

18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100
101
102
103
104
105
106
107
108
109
110
111
112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161
162
163
164
165
166
167
168
169
170
171
172
173
174
175
176
177
178
179
180
181
182
183
184
185
186
187
188
189
190
191
192
193
194
195
196
197
198
199
200
201
202
203
204
205
206
207
208
209
210
211
212
213
214
215
216
217
218
219
220
221
222
223
224
225
226
227
228
229
230
231
232
233
234
235
236
237
238
239
240
241
242
243
244
245
246
247
248
249
250
251
252
253
254
255
256
257
258
259
260
261
262
263
264
265
266
267
268
269
270
271
272
273
274
275
276
277
278
279
280
281
282
283
284
285
286
287
288
289
290
291
292
293
294
295
296
297
298
299
300
301
302
303
304
305
306
307
308
309
310
311
312
313
314
315
316
317
318
319
320
321
322
323
324
325
326
327
328
329
330
331
332
333
334
335
336
337
338
339
340
341
342
343
344
345
346
347
348
349
350
351
352
353
354
355
356
357
358
359
360
361
362
363
364
365
366
367
368
369
370
371
372
373
374
375
376
377
378
379
380
381
382
383
384
385
386
387
388
389
390
391
392
393
394
395
396
397
398
399
400
401
402
403
404
405
406
407
408
409
410
411
412
413
414
415
416
417
418
419
420
421
422
423
424
425
426
427
428
429
430
431
432
433
434
435
436
437
438
439
440
441
442
443
444
445
446
447
448
449
450
451
452
453
454
455
456
457
458
459
460
461
462
463
464
465
466
467
468
469
470
471
472
473
474
475
476
477
478
479
480
481
482
483
484
485
486
487
488
489
490
491
492
493
494
495
496
497
498
499
500
501
502
503
504
505
506
507
508
509
510
511
512
513
514
515
516
517
518
519
520
521
522
523
524
525
526
527
528
529
530
531
532
533
534
535
536
537
538
539
540
541
542
543
544
545
546
547
548
549
550
551
552
553
554
555
556
557
558
559
560
561
562
563
564
565
566
567
568
569
570
571
572
573
574
575
576
577
578
579
580
581
582
583
584
585
586
587
588
589
590
591
592
593
594
595
596
597
598
599
600
601
602
603
604
605
606
607
608
609
610
611
612
613
614
615
616
617
618
619
620
621
622
623
624
625
626
627
628
629
630
631
632
633
634
635
636
637
638
639
640
641
642
643
644
645
646
647
648
649
650
651
652
653
654
655
656
657
658
659
660
661
662
663
664
665
666
667
668
669
670
671
672
673
674
675
676
677
678
679
680
681
682
683
684
685
686
687
688
689
690
691
692
693
694
695
696
697
698
699
700
701
702
703
704
705
706
707
708
709
710
711
712
713
714
715
716
717
718
719
720
721
722
723
724
725
726
727
728
729
730
731
732
733
734
735
736
737
738
739
740
741
742
743
744
745
746
747
748
749
750
751
752
753
754
755
756
757
758
759
760
761
762
763
764
765
766
767
768
769
770
771
772
773
774
775
776
777
778
779
780
781
782
783
784
785
786
787
788
789
790
791
792
793
794
795
796
797
798
799
800
801
802
803
804
805
806
807
808
809
810
811
812
813
814
815
816
817
818
819
820
821
822
823
824
825
826
827
828
829
830
831
832
833
834
835
836
837
838
839
840
841
842
843
844
845
846
847
848
849
850
851
852
853
854
855
856
857
858
859
860
861
862
863
864
865
866
867
868
869
870
871
872
873
874
875
876
877
878
879
880
881
882
883
884
885
886
887
888
889
890
891
892
893
894
895
896
897
898
899
900
901
902
903
904
905
906
907
908
909
910
911
912
913
914
915
916
917
918
919
920
921
922
923
924
925
926
927
928
929
930
931
932
933
934
935
936
937
938
939
940
941
942
943
944
945
946
947
948
949
950
951
952
953
954
955
956
957
958
959
960
961
962
963
964
965
966
967
968
969
970
971
972
973
974
975
976
977
978
979
980
981
982
983
984
985
986
987
988
989
990
991
992
993
994
995
996
997
998
999
1000

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO VIII

- SUMÁRIO: 1. O diretivo do Código Tributário Nacional - 2. Do contexto à significação - 3. Aceções do termo "lançamento" - 4. Lançamento, fato jurídico ou norma? - 4.1. Procedimento administrativo ou ato administrativo? - 5. Procedimento como fato jurídico que compõe o ato-fato para edição do ato-norma - 6. O enunciado do art. 142 como norma de competência administrativa - 7. Lançamento como ato-norma administrativo - 8. Sinoipse.

1. O DIRETIVO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Tratando de "Crédito Tributário" no Título III, Capítulo II "Constituição do Crédito Tributário" o Código Tributário Nacional, dispõe em seu art. 142:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo

e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

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

Muito já se falou sobre a função das definições legais, dar a definição do termo lançamento é o mesmo que explicar o significado do mesmo.²³⁸ O propósito de uma definição legal como a em epígrafe, é aclarar o significado do termo, eliminando sua vagueza,²³⁹ para assim utilizá-lo em outros dispositivos.

Um termo é vago "quando seu possível campo de referência é indefinido",²⁴⁰ ou seja, "quando existem 'casos limítrofes' de tal natureza que é impossível determinar se o termo se aplica ou não a eles".²⁴¹

É patente na definição edificada pelo art. 142 o escopo de reduzir a vaguidade do termo "lançamento", que surge aí pela primeira vez, sendo subsequentemente utilizado nos arts. 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 160 e 173 do Código Tributário Nacional.

Para Eduardo Garcia Maynez "as definições jurídicas explícitas não perseguem uma finalidade primordialmente teórica, mas fundamentalmente prática: seu fim essencial consiste em facilitar a interpretação e aplicação das normas que integram cada sistema de direito". Os preceitos jurídicos definitivos não têm propósitos teórico-científicos, visam sim a aplicabilidade dos preceitos "em que intervêm as expressões defini-

das, assegurando a eficácia desses preceitos e os valores que lhes servem de base".²⁴²

2. DO CONTEXTO À SIGNIFICAÇÃO

As unidades compositivas do sistema do direito positivo são as normas jurídicas. Norma jurídica, vimos, é a significação que extraímos do texto do direito positivo. Texto, nesta acepção, define-se como conjunto de enunciados que forma uma unidade lingüística.²⁴³ Assim, é texto o conjunto dos enunciados prescritivos do direito positivo, como também, de forma mais restrita, o subconjunto de enunciados que conformam uma lei, um decreto, etc.

Sob uma perspectiva semântica é possível considerar que uma palavra, "de um lado, tem tantos sentidos quantas sejam suas diversas realizações contextuais; de outro", como é o caso da palavra "lançamento", "pode-se interpretar que a indeterminação inerente ao significado decorre do fato de ter um sentido básico, a que se somam fatores contextuais lógicos, emotivos, combinatorios, evocativos e associativos, que introduzem nuances interpretativas diversas, no mesmo significado básico".²⁴⁴ (sic).

