

**MARIA RITA GRADILONE SAMPAIO LUNARDELLI**

**DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO À EXTINÇÃO DO CRÉDITO  
PELA DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL –  
DISTINÇÕES NOS RESPECTIVOS PROCESSOS DE  
COMUNICAÇÃO**

Mestrado em Direito Tributário

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA  
SÃO PAULO – 2006**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**MARIA RITA GRADILONE SAMPAIO LUNARDELLI**

**DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO À EXTINÇÃO DO CRÉDITO  
PELA DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL –  
DISTINÇÕES NOS RESPECTIVOS PROCESSOS DE  
COMUNICAÇÃO**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

**PUC/São Paulo  
2006**

Banca Examinadora

---

---

---

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo a análise da trajetória normativa, desde o processo de aplicação até a constituição da relação jurídica tributária, bem como a movimentação de novas estruturas normativas que levarão à extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável, toda ela tomada como uma interação comunicacional que não ocorre sem a necessária linguagem. Dentro de uma concepção analítico-pragmática, primeiro firmamos as bases do trabalho com as categorias gerais da Teoria Geral do Direito, para só então partirmos para uma investigação da relação jurídica tributária como consequência do fato jurídico tributário e, por formalização, analisamos suas estruturas lógicas. Procedemos da mesma forma para analisar a desconstituição da relação jurídica tributária como consequência da decisão administrativa irreformável, para concluirmos nossa análise com a investigação quanto às hipóteses de cabimento de medida judicial pela Fazenda Nacional para anular a decisão administrativa e os efeitos da respectiva decisão judicial. Toda nossa análise tem como premissa o fato de que o Direito não é só um conjunto de normas jurídicas prescritivas de condutas, mas um verdadeiro sistema de comunicação, sendo elas as suas *mensagens*. Com base nisso, concluimos que para a construção do fato jurídico tributário, o discurso se apresenta no modo *monológico*, não sendo conferido ao *ouvinte* habilidade lingüística para qualquer intervenção na construção da *mensagem*, ao passo que no bojo do processo administrativo ele passa a ser *dialógico*, podendo o contribuinte interferir de modo persuasivo para a construção da *mensagem* que dissolverá a relação jurídica tributária.

## ABSTRACT

This work aims at analyzing the regulatory path, from the application process up to the establishment of the tax juridical relation, as well as the movement of new regulatory structures that will lead to the elimination of the tax credit by the irreformable administrative decision. The analysis is regarded as a communicative interaction that does not occur without the necessary language. Within an analytical-pragmatic framework, we first establish the work's foundation by employing the general categories of the General Theory of Law. Next, we move on to an investigation of the tax juridical relation as a consequence of the tax juridical fact and through formalization, analyze its logical structures. We use the same approach to analyze the elimination of the tax juridical relation as a consequence of the irreformable administrative decision, to then conclude our analysis with an investigation of the hypothesis of the suitability of judicial measures by the Federal Revenue Service to annul the administrative decision and the effects of the respective judicial ruling. Our entire analysis is based on the fact that Law is not only a set of prescriptive juridical norms of conduct, but a true system of communication, in which the norms are its *messages*. Based on this, we conclude that for the creation of the tax juridical fact, the discourse is presented as a *monologue*, with the *hearer* not having any power of language to intervene in the *message's* construction, while at the core of the administrative process, it becomes a *dialogue*, and the taxpayer may interfere persuasively in the construction of the *message* that will dissolve the tax juridical relation.

*Homenagens*

*Aos meus pais José Inácio e Haydée, pelos exemplos diários de amor e generosidade, a quem devo tudo o que sou.*

*Às minhas filhas Giuliana, Gabriela e Mariana - concretização de um sonho - pela felicidade que me dão de presenciarem esse momento. Hoje vejo que valeu a pena adiar meu outro sonho, que agora se concretiza!*

*Ao Pedro, por tudo o que representa na minha vida. Por viver comigo cada sonho que se concretizou e por cultivar em mim a vontade de seguir adiante.*

*À Fernanda e ao Flávio, ambos verdadeiros irmãos, ainda que não entre si.*

## **Agradecimentos**

Sempre imaginei que esse seria o momento mais difícil e emocionante após a conclusão deste projeto, já que várias pessoas foram fundamentais para a sua realização. E agora é a hora de eu externar a minha mais profunda gratidão.

