universo jurídico, dedicamo-nos à compreensão de que as normas jurídicas, primordialmente, compõem um plexo estrutural e inter-relacionado em numerosas instâncias (item 2.1.2).

Nesse norte investigativo, pautado na perspectiva estritamente normativa do Direito, segmentamos a referida análise a partir de alguns excertos da Teoria da Norma Jurídica (item 2.1) e da norma jurídica de incidência tributária (item 2.2), evidenciando, neste último item, os traços do fato-causa e do fato-efeito tributário. Na incursão de desmembramento analítico da norma jurídica em sentido estrito, sublinhamos a sua classificação, padronizada pela doutrina, entre: (a) geral e abstrata; (b) geral e concreta; (c) individual e abstrata; e (d) individual e concreta (item 2.1.4). Em análise detida de cada classe normativa, sobretudo em termos de antecedentes e consequentes, afirmamos que a particularidade de realizar, em completude, o fenômeno de incidência normativo, instaurando uma relação jurídica entre sujeitos de direito, seria própria da norma individual e concreta. À norma geral e abstrata caberia, ao buscar atingir comportamentos intersubjetivos, informar uma previsão de acontecimentos futuros – uma instância normativa própria da incidência.

O fruto dessa decomposição percebe-se logo adiante, quando do estudo da regra-matriz de incidência tributária (item 2.2.1) e da relação jurídica tributária (item 2.2.3), desbravando os termos do fato-causa e do fato-efeito (itens 2.2.3.1 e 2.2.3.2).

Interpretamos a estrutura lógico-formal da norma jurídica de incidência tributária, que, em se tratando de uma norma geral e abstrata, cujo escopo é propriamente aquele de oferecer condições para a determinação da mensagem do legislador, revelando-se-nos mediante proposições prescritivas, havendo de ocorrer inarredável processo de positivação. Processo esse intrínseco às normas individuais e concretas que, nascidas da necessidade deôntica, apresentam-se como veículo

linguístico introdutor que reportará, no antecedente, um fato jurídico, e, no conseqüente, os termos próprios da relação jurídica tributária. Nessa imersão, mencionamos, em numerosas oportunidades, que o veículo introdutor da norma geral e abstrata no sistema jurídico, enquanto norma individual e concreta, seria o Lançamento Tributário, na condição de uma norma geral e concreta. Qualificamo-lo como ato administrativo, cindindo-o entre ato-fato e ato-norma, assim como propôs Eurico Marcos Diniz de SANTI, ao verificar, no instituto, uma instância de norma introdutora e de norma introduzida⁸⁴¹.

Ao demonstrarmos o valor da acuidade metodológica em termos de Ciência do Direito, procuramos delinear uma noção fundamental de Lançamento Tributário, expondo a sua essência em termos de procedimento, ato e norma (itens 3.1.3.1.1 a 3.1.3.1.3), e os contornos internos e externos adstritos à Teoria dos Atos Administrativos (item 3.2).

Diante da importância da especialidade edificada no seio do Direito Administrativo, em relação ao estudo específico do instituto, que por nós restou definido como ato jurídico administrativo, atentamos para a necessidade de compreender a anatomia e a fisiologia desse objeto – o ato administrativo do Lançamento Tributário – eis que meio racionalmente adequado para identificar possíveis patologias ou vícios, em sua formação ou conteúdo, e aplicar a terapêutica cabível: a revisão ou controle, que ocorre pela via da processualidade administrativa tributária.

Nesse itinerário, compilamos os arranjos determinados no texto para, na seqüência, correlacioná-los no plano do contexto, com olhos especialmente na pragmática de acoplamento principiológico, destacando os caminhos de realização plena do instituto sob o influxo da Segurança Jurídica, na realidade jurídico-social, tomamos como propósito superar o tema do Lançamento Tributário, que usualmente, é cerrado com base exclusiva na disposição contida no Código Tributário Nacional.

Diante da consideração de que, ao longo da evolução Dogmática do Direito Tributário, pouco se descreveu sobre o Lançamento Tributário e a sua respectiva possibilidade de revisão ou controle administrativo, em uma considerável escassez de esforços, e mais ainda sob a fundamental influência da Segurança Jurídica,

⁸⁴¹ Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, *passim*.

buscamos, tomando emprestado o idêntico descontentamento de Alberto XAVIER, uma segunda via para a reabilitação do instituto, introduzindo e percorrendo esse viés investigativo principiológico.

Assim, consolidadas as noções fundamentais do instituto do Lançamento Tributário, da sua revisibilidade e do Processo Administrativo Tributário, uma análise que partiu do **texto**, ingressamos no seio do Princípio da Segurança Jurídica para, demarcando também a sua noção fundamental, explicitar a sua operatividade temática, numa incursão **contextual**.

Explicitamos, nesse esforço principiológico, que a coerência e a estabilidade se posicionam como caminhos de racionalização e de tutela igualitária no âmbito do Processo Administrativo, instrumento próprio para a revisão ou controle de juridicidade do ato de lançamento (item 5.2).

