

Tema XXXII

O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O ATO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

Sumário: 1. Introdução. 2. A tipicidade e a vinculabilidade da tributação. 3. O ato jurídico administrativo do lançamento. 4. Validade do ato administrativo de lançamento tributário. 5. A importância da motivação do ato administrativo de lançamento. 6. Atributos do ato jurídico administrativo do lançamento. 6.1. O auto de infração e imposição de multa como instrumento de lançamento. 6.2. A definitividade do lançamento. 7. Alterabilidade do lançamento tributário. 8. Das respostas aos quesitos.

1. Introdução

O subsistema constitucional tributário realiza as funções do sistema normativo, como um todo, dispendo, no campo da tributação, sobre os poderes fundamentais do Estado, com o que assegura, ao mesmo tempo, as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, perante aqueles poderes. Organiza, no corpo prescritivo, uma construção harmoniosa e coesa, visando a atingir os valores supremos da certeza e da segurança das

relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados, ao enunciar normas que são verdadeiros princípios – tal é o poder aglutinante de que são portadoras, penetrando e influenciando um extenso número de regras que lhe devem obediência. Ora são estipulados de forma genérica, irradiando efeitos por todo ordenamento jurídico, ora ativando ou tolhendo o Estado nas relações com os administrados e, outras vezes, canalizados diretamente para o campo dos tributos. Eis os chamados princípios constitucionais tributários.

Entre os princípios gerais, estipulados no artigo 5º, da Carta Magna, que cuidam dos “direitos e garantias fundamentais”, estão aqueles inseridos no inciso II (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”) e 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”), de que me ocuparei no decorrer deste estudo.

Toda atividade administrativa deve atinência a estes princípios postulados na Constituição, e a esta regra não refoge o ato de lançamento expedido pelo agente público. O lançamento é a norma individual que aplica a previsão abstrata ao caso concreto, particularizando a hipótese legal para se alcançar a determinação do fato jurídico tributário. Consubstancia-se, portanto, como o último ato do processo de positivação, apresentando a norma na sua máxima concretude.

Aplicar o direito, desse modo, é dar curso à cadeia de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito, sem novos desdobramentos. Sua importância é, portanto, fundamental.

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tendo isso em vista é que tomamos o procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento como enfoque deste estudo, buscando traçar, observadas as previsões constitucionais, os poderes e os lindes da atividade administrativa. Neste contexto, proponho algumas questões que servirão como alicerce a toda atitude cognitiva do exegeta que se depara com um ato administrativo de lançamento, qualquer que seja, servindo de substrato para avaliá-lo em toda sua extensão:

1. *Na cadeia de positivação, como devem ser interpretadas as regras superiores do ordenamento jurídico no procedimento administrativo tributário? Quais os princípios que vinculam a atividade administrativa e que estão presentes no ato jurídico do lançamento?*

2. *O que significa a expressão “lançamento tributário”? Quais são os atributos deste ato? O auto de infração elaborado com o fim de exigir o cumprimento de obrigação tributária afigura-se como atividade de lançamento de crédito tributário, na modalidade “de ofício”, devendo observância aos pressupostos para sua validade, previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional?*

3. *Quais as condições para se ter como válido um ato administrativo constitutivo de fato jurídico tributário? A falta de uma delas é causa para se decretar a nulidade do ato?*

4. *Pode o lançamento de crédito tributário ser revisto na hipótese de erro na valoração jurídica dos fatos, caracterizado, portanto, como erro de direito? Se positiva a resposta, em se tratando de impostos aduaneiros, tal revisão, nos termos do artigo 638 do Regulamento Aduaneiro/2009, poderia ser realizada após decorridos cinco dias contados do registro da operação aduaneira?*

2. A tipicidade e a vinculabilidade da tributação

O exercício do poder impositivo-fiscal, no Brasil, encontra-se orientado por uma série de diretrizes, voltadas

especialmente para organizar as relações que nesse setor se estabelecem. São os chamados “princípios constitucionais tributários”, na maioria explícitos, e a que deve submeter-se a legislação infra-constitucional, sempre que o tema da elaboração normativa seja a instituição, administração e cobrança de tributos. Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, que se define como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de maneira expressa e inequívoca, todos os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

A aplicação do princípio exige, como se verifica, que os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem, minuciosamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar, além dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita.