Em primeiro lugar, ao meu orientador Professor Paulo de Barros Carvalho: obrigada pela grandiosidade de repartir com seus alunos a paixão pelo Direito Tributário.

Obrigada Eurico Marcos Diniz de Santi, pelas várias oportunidades que me deu, respeitando e entendendo o adiar deste trabalho e que, mesmo assim, acreditou que ele seria realizado.

Muito obrigada Paulo Cesar Conrado, por ter me ensinado a pensar em Processo Civil de uma forma até então inimaginável e por ter dissipado todas as nuvens que ainda impediam a minha visão. Obrigada pelas várias orientações, pelo grande incentivo e por demonstrar todos os dias o grande mestre que você é! E mais: obrigada pela amizade de todos esses anos!

Obrigada Professora Lucia Valle Figueiredo pelas orientações dadas durante o cumprimento dos créditos do mestrado e Clarice Von Oertzen de Araújo, a quem sempre tive como modelo pela seriedade de seu trabalho e que muito contribuiu para a elaboração desta dissertação.

Flavio Fleury, obrigada por ter dito as palavras certas, no momento certo!

À Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro, pelas mensagens enviadas por e-mail, me incentivando à conclusão deste trabalho e pelas várias demonstrações de amizade, sempre!

Aos amigos Rodrigo Dalla Pria e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, pelas discussões tão proveitosas que tivemos durante esses anos em nosso grupo de estudos.

Àqueles que, antes de sócios, são grandes amigos e que, por isso, compreenderam a necessidade dos meus vários períodos de ausência: obrigada, Pedro Lunardelli, Flavio Fleury, Alexandre Favero, Alexandre Panebianco e Helio Lauletta.

À Vanessa Damasceno Rosa e Simone Barbieri Fernandez por terem acreditado em mim quando o futuro ainda era incerto e que, por permanecerem ainda ao meu lado, me deram a tranquilidade, juntamente com todos os demais integrantes do escritório, de eu poder me ausentar. Na pessoa de ambas agradeço a todos!

Eu não poderia deixar de agradecer àqueles que, mesmo não estando diretamente ligados à conclusão deste trabalho, influenciaram decisivamente a minha vida profissional e por quem nutro profunda admiração: Plínio José Marafon, em quem sempre me inspirei nos momentos de decisão pela forma prática de encontrar soluções e minha prima querida Hortencia Maria Elias Ferreira Custódio, por ter aberto as portas não só do Direito Tributário, mas daquilo que tenho hoje de mais precioso, na pessoa de quem agradeço a todos, absolutamente todos da nossa família! Mas aproveito para nominar e agradecer um que sempre foi o meu grande irmão e que, mesmo estando tão longe, se fez presente me ajudando na tradução do Resumo: José Cássio De Sanctis Filho. Obrigada! Do fundo do meu coração!

Às minhas grandes amigas: Zabetta Macarini Carmignani Gorissen, por ter confiado em mim desde o primeiro momento e com quem tive a sorte de dividir várias classes nos cursos do IBET; Fernanda Fagundes Dahruj, pelo espírito contagiante e pelas demonstrações de grande amizade e Amélia Morelli, por representar a possibilidade de eu ter podido continuar a sonhar!

Obrigada aos meus grandes amores Pedro, Giu, Gabi e Mari por terem me incentivado tanto na conclusão deste trabalho, principalmente nos momentos em que achei que não chegaria ao fim. Amo vocês!

E finalmente, à Toothy que, de forma absolutamente fiel, esteve ao meu lado durante todo esse processo de extrema solidão!