E isso, sobretudo, porque determinam as contenções fundamentais que devem incidir sobre a atividade da Administração Pública no seio do Direito Tributário. Verificamos que, na estabilidade, se concretizam os termos de imutabilidade e confiabilidade, diretamente relacionados com a *(i)* consolidação jurídica e fáctica das situações e com as *(ii)* práticas reiteradas da Administração Pública; e que na coerência, conectada diretamente com a previsibilidade, a calculabilidade e a mensurabilidade, operam-se as autolimitações da atividade da Administração Pública, isto é, *(i)* o dever de autovinculação, que assegura a uniformidade e a harmonização interna dos atos simples e colegiais, sobretudo daqueles de cunho decisório; *(ii)* e o dever de observância dos precedentes, meio que também assegura a uniformidade e a harmonização em relação ao direito posto.

Se o objetivo geral da presente investigação era aquele de compreender os elementos internos e externos que conduzem à realização e à concretização da Segurança Jurídica no âmbito do controle administrativo de juridicidade do Lançamento Tributário, julgamos tê-lo alcançado, justamente, ao suscitar os âmbitos de coerência e estabilidade, que concretizam diretamente as contenções fundamentais ao exercício da Administração Pública no que tange ao Lançamento Tributário.

Mas não é só. Ao longo da pesquisa, sublinhamos, sobre a revisão ou controle do Lançamento Tributário reportar-se a um controle de juridicidade, isto é, muito além do que um mero controle de Legalidade. A razão para tanto está na leitura do próprio ordenamento jurídico, especialmente diante das alterações atuais no escopo

processual civil e da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, conjugados com as noções fundamentais que aportamos na pesquisa⁸⁴².

Podemos concluir, portanto, que se fazem presente, na revisão do Lançamento Tributário, os termos de coerência e de estabilidade, próprios da Segurança Jurídica e que conduzem a uma atuação contida do Poder Público, em termos de imposição de deveres de Direito Tributário.

Mediante a apresentação de um viés hermenêutico capaz de sustentar a validade e a eficiência da revisão do Lançamento Tributário, instrumentalizado pela processualidade administrativa específica, demonstramos a existência de caminhos ou clareiras para a redução do fenômeno da judicialização e, sobretudo, para a equalização da relação jurídica tributária. Mais ainda, acreditamos ter demonstrado a importância da compreensão da revisibilidade, em que o Processo Administrativo Tributário se apresenta como a terapêutica para as patologias que residem na formação do ato administrativo.

A pretensão de uma ressignificação do Processualismo Administrativo em matéria tributária, enquanto instrumento orientado pelos elementos da Segurança Jurídica, direciona-se para a renovação da percepção social do instituto, bem como para o aperfeiçoamento das técnicas legislativas, interpretativas e de condução das atividades administrativas no contexto da relação jurídica de Direito Tributário.

Intentamos, ao aprofundar o conhecimento sobre a revisão do Lançamento Tributário e sobre o Processo Administrativo Tributário, instrumentos próprios de controle de juridicidade, e ao refletir sobre os termos que concretizam, de forma anterior e posterior, o princípio da Segurança Jurídica, demonstrar que existem perspectivas muito específicas para a manutenção de um sistema tributário equânime, isto é, caminhos para a realização da justiça e da colaboração entre estado e cidadãos

⁸⁴² A leitura conjunta (i) da mudança promovida no sistema processual civil, por meio da edição da Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015, que, norteadada pela necessidade de harmonização das normas processuais com as garantias constitucionais próprias do Estado Democrático de Direito, teve sua estrutura normativa revisada e direcionada à simplificação, com o reconhecimento maior, em especial, do papel dos precedentes na uniformização da jurisprudência nacional; bem como (ii) da modificação incorporada na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/1942) por via da Lei nº. 13.655/2018, de modo a conduzir, pela via estreita da segurança jurídica, aspectos próprios da atuação da Administração Pública, a exemplo das previsões voltadas à redução da indeterminação nas decisões estatais (artigo 20) e à garantia de transparência e adequação na atuação pública (artigo 30).

a partir dos princípios constitucionalmente delineados e informadores da revisibilidade do Lançamento Tributário.

Afinal, somente por esse caminho, da compreensão inteira da Segurança Jurídica, que seremos conduzidos ao pleno Estado de segurança, de tranquilidade, e de confiança que se volta para a conformação e realização da “boa Administração Pública”, que se perfaz ante aos contornos de juridicidade que se reveste o ordenamento jurídico e que privilegia, sobretudo, a justa equidade na relação jurídica tributária⁸⁴³.

A ruína maior de prosseguir por outros caminhos, que não esse, certamente será a persistência e a conservação de um estado de barbárie e de um eterno jogo de “queda-de-braço”, afinal, [...] *o patamar de civilização de uma dada sociedade pode ser aferido por intermédio do grau de consagração da segurança no seu sistema jurídico*⁸⁴⁴. Sugerimos, pois, o confronto com o instituído, com o alheamento ao contexto, que transmuta e progride, e isso a partir da compreensão da necessidade de reconsiderar a função do Direito Tributário Formal.

O certo é que estou tentando predispor você, caro e supostamente afável leitor, a uma indagação sobre o poder da castração que nos chega através de múltiplas formas de significação, pelas quais somos levados a engolir uma cosmovisão imobilizadora da sociedade. Pelo seu lado, a castração da linguagem é um modo de fechar nossos olhos, pelo pavor ao distinto, a tudo que não é conjuntamente verossímil e consagrado culturalmente.

[...]