De outra parte, o princípio da vinculabilidade da tributação, recortado do Texto Supremo e inserido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, traduz uma conquista no campo da segurança dos administrados, em face dos poderes do Estado moderno, de tal forma que o exercício da Administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total aos termos inequívocos da lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária.

Por isso é que, no procedimento administrativo de gestão tributária, não se permite ao funcionário da Fazenda o emprego de recursos imaginativos, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do sujeito passivo. Para tanto, a mesma lei instituidora do gravame, juntamente com outros diplomas que regem a atividade administrativa, oferecem um quadro expressivo de providências, com expedientes das mais variadas espécies, tudo com o escopo de possibilitar a correta fiscalização do cumprimento das obrigações e deveres estatuídos.

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como se verifica, o tipo é definido pela integração de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. A esse binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as entidades tributárias, isto é, distinguir a configuração típica dos tributos, suas espécies e subespécies.

É imprescindível que os agentes da Administração, incumbidos de sua constituição, ao relatar o fato jurídico tributário, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito, levando adiante os procedimentos probatórios necessários para certificar o acontecimento por eles narrado. Tal requisito aparece como condição de legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência, possibilitando a conferência da adequação da situação relatada com os traços seletores da norma padrão daquele tributo.

3. O ato jurídico administrativo do lançamento

Lançamento, como tenho assumido, é o ato administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

Entre suas características, transparece a manifestação de vontade do Estado, expressa de maneira individual, concreta, pessoal, para a consecução de seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito e, como ato administrativo que é, devem ter analisados os elementos de sua intimidade orgânica, quais sejam, o conteúdo e a forma. Por conteúdo se deve entender aquilo que o ato dispõe, isto é, o que o ato decide, enuncia, certifica ou modifica na ordem jurídica, ou seja, a própria substância do ato, enquanto, por forma, o modo como o ato se expressa, o revestimento da manifestação de vontade nele contida. Quanto aos outros elementos imprescindíveis à existência jurídica do

ato, Celso Antonio Bandeira de Mello⁷⁷ indica seis pressupostos que permitem analisá-lo sob o âmbito de sua validade:

- a) objetivo - a razão de ser, o motivo que justifica a celebração do ato;
- b) subjetivo - qual seja, o agente competente para expedi-lo;
- c) teleológico - a finalidade que o ato procura alcançar ou o bem jurídico pretendido pelo Estado;
- d) procedimental - conjunto de atos organicamente previstos para que possa surgir o ato final;
- e) causal - a causa, como correlação lógica entre o motivo e o conteúdo, em função da finalidade do ato; e, por derradeiro;
- f) formalístico - o modo específico estabelecido para sua exteriorização ou as singularidades formais de que o ato deve estar revestido.

O conteúdo do lançamento, em outros dizeres, é a formalização da obrigação tributária, que se obtém pela identificação do sujeito passivo, a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, tornando líquida a dívida, e pela fixação dos termos de sua exigibilidade. A forma é a escrita, que diz bem com a necessidade de certeza e segurança das relações tributárias.

Transpondo para o campo dessas relações os ensinamentos do direito administrativo, podemos arrolar, como pressupostos do ato administrativo de lançamento tributário:

- a) objetivo – o motivo da celebração do ato é a ocorrência do fato jurídico tributário, descrito no suposto da regra-matriz; o lançamento somente se justifica pelo acontecimento do evento típico, transcrito em linguagem competente;

77. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 42.

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

- b) subjetivo – a autoridade lançadora cuja competência está claramente definida em lei;
- c) teleológico – a finalidade do ato de lançamento é tornar possível ao Estado exercer seu direito subjetivo à percepção do tributo, e isto se consegue com a formalização da obrigação tributária;
- d) procedimental – são os chamados atos preparatórios, cometidos ao Poder Público ou ao próprio particular e tidos como necessários à lavratura do lançamento;
- e) causal – é o nexó lógico que há de existir entre o suceder do fato jurídico (motivo), a atribuição desse evento a certa pessoa, bem como a mensuração do acontecimento típico (conteúdo), tudo em função da finalidade, qual seja, o exercício do direito de o Estado exigir a prestação pecuniária que lhe é devida;
- f) formalístico – é a forma de que se deve revestir o ato de lançamento e que está devidamente definida nas legislações dos diversos tributos: cada uma com suas particularidades, variáveis de acordo com a espécie da exação.