O contexto tem importância crucial na determinação do significado e da significação das palavras. "A palavra" — leciona Rosetti —²⁴⁵ "não existe senão pelo contexto". Descrever os enunciados do direito positivo depende, pois, da associação do significado de base, "sentido socialmente estandarizado", e

238. Irving Copi, *Introdução*, p. 105. Sobre as definições, v. também, Wesley C. Salmon, *Lógica*, 120-30.

239. Idem, *ibidem*, p. 107.

240. Tercio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução*, p. 234.

241. Irving Copi, *Introdução*, p. 108.

242. *Lógica del concepto jurídico*, p. 77.

243. Cf. Greimas & Courtés, *Dicionário de semiótica*, p. 460; Oswald Ducrot & Tzvetan Todorov, *Dicionário das ciências da linguagem*, p. 351.

244. Maria Helena Duarte Marques, *Iniciação à semiótica*, p. 61.

245. *Apud*, Stephen Ullmann, *Semântica*, p. 100.

do significado contextual, "sentido produzido a partir das conexões de signos que se constataam nos processos efetivos de comunicação".²⁴⁶

Dizia Humpty Dumpty, "Quando uso uma palavra, ela significa exactamente o que pretendo que signifique — nem mais, nem menos".²⁴⁷ Destarte, definir o vocábulo "lançamento" como utilizado no Código Tributário Nacional implica considerar sua significação, ante o contexto frásico e textual, em cada uma de suas aparições.

Cabe ao cientista do direito descrever o direito positivo como ele é. Estipular uma definição de lançamento e forçar seu uso nos diversos contextos em que surge a expressão — como se faz em álgebra quando substituímos a variável x pela constante 3, em todas suas aparições — equivale a degenerar as significações postas pela linguagem objeto, importando, pois, a desconstituição gradativa do próprio objeto-formal.

É exemplo de investigação científica respeitadora do uso contextual do vocábulo aquela empreendida por Paulo de Barros Carvalho, que analisando o termo "tributo" desvela, no uso pelos textos do direito positivo e da doutrina, seis de suas acepções.²⁴⁸

3. ACEPÇÕES DO TERMO "LANÇAMENTO"

É fato que, como adverte Alf Ross, "a maior parte das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consiste em um núcleo ou zona central e em um nebuloso círculo exterior de incerteza". Afirma Ross que o significado preciso de uma pala-

vra é função "da expressão como tal, do contexto e da situação".²⁴⁹

Contudo, a plurivocidade de que padecem os termos do direito positivo, linguagem técnica, não deve se transferir para a linguagem científica da Ciência do Direito; esta caracteriza-se como sendo um discurso artificial, sujeito a um processo de depuração, "em que se substituem as locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível unívocos e suficientemente aptos para indicar, com exatidão, os fenômenos descritos".²⁵⁰

No labor constitutivo da Ciência do Direito, é essencial uma especial atenção aos vários significados lexicográficos que explicitam a maneira como efetivamente as pessoas usam certas expressões.²⁵¹ Uma abordagem semântico-histórica, que refoge aos lindes deste trabalho, colocaria à luz as várias acepções que o termo "lançamento" assumiu perante os diversos contextos histórico-científicos em que foi empregada esta locução.²⁵² Assim, no uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão "lançamento" como: (i) ação ou (ii) efeito de es-
criturar uma verba em livros de escrituração comercial;²⁵³ (iii) a

249. *Sobre el derecho y la justicia*, p. 130.

250. Paulo de Barros Carvalho, *Língua e Linguagem* (texto inédito), p. 33; *Curso de direito tributário*, p. 4-5. Warat designa a linguagem do direito positivo como sendo do tipo natural, e a da Ciência do Direito como técnica, *O Direito e sua linguagem*, p. 52-5.

251. Warat, *O direito e sua linguagem*, p. 57.

252. Berli aponta a plurivocidade da expressão "accertamento" como um dos motivos que justificam a confusão e os equívocos cometidos pela doutrina italiana na sistematização desta matéria, *Principi di diritto tributario*, tomo III, p. 7 e 24-33.

253. Laudelino Freire, *Dicionário*, p. 3120.

246. Luis Alberto Warat, *Introdução geral ao direito*, p. 129-31.

247. *Apud*, Stephen Ullmann, *Semântica*, p. 99.

248. *Curso de direito tributário*, p. 16-20.

própria verba que se escritura;²⁵⁴ e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a crédito ou débito.²⁵⁵

Em seu desenvolvimento, a legislação e a técnica-dogmática incorporaram aos textos legais e à doutrina o termo "lançamento", acrescentando, com estas novas aplicações, novo matiz de significados à plurivocidade de sentidos de que já gozava o vocábulo, empregando-o assim: (v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o 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;²⁵⁶ (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derivado da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário;²⁵⁷ (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 no caso dos chamados "lançamentos por homologação" (art. 150 do CTN e §§).

É de se concluir, portanto, que a significação do termo "lançamento" deve ser precisada em função de cada contexto.²⁵⁸ A escolha contextual de um termo polissêmico, como opção

254. Idem, *ibidem*.

255. Idem, *ibidem*, p. 3122.

256. Além desta acepção em "sentido mais específico", Haydée Antunes Carlini admite outras três: "lançamento como aplicação da norma primária, lançamento com aplicação da norma secundária, e lançamento como revisão de um anterior ato administrativo". *A Atividade administrativa do lançamento tributário*, p. 64.

257. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 280. Estevão Horvath, *Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro*, p. 19.

258. *Sobre el derecho y la justicia*, p. 112.

entre várias definições lexicográficas,²⁵⁹ denomina-se definição estipulativa.²⁶⁰ Fazer ciência — adverte Luis Alberto Warat — "é transformar um sistema de conceitos lexicográficos em um sistema de conceitos emergentes de um conjunto de estipulações precisas". Este processo de estipulação, em que é reduzida a plurivocidade do termo para sua introdução no discurso científico, tendente à univocidade — uma expressão, um significado — é chamado especificação de significação ou processo de elucidação.²⁶¹

4. LANÇAMENTO, FATO JURÍDICO OU NORMA?

Norma é a significação dos enunciados do direito positivo que, incidindo sobre o fato descrito, em sua hipótese, torna o fato jurídico. A eficácia jurídica da juridicização do fato produz relação jurídica efectiva ou norma. Se produz norma, dizemos que o fato jurídico é fonte de direito, do que se deflui que sobre ele incidiu norma ou normas de estrutura, normas que prescrevem o modo de produção de outras normas.

O direito regula sua própria criação. A norma para ser válida, i.é., para pertencer ao sistema do direito positivo, requer sua produção por órgão ou pessoa habilitada (competência) para constituição do fato jurídico suficiente para sua produção.

De uma lado o processo, os fatos jurídicos que organizados constituem o suporte fático suficiente para edição do

259. As definições lexicográficas, informativas ou descritivas explicitam a maneira como efetivamente as pessoas de uma determinada comunidade usam uma expressão. Ex: as definições postas nos dicionários. Quarionni, Guibourg e Ghigliani, *Introducción al conocimiento científico*, p. 60-1.