Somos sujeitos castrados quando não sentimos a necessidade de um confronto com o instituído, quando não vemos a importância de expor os poderes estabelecidos frente aos conflitos que os desestabilizam, quando não podemos fazer (porque não percebemos a necessidade) uma prática descentralizada e desierarquizada do político e, sobretudo, na medida em que não sabemos transformar o político e o saber em um espaço simbólico sem proprietários. Enfim, quando procuramos a autodestruição da sociedade adormecendo Eros, simulando o alívio da culpa originária mecânica das

⁸⁴³ Éderson Garin PORTO, **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária, p. 30-31. Judith MARTINS-COSTA: “A *confiança dos cidadãos é constituinte do Estado de Direito, que é, fundamentalmente, estado de confiança. Seria mesmo impensável uma ordem jurídica na qual não se confie ou que não viabilize, por meio de seus órgãos estatais, o indispensável estado de confiança. A confiança é, pois, fator essencial à realização da justiça material, mister maior do Estado de Direito. De resto, a exigência de um comportamento positivo da Administração Pública na tutela da confiança legítima dos cidadãos corre paralela ao crescimento, na consciência social, da extremada relevância da conexão entre a ação administrativa e o dever de proteger de maneira positiva os direitos da personalidade, constituintes do eixo central dos direitos fundamentais*” – A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança, *in Revista CEJ*, p. 114.

⁸⁴⁴ José Roberto VIEIRA, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: BARRETO, Aires F. et al. (Org.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 318.

verdades científicas e nas lendas do amor. A castração mais que uma falta, é a afirmação feroz de uma versão cultural de nós mesmos e de nossas circunstâncias. É a cultura do imobilismo (*sic*).

*Luiz Alberto WARAT*⁸⁴⁵

⁸⁴⁵ **A ciência...**, *op. cit.*, p. 17-18.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução de Alfredo Bosi. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y derecho**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

_____; _____. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Buenos Aires: Astrea y Depalma, 1998.

_____; _____. **Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2012.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil (*sic*). **Revista direito tributário atual**, v. 40. São Paulo: IBDT, 2019. p. 469-482. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/notas-sobre-litigiosidade-tributaria-e-compliance-cooperativo-no-brasil/>>. Acesso em 02 jan. 2019.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Teoria do ato administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Teoria das autolimitações administrativas: atos próprios, confiança legítima e contradição entre órgãos administrativos. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre: Tribunal Regional da 4ª Região, n. 35, abr. 2010. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34707>>. Acesso em: 6 dez. 2021.

_____. Teoria das autolimitações administrativas: atos próprios, confiança legítima e contradição entre órgãos administrativos. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**, n. 14, Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público, mai./jul. 2008. p. 1-15. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=290> . Acesso em 18 jan. 2022.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Prefácio. In: Paulo de Barros CARVALHO, **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ARZUA, Heron. Processo administrativo fiscal: função, hierarquia, imparcialidade e responsabilidade do julgador administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, jun, 1998, p. 40-45.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3. ed. São Paulo: Landy, 2003.

_____ ; RUIZ MANERO, Juan. **Las piezas del derecho**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2004.

_____. **El derecho como argumentación: concepciones de la argumentación**. 2. ed. Barcelona: Ariel, 2006.

AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer é fazer: palavras e ação**. Tradução de Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

ÁVILA, Humberto Rocha. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Segurança jurídica: uma teoria estrutural. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes E; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. **Estudos de direito tributário em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016. p. 639-645.

_____. Segurança jurídica em matéria tributária. In: **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**, v. 11, n. 64, p. 45-61, set./out. 2017.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A estabilidade do ato administrativo criador de direitos à luz dos princípios da moralidade, da segurança jurídica e da boa-fé. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 10, n. 40. p. 291-313, abr./jun. 2010.

_____ ; PIVETTA, Saulo Lindorfer. O regime jurídico do processo administrativo na Lei nº 9.784/99. In: **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 14, n. 58, p. 107-135, out./dez. 2014.

_____. **Processo administrativo disciplinar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Edição Kindle.

_____. **Processo administrativo disciplinar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Processo e procedimento administrativo. In: _____; MARTINS, Ricardo Marcondes. **Ato administrativo e procedimento administrativo**. 2 ed. vol. 5. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. (Tratado de direito administrativo, 5)

BAKHTIN, Mikhail. **Marxismo e Filosofia da Linguagem: problemas fundamentais do método sociológico na Ciência da Linguagem**. Tradução de Michel Lahud e Yara Frateschi Vieira. São Paulo: Hucitec, 1995.

_____. Estudo das ideologias e filosofia da linguagem. In: _____. **Marxismo e Filosofia da Linguagem: problemas fundamentais do método sociológico na Ciência da Linguagem**. Tradução de Michel Lahud e Yara Frateschi Vieira. São Paulo: Hucitec, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. São Paulo: RT, 1981.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BAPTISTA, Patrícia. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. 2015. Edição Kindle.

BARROS, Diana Pessoa de. A comunicação humana. In: FIORIN, José Luiz (Org.). *Introdução à linguística I: objetos teóricos*. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 25 - 54.

BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, p. 33 – 67. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1193>. Acesso em 23 mar. 2022.