*“A réstia de luz, que agora começa a se infiltrar pela minha janela, não é somente uma impressão luminosa. Ela significa, para mim, que mais uma noite chegou a seu termo e que a manhã de um novo dia já se desponta. Eu não apenas ‘conheço’ a réstia de luz, mas a ‘compreendo’.”*

Goffredo Telles Junior

## SUMÁRIO

<b>DESCRIÇÃO DO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO .....</b>	<b>13</b>
--	-----------

### CAPÍTULO I

<b>CONCEITOS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>17</b>
1. A IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM PARA A CONSTRUÇÃO DO CONHECIMENTO E PARA A INTERAÇÃO COMUNICACIONAL.....	<b>17</b>
2. SISTEMA JURÍDICO - O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO.....	<b>25</b>
3. O DIREITO POSITIVO COMO SISTEMA DE LINGUAGEM ARTIFICIALMENTE ELABORADO .....	<b>32</b>
4. TEXTOS DE DIREITO POSITIVO – A MATERIALIZAÇÃO DAS MENSAGENS PRESCRITIVAS, SUA INTERPRETAÇÃO E O PROCESSO GERATIVO DE SENTIDO	<b>37</b>
5. ENUNCIÇÃO E ENUNCIADO .....	<b>41</b>
6. FATO E EVENTO .....	<b>51</b>
7. ESTRUTURA LÓGICA DAS NORMAS JURÍDICAS.....	<b>58</b>
8. NORMAS JURÍDICAS ABSTRATAS, CONCRETAS, GERAIS E INDIVIDUAIS.....	<b>68</b>
9. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO E A CONSTRUÇÃO DO FATO JURÍDICO .....	<b>70</b>
10. UMA PROPOSTA ANALÍTICA DE CONCEITUAÇÃO DE VALIDADE EM RAZÃO DO PROCESSO GERATIVO DE SENTIDO .....	<b>78</b>
11. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	<b>91</b>

## **CAPÍTULO II**

### **OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A CONSTRUÇÃO DO FATO JURÍDICO E DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA ..... 99**

1. DELIMITAÇÃO DO TEMA..... 99
2. FUNÇÕES DO ESTADO E A ATIVIDADE CONSTRUTORA DE NORMAS JURÍDICAS  
..... 100
3. ÓRGÃOS PRODUTORES DE NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS ..... 123

## **CAPÍTULO III**

### **O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO NA CONSTRUÇÃO DA MENSAGEM CONSTITUTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO..... 135**

1. O EMISSOR E O RECEPTOR DA MENSAGEM QUE INFORMA A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA ..... 135
2. A MENSAGEM COMO CRITÉRIO DEFINIDOR DOS DEMAIS ELEMENTOS DA COMUNICAÇÃO..... 137
3. PROCESSO DE CODIFICAÇÃO DA MENSAGEM ..... 144
4. O ENVIO DA MENSAGEM - CANAL..... 145
5. PROCESSO DE DECODIFICAÇÃO DA MENSAGEM ..... 146
6. MODOS DO DISCURSO – *MONOLÓGICO* E *DIALÓGICO* ..... 153
7. O DISCURSO NO MODO *MONOLÓGICO* NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO..... 157

## **CAPÍTULO IV**

### **O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO NA CONSTRUÇÃO DA MENSAGEM DESCONSTITUTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO . 165**

1. A CONSTRUÇÃO DA MENSAGEM DESCONSTITUTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CUJO SUPORTE FÁTICO É A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	<b>165</b>
2. CODIFICAÇÃO DA MENSAGEM EXTINTIVA DO CRÉDITO.....	<b>171</b>
3. ENVIO DA MENSAGEM - CANAL .....	<b>172</b>
4. PROCESSO DE DECODIFICAÇÃO DA MENSAGEM .....	<b>173</b>
5. O DISCURSO NO MODO <i>DIALÓGICO</i> NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .....	<b>178</b>
 <b>CONCLUSÕES</b> .....	 <b>186</b>
 <b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	 <b>205</b>

## DESCRIÇÃO DO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO

Tema que tem nos despertado grande interesse, já há algum tempo, é o fenômeno da extinção do crédito tributário por meio de decisão administrativa proferida favoravelmente ao contribuinte, que contra o lançamento de um tributo se insurgiu.

Tal hipótese está prevista inciso IX do artigo 156 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional<sup>1</sup>.

E, mais do que o interesse pela extinção do crédito como um fato jurídico, se apresenta muito instigante a análise dos efeitos que essa decisão pode gerar, tanto em relação ao contribuinte como em relação à Administração, de forma que para amainar as inquietações que o tema provoca, fazendo surgir incessantes questionamentos, resolvemos nos debruçar sobre o assunto com o propósito de encontrar respostas para tais indagações.