Sendo o lançamento tributário um ato administrativo, sua validade está sujeita, dentre outros motivos, ao preenchimento desses pressupostos. Ausentes ou maculados quaisquer dos elementos, inadmissível sua subsistência.

4. Validade do ato administrativo de lançamento tributário

Coalescendo os dados imprescindíveis que integram sua estrutura e ocorrendo seu ingresso no processo comunicacional do direito, mediante notificação às partes, existe o ato jurídico administrativo de lançamento tributário. Há, aí, relação de pertinencialidade com o sistema normativo e, portanto,

tem-se a validade. Outra coisa, no entanto, é testar essa validade consoante os padrões estabelecidos pela ordem em vigor. Confrontando-se o ato existente com o plexo de normas jurídicas que o disciplinam, de acordo com os trâmites legais, deverá ser exarada por um órgão do sistema declaração que, certifica a validade ou invalidade do ato em questão.

Para a certificação da validade do ato de lançamento, não basta que este tenha sido celebrado mediante a conjugação de elementos tidos como substanciais. É imprescindível que seus requisitos estejam em perfeita consonância às prescrições legais. A mera conjugação existencial dos elementos, em expediente recebido pela comunidade jurídica com a presunção de validade, já não basta para sustentar o ato que ingressa nesse intervalo de teste. Para ser confirmado, ratificando-se aquilo que somente fora tido por presumido, há de suportar o confronto decisivo. Caso contrário, será juridicamente desconstituído ou modificado para atender às determinações que o subordinam.

Com supedâneo em tais premissas, tenho para mim que o ato de lançamento não poderá subsistir, devendo ser anulado, quando lhe faltar qualquer um dos pressupostos estruturais dos atos jurídicos administrativos em geral, diga-se, nos termos da teoria tradicional, quando maculado de vícios: (i) o motivo (pressuposto); (ii) o agente competente; (iii) a forma; (iv) o conteúdo (objeto); ou mesmo (v) a finalidade. Nesses termos, será nulo o lançamento embasado em evento tributário inexistente ou se o sujeito passivo indicado for diferente daquele que deveria integrar a obrigação tributária, pois são vícios profundos, que comprometem visceralmente o ato.

5. A importância da motivação do ato administrativo de lançamento

O fato produtor do ato administrativo de lançamento tributário é fato jurídico que dá suporte linguístico à norma de lançamento. Nesta, temos dois elementos: (i) a motivação ou

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

antecedente normativo (elemento objetivo) e o (ii) crédito tributário formalizado ou conseqüente normativo.

A motivação é o antecedente da norma administrativa do lançamento. Funciona como descritor do motivo do ato, que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato (fato jurídico); o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários; (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal. Os destinatários do ato administrativo de lançamento têm o direito de saber por que ele foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam. Neste sentido, sublinha Celso Antônio Bandeira de Mello que “uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorrerem e o justificarem”.⁷⁸

A Teoria dos Motivos Determinantes ou – no nosso entender, mais precisamente – a Teoria da Motivação Determinante, vem confirmar a tese de que a motivação é elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexos de causalidade jurídica com a prescrição da norma (conteúdo), conseqüentemente, por ausência de antecedente normativo, a norma é invalidável.

A motivação do ato administrativo de lançamento é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras em direito admitidas. Sem esta, o direito submerge em obscuro universo kafkiano.

O liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos é exatamente a motivação do

78. *Curso de direito administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 184.

ato. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre desse elemento, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. A motivação é, portanto, o elo entre o prescritor do ato-norma e o prescritor da regra-matriz de incidência, que torna viável a efetivação e o controle da legalidade dos atos administrativos.

6. Atributos do ato jurídico administrativo do lançamento

Os estudiosos desse ramo do direito descrevem quatro atributos que acompanham, isolada ou conjuntamente, aqueles atos jurídicos expedidos pela Administração: (i) presunção de legitimidade; (ii) imperatividade; (iii) exigibilidade; e (iv) executoriedade. É necessário que façamos a análise de cada um para verificar quais deles são inerentes ao ato de lançamento, exercido pelo sujeito ativo.