BARTHES, Roland. **Elementos de semiologia**. Tradução de Izidoro Blikstein. 16. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BENVENUTI, Feliciano. *Funzione amministrativa, procedimento, processo*. **Rivista Bilancio Comunità Persona**, n. 1, 2021, p. 244-258. Disponível em: https://dirittoeconti.it/wp-content/uploads/2021/07/13.-Benvenuti_FUNZIONE-AMMINISTRATIVA-PROCEDIMENTOPROCESSO.pdf. Acesso em: 02 jan. 2022.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução de Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria geral do direito**. Tradução de Deise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BONO, Constantino de. **L'accertamento tributario**. v. 01. Milano: Giuffrè, 1966.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975.
_____. **Lançamento tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. (Tratado de direito tributário brasileiro. v. 4)

_____. O direito como fenômeno lingüístico: o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. In: **Anuário do mestrado em direito**, Recife: Universidade Federal de Pernambuco, v. 4, jan./dez., 1988.

_____. Premissas para estudo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.20, maio, 1997, p.57-64.

_____. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de direito comunitário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul**. São Paulo, Saraiva, 2005

BULYGIN, Eugenio. ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo. **Análisis lógico y derecho**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

_____. Normas, proposiciones normativas y enunciados jurídicos. In: ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Análisis lógico y derecho**. p. 169 – 194. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

_____. ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo. **Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas**. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2012.

_____. **Lógica deóntica, normas y proposiciones normativas**. Madrid: Marcial Pons, 2018.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARACCILOLO, Ricardo. *Un dilema en torno a la naturaleza de las normas*. **DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n.31, 2008. p. 91-104. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/19133/1/Doxa_31_05.pdf. Acesso em 17 dez. 2021.

CARNAP, Rudolf. *Foundations of logic and mathematics*. Chicago: University of Chicago, 1939.

_____. *Introduction to semantics*. Studies in semantics. Cambridge: Harvard University, 1948.

_____. *Autobiografía intelectual*. Traducción de Carmen Castells. Barcelona: Paidós Ibérica, 1992.

_____. *Filosofía y sintaxis lógica*. Traducción de César Molina. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1998.

_____. *La sintaxis lógica del lenguaje*. Traducción de Cesar Molina. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1998.

CARNELUTTI, Francesco. *Metodologia do direito*. São Paulo: Servanda, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. Aspectos Constitucionais da tributação e direito dos contribuintes. In: **Simpósio de Direito Tributário: Tributação e direitos Fundamentos**. Anais do Simpósio de Direito Tributário: tributação e direitos fundamentais, Campo Grande: UCDB, 2002.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 98, 2003, p. 159-180. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>. Acesso em 19 ago. 2021.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Para uma teoria da norma jurídica:** da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>. Acesso em 19 dez 2021.

CASIMIRO, Lígia Maria Mello de. Novas perspectivas para o Direito Administrativo: a função administrativa dialogando com a juridicidade e os direitos fundamentais sociais. **A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. ano 3, n. 11, jan./mar. 2003, p. 109-130. Belo Horizonte: Fórum. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/639>. Acesso em 27 mai. 2022.

CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho administrativo**. t. 2, 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002.

CHIERCHIA, Gennaro. **Semântica**. Tradução de Luis Arthur Pagani, Lígia Negri, Rodolfo Ilari. São Paulo: Unicamp; Paraná: EDUEL, 2003.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CIRNE LIMA, Ruy. **Princípios de direito administrativo**. 5. Ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência. In: **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 41, p. 271-297, jan./jun. 2002. <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1238/1171>

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____; LOBATO, Valter de Souza. Reflexões sobre o art. 3º da lei complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 117, p. 108-125, jun. 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COPI, Irving M. **Introdução à lógica**. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSSIO, Carlos. **La teoría egologica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 08 fev. 2022.

COSTA, Valterlei Aparecido da. Ensaio para uma teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2019. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/66389/R%20-%20D%20-%20VALTERLEI%20APARECIDO%20DA%20COSTA.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 16 jan 2022.

COSTA, Valterlei Aparecido da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. **Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo**, vol. 14, n. 3, Setembro-Dezembro, 2018, p. 186-213, Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1843/2023>. Acesso em 15 ago. 2022.

COUTO E SILVA, Amiro. Atos jurídicos de direito administrativo praticados por particulares e direitos formativos. In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, v. 27, n. 57, 2003, p. 13-34. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201707/06143930-rpge57livrocadernosalmiro.pdf>. Acesso em 23 jan. 2022.

_____. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. **Revista De Direito Administrativo**, n. 237, 2004, p. 271–316. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v237.2004.44376>. Acesso em 16 fev. 2022.

COUTURE, Eduardo Juan. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Buenos Aires: Depalma, 1958.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade**. São Paulo: Almedina, 2021.

D'EÇA, Fernando L. Lobo. O sistema e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 65, ano 13, jan.fev. 2005.

_____. O processo administrativo tributário. In: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tratado de direito administrativo**. vol. 1. p. 541-577, São Paulo: Saraiva, 2013.

DALLARI, Adilson Abreu. Processo Administrativo como Instrumento de Segurança Jurídica, 685 – 699. In: **Direito e administração pública**: estudos em homenagem a Maria Sylvania Zanella Di Pietro. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. Processo administrativo: normas gerais. In: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tratado de direito administrativo**. vol. 1. São Paulo: Saraiva, **de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 55, ano 15, jan. mar. 1991, p. 513-540.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**: revisão e efeitos jurídicos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

DÍES-PICAZO, Luiz M^a. *La doctrina del precedente administrativo*. **Revista de Administración Pública**, n. 98, may/ago, 1982. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1049637>. Acesso em 18 jan. 2022.

DINAMARCO, Cândido Rangel **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **A Ciência Jurídica**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. v. 2: teoria geral das obrigações. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DOSTOIÉVSKI, Fiódor. Memórias do subsolo. Rio de Janeiro: LeBooks, 2020. Edição Kindle.