Como o tema transita pelo Direito Tributário, pelo Direito Administrativo e pelo Direito Processual, tal análise será feita a partir das respectivas regras vigentes de forma a possibilitar que as conclusões sejam analisadas de maneira pragmática, já que buscaremos soluções para todas as condutas que possam ou devam ser adotadas pelos sujeitos da relação jurídica tributária a partir do lançamento tributário.

---

<sup>1</sup> “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...); IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (...)”

Será analisado, no presente estudo, o fato jurídico tributário celebrado pela Administração Pública, que levará à constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN<sup>2</sup>, dentro de uma concepção baseada na Teoria da Comunicação, por considerarmos que o Direito, tendo por função a regulação de condutas intersubjetivas, apresenta-se como um fato social<sup>3</sup> e, como tal, é revestido de linguagem.

A partir das regras que disciplinam o processo administrativo tributário federal<sup>4</sup>, analisaremos de que modo se dá a comunicação iniciada com a protocolização de Impugnação pelo sujeito passivo, cuja decisão final poderá extinguir o crédito tributário.

No curso do presente trabalho serão analisadas as funções da Administração, exercidas tanto pelos órgãos responsáveis pelo lançamento

---

<sup>2</sup> Sobre as críticas quanto às modalidades de lançamento adotadas pelo CTN nos artigos 147 a 150, ver PAULO DE BARROS CARVALHO *in Curso de Direito Tributário*, pag. 427. Tal crítica está baseada no fato de que o CTN usou como critério de distinção o índice de participação do contribuinte na celebração do ato. No entanto, em seu entender, sendo o lançamento tributário um ato jurídico administrativo, não há cogitar-se das vicissitudes que o precederam, já que não integram a composição intrínseca do ato. Entretanto, como nosso objetivo será analisar o fato jurídico tributário [a partir de suas marcas fixadas no enunciado] e compará-lo com o processo administrativo tributário, ambos como discursos comunicacionais, adotaremos nesse caso a denominação “lançamento de ofício” para designar aquele que é celebrado pela Administração, sendo hoje o único a dar ensejo ao processo administrativo tributário. Isso porque atualmente, as relações jurídicas entre Fisco e contribuintes são, em sua maioria, constituídas e extintas pelo próprio sujeito passivo (autolanzamento) sem que haja qualquer interferência do Estado nessa atividade. No entanto, tal hipótese não possibilita a abertura de um processo administrativo tributário.

<sup>3</sup> Cf. LOURIVAL VILANOVA, para quem *o direito é relacional porque é um fato social e o fato social é interacional*. *in Causalidade e Relação no Direito*, pag. 111

<sup>4</sup> Esse corte se faz necessário tendo em vista as diferentes regras aplicáveis à matéria. Na legislação do Estado de São Paulo, por exemplo, o processo administrativo tem início, havendo ou não a Impugnação do sujeito passivo contra o lançamento tributário, conforme artigo 29 da Lei nº 10.941/01, estando o “silêncio” do contribuinte, previsto como um evento que, se ocorrido e devidamente relatado pela autoridade competente, impulsionará o processo administrativo, para julgamento em primeira instância.

quanto pelos Tribunais Administrativos<sup>5</sup> e as diferentes formas de participação do sujeito passivo frente a cada uma dessas atividades, ora figurando como mero expectador, ora como integrante de um verdadeiro diálogo com o Poder Público.

Além disso, diante da dissolução do vínculo obrigacional tributário, será analisada a possibilidade ou não de a Administração, no exercício de uma outra função – representação da União Federal em juízo – ingressar no Poder Judiciário para anular a decisão administrativa que extinguiu o crédito tributário.

Importante externar que o interesse por tal investigação ocorreu antes mesmo de ter sido exarado o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do qual concluiu ser possível submeter ao crivo do Poder Judiciário a decisão do Conselho de Contribuintes que anular o lançamento tributário, fato que apenas nos instigou, ainda mais, para tal mister<sup>6</sup>.

Muito embora pelos termos do referido Parecer e da Portaria nº 820 da PGFN todas as decisões do Conselho de Contribuintes poderiam, em princípio, ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário, pretendemos

---

<sup>5</sup> Aqui entendidos como todos aqueles do Poder Executivo que exercem a função jurisdicional (tanto as Delegacias de Julgamento quanto os Conselhos de Contribuintes).