A presunção de legitimidade, que qualifica também o ato do lançamento, é o atributo que lhe confere autenticidade e validade, isto é, o lançamento será autêntico e válido até que se prove o contrário, operando em seu benefício a chamada presunção *juris tantum*. Da mesma maneira, a exigibilidade, pois que o lançamento, tido por eficaz, torna o crédito exigível, ao mesmo tempo em que provoca a necessidade de satisfação da dívida, por parte do sujeito devedor. Não cumprida a prestação, na forma e prazos estipulados, fica a autoridade administrativa credenciada a praticar outro ato, de timbre sancionatório.

Agora, se o ato administrativo de lançamento desfruta das prerrogativas da presunção de legitimidade e de exigibilidade, o mesmo não se repete no que concerne aos outros atributos: a imperatividade e a executoriedade. A imperatividade, de fato, antessupõe a possível iniciativa do Poder Público de editar provimentos que, interferindo na esfera jurídica do particular, constituam obrigações, de modo unilateral. E não

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

se pode sustentar, sob qualquer pretexto, que o ato de lançamento contenha essa característica; não é a manifestação de vontade, nele contida, que faz nascer a obrigação tributária, e sim o acontecimento do mundo físico exterior, vertido em linguagem competente, na estrita conformidade da previsão normativa. O ato administrativo, na hipótese, é mero expediente de aplicação da lei ao caso concreto.

O mesmo se dá em relação ao atributo da executoriedade. Nos atos revestidos desse caráter, a Administração não apenas exige, mas tem poderes de obrigar materialmente o administrado, fazendo-o cumprir a prestação. Não sendo paga a dívida, no tempo previsto, a autoridade administrativa aplicará a sanção prevista em lei. Todavia, vencido o prazo para o pagamento do tributo, acrescido da multa, o Poder Público não terá alternativa senão bater às portas do Poder Judiciário para deduzir sua pretensão impositiva.

6.1. O auto de infração e imposição de multa como instrumento de lançamento

Por Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) entende-se também um ato administrativo lavrado para fins de aplicação de providência sancionatória ao administrado que, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento previsto na lei como ilícito tributário. É, portanto, uma norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, ou seja, relata certa conduta, exigida pelo sujeito credor, que não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. O conseqüente da norma estabelecerá relação jurídica na qual o sujeito ativo é a entidade tributante; o sujeito passivo é o autor do ato delituoso: e a prestação consiste no pagamento de quantia em dinheiro, a título de penalidade. Por isso se diz “auto de infração” e “imposição de multa”, em observância ao que estatui o artigo 142, do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, haverá, no caso, dois atos: um para exigir o tributo devido em virtude do não recolhimento da

quantia pretendida pelo sujeito ativo, ou pela não observância de dever instrumental (tudo reunido em um único suporte físico ou, se assim o preferir a entidade tributante, outro para demonstrar o descumprimento do dever instrumental - escrituração de livros, emissão de notas fiscais, entrega de guia de apuração ao tempo e modo estatuídos etc.), além da própria imposição de penalidade.

6.2. A definitividade do lançamento

É a partir da definição do lançamento que podemos verificar se ele pode ser caracterizado pela definitividade ou provisoriedade.

O ato jurídico administrativo de lançamento coloca no sistema uma norma individual e concreta, que funciona como veículo introdutor daquela outra norma, introduzida. Em linguagem tradicional, esta última é o conteúdo do ato, trazendo, justamente, o fato jurídico tributário, que se quadra aos critérios da regra-matriz de incidência.

Se entendermos lançamento como ato administrativo introdutor de norma individual e concreta no ordenamento positivo, desde que observe os requisitos jurídicos para seu acabamento, passando a identificar seu destinatário, ingressa no sistema, passando a integrá-lo. Isso o torna definitivo. Coisa diferente é a possibilidade de vir a ser modificado, nos termos fixados por normas gerais de direito tributário.

Com efeito, a susceptibilidade à impugnação é predicado de todo ato administrativo, judicial ou legislativo, com exceção daquele que se tornou imutável por força de prescrições do próprio ordenamento jurídico, como o mencionado no artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional (decisão administrativa irreformável) e da decisão transitada em julgado, que não mais possa ser objeto de ação rescisória, como determinado no Código de Processo Civil. Se assim é, não há falar-se em lançamento provisório ou definitivo, como critério

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

diferençador, o que implicaria tomar o direito como corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções.

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado sempre que, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescreve como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A possibilidade de estar aberto a contestações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a característica de definitividade de que se reveste.