DUARTE, José Florentino. Palavras do tradutor. In: KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. p. V - XIII Porto Alegre: Fabris, 1986.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ECO, Umberto. **O conceito de texto**. Tradução de Carlos de Queiroz. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1984.

_____. **Los límites de la interpretación**. Traducción de Helena Lozano. Barcelona: Lumen, 1992.

_____. **A estrutura ausente**: introdução à pesquisa semiológica. Tradução de Pérola de Carvalho. 7. ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1997.

_____. **Tratado Geral de Semiótica**. 3. ed. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 1997.

EISENMANN, Charles. O Direito administrativo e o princípio da legalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 56, abr. 1959, p. 47-70. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v56.1959.19443>. Acesso em 13 jun. 2022.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

EPSTEIN, Isaac. **O signo**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2001.

FANGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de. (Coord). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros de Carvalho**. pp. 307-333. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **As provas e o direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555597653/>. Acesso em: 08 set. 2021.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. O Princípio da Legalidade e a Discricionariedade Administrativa. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Ano 3, n. 11, jan./fev./mar. Belo Horizonte: Fórum, 2003. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/701>. Acesso em 27 mai. 2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 17/18, ano 5, jul. dez. 1981.

_____. **A ciência do direito**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Teoria da norma jurídica: ensaios de pragmática da comunicação normativa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014.

FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: FIORIN, José Luiz (Org). **Introdução à linguística**. I. Objetos teóricos. p. 165 - 186. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2010.

_____. Teoria dos signos. In _____. (Org). **Introdução à linguística**. I. Objetos teóricos. p. 55 – 74. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2010

_____. **Introdução à Linguística I: objetos teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2012.

FOLLONI, André Parmo. **Teoria do ato administrativo**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Ciência do direito tributário no brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao direito processual administrativo**. São Paulo: RT, 1971.

FREGE, Gottlob. **Lógica e filosofia da linguagem**. Tradução de Paulo Alcoforado. 2. Ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V; GUIBOURG, Ricardo A. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires : Eudeba, 1998.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GONÇALVES. J. A. Lima. Lançamento (meditação preliminar). In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 153-165.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **Derecho procesal administrativo**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955.

_____. **El principio general de la buena fe en el derecho administrativo**. 3. ed. Madrid: Civitas, 1999.

GORDILLO, Agustín. **Tratado de derecho administrativo**: parte general. t. 1. 3. ed. Buenos Aires: Macchi Grupo Editor, 1995.

_____. *El procedimiento administrativo*. In: **Tratado de derecho administrativo y obras selectas**, t. 5, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Norma jurídica tributária**. São Paulo: Saraiva, 1974.

GUARINONI, Ricardo V; GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires : Eudeba, 1998.

GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires : Eudeba, 1998.

HAACK, Susan. **Filosofia das lógicas**. Tradução de Cezar Augusto Mortari, Luiz Henrique de Araújo Dutra. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

HACHEM, Daniel Wunder. Vinculação da Administração Pública aos precedentes administrativos e judiciais: mecanismo de tutela igualitária dos direitos sociais. **&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 15, n. 59, jan./mar. 2015, p. 63-91.

HART, Herbert L.A. **O conceito de direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HEIDEGGER, Martin. **A caminho da linguagem**. Tradução por Marcia Sá Cavalcante Schuback. Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Editora Universitária São Francisco, 2003.

HEINEN, Juliano. Autolimitação administrativa e segurança jurídica. In: **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n. 52 p. 159 a 176 jan/jun 2018. Disponível em: <http://direitoestadosociedade.jur.puc-rio.br/media/art%207%20direito%2052.pdf>. Acesso em 18 jan. 2022.

_____. Autolimitação administrativa e segurança jurídica. In: **Direito, Estado e Sociedade**. RJ: PUC/RJ 2018, n. 52, jan/jun, p. 160-178.

HJELMSLEV, Louis. **Prolegômenos a uma teoria da linguagem**. Tradução de José Teixeira COELHO Neto. São Paulo: Editora Perspectiva, 1975.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOSPERS, John. **An introduction to philosophical analysis**. 4. ed. London: Routledge, 1997.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. Tradução de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 24 ed. São Paulo: Cultrix, 2007.

JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o “processo administrativo fiscal”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, jun, 1998, p. 108-132.

_____. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: RT, 2014.

_____. Art. 20 da LINDB: dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista Direito Administrativo**, 2018, p. 13–41. Disponível

em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 11 mai. 2022.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. 4. ed. Tradução por Fernando Costa Mattos. Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Editora Universitária São Francisco, 2015.

KELSEN, Hans. **La teoría pura del derecho**. Traducción de Moisés Nilve. Editor digital: Duard, 1934. E-book.

_____. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. **La teoría pura del derecho**. 4. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2009.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

KLUTH, Winfried; NUCKELT, Jana. *La legislación de procedimiento administrativo y la geración de conocimiento en el ámbito de la Administración Pública*. In: **La transformación del procedimiento administrativo**. Sevilla: Global Law Press, 2008, p. 475-498.

LACOMBE, Américo. **Obrigação tributária**. 2.ed. Florianópolis: Obras Jurídicas, 1996.

LANGER, Susanne K. **An Introduction to symbolic logic**. 3. ed. New York: Dover Publications, 1967.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LUÑO, Antonio-Enrique Perez. **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel, 1991.