<sup>6</sup> Esse Parecer foi exarado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em 15/07/04, e suas conclusões foram aprovadas pelo Procurador Geral em 19/08/04 e, posteriormente, pelo Ministro de Estado da Fazenda, cuja publicação ocorreu em 23/08/04, no DOU nº 162, Seção I, p. 15-17. Em 29/10/04 foi Publicada a Portaria PGFN nº 820, que veio disciplinar, *no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário.*

demonstrar que esse expediente não poderá ser adotado pela Fazenda Nacional.

E para que tal análise se dê dentro de critérios rigorosos, todo esse fenômeno jurídico, desde a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, até sua extinção pela decisão administrativa irreformável, será descrito dentro de uma concepção analítico-pragmática<sup>7</sup>, certos de que tal expediente nos trará respostas capazes de nos colocar, com segurança, como o *ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência*.<sup>8</sup>

Não temos a pretensão de esgotar o assunto, que tem se mostrado um campo fértil para novas indagações, mas tão só buscar respostas às questões inicialmente propostas - sem prejuízo de outras que venham a surgir no decorrer de nossa pesquisa.

---

<sup>7</sup> A perspectiva analítica está calcada nas dimensões sintática (relação dos signos entre si) e semântica (relações dos signos com seus objetos) e se completa com a perspectiva pragmática, onde se apresenta a relevância das relações dos signos com os sujeitos que os utilizam no processo comunicativo. No nosso caso, os signos a que nos referimos são as *normas jurídicas* e seus objetos, *as relações jurídicas intersubjetivas*.

<sup>8</sup> LOURIVAL VILANOVA, *apud* PAULO DE BARROS CARVALHO, in *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*, cit. p. 6

## CAPÍTULO I

### CONCEITOS FUNDAMENTAIS

#### 1. A importância da linguagem para a construção do conhecimento e para a interação comunicacional

Não há possibilidade de aquisição de conhecimento de qualquer espécie sem que seja possível a formação de conceitos. E esses, por sua vez, só serão formados na medida em que houver uma linguagem.<sup>9</sup>

Mais ainda: é a linguagem imprescindível, não só para a construção do conhecimento, mas também para a edificação da realidade.

Com isso queremos dizer que não haverá a possibilidade de conhecimento da realidade sem que esteja sua proposição constituída em linguagem<sup>10</sup>.

Lembra-nos CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO<sup>11</sup> que *a linguagem é a mais importante faculdade do ser humano, é característica*

---

<sup>9</sup> CRISTIANO CARVALHO, em brilhante trabalho sobre a Teoria do Sistema Jurídico, esclarece que *quando nos deparamos com um objeto, a nossa percepção sensível, aliada à nossa linguagem intra-subjetiva adquirida, i.e., nosso conhecimento prévio, colhe as características gerais que nos interessam, e assim elaboramos uma idéia mental desse objeto; fizemos uma representação em linguagem intra-subjetiva deste objeto, um conceito.* in *Teoria do Sistema Jurídico*, p. 30

<sup>10</sup> A essa conclusão chegou LUDWIG WITTGENSTEIN, in *Tractatus Lógico e Philosophicus* (proposição 5.6), ao afirmar que *os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo.*

<sup>11</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 345

*que o distingue dos animais, que o torna um ser racional (o homem inventa e compreende símbolos; o animal não).*

E complementa seu raciocínio citando<sup>12</sup> ÉMILE BENVENISTE para quem *a linguagem reproduz a realidade. Isso deve entender-se da maneira mais literal: a realidade é produzida novamente por intermédio da linguagem. Aquele que fala faz renascer, pelo seu discurso o acontecimento e a sua experiência do acontecimento.*

Tal citação deve ser lida de maneira bastante atenta e sem que qualquer de seus termos seja desprezado, sob pena de ser alterado o seu sentido: o acontecimento em si não tem como ser reproduzido. Esvaiu-se no exato instante em que ocorreu. Porém aquele que presenciou o acontecimento, muito embora não possa fazer o tempo voltar ao passado, como se estivesse rebobinando um filme, pode *relatar* o tal acontecimento, relato esse que se dará, no entanto, com interferência de seus valores.