260. Definições estipulativas são propostas significativas inéditas, é precisamente este "tipo de definição que permite introduzir novos termos científicos ou precisar de termos já conhecidos (...)". Idem, *ibidem*, p. 62.

261. Cf. Luis Alberto Warat, *O direito e sua linguagem*, p. 57.

ato-norma. De outro o produto, a norma jurídica engendrada. No primeiro, os pressupostos fáticos da norma; no segundo, a norma, o enunciado revestido de suporte físico concreto, cuja significação apresenta estrutura hipotético-condicional de norma jurídica.

4.1. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO OU ATO ADMINISTRATIVO?

Procedimento administrativo, na definição de Alberto Xavier, é "a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte da autoridade ou órgão administrativo" (destacamos). Para Celso Antonio Bandeira de Mello, procedimento administrativo "reporta-se a estas hipóteses em que os resultados pretendidos são alcançados por via de um conjunto de atos encadeados em sucessão itinerária até desembocarem no ato final" (destacamos).

Seja como sucessão "de vários atos jurídicos",²⁶² seja como de "formalidades",²⁶³ seja como "conjunto de atos encadeados"²⁶⁴ o sentido converge de forma expressa ou implícita, para o resultado finalístico do procedimento: um ato administrativo. No fundo — como sublinha Adolfo Merkel — "toda administração é processo administrativo, e os atos administrativos apresentam-se como meros produtos do processo administrativo".²⁶⁵

262. Assim, em Ruy Barbosa Nogueira "O lançamento é o procedimento administrativo (...). Uma vez operado o lançamento, como ato administrativo válido e terminado..." (destacamos), *Curso de direito tributário*, p. 222 e 227.

263. *Do procedimento administrativo*, p. 89.

264. *Curso de direito administrativo*, p. 213.

265. *Apud*, Alberto Xavier, *Do procedimento administrativo*, p. 112.

Com efeito, o ato-norma administrativo que veicula o lançamento tributário. Pode conformar-se, pois, com um único ato administrativo²⁶⁶ de autoridade (fato) ou com um conjunto de atos e normas individuais e concretas. É o próprio ordenamento jurídico, mediante as normas que prescrevem o exercício formal da competência administrativa, quem decide se o suporte fático suficiente para postura do ato-norma é um ato isolado ou um procedimento.

Por outra, leciona Paulo de Barros Carvalho que "Se procedimento é uma série de atos (...), torna-se evidente que, ou escolhemos o final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento".²⁶⁷ E conclui: "O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar-se em ato isolado, independente de qualquer outro".²⁶⁸

A tese procedimentalista, como esta outra, entretanto, trazem de forma sub-república a pretensão de ofertar uma definição estipulativa, cogente, para a interpretação do vocábulo "lançamento" nos demais dispositivos do Código Tributário Nacional. Tal diligência, como já salientamos, tão-só seria possível ante estratos de linguagem formalizada, como o da matemática ou da lógica,²⁶⁹ que empregam linguagem unívoca na qual seus termos, em todas suas aparções, têm uma e somente uma significação. Diante da pluri-voacidade da linguagem téc-

266. Cf. Roque Antônio Carrara, *O regulamento no direito tributário brasileiro*, p. 57.

267. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 255-6.

268. *Ibidem*, p. 260.

269. Sobre a importância da linguagem artificial na lógica simbólica, v. Leônidas Hegeberg, *Lógica simbólica*, p. 43.

nico-normativa (linguagem prescritiva permeada por termos do discurso científico-dogmático, assentada sobre o discurso natural) descabe a presunção do cientista do direito em interferir desta forma sobre seu objeto, devendo, ao contrário, guardando postura cognoscitiva, considerar tais peculiaridades para melhor descrever os enunciados que conformam a linguagem do direito positivo.

Resolve-se, desta forma, a dicotomia instaurada pela doutrina em torno das teses que consideram o lançamento como ato ou procedimento, *colocando esta dualidade em planos distintos: o procedimento, no plano fático; o ato-norma, no plano normativo.*

5. PROCEDIMENTO COMO FATO JURÍDICO QUE COMPÕE O ATO-FATO PARA EDIÇÃO DO ATO-NORMA

Fontes do direito são os fatos jurídicos criadores de normas (cf. sinopse IV.8.1). Sem fato jurídico não há de se falar em norma jurídica.

Ao fato jurídico que funciona como fonte material de normas jurídicas convencionamos chamar *fato jurídico suficiente*, resultado da conformação do suporte fático, conjunto de fatos jurídicos, sobre o qual incide a norma de estrutura.²⁷⁰

Conforme propusemos, dada a característica inerente ao próprio direito, pode-se investigar o fenômeno normativo do lançamento tributário ora pelo plano fático, ora pelo plano normativo.

No plano fático, estudamos o fato administrativo suficiente para edição do ato-norma, seu suporte fático e os fatos jurídicos que o compõem.

270. Cf. sinopse IV.8.2-4.

No plano normativo, investiga-se o ato-norma administrativo e os elementos e sincretismos que integram sua estrutura lógica.

Posto isso, o estudo do "procedimento" tendente a constituir o ato-norma de lançamento, implica o acesso ao fato jurídico administrativo suficiente, fonte material do ato-norma. Exige, destarte, a investida sobre o plano fático em que se configura o fato jurídico do procedimento.

O ato-norma para ingressar no ordenamento jurídico como norma válida requer fato administrativo suficiente, o que a seu turno pressupõe: (i) a autoridade competente, (ii) a publicidade ou formalização normativamente prevista, (iii) a ocorrência do motivo do ato e (iv) o procedimento previsto em lei.²⁷¹

Neste sentido, *procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea, sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo.*²⁷²

Procedimento é o fato jurídico que ordena a prática de atos de criação e aplicação do direito, na produção de atos administrativos, judiciais ou legislativos. É a forma que o direito encontrou para controlar o "processo" de criação do direito no exercício das respectivas funções estatais. Consoante observa Alberto Xavier "Processo e função são, pois, duas realidades inseparáveis, correspondendo respectivamente ao aspecto formal e substancial de um fenômeno único — o exercício no tempo de um poder".²⁷³ É, por conseguinte, fato necessário para edição do ato-norma, mas não suficiente, já que, além dele,

271. Cf. sinopse V.14.10.

272. Cf. sinopse V.14.13.

273. *Do procedimento administrativo*, p. 28.

exige-se a autoridade, o motivo do ato e a publicidade enquanto forma de exteriorização.

6. O ENUNCIADO DO ART. 142 COMO NORMA DE COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA

O termo "lançamento", no sentido proposto pelo art. 142, dirige-se ao ato de aplicação jurídica consistente no conjunto de fatos jurídicos (atos-fatos jurídicos e atos-normas administrativos) que, normativamente previstos para ocorrerem (ou não) em dada sucessão temporal, de forma vinculada obrigam a autoridade competente a integrar com seu ato, o suporte fático suficiente para entrada da norma individual e concreta do lançamento tributário no sistema do direito positivo.

Definimos (Capítulo IV, item 7) aplicação como ato de produção jurídica, fato jurídico material [em sentido amplo], fonte do direito (Capítulo IV, item 1).