_____. *La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. **Boletín de la Facultad de Derecho**, n. 15, 2000. <http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:bfd-2000-15-48A09575/PDF>

_____. *La seguridad jurídica y sus paradojas actuales*. **Teorder**, n. 12, p. 124-140, 2012. <https://teoriayderecho.tirant.com/index.php/teoria-y-derecho/article/view/166>

LYONS, John. **Language and linguistics: an introduction**. Cambridge: Cambridge University Press, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2022. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559772704/>. Acesso em: 08 mar. 2022.

MADUREIRA, Claudio Penedo. Legalidade é juridicidade: notas sobre a (i)legitimidade da aplicação de leis inconstitucionais pela Administração Pública. In: **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 19, n. 75, jan./mar. 2019, p. 217-240, Disponível em: <http://www.revistaaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1098>. Acesso em 27 mai. 2022.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 2019.

MARTINS, Ricardo Marcondes, Conceito de ato administrativo. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe, Ricardo Marcondes MARTINS, **ato administrativo e procedimento administrativo**. 2 ed. vol. 5. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. (Tratado de direito administrativo, 5)

_____. Elementos e pressupostos do ato administrativo. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. **Ato administrativo e procedimento administrativo**. 2 ed. vol. 5. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. (Tratado de direito administrativo, 5)

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. In: **Revista CEJ**, v. 8, n. 27. out/dez. 2004, p. 110-120. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/641>. Acesso em 16 jan. 2022.

MASBERNAT, Patricio. *Postedad tributaria y relación jurídica tributaria como vínculo estatutario*. **Revista tributária e de finanças públicas**. vol. 131, nov./dez. 2016, Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.01.PDF>. Acesso em 20 mar. 2020.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: RT, 1993.

_____. Bases do processo administrativo. In: Odete MEDAUAR (Coord.), **Processo Administrativo**: aspectos atuais, São Paulo: Cultural Paulista, 1998.

_____. **Direito Administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro** 42. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano de eficácia**. 7. ed, São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano de existência**. 18. ed, São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONCA, Daniel. **Las claves del derecho**. Barcelona: Gedisa, 2000.

MILL, John Stuart. **Sistema da lógica dedutiva e indutiva e outros textos**. São Paulo: Abril Cultural, 1974. (Os pensadores, XXXIV)

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a lei 9.784/1999**. São Paulo, Malheiros, 2000.

_____. Processo administrativo e princípio da eficiência. In: Carlos Ari Sunfeld; Guillermo Andrés Muñoz. (Org.). **As leis do processo administrativo: Lei federal 9.784/99 e Lei paulista 10.177/98**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 320-341.

_____. O processo administrativo no rol dos direitos e garantias individuais. In: Edgar Guimarães. (Org.). **Cenários do Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Romeu Felipe Bacellar Filho**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004, p. 175-194.

_____. As várias dimensões do processo administrativo brasileiro. In: Celso Antonio Bandeira de Mello; Sérgio Ferraz; Silvio Luis Ferreira da Rocha; Amauri Feres Saad. (Org.). **Direito Administrativo e Liberdade: estudos em homenagem a Lúcia Valle Figueiredo**. 1 ed. v. 1, São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 359-374.

MOREIRA, Egon Bockmann. FERRARO, M. P. Processo administrativo e negócios processuais atípicos. **Revista De Processo**, v. 282, 2018, p. 475-510.

MORRIS, Charles. **Signs, language and behavior**. New York: George Braziller, 1946.

_____. **Fundamentos de la teoría de los signos**. Traducción de Rafael Grasa. Barcelona: Editorial Paidós, 1985.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. 1. v, p. 9-39, Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003, p. 05. Disponível em: <https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381>. Acesso em: 08 ago. 2020.

_____. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. In: _____. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal, 4.v, p. 103-133, Coimbra: Almedina, 2015.

_____. Da sustentabilidade do estado fiscal. In: _____; SILVA, Suzana Tavares da. et al. (Coord.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. p. 11-59, Coimbra: Almedina, 2011

_____. Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas. In: _____. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. 1. v, p. 41-79, Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas. In: _____. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. 1. v, p. 41-79, Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 1998.

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. In: _____; SILVA, Suzana Tavares da. (Coord.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**, p. 129-166, Coimbra: Almedina, 2011.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: _____. **Por um estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. 1. v, p. 81-118, Coimbra: Almedina, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

_____. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (Coord.) **Estudios em homenagem a Geraldo Ataliba**. p. 44-73. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

_____. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. **Derecho e Sociedad. Derecho Tributario y Política Fiscal. Derecho & Sociedad**. n. 27, 2006, págs. 28-41 <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792678.pdf>. Acesso em 16 dez. 2021.

_____. El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. algunos aspectos destacables. **Revista Técnica Tributaria**, n. 124, p. 53 – 77. jan – mar. 2019. Disponível em: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>. Acesso em 28 jul. 2021.

_____. Algumas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria. In: **Revista jurídica da Universidade de Santiago de Compostela**, n. Extra 1, p. 139-173, 2013. Disponível em: <https://revistas.usc.gal/index.php/dereito/article/view/1191/1550>. Acesso em 16 dez. 2021.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

OGDEN, C.K.; RICHARDS, I.A. *The meaning of meaning: study of the influence of language upon thought and the science of symbolism*. New York: Harcourt, Brace and Co. Inc., 1923.