A própria Psicanálise nos traz um exemplo elucidador da subjetividade humana como um fator de interferência na constituição dos fatos. FREUD concluiu, numa fase em que reviu seus conceitos sobre a teoria dos traumas, momento em que a realidade da fantasia passa a ganhar estatuto de materialidade, que o fato acontecido é sempre o fato acontecido tal como interpretado pelo sujeito que o viveu, e que as interpretações que o sujeito confere às suas experiências são, elas mesmas, constantemente re-interpretadas ao longo da vida<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> *idem, ibidem*

<sup>13</sup> MARA CAFFÉ, *in Psicanálise e Direito*, p. 54

Assim é que, quando o ser cognoscente se depara com o objeto cognoscível, a ele atribui um sentido mínimo, uma idéia que, associada ao seu conhecimento prévio, às suas experiências passadas, permite o seu reconhecimento.

Todo esse processo inicial se desenvolve em sua mente, o que não dispensa, no entanto, a necessária presença da linguagem que, muito embora neste momento seja intra-subjetiva, é essencial para a associação do objeto ao seu significado, ou seja, à linguagem que já o descreveu (símbolo)<sup>14</sup>.

Essa relação que se estabelece entre o objeto e seu significado levará à construção de um conceito que dependerá do código de valores do ser cognoscente, pois, sendo o conhecimento *a tradução cerebral da realidade*<sup>15</sup>, em cada indivíduo se dará de forma única.

Importante ressaltar, no entanto, que o que se põe como objeto de cognição é uma linguagem do real, e não ele próprio, já que “*o que é conhecido conserva sempre os sinais das garras apreensoras de nossa subjetividade.*”<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> A semiótica, sendo a ciência que estuda os fenômenos de qualquer tipo de representação, tem como sua unidade os *signos* que relacionam objetos a significados. CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO esclarece que é pela modalidade dessa relação que se determina a espécie de signos, que se apresentam de três formas: *ícones* (signos que possuem alguma similaridade com o objeto que representam); *índices* (signos que mantêm alguma relação existencial com o objeto que representam) e *símbolos* (signos que possuem relações convencionais com os objetos que denotam) “Fato e Evento Tributário – uma análise semiótica” in *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho* p. 336

<sup>15</sup> GOFFREDO TELLES JUNIOR, in *O Direito Quântico*, p. 271

<sup>16</sup> MIGUEL REALE, in *Introdução à Filosofia*, p. 74

Ou seja, só é possível conhecer o objeto se as informações que dele forem recebidas puderem ser processadas a ponto de permitir que seja construído um conceito.<sup>17</sup>

Após a assimilação cognitiva do conceito do objeto terá o sujeito condições de articulá-lo para emitir proposições. E todo esse processo se perfaz, única e exclusivamente, com a utilização da linguagem, mesmo a intra-subjetiva.<sup>18</sup>

A partir daí, para que se opere a comunicação deverá haver uma troca de informações entre um emissor e um receptor, entendidos estes como os sujeitos com capacidade para estabelecer o processo comunicacional que, como muito bem apontado por CRISTIANO CARVALHO<sup>19</sup>, se dá por uma causalidade circular e não linear:

*Ao passo que a comunicação pressupõe linguagem, esta só se desenvolve com a interação comunicacional. Em verdade, linguagem e comunicação são duas dimensões de um mesmo fenômeno, qual seja, a capacidade humana de processar e conceitualizar abstratamente os dados advindos da realidade. (...). Não há outra forma de conhecer que não receber informação. Existir é transmitir informação. O conhecer é receber informação, o ser conhecido é emitir informação.*

---

<sup>17</sup> Conceituar é dar forma, construir em linguagem determinado objeto do mundo (real ou imaginário), cf. CRISTIANO CARVALHO, in *Teoria...*, p. 32

<sup>18</sup> Afirma LOURIVAL VILANOVA, que esse conhecimento através de conceitos requer a linguagem. Mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento., in *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 37-38

<sup>19</sup> *Teoria...*, p. 29

Nesse sentido, o sistema social pode ser diferenciado dos demais sistemas por ser composto por seres humanos que entram em relações<sup>20</sup> por intermédio de uma linguagem comum.