Ora, a norma que deflui do art. 142 é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo. Trata-se de regra que determina a administração federal, estadual, municipal e distrital os modos de produção de ato-norma administrativo de lançamento válido.

Como afirma Alberto Xavier, lançamento é "o ato da aplicação da norma tributária material no caso concreto".²⁷⁴ É pois, ato de criação de direito. Assim, "Se a aplicação do direito tributário se traduz num ato jurídico heterônomo, dotado de efeitos jurídicos próprios, não é menos certo que este ato não brota espontaneamente, antes pressupõe um complexo de atos que o antecedem e visam tornar possível".²⁷⁵ Deste ato de apli-

cação resulta a "aplicação" como produto, i.é, como fato jurídico que completa e conforma o suporte fático do fato jurídico suficiente do ato-norma. É a esta "aplicação" nesta acepção de produto de um ato (processo) que convençionalmente denominar procedimento, fato jurídico que funciona como condição necessária mas tão-apesas parcial para a edição de um ato-norma válido (v. infra, neste Capítulo, item 5).

Concluímos que a prescrição do art. 142 do CTN, na qualidade de norma nacional de direito tributário, recepcionada pelo art. 146 da Constituição Federal, é metalinguagem normativa reguladora, em seu alcance vertical, das leis federais, estaduais, municipais e distritais que tratam do "procedimento" administrativo do lançamento tributário para os diversos tributos. E não mera definição estipulativa da interpretação do vocábulo "lançamento" no texto do Código Tributário Nacional.

Faltando essas leis ordinárias disciplinadoras do ato-norma de lançamento, naquelas esferas de competência, este preceptivo do Código Tributário Nacional funciona, ainda, como metanorma incidente imediatamente sobre a constituição do ato-norma administrativo de lançamento, informando a atividade administrativa fiscal dos agentes encarregados da arrecadação dos respectivos tributos.

Observe-se, a norma le estrutura enunciada no art. 142 do Código Tributário Nacional apresenta duplice função: uma, como norma de estrutura que se refere a produção legislativa federal, estadual, distrital e municipal; outra, informando o modo de produção do ato-norma administrativo de lançamento tributário. Assim, a norma advinda do art. 142 como regra de competência formal que é, consolida-se como norma de competência administrativa, mediante a qual "o ordenamento jurídico tributário — no escólio de José Souto Maior Borges — regula a sua própria criação, regulando a criação de normas

274. *Do Lançamento tributário*, p. 48. Em sentido análogo, v. José Souto Maior Borges, *Lançamento tributário*, p. 97 e p. 104.

275. *Idem*, *ibidem*, p. 99.

individuais e concretas decorrentes do procedimento administrativo de lançamento".²⁷⁶

7. LANÇAMENTO COMO ATO-NORMA ADMINISTRATIVO

Com amparo na secular teoria dos atos administrativos e refugindo às armadilhas que a perspectiva diacrônica provoca ante a exposição temporal dos planos semântico e pragmático da linguagem jurídica, a doutrina que optou por considerar o lançamento como norma jurídica (ato-norma administrativo) encontrou base mais sólida para edificar seus alicerces.

Nesta traça Paulo de Barros Carvalho, coerente com as premissas fixadas ao longo de sua obra, define lançamento tributário como ato jurídico administrativo²⁷⁷ [norma jurídica].

Esta corrente mostra-se insuficiente, entretanto, ante a ambigüidade do termo "ato administrativo". Neste sentido, ora afirma que o lançamento é uma norma individual e concreta,²⁷⁸ ato-norma; ora que é o ato conclusivo²⁷⁹ (ato-fato) do respectivo procedimento de criação do ato-norma.

276. *Lançamento tributário*, p. 65.

277. *Natureza jurídica do lançamento tributário*, RDT 6, p. 124; idem, *Curso de direito tributário*, p. 259.

278. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 254; Haydée Antunes Carlini, *A atividade administrativa do lançamento tributário*, p. 45; Estevão Horvath, *Aspectos teóricos*, p. 13.

279. Neste sentido, Albero Xavier, *Do lançamento*, p. 93; Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 280; Estevão Horvath, *Aspectos teóricos*, p. 19; Haydée Antunes Carlini, *A atividade administrativa do lançamento tributário*, p. 28.

Não incorre nesta falácia de ambigüidade — que confunde processo/produto —²⁸⁰ Souto Maior Borges, que admoestado pelo uso indiscriminado desses dois sentidos pela doutrina, aponta para a necessidade em se "distinguir, no lançamento (a) o ato ou procedimento de criação normativa, ato e procedimento pelos quais é posta uma norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico e (b) a própria norma instituída por esse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento".²⁸¹ Destarte, o lançamento tributário, apresenta aquela bidimensionalidade fato/norma que caracteriza a natureza dialética do direito.

O conhecimento científico implica um ponto de vista, a partir do qual se encara o ser em sua abordagem heterogênea.²⁸² A realidade — ensina Loureiro Vilanova — "é sempre mais rica em determinação que o seu correspondente conceito, e este mais pobre que a intuição dessa realidade. Da multiplicidade de coisas, fenômenos, propriedades, atributos, relações, o conceito escolhe alguns. Tem ele função seletiva do real".²⁸³

Se o objeto deste estudo é o conjunto de normas jurídicas válidas, dentre os vários conceitos que o termo "lançamento" aporta, interessa-nos, portanto, aquele de lançamento como ato-norma jurídico administrativo.

Nesta acepção restrita, definimos este conceito de "lançamento" como o ato-norma administrativo que apresenta es-

280. Sobre a falácia de ambigüidade processo/produto, v. Carlos Santiago Nino, *Introducción al análisis del derecho*, p. 260-3.

281. *Lançamento Tributário*, p. 109. Em sentido semelhante Estevão Horvath detecta a polissemia do vocábulo italiano "accertamento" empregado para designar ora "a atividade da administração financeira dirigida à verificação da existência do pressuposto do tributo", ora ao "próprio ato administrativo em que se concretiza tal verificação". (*La autoliquidación tributaria*, p. 93-4).

282. Cf. Loureiro Vilanova, *Sobre o conceito do direito*, p. 13.

283. *Sobre o conceito do direito*, p. 13.

trutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.

É de se notar que a perspectiva teórica de se tratar o fato administrativo suficiente e o ato-norma como realidades contíguas, mas distintas, permite duplicar a área de análise do fenômeno jurídico do lançamento tributário. Assim, metodologicamente cindido: de um lado, o ato-fato e seus pressupostos que outorgam validade ao ato-norma; de outro, o ato norma e os elementos de sua estrutura que, cristalizados na linguagem normativa, possibilitam a irradiação da respectiva eficácia jurídica.

Por outro prisma, esta cisão conceptual permite como veremos em tópico ulterior, relevantes ilações quanto à validade, invalidade e convalidação do ato-norma administrativo de lançamento tributário.

8. SINOPSE

VII.8.1. Cabe ao cientista do direito descrever o direito positivo como ele é. Estipular uma definição de lançamento e forçar seu uso nos diversos contextos em que surge a expressão, equívale a degenerar as significações postas pela linguagem técnica do legislador, importando, pois, a desconstituição gradativa do próprio objeto-formal (item 2).