OLIVECRONA, Karl. **El derecho como hecho**. Traducción por el Dr. Gerónimo Cortés Funes. Buenos Aires: Roque Delpama Editor, 1959.

_____. **Linguagem jurídica e realidade**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Vivian de Freitas e Rodrigues. **Lançamento tributário como ato administrativo**: procedimento e controle. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ORTEGA RUIZ, Luis Germán. **El acto administrativo en los procesos y procedimientos**. Bogotá: Universidad Católica de Colombia, 2018

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. Tradução de: José Teixeira COELHO Neto. São Paulo: Perspectiva, 2017.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. **Derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

PONDÉ, Lafayette. Considerações sobre o processo administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 130, 1977, p. 1-11, Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42561>. Acesso em: 7 set. 2021.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Sistema de ciência positiva do direito**. Tomo I: introdução à ciência do direito. 2. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1972.

_____. A regra jurídica e o suporte fático. In: **Tratado de direito privado**. Parte Geral. Tomo I: introdução. pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: RT, 2012.

PONTES, João Tobias da Silva. Direitos fundamentais e o processo administrativo tributário. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, ano 19, n.30, ago-dez, 2015, p.1-19. Disponível em: <http://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/index>>. Acesso em 20 mar. 2020.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. Tradução de Leonidas Hegenberg. 2. ed. São Paulo: Cultrix, 2013.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Teoria geral do processo tributário**. São Paulo, 2010.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Introdução à filosofia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Edição Kindle.

_____. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: Minha Biblioteca. Acesso em 05 fev. 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, sociedade de risco e segurança. **Revista de Direito Administrativo**, v. 246, 2007. p. 267-287. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/41660/40855>>. Acesso em: 17 mar. 2020.

REY VÁZQUEZ, Luis Eduardo *La doctrina de los actos propios, la buena fe y la administración pública*. In: **Revista de la facultad de derecho y ciencias sociales políticas**, v. 5, n. 9, 2011, p. 277-314. Disponível em: <https://revistas.unne.edu.ar/index.php/rfd/article/view/5117>. Acesso em 18 jan. 2022.

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**: quatro estudos fundamentais de teoria comunicacional do Direito. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 209: 189-222, jul./set. 1997.

ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2020.

ROCHA, Sérgio André. **Estudos de direito tributário**: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

_____. Processo fiscal e justiça tributária (2005). In: ROCHA, Sérgio André. **Estudos de direito tributário**: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

_____. **Processo Administrativo Fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina. 2018.

_____. Reconstituindo a confiança na relação fisco-contribuinte. In: **Revista direito tributário atual**, 39. v., p. 507-527. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em 02 jan. 2019.

ROSS, Alf. **Directives and norms**. New York: Humanities press, 1968.

_____. **Lógica de las normas**. Traducción de Jose S. P. Hierro. Madrid: Editorial Tecnos, 1971.

_____. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. 2.ed.São Paulo: Edipro, 2007.

RUSSELL, Bertrand. *Logical Positivism*. In: **Revue Internationale de Philosophie**, vol. 4, no. 11, 1950, p. 3–19. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/23932366>. Acesso em 19 fev. 2021.

SANTAELLA, Lúcia. **Introdução à semiótica**: passo a passo para compreender os signos e a significação. São Paulo: Paulus, 2017.

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

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral I**. In: BALLY, Charles, SECHEHAYE, Albert. (Org.) RIEDLINGER, Albert. (Colab.). Tradução de Antônio Chelini, José Paulo Paes, Izidom Blikstein. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

SEBEEK, Thomas. *Nota Terminológica*. In: Charles MORRIS, *Fundamentos de la teoría de los signos*. Traducción de Rafael Grasa. Barcelona: Paidós, 1985.

SERBENA, Cesar Antonio. **Lógica e direito**: elementos para uma reconstrução formal do raciocínio jurídico. Doutorado em Direito – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2003. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/60676/T%20-%20CESAR%20ANTONIO%20SERBENA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 16 dez. 2021.

_____. **Direito, lógica e paraconsistência**: conflitos entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos. Curitiba: Juruá, 2016.

SILVEIRA, Lauro Frederico Barbosa da. **Curso de semiótica geral**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 5, jul. 1946, p. 48-76, Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>>. Acesso em: 21 Ago. 2019.

_____. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. In **Revista de Direito Público – RDP**. São Paulo: RT, n.º 84, ano 1987, p. 64-74, out.dez.

https://www.academia.edu/50856503/A_Import%C3%A2ncia_do_Procedimento_Administrativo?from_sitemaps=true&version=2. Acesso em 19 mar. 2022.

SUNSTEIN, Cass R; HOLMES, Stephen. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

TAQUES, Fernanda Rennhard Biselli. Técnicas de distinguishing no novo código de processo civil. In: **Revista de Processo**, vol. 289, 2019, mar.2019, p. 333-353 Disponível em: https://www.academia.edu/38722444/T%C3%89CNICAS_DE_DISTINGUISHING_NO_NOVO_C%C3%93DIGO_DE_PROCESSO_CIVIL?auto=citations&from=cover_page. Acesso em 21 fev. 2022.

TEODOROVICZ, Jeferson. A contribuição italiana na construção da ciência do direito tributário brasileiro. In: **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, 2017, p.450-476.