Tratando da semiótica, como a ciência da significação e de todos os tipos de signos, e de suas relações com as teorias da comunicação, LUCIA SANTAELLA e WINFRIED NÖTH<sup>21</sup> afirmam que a linguagem é um código estabelecido por convenções e que tornam a comunicação possível.

Em capítulo que trata dos modelos da comunicação na semiótica, citam<sup>22</sup> a Teoria dos Códigos de ROMAN JAKOBSON, que está calcada nas seguintes afirmações:

*Os interlocutores pertencentes à mesma comunidade lingüística podem ser definidos como os usuários efetivos de único código e mesmo código lingüístico, que compreende os mesmos legi-signos. Um código comum é o seu instrumento de comunicação, que fundamenta e possibilita efetivamente a troca de mensagens.*

É a linguagem, portanto, a responsável pela comunicação humana.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Alerta-nos LOURIVAL VILANOVA para o fato de que *o sistema social é um processo, um tecido, cujos pontos são relações de homem a homem. (...) A sociedade não tem ponto de partida no sujeito-indivíduo, mas na relação minimal: pelo menos um sujeito diante de um outro sujeito.* in *Causalidade e Relação no Direito*, pag. 111

<sup>21</sup> *Comunicação e Semiótica*, pag. 13

<sup>22</sup> *idem, ibidem.*

<sup>23</sup> Sobre sociedade, comportamento e comunicação, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR assim esclarece: *Entendemos, neste contexto, por sociedade um sistema de interações, comportamento mutuamente dirigidos e referidos uns aos outros, formando uma rede de relações. Definimos*

No tocante ao processo comunicacional, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>24</sup> descreve os dois níveis em que este ocorre: o nível *relato*, entendido como a mensagem *que emanamos*, o conteúdo *que transmitimos* e o nível *cometimento* correspondendo à mensagem *que emana de nós* e da qual se determinam as relações, seja de subordinação, seja de coordenação e que, em geral, se apresenta de forma não verbal.

E para facilitar a compreensão, exemplifica que quando dizemos: sente-se! o conteúdo transmitido é o ato de sentar-se. Isso corresponderia ao relato, ou seja, a mensagem *que emanamos*. Entretanto, a reação que essa mensagem causará naquele para o qual a transmitimos dependerá do *cometimento*: tom da voz, expressão facial, modo como estamos vestidos, etc., ou seja, da mensagem *que emana de nós*, que será diferente se for transmitida de um professor ao aluno, ou por um aluno a outro aluno. É, portanto, o *cometimento* que determinará as relações de *subordinação* ou de *coordenação*.<sup>25</sup>

Esses conceitos são fundamentais para o objetivo do presente trabalho, pois não haverá constituição do crédito tributário nem tão pouco sua extinção, se não houver um processo comunicacional entre o Estado e o

---

*comportamento* como estar em situação. Quem está em situação transmite mensagens, quer queira quer não. Comportar-se é estar em situação com os outros, os endereçados das mensagens, os quais também estão em situação. De onde, comportamento é troca de mensagens, comunicação. Essa troca de mensagens é o elemento básico da sociedade, do sistema social. Trata-se de um dado irrecusável, posto que o homem sempre se comporta, se comunica: é impossível não se comportar, não se comunicar. Ou seja, a comunicação não tem contrários: mesmo que não queiramos nos comunicar estamos nos comunicando que não queremos nos comunicar (cf. Watzlawick, Beavin, Jackson, 1973:44). in *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*, pag. 102

<sup>24</sup> *idem, ibidem*

<sup>25</sup> “Introdução...”, pag. 102

contribuinte, que por impor uma conduta como obrigatória, determinará a relação de subordinação ora entre os sujeitos da relação jurídica tributária, ora entre os órgãos da própria administração, o que significa dizer que a linguagem será imprescindível e sempre estará presente *nas e para gerar ou extinguir as relações intersubjetivas*.

Nesse sentido, é enfático EROS ROBERTO GRAU<sup>26</sup>:

*Fato incontestável é o de que o direito é fundamentalmente, comunicação, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas. Daí a necessidade – inafastável – de penetrarmos o nível do lingüístico na prática das atividades próprias do profissional do direito.*

Por isso afirmamos: é por meio de linguagem que as relações são constituídas, é por meio da linguagem que essas relações poderão ser revistas e é por meio da linguagem que essas relações se manterão ou desconstituirão. E mais ainda: é a linguagem compondo o processo, assim como é a linguagem o resultado deste processo - o seu produto.