VII.8.2. O significado do termo "lançamento" deve ser precisado em função de cada contexto (item 3).

VII.8.3. O direito regula sua própria criação. A norma para ser válida, i.é, para pertencer ao sistema do direito positivo, requer sua produção por órgão ou pessoa habilitada com-

petente, para constituir o fato jurídico suficiente, delineado pelo próprio ordenamento jurídico (item 4).

VII.8.4. Dada a natureza empírico-dialética do direito, pode-se investigar o fenômeno normativo do lançamento tributário ora pelo plano fático, ora pelo plano normativo (item 5).

VII.8.5. No plano fático, define-se procedimento como o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea, seqüencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo (item 5).

VII.8.6. A norma que deflui do art. 142 é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo. Trata-se de regra que determina à administração federal, estadual, municipal e distrital, os modos de produção de ato-norma administrativo de lançamento válido (item 6).

VII.8.7. Posto que fixamos como objeto deste estudo o conjunto de normas válidas, interessa-nos, dentre os vários conceitos que o termo "lançamento" comporta, aquele de lançamento como ato-norma jurídico administrativo (item 7).

VII.8.8. Lançamento tributário é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. Este associa à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota (item 7).

CAPÍTULO VIII

PRESSUPOSTOS DO ATO-FATO E ELEMENTOS DO ATO-NORMA DE LANÇAMENTO

SUMÁRIO: 1. Pressupostos do ato-fato de lançamento tributário - 1.1. O agente competente para constituição do ato-fato - 1.2. Procedimento - 1.3. A notificação, espécie de publicidade, como fato jurídico administrativo e pressuposto essencial para composição do ato-fato - 1.4. O fato jurídico tributário, motivo do ato, como pressuposto fático do ato-fato - 2. Elementos do ato-norma de lançamento tributário - 2.1. A motivação do ato-norma de lançamento - 2.2. O sujeito ativo e o sujeito passivo no ato-norma - 2.3. O functor relacional e a conduta prescrita no ato-norma - 3. Vinculação e obrigatoriedade do exercício da competência tendente à composição do ato-fato - 4. Sinopse.

1. PRESSUPOSTOS DO ATO-FATO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Para o ato-norma administrativo em geral, os pressupostos são os atos e fatos que constituem o fato jurídico suficiente para produção da norma administrativa individual e concreta (ato-norma administrativo).

São pressupostos de constituição deste fato jurídico administrativo suficiente (ato-fato):²⁸⁴ (i) a competência do agente, (ii) o procedimento, (iii) o motivo do ato e (iv) a publicidade.

1.1. O AGENTE COMPETENTE PARA CONSTITUIÇÃO DO ATO-FATO

Toda norma jurídica nasce de um fato jurídico, mais particularmente, todo ato-norma nasce de um fato jurídico suficiente. Para conformação deste, em direito público, exige-se sujeito competente no exercício de atribuição de órgão, agindo em nome de ente com personalidade jurídica.

Agente competente é o sujeito competente para produzir o ato, em nome de pessoa jurídica de direito público, no exercício das atribuições do órgão a que se vincula.

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

1.2. PROCEDIMENTO

O procedimento é o fato jurídico²⁸⁵ que se configura pelo agir do agente público competente. É o próprio ordenamento jurídico por meio das regras de competência (estrutura),

284. Cf. Capítulo 5, item 8.

285. V. sinopses VII.8.5 e V.14.13.

como a do art. 142 do CTN, que determina a forma legal deste agir para a consecução de introduzir uma norma jurídica no sistema. Assim, se dá: (i) a verificação do fato jurídico tributário, (ii) o cálculo do montante do tributo devido, (iii) a identificação dos termos da relação jurídica intranormativa tributária e (iv) a forma de exteriorização do ato-norma (sua formalização). Todos esses atos se realizam mediante fatos. Fatos que produzidos em dada ordem configuram o procedimento, produto desses fatos, que também é um fato jurídico.

Direito público é o conjunto de normas que apresentam um regime jurídico próprio (v. Capítulo 5, item 4.1), dirigido a disciplinar o fenômeno estatal e a constituir a própria pessoa jurídica do Estado. "Há Estado se uma coletividade estabilizada espacialmente e se provê de indivíduo-órgão para o exercício do poder".²⁸⁶ No Estado o exercício do poder se institucionaliza mediante o direito. Como ensina Lourival Vilanova "o direito é o instrumento do Estado para realizar seus fins".²⁸⁷ A este poder estadual juridicizado, dirigido à realização de uma finalidade de interesse coletivo enquanto objeto de um dever jurídico, Renato Alessi²⁸⁸ chama função estatal.

Esta função estatal se desenvolve no tempo, mediante atos e fatos sucessivos que se desdobram na realidade espacial. Neste sentido, podemos representar procedimento na metáfora assertiva de Feliciano Benvenuti como a "estrada através da qual passa o poder para concretizar-se num ato".²⁸⁹

Procedimento, nesta acepção portanto, é a solenidade jurídica prevista para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente, para edição do ato-norma de lançamento tributário.

286. Lourival Vilanova, *Relação jurídica de direito público*, RDP 74, p. 47.

287. *Fundamentos do estado de direito*, RDP 74, p. 24.

288. *Princípios de direito administrativo*, p. 3.

289. Apud, Alberto Xavier, *Do procedimento administrativo*, p. 27.

1.3. A NOTIFICAÇÃO, ESPÉCIE DE PUBLICIDADE, COMO FATO JURÍDICO ADMINISTRATIVO E PRESSUPOSTO ESSENCIAL PARA COMPOSIÇÃO DO ATO-FATO

Faz parte do suporte fático, para configuração do fato jurídico suficiente, a formalização do ato, i.é., "a específica maneira pela qual o ato deve ser externado".²⁹⁰ A publicidade constitui requisito desta exteriorização.²⁹¹ A norma só pode ser jurídica se estiver voltada a regular condutas intersubjetivas. O ato-norma administrativo, pensado ou guardado numa gaveta, sem se dar o mínimo de condições para o conhecimento do destinatário, é um sem sentido jurídico.²⁹² Por isso, considera-se a publicidade e sua espécie a notificação como inerente à formalização.

Entendemos que a notificação não constitui novo ato-norma administrativo, como sustenta Paulo de Barros Carvalho que a coloca no plano da eficácia, como ato administrativo de intercâmbio procedimental que dá eficácia ao ato administrativo de lançamento tributário. Premissa esta, que sustenta a conclusão do Autor no sentido de que o "lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude da notificação inexistente ou nula".²⁹³

Toda norma jurídica pressupõe a publicidade como condição de validade.²⁹⁴ Sem a publicação, o projeto de lei não

290. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 189.

291. Cf. Juan Carlos Cassagne, *El Acto Administrativo*, p. 138.

292. Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Ato administrativo e direitos dos administrados*, p. 48.

293. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 270.

294. "A necessidade de que todo ato administrativo seja dado a conhecer a quem ele afeta em seus direitos subjetivos ou interesses legítimos, fez nascer a exigência da publicidade como uma garantia jurídica para a proteção dos administrados,

é válido; sem publicidade, a sentença é inválida; sem notificação — entendida como forma mínima de publicidade — também não há de se falar em validade do ato-norma administrativo.