O lançamento que introduz no sistema uma norma individual e concreta, cientificado o sujeito passivo desse provimento e estando satisfeitos seus requisitos competenciais, assume foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole revelam, mesmo que venha a ser alterado no momento seguinte por quem de direito. Sendo assim estarão satisfeitos os elementos indicados por Celso Antonio Bandeira de Mello, para quem ato administrativo é:

Declaração unilateral do Estado no exercício de suas prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei e a título de lhes dar cumprimento, e sujeitos a controle de legitimidade do órgão jurisdicional.⁷⁹

É justamente dentro desse contexto que a prova recebe foros especialíssimos, tendo a incumbência de servir de suporte para a demonstração da ocorrência do fato jurídico-tributário, que fez nascer a obrigação de pagar o tributo, ou a penalidade imposta pelo descumprimento de dever a que estava incumbido o sujeito passivo. O lançamento terá por fim, tão somente, cumprir a lei e permitir que o sujeito ativo venha a receber as receitas a que tem direito, mantida a perfeita sintonia entre a hipótese de incidência e o fato jurídico tributário ocorrido no mundo social.

79. *Curso de Direito Administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

7. Alterabilidade do lançamento tributário

Além das já conhecidas hipóteses em que o lançamento tributário sofre alterações em virtude de vícios que maculam sua validade, há circunstâncias nas quais o ato administrativo pode vir a sofrer modificações que agravam a exigência anteriormente formalizada. O direito positivo, porém, visando a imprimir segurança jurídica às relações que tutela, relacionou taxativamente as hipóteses em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado. São elas, de acordo com o art. 145 do Código Tributário Nacional: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Segundo este dispositivo, por sua vez, o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício, em síntese, quando verificada fraude, erro de fato, omissão por parte do sujeito passivo ou quando surgir prova ou fato novo que não era conhecido pela autoridade fiscal. Não se verificando quaisquer dessas situações, inadmissível o exercício de novo lançamento tributário, mais gravoso ao contribuinte.

Cumpra registrar, outrossim, que o art. 146 desse diploma legal veda a alteração do lançamento, relativo a fato jurídico tributário passado, em virtude da modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. Sobre o assunto, esclarece Mary Elbe Gomes Queiroz Maia:

No tocante ao impedimento legal para que seja executado novo lançamento, no caso de mudança de critério jurídico, é relevante se considerar que neste conceito se incluem não só a ignorância da norma jurídica, como também, o seu falso conhecimento e a sua interpretação errônea, haja vista que a ninguém é dado desconhecer a lei, muito menos o Fisco que é quem detém a obrigação legal de aplicá-la e interpretá-la como uma das funções que lhe são inerentes e a mais especial.⁸⁰

80. *Do lançamento tributário – execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 75.

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o “erro de fato”; nunca o “erro de direito”. Não obstante, ainda que nem sempre seja fácil distinguir esses dois tipos de erro, isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos com clareza. Enquanto o “erro de fato” é um problema *intranormativo*, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o “erro de direito” é vício de feição *internormativa*, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim, configura “erro de fato”, por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município “X”, mas estar consignado como tendo acontecido no Município “Y” (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). “Erro de direito”, por sua vez, estará configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.

Pelo exposto, fica evidente que não pode a autoridade fiscal, fundada no argumento de equívoco na sua interpretação normativa (“erro de direito”), lavrar novo lançamento, com a finalidade de exigir o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente a eventos e respectivos valores que, por ocasião da emissão de norma individual e concreta e pagamento desses impostos, considerou não sujeitos à incidência tributária.

Ademais, os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional exigem interpretação conjunta com os arts. 150 e 173,

que dizem respeito à extinção do crédito, seja em razão da homologação ou da decadência. Nos termos do parágrafo único do art. 149, a lavratura de novo lançamento pode ser iniciada apenas enquanto o direito da Fazenda Pública não estiver extinto. Ocorre que, nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional, nos tributos em que o próprio sujeito passivo fica incumbido de emitir a norma individual e concreta, com o respectivo pagamento, a extinção do crédito dar-se-á com a homologação pela autoridade administrativa.