_____. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. **Revista Pensamento Jurídico**. São Paulo, vol. 13, n 2, jul./dez., 2019. Disponível em: <https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/174/231>. Acesso em 19 mar. 2021.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

_____. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2012.

TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o constructivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. In: **Quaestio Juris**, vol.10, nº. 01, Rio de Janeiro, 2017. p. 274-290. Disponível em: DOI: 10.12957/rqi.2017.24642. Acesso em 14 mar. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito tributário**, 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

UCKMAR, Victor. *El sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes*. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Direito tributário**. p. 105-118. São Paulo: Malheiros, 1997.

ULLMAN, Stephen. **Semântica: Uma introdução à ciência do significado**. Tradução de J. A. Osório Mateus. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1977.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, Marcial Pons, Temis, 1996.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VALLE, Maurício Dalri Timm do.; COSTA, Valterlei Aparecido da. A utilidade como critério de classificação do direito e no direito. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, vol. 14, n. 3, Setembro-Dezembro, 2018, p. 186-213. <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1843/2023>. Acesso em 15 ago. 2022.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Coerência e direito tributário**. Doutorado em Direito – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2003. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/31766?show=full>. Acesso em 06 mai. 2021.

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

_____. Interpretação jurídica e linguagem. In: _____. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Princípios constitucionais e estado de direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 54, ano 14, out.dez., 1990, p. 95-104.

_____. O princípio da legalidade da Administração. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 97, jan.mar., 1991, p. 143-149.

_____. Qual Revisão Constitucional?! In: **SESCAP INFORMA**, Curitiba, p. 16 - 16, 20 ago. 1993.

_____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. 1999, Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

_____. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 33, n.33, p. 53-64, 2000.

_____. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. **Revista da Faculdade de Direito**. Universidade Federal do Paraná, v. 37, p. 5-22, 2003.

_____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: BARRETO, Aires F. et al. (Org.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (presid.). SANTI, Eurico

Marcos Diniz de (coord.). **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso nacional de estudos tributários. São Paulo: Noeses, 2005, p.317-373.

_____. Prefácio: O direito de crédito do contribuinte: excelências e excrescências. In: : CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006, p. XI-XXV.

_____. Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**: proposta de efetividade. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217.

_____. Prefácio: Teoria do ato administrativo: um “*vagabundo de deus*” e um peregrino da ciência. In: FOLLONI, André Parmo. **Teoria do ato administrativo**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. Prefácio: O direito de crédito do contribuinte: excelências e excrescências. In: CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006.

_____. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos, in Eurico Marcos Diniz de SANTI, Fernando Aurélio ZILVETI, Roberto Quiroga MOSQUERA (Coord.), **Tributação das empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. IPI x ICMS: Conflitos de competência ou sedução das aparências?. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.). **Direito tributário: tributação do setor indústria**, São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.), SOUZA, Priscila de. (Org.), **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. Suspensão do IPI como isenção: identificando para evitar pandemônio, In: Paulo de Barros CARVALHO (Coord.), Priscila de Souza (Org.), **Construtivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática**, São Paulo: Noeses, 2018, P. 611-656.

VIGOTSKI, Lev Semionovitch. **A construção do pensamento e da linguagem**. São Paulo: Martins Fontes. 2000

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. Lógica Jurídica. In **Escritos jurídicos e filosóficos**. v. 02, p. 157-201. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.

_____. Níveis de linguagem em Kelsen. In **Escritos jurídicos e filosóficos**. v. 02, p. 07-78. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.

_____. Sobre o conceito do direito. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**. v. 1. p. 07 – 78. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.

_____. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLEGAS, Héctor Belisario. Destinatário legal tributário – contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. **Revista de Direito Público**. São Paulo, RT, n. 30, jul./ago. 1974, p. 271-294.

_____. **Curso de finanzas, derecho financeiro y tributário**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.

VOGT, Carlos. **Linguagem pragmática & ideologia**. 3. ed. São Paulo: Hucitec; Campinas: Unicamp, 2015.

VITORELLI, Edilson. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e a ampliação dos parâmetros de controle dos atos administrativos: um novo paradigma. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 19, n. 78, out./dez. 2019, p. 195-219. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1150>. Acesso em 27 mai. 2022.

WALTHER-BENSE, Elisabeth. **A teoria geral dos signos**: introdução aos fundamentos da semiótica. Tradução de Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2010.

WARAT, Luiz Alberto. **A ciência jurídica e seus dois maridos**. Santa Cruz do Sul: Faculdades Integradas de Santa Cruz do Sul, 1985

_____. **O direito e sua linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução por José Carlos Bruni. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1999.

_____. **Tractatus logico-philosophicus**. Tradução, apresentação e estudo introdutório de Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. - São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2001.

WRIGHT, Georg Henrik von. Deontic logic. **MIND, A quarterly review psychology and philosophy**. vol. 60, n. 237. jan., pp. 1-15. Oxford: New Series, 1951, p. 01. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2251395>. Acesso em 07 set 2021.

_____. **Norma y acción: una investigación lógica**. Traducción por Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

_____. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

DOCUMENTOS ACESSADOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. **Manual de normalização de documentos científicos de acordo com as normas da ABNT**. Curitiba: Editora UFPR, 2017. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/45654>>. Acesso em 02 jan. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. **Manual de normalização de documentos científicos de acordo com as normas da ABNT**. Curitiba: Editora UFPR, 2022. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/45654>>. Acesso em 02 ab. 2022.