Por outro lado, o cotejo da notificação de lançamento com a intimação da sentença judicial válida, enquanto, condição da eficácia desta, como argumento favorável à tese da notificação como condição da eficácia do ato,²⁹⁵ padece do vício identificado como falácia de falsa analogia. Explicamos. Ocorre que a intimação da sentença não equivale à publicidade da sentença. A publicidade da sentença ocorre "quando o juiz a entrega em cartório (RT 605/104) ou quando é junta aos autos (RJTESP 94/254)".²⁹⁶ No mesmo sentido, Thereza Arruda Alvim Pinto entende que a sentença não publicada é inexistente.²⁹⁷ Portanto, também a sentença apresenta forma própria de publicidade como requisito de sua validade.

Impende evidenciar que a divergência situa-se no corte metodológico de cada modelo teórico eleito pelos autores que trataram o tema. Assim, a doutrina que considera a publicação como condição da eficácia traz latente a concepção ponteaniana dos planos da existência, validade e eficácia do ato jurídico.²⁹⁸ Incompatível com a visão kelseniana que procuramos imprimir

a certeza e segurança das relações jurídicas". (Juan Carlos Cassagne, *Derecho administrativo*, tomo II, p. 143).

295. Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 270. Neste mesmo sentido, v. Mario Pugliese, *Instituciones de derecho financiero*, p. 199.

296. Theotônio Negrão, *Código de processo civil e legislação processual em vigor*, art. 463, nota 2, p. 238.

297. *Nullidades da sentença*, p. 269.

298. Nesta corrente — adotando a publicação como condição da eficácia da norma jurídica — com variações terminológicas quanto ao plano da existência (perfeição, pertinência) entre outros, v. Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, *Princípios gerais de direito administrativo*, p. 264; Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Do processo legislativo*, p. 214. Marcelo Caetano, *Manual de direito administrativo*, tomo I, p. 465.

neste trabalho, a qual se centra no plano normativo atribuindo às proposições normativas tão-somente os valores válido e não-válido.

A ausência de notificação regular não torna o ato meramente ineficaz, mas sim inválidável,²⁹⁹ porque é certo que o ato-norma, ainda que apresente vício no ato-fato de notificação, continua no sistema como norma válida a irradiar eficácia jurídica, até que outra norma, uma sentença, acórdão ou mesmo outro ato-norma administrativo, retire sua validade. *A notificação é um dos pressupostos de validade do ato-norma administrativo de lançamento.* É pressuposto necessário, mas não suficiente. Quando se impugna o lançamento, atacando a ausência de notificação, estamos impugnando sua fonte material, i. é, o suporte fático do fato jurídico suficiente gerador deste ato-norma.

Esta tese é confirmada pelo direito positivo, na medida em que verificamos que a notificação é condição da imutabilidade (art. 145 e art. 147, I, do CTN) e da exigibilidade do tributo (art. 160 do CTN). Voltaremos a abordar essa questão quando nos propusermos a identificar os atos administrativos (normas) veiculados pelo suporte físico do "auto de infração e lançamento".

14. O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO, MOTIVO DO ATO, COMO PRESSUPOSTO FÁTICO DO ATO-FATO

Motivo do ato é o pressuposto fático necessário do procedimento (v. Capítulo V, item 8.5) tendente a formar o

299. Neste sentido, afirma Zelmo Denari que a ausência de notificação regular induz à nulidade do procedimento de lançamento, por vício essencial de elaboração (*Curso de direito tributário*, p. 182).

suporte fático do fato jurídico suficiente do ato-norma administrativo.

No ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i. é, "a ocorrência da vida real" que satisfaz "a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese" tributária.³⁰⁰

Quando o art. 142 dispõe em seu parágrafo único que a "atividade de lançamento é vinculada e obrigatória", prescreve como devem ser arranjados os pressupostos do suporte fático do ato-norma de lançamento.

Nos atos administrativos vinculados existe prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento possível da administração em face de dado fato jurídico.³⁰¹ Assim, diante da ocorrência do fato jurídico tributário, tipificado na hipótese tributária da regra-matriz de incidência tributária, fica a administração legalmente constrangida a editar, de forma objetiva e sem qualquer grau de subjetividade por parte do agente competente, o ato-norma administrativo de lançamento tributário.

2. ELEMENTOS DO ATO-NORMA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme fixamos (Capítulo V, Item 7), elementos do ato-norma são as variáveis que, preenchendo sua estrutura lógica, conferem-lhe validade.

D [h → R (Sa, Sp)]

300. Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, p. 161.

301. Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 203. De forma análoga, v. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 263.

Identificamos na estrutura do ato administrativo (supra) os sinategoremas "D" e " \rightarrow ", constantes lógicas inequívocas à estrutura normativa do ato-norma e os categoremas, variáveis que preenchidas pelos conteúdos do direito positivo constituem seus elementos: (a) descrição do motivo do ato "h" (motivação), (b) sujeito ativo "Sa", (c) sujeito passivo "Sp" e (d) a váriavel de functor "R" tripartite nos modos proibido, permitido e obrigatório que modaliza a (e) conduta-objeto da relação jurídica intranormativa.

2.1. A MOTIVAÇÃO DO ATO-NORMA DE LANÇAMENTO

A motivação, descrição do fato jurídico tributário,³⁰² ocupa o *topos* da hipótese na estrutura do ato-norma administrativo de lançamento tributário. Dada a operação de circulação de mercadoria "x" ocorrida no dia "y" (hipótese), então deve ser a obrigação de pagar a quantia "z" (consequência).

Se as normas jurídicas gerais e abstratas apresentam-se com a estrutura lógica implicacional, é porque essa forma lógica viabiliza a função instrumental do direito em regular condutas. Como ensina Bobbio,³⁰³ a norma é geral porque destina-se à universalidade de uma classe de pessoas; e é abstrata, porque disciplina uma classe de fatos que se subsumem à hipótese normativa, ou seja, refere-se a um fato abstrato, inespecificado, hipotético que se contrapõe ao fato concreto, ocorrido.

O direito associando mediante o conectivo condicional (" \rightarrow ") hipóteses gerais e abstratas a relações jurídicas, também

302. Cf. Gian Carlo Moretti "a motivação do accertamento outra coisa não pode ser senão a exposição dos fatos históricos dos quais resulta a situação base do imposto", *La motivazione nell'accertamento tributario*, p. 11, 13 e 172.

303. *Teoria della norma giuridica*, p. 223-4.

gerais e abstratas, controla e instiga comportamentos de acordo com os valores do grupo político que detêm o controle das formas de produção jurídica em dada sociedade.

Causa estranheza, à primeira vista, a verificação de que as normas individuais e concretas não se ocuparem como as normas gerais e abstratas na estimulação de condutas futuras. Ora, como as hipóteses dessas normas são concretas, i.é, denotam um fato acontecido no espaço e no tempo passado, não podem motivar qualquer conduta; é a mesma tese que impugna as normas abstratas com efeito retroativo: *não se pode motivar condutas que já ocorreram*.