Saquemos o rico exemplo do procedimento aduaneiro na tributação das mercadorias importadas do exterior. No instante do desembaraço aduaneiro, cabe às autoridades competentes conferir fisicamente os bens a terem ingresso no território nacional, bem como os documentos a eles relativos, ou seja, a norma individual e concreta e a efetivação do correspondente pagamento, expressando, nesse momento; (i) sua anuência e dando como integralmente quitados os tributos devidos; (ii) ou retificando os termos declarados pelo sujeito passivo por meio de outro ato de lançamento, elaborado de ofício. No primeiro caso, não restam dúvidas, opera-se a homologação expressa, nos exatos termos do art. 564-A do Regulamento Aduaneiro/2009, segundo o qual

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

No segundo, há verdadeira expedição de auto de infração, com destaque à inclusão de penalidade. De acordo com o art. 571 do Regulamento Aduaneiro/2009, o desembaraço aduaneiro é o último ato dentro do processo administrativo de controle aduaneiro. Com ele, opera-se, portanto, a confirmação inequívoca da norma individual e concreta produzida pelo contribuinte, extinguindo-se o crédito tributário e, conseqüentemente, o direito de a Fazenda Pública lavrar lançamento suplementar.

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Importante salientar nesse específico exemplo que o art. 638 do Regulamento Aduaneiro/2009 traz exceção, permitindo às autoridades administrativas proceder à modificação dos valores das exigências fiscais, *in verbis*:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.

1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente; e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Todavia, esse dispositivo não deixa que paire qualquer incerteza sobre o assunto, pois estabelece o prazo de cinco dias do registro da operação aduaneira para o agente fiscal proceder, quando cabível, ao lançamento de ofício. Trata-se de regra dirigida ao sujeito ativo, com o escopo de evitar delongas no processo de desembaraço das mercadorias em importação. Transcorrido o prazo, opera-se, de plano, a concordância administrativa aos termos declarados pelo sujeito passivo.

8. Das respostas aos quesitos

Por todo o exposto, reserva-se este momento final do capítulo para, objetivamente, dar solução às indagações anteriormente formuladas. Vejamos.

1. Na cadeia de positivação, como devem ser interpretadas as regras superiores do ordenamento jurídico? Quais os

princípios que vinculam a atividade administrativa e que estão presentes no ato administrativo do lançamento?

Resposta: A constituição do débito fiscal busca seu fundamento de validade partindo-se dos mais altos dispositivos constitucionais, nos chamados princípios tributários (tais como o da legalidade e da tipicidade tributária e, por outro lado, do contraditório e da ampla defesa) até chegar aos textos infralegais, regulando-se, dessa forma, a correta adequação da situação efetiva do mundo físico à regra-matriz de incidência tributária.

Vê-se no tipo tributário a figura da segurança jurídica, que limita a discricionariedade da Administração Pública à aderência total aos termos inequívocos da lei. Pela leitura dos princípios da tipicidade e da vinculabilidade da tributação, cabe aos agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, indicar, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar, além dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita. Eis a realização, em face dos poderes do Estado moderno, do primado da Segurança Jurídica, de tal forma que o exercício da Administração tributária deverá cumprir, em qualquer de seus movimentos, com a necessária e total observância da lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria da competência discricionária.

2. O que significa a expressão “lançamento tributário”? Quais são os atributos deste ato? O auto de infração elaborado com o fim de exigir o cumprimento de obrigação tributária afigura-se como atividade de lançamento de crédito tributário, na modalidade “de ofício”, devendo observância aos pressupostos para sua validade, previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional?

Resposta: Lançamento tributário, como tenho assumido, é o ato administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

acontecimento do fato jurídico tributário, identifica-se o sujeito passivo da obrigação correspondente, determina-se a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade.

São quatro os atributos que acompanham, isolada ou conjuntamente, os atos jurídicos expedidos pela Administração: a presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade. As duas características preliminares são prerrogativas do ato administrativo, pressupostas a ele; enquanto, as duas últimas, não o são, pois dependem de acontecimento exterior para se realizar. Cabe salientar, ainda, que diferentemente do lançamento puro e simples, o auto de infração contém em si dois atos: (i) um para exigir tributo devido ou para demonstrar o descumprimento do dever instrumental; e (ii) outro para impor a penalidade. Vale a ressalva de que as prerrogativas de exigibilidade e de executoriedade, tanto do lançamento quanto do auto de infração, não tiram desses atos administrativos a susceptibilidade à impugnação, predicado de todo ato jurídico, salvo o ato salvaguardado por decisão administrativa irreformável e por decisão transitada em julgado, que não possa ser objeto de ação rescisória. Tal constatação, contudo, não significa que são atos carentes de definitividade. O que se quer dizer é que são definitivos até que se prove juridicamente o contrário.