Deflui dessa ilação que o papel das normas individuais e concretas não é instar condutas hipotéticas e futuras; voltam-se sim para o passado, visando controlar a produção normativa para garantir a adequação dos mandamentos prescritos por estas normas individuais e concretas às normas gerais e abstratas que dispõem sobre sua edição.

É pertinente, neste tópico, recordar o símile mecanismo das leis de causalidade natural. Estas revelam-se pelo recurso à experiência. Nossas experiências são sempre "circunstâncias particulares, de fenômenos particulares e de seqüências particulares das mesmas".³⁰⁴ Dessas inferimos a causa (antecedente) do efeito (consequente), apenas no sentido da condição necessária.³⁰⁵ Ou seja, dos efeitos particulares chega-se às causas particulares, propiciando assim, pelo método da generalização indutiva chegar-se a proposições gerais ou universais.

Esclarecemos. Enquanto nas normas gerais e abstratas a preocupação volta-se à imputabilidade da consequência jurídica a partir da descrição de fatos hipotéticos e futuros; na norma individual e concreta a situação se inverte: dada aquela relação

304. Irving Copi, *Introdução à lógica*, p. 333.

305. Sobre "condição necessária" e "condição suficiente" na relação implicacional, v. Echave, Urquijo e Guibourg, *Lógica, proposición y norma*, p. 61.

jurídica individual e concreta prescrita pela autoridade, importa saber qual é o fato jurídico concreto (ocorrido), i.é., o antecedente normativo concreto, indicador do motivo do ato, que justifica aquela prescrição.

Nas normas individuais e concretas é primordial o acesso à motivação (antecedente) do ato-norma para, subsequentemente, chegar-se ao fundamento legal dos mandamentos concretos (consequente): foi a forma que o sistema jurídico encontrou para viabilizar o controle da legalidade das normas individuais e concretas.³⁰⁶

Exemplificando: o fato do contribuinte "A" receber a notificação para pagar a quantia de R\$ 100,00 para o fisco municipal "B" seria "kafkiano", caso a notificação não fosse acompanhada (ainda que, implicitamente neste contexto comunicacional) da informação de que este imposto decorre da incidência do IPTU, lei "Y" do município "B", sobre o *fato já ocorrido* do sujeito de direito "A" ser qualificado proprietário do imóvel "X" no primeiro dia útil desse ano. É informando-se ao contribuinte "A" o fundamento *fático e jurídico* da "obrigação" que se confere a possibilidade deste aferir a legalidade desse mandamento perante o *fato individual e concreto* descrito, juridicizado pela *norma "N"*, veiculada pela lei "Y" em vigor no instante da ocorrência daquele fato sobre o território municipal de "B".

A enunciação do motivo do ato (motivação), prescritor do ato-norma, concretizada existencialmente na *camada linguística* que envolve o ato-norma, na formalização do ato, torna-se — após a realização de todos os pressupostos que conformam o fato jurídico suficiente para produção do ato-

306. Neste sentido, firmando a "obbligatorietà della motivazione dell'accertamento tributario", v. Giovanni Mangioni, *Problemi attuali di diritto finanziario*, p. 264, 267-75 e 300; analogamente Gian Carlo Moretti, *La motivazione nell'accertamento tributario*, p. 301.

norma — a condição suficiente que fundamenta o consequente normativo na estrutura do ato-norma de lançamento tributário.

2.2. O SUJEITO ATIVO E O SUJEITO PASSIVO NO ATO-NORMA

Na estrutura de qualquer norma jurídica, verifica-se um antecedente e um consequente. Este é sempre uma relação. Particularmente, no caso do ato-norma administrativo, uma relação jurídica que convençionalmente denominar (Capítulo IV, item 6) relação jurídica intranormativa.

Assimétrica,³⁰⁷ irreflexiva, individual e concreta³⁰⁸ a relação jurídica intranormativa do ato-norma de lançamento tributário apresenta em sua fórmula proposicional R(Sa, Sp) os termos (Sa) sujeito ativo e (Sp) sujeito passivo que têm "correlatamente direito subjetivo e dever jurídico"³⁰⁹ à prestação tributária.

"A dualidade de termos sujeitos decorre do fato de que a relação jurídica, ainda aqui, é irreflexiva".³¹⁰ Os termos ou partes da relação jurídica intranormativa são dois. Sa e Sp, entretanto, cada qual pode ser singular ou plural (e. g. na solidariedade passiva), i.é., internamente, cada categoria-de-sujeito pode denotar o sujeito particular S' ou uma classe de sujeitos

307. Toda relação jurídica em sentido estrito é assimétrica. Relações como a de sociedade ou vizinhança só são "relações jurídicas" simétricas em sentido lato, identificamo-nas, pois, como fatos relacionais juridicizados: tão-somente relações sociais juridicizadas que resultam da eficácia legal de normas jurídicas e não da eficácia jurídica de fatos jurídicos.

308. Cf. Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no direito*, p. 122.

309. Idem, *ibidem*, p. 120.

310. Idem, *ibidem*, p. 115.

indivíduos,³¹¹ não importa: na relação intranormativa, cada pólo é representado tão-só por um termo.

O pólo ativo da relação jurídica intranormativa tributária — de regra — é singular. Nada impede, no entanto, que a lei determine que seja plural. Desde que satisfeitas às condições da lei, poderá figurar a pessoa política detentora da competência impositiva, ladeada de, por exemplo, uma autarquia a qual recebeu capacidade jurídica para esse fim. Ambas, assim, concomitantemente titulares do direito subjetivo de exigir a respectiva prestação.

A sujeição passiva independe da capacidade civil ou da formal constituição do sujeito passivo no direito comercial. Para o pólo passivo, conforme prescreve o Código Tributário Nacional em seu art. 126, requer-se apenas a personalidade jurídica para ocupar o *topos* de sujeito passivo. É desta disposição do Código Tributário Nacional que decorre a necessidade da técnica da responsabilidade tributária como sistematizada pela Lei 5.172/66, para consecução das medidas judiciais conferidas ao fisco.

2.3. O FUNCTOR RELACIONAL E A CONDUCTA PRESCRITA NO ATO-NORMA

Functores são funções que modalizam o dever ser que incide sobre as condutas intersubjetivas, vinculando relações entre termos-sujeitos. Daí o nome functor relacional.³¹² No universo deôntico o functor intraproposicional manifesta-se de três modos: proibido (V), permitido (P) e obrigatório (O), sempre modalizando um dever ser que regula uma conduta “p”. Assim,

311. *Idem*, *ibidem*, p. 121.

312. Cf. Georges Kalinowski, *Introducción a la lógica jurídica*, p. 12-20

Vp significa é proibida a conduta “p”; Pp, é permitida a conduta “p”; e Op, é obrigatória a conduta “p”.

No direito tributário, na relação intranormativa do ato-norma de lançamento tributário, interessa-nos tão-somente o modal obrigatório, pois é este que modaliza a relação jurídica tributária, prescrevendo as respectivas condutas: (i) de prestar o pagamento do tributo (relação jurídica tributária); (ii) da penalidade pelo não-pagamento do débito fiscal (relação jurídica da multa pelo não-pagamento); (iii) da sanção pela mora (relação jurídica de mora); (iv) do fazer ou omitir relativo aos deveres instrumentais (relação jurídica instrumental); (v) da penalidade pecuniária que decorre da não observância destes deveres instrumentais (relação jurídica sancionadora instrumental) e (vi) daquela denominada pelo CTN como obrigação tributária principal, que consiste na soma relacional dessas relações jurídicas, cujo objeto da conduta seja patrimonial (RJI, RJMNP, RJM e RJSD).³¹³

Colocamós em primeiro plano, como objeto de nossas atenções a relação jurídica tributária (v. Capítulo VI, item 3.1). Nesta, o functor obrigatório modaliza a prescrição da conduta de pagar a quantia, determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota correspondente, ao sujeito ativo. Esse *quantum* equivale, pois, à perspectiva dimensível do fato jurídico tributário, motivo do ato, descrito no antecedente do ato-norma.

Em resumo, o functor relacional do ato-norma de lançamento é o “obrigatório”. E a conduta prescrita na relação jurídica intranormativa tributária é a proposição que prescreve o comportamento obrigatório do sujeito passivo pagar quantia líquida e certa ao sujeito ativo.

313. V. Capítulo VI, itens 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4.

3. VINCULAÇÃO E OBRIGATORIEDADE DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TENDENTE À COMPOSIÇÃO DO ATO-FATO

Prescreve o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional que "A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcion¹¹".

É de se verificar do exposto até aqui que não é o ato-norma que recebe o qualificativo de vinculado, discricionário ou obrigatório: é a atividade que o precede, consubstanciada no suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo.

Por conseguinte, este dispositivo refere-se aos atos-fatos administrativos — praticados pelo designado agente público competente — constituintes do suporte fático do fato gerador do ato-norma.

Importa asseverar, ainda, com relação à obrigatoriedade do ato, a redundância deste predicativo associado ao vocábulo "vinculado". Ora, se a atividade é vinculada, ante a ocorrência do fato jurídico tributário (motivo do ato), fica proibida a omissão da autoridade (V-p). Pela interdefinibilidade³¹⁴ dos modais deônicos (V-p) ≡ (Op), a proibição de omitir equivale à obrigação de fazer, portanto, a vinculação de dada conduta pressupõe sua obrigatoriedade.

Ato vinculado, categoria que se opõe àque¹ dos atos discricionários — no escólio de Celso Antonio Bandeira de Mello — é aquele "em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a administração ao expedí-los não interfere com

apreciação subjetiva alguma".³¹⁵ É portanto, o ato-fato da Administração Pública em que a lei não permite qualquer margem de liberdade para decidir ou agir diante de um caso concreto.³¹⁶

O "caso concreto" ou "situação objetiva" é a ocorrência do motivo do ato,³¹⁷ o qual se afigura relevante para determinar a vinculação da atividade do agente público-encarregado da edição do ato-norma de lançamento. Assim, dado o fato jurídico tributário, então, devem ser realizados os atos-fatos necessários para composição do suporte fático do fato jurídico suficiente, para emissão do ato-norma administrativo de lançamento.

A necessidade da motivação é imperiosa. Como vimos (Capítulo V, item 9), a motivação ocupa o *topos* de hipótese na estrutura da norma individual e concreta do ato-norma administrativo. É a enunciação do motivo do ato, que, como ensina Paulo de Barros Carvalho, "no campo das competência vinculadas deverá vir sempre expressa, para propiciar o cotejo de sua identidade com o tipo legal. (...) corresponde a dizer, a alusão objetiva do fato jurídico tributário, reportando-se às coordenadas de espaço e de tempo que o condicionaram no mundo físico".³¹⁸

Daí, como ressaltamos (Capítulo V, item 9), a plena aplicabilidade nesta matéria daquilo que denominamos "Teoria da motivação determinante" e a suprema utilidade desta abordagem metodológica que permite sondar o ato-norma em sua es-

315. *Curso de direito administrativo*, p. 203. No mesmo sentido Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 263-4.

316. Diógenes Gasparini, *Curso de direito administrativo*, p. 79.

317. O Motivo — segundo José Artur Lima Gonçalves — é resultante da tradução de evento que se encontra no mundo empírico (fático) e que coincide com a hipótese normativa abstratamente prevista (...). *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 92.

318. *Curso de direito tributário*, p. 264.

314. Cf. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 102. Echave, Urquijo e Guibourg, *Lógica, proposición e norma*, p. 123.

estrutura, de maneira a possibilitar a objetiva verificação deste elemento essencial no arcabouço do ato-norma administrativo.

4. SINOPSE

VIII.4.1. Pressupostos do ato-norma administrativo de lançamento são os fatos jurídicos que integram o suporte fático do fato jurídico suficiente, para a produção do ato-norma de lançamento tributário: (i) a competência do agente e (ii) o procedimento, (iii) o motivo do ato e (iv) a publicidade (item 1).

VIII.4.2. Agente competente é o sujeito legalmente habilitado para produzir o ato-norma no exercício das atribuições do órgão ou da pessoa jurídica de direito público ao qual se filia (item 1.1).

VIII.4.3. Procedimento é o fato jurídico que consiste na solenidade prevista juridicamente para o agente competente constituir o suporte fático do fato jurídico suficiente do ato-norma de lançamento tributário (item 1.2).

VIII.4.4. Toda norma jurídica pressupõe a publicidade como condição de validade. Sem publicação, comunicação ou notificação — entendidas como formas mínimas de publicidade — não há de se falar em validade do ato-norma administrativo de lançamento tributário (item 1.3).

VIII.4.5. No ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i.é, a ocorrência da vida real que satisfaz a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese tributária (item 1.4).

VIII.4.6. Elementos do ato-norma são as variáveis que, preenchendo sua estrutura lógica, lhe conferem validade. São eles: (a) descrição do motivo do ato "h" (motivação), (b) sujeito ativo "Sa", (c) sujeito passivo "Sp" e (d) a variável de functor "R" tripartite nos modos proibido, permitido e obrigatório, que

modaliza (e) a prescrição da conduta-objeto da relação jurídica intranormativa (item 2).

VIII.4.7. Motivação é a descrição do fato jurídico tributário, que ocupa o *topos* da hipótese na estrutura do ato-norma administrativo de lançamento tributário. (item 2.1).

VIII.4.8. Assimétrica, irreflexiva, individual e concreta, a relação jurídica intranormativa do ato-norma de lançamento tributário apresenta em sua fórmula proposicional R(Sa, Sp), os termos (Sa) sujeito ativo e (Sp) sujeito passivo que têm "correlativamente direito subjetivo e dever jurídico" à prestação tributária (item 2.2).

VIII.4.9. O functor relacional do ato-norma de lançamento é o "obrigatório". E a conduta prescrita na relação jurídica intranormativa tributária é a proposição relacional que prescreve ao sujeito passivo o comportamento de pagar quantia líquida e determinada ao sujeito ativo (item 2.3).

VIII.4.10. A motivação é essencial na composição do ato-norma administrativo, pois ocupa o *topos* de hipótese na estrutura da norma individual e concreta do ato-norma administrativo. É a enunciação do motivo do ato. Principalmente, no campo das competências vinculadas deverá vir sempre expressa para propiciar seu cotejo com o tipo legal (item 3).