Em síntese, lançamento de ofício é ato praticado pela Administração que introduz norma individual e concreta no ordenamento jurídico, constituindo o fato jurídico tributário e fazendo irromper o laço obrigacional correspondente. Pode dar-se em caráter originário ou substitutivo daquele atribuído ao sujeito passivo, e, na segunda hipótese, ter o mesmo suporte físico do ato administrativo que aplica a penalidade. Em qualquer caso, é cogente a observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

3. Quais as condições para se ter como válido um ato administrativo constitutivo de fato jurídico tributário? A falta de uma delas é causa para se decretar a nulidade do ato?

Resposta: Validade é axioma do sistema jurídico e de todas as unidades que o compõem, incluindo dentre elas a figura do ato administrativo tributário. Para ser tido por “ato válido”, não basta que o ato tenha sido celebrado mediante a conjugação de elementos tidos como substanciais. É imprescindível que seus requisitos estejam em perfeita consonância às prescrições legais. Caso contrário, será juridicamente desconstituído ou modificado para atender às determinações que o subordinam.

A nulidade do ato administrativo deverá ser observada segundo os ditames dos princípios da tipicidade e da vinculação da tributação. Dá-se especial atenção à motivação do ato administrativo, pois está nela o elemento essencial da norma administrativa. Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então a norma é válida. Neste sentido, por exemplo, será nulo o lançamento embasado em evento tributário inexistente ou se o sujeito passivo indicado for diferente daquele que deveria integrar a obrigação tributária, pois são vícios profundos, que comprometem visceralmente o ato.

Tratando-se de verdadeiro lançamento de ofício, o ato administrativo consignado no auto de infração da mesma forma deve observância a todos os requisitos de validade inscritos no art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como aos pressupostos de todo e qualquer ato jurídico administrativo.

4. Pode o lançamento de crédito tributário ser revisto na hipótese de erro na valoração jurídica dos fatos, caracterizado, portanto, como erro de direito? Se positiva a resposta, em se tratando de impostos aduaneiros, tal revisão, nos termos do artigo 638 do Regulamento Aduaneiro/2009, poderia ser realizada após decorridos cinco dias contados do registro da operação aduaneira?

Resposta: O Código Tributário Nacional, no art. 146, veda expressamente a alteração do lançamento tributário em virtude de erro na valoração jurídica dos fatos. A alteração de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa não

DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

pode ser empregada para atingir fatos passados. As únicas hipóteses em que o ato de lançamento pode ser revisto de ofício estão taxativamente relacionadas no art. 149, não havendo previsão quanto a casos de “erro de direito”. Se ao examinar um determinado fato, os agentes fiscais seguiram uma corrente interpretativa, não podem, posteriormente, em virtude de modificação no seu entendimento, alterar, de forma gravosa, a linguagem constitutiva do crédito tributário.

Não bastasse isso, a atividade da Administração encontra óbice no parágrafo único do art. 149, conjugado com o art. 150, ambos do Código Tributário Nacional. Segundo o primeiro desses dispositivos, a lavratura de novo lançamento tributário pode ser iniciada apenas enquanto o direito da Fazenda Pública não estiver extinto. O art. 150, por seu turno, prescreve, como causa extintiva do crédito tributário, a homologação expressa pela autoridade administrativa. Com efeito, isso poderá ser verificado, pormenorizadamente, no exemplo aludido no decorrer deste estudo, pois, tendo sido efetuada a conferência aduaneira, instante em que se certifica o cumprimento de todas as obrigações fiscais (art. 444 do Regulamento Aduaneiro), as autoridades administrativas homologaram expressamente o pagamento de todos débitos tributários, atestando a regularidade das práticas dos sujeitos importador/exportador, extinguindo, assim, o crédito tributário e, conseqüentemente, o direito da Fazenda Pública de lavrar novo lançamento.

Ademais, o art. 638 do Regulamento Aduaneiro/2009 prescreve o prazo de cinco dias, contados do registro da operação aduaneira, para a eventual constituição de crédito tributário. Caso esse lapso temporal decorra sem qualquer manifestação das autoridades administrativas, opera-se, por mais esse modo, a concordância dos agentes fiscais, tornando inviável a emissão de nova norma individual e concreta.