Sobre esse tema retornaremos em capítulo específico, cumprindo-nos nesse momento, demonstrar o mecanismo pelo qual se dá a construção do conhecimento, sem o qual não haverá interação comunicacional.

Com isso, quisemos demonstrar que este trabalho toma como pressuposto a comunicação que, por sua vez, pressupõe emissor e receptor,

---

<sup>26</sup> *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, pag. 195

ambos com capacidade para processar informações<sup>27</sup> e emitir proposições a respeito de um objeto – no nosso caso o crédito tributário.

Mas é bom que se ressalte que essa relação cognitiva que se forma entre os sujeitos e o objeto, só ganha relevância a partir do momento em que houver uma manifestação lingüística inter e não intra-subjetiva.

Cabe-nos, portanto, ingressar no campo que nos interessa: o Direito Positivo que, por ser um sistema composto por normas jurídicas, que visam a regulação das condutas intersubjetivas, imprescinde de comunicação e, portanto, de manifestação lingüística, sendo os seus próprios elementos (as normas), não só os responsáveis como o próprio objeto da interação comunicacional.<sup>28</sup>

Com isso, retornamos às considerações iniciais em que fixamos a necessidade de linguagem para que o conhecimento da realidade se manifeste, com o que podemos concluir, com os dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO que *“ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem.”*<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> O que possibilita o processamento de informações pelo emissor e receptor é a razão. Nos lembra Cristiano Carvalho que *esta capacidade de processamento (...) é sempre individual, não existe algo como uma mente coletiva. In Teoria..., pag. 29*

<sup>28</sup> Deve ficar claro aqui que as normas não incidem sobre as pessoas, sobre as coisas, sobre os bens, mas sim, são elas que dão ensejo e são as responsáveis pelas **relações** inter-subjetivas, o que significa dizer que as normas estão sempre direcionadas a no mínimo dois sujeitos de direito entre os quais haja interação e não a um único sujeito ou a uma coisa isoladamente.

<sup>29</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...p. 19*

## 2. Sistema Jurídico - o direito positivo e a ciência do direito

Conforme salienta MARCELO NEVES<sup>30</sup>, apesar de o termo *sistema* caracterizar-se pela plurivocidade, podendo ser utilizado em diversos sentidos, é possível extrair um significado de base<sup>31</sup>: “*um conjunto de elementos (partes) que entram em relação formando um todo unitário.*”

Também tratando do tema e delimitando-o a partir de seu significado de base, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>32</sup> afirma que:

*O sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.*

Para LOURIVAL VILANOVA<sup>33</sup> por *sistema* deve ser entendido *todo conjunto, de elementos quaisquer, de fatos, coisas, pessoas, números propriedades e relações. Basta um critério definiente no agrupar objetos para se formar um sistema.*

---

<sup>30</sup> NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, p. 1

<sup>31</sup> Sobre os níveis básicos de significação, LUIZ ALBERTO WARAT esclarece que um termo possui o **significado de base** e o **significado contextual**: “*o primeiro é aquele que reconhecemos no plano teórico quando abstraímos a significação contextual e consideramos o sentido congelado, a partir dos elementos de significação unificados por seus vínculos denotativos. O segundo pode ser entendido como o efeito de sentido derivado dos processos efetivos da comunicação social.*”, in “*O Direito e sua Linguagem*”, pag. 65

<sup>32</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...* p. 43

O mesmo mestre pernambucano afirma em outra obra: *falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem.*<sup>34</sup>.

Essas definições que são trazidas logo de início, é bom que se esclareça, são de fundamental importância para o presente trabalho, tendo em vista que, sendo o nosso propósito analisar o fato jurídico tributário e o processo administrativo tributário, ambos como formas de comunicação jurídica, uma visando a constituição da relação e outra sua desconstituição, faz-se necessário analisarmos quais os elementos, as regras e a forma como essas comunicações ocorrerão, a partir de uma estrutura que viabilize a relação entre os seus elementos. No nosso caso será o Direito Positivo<sup>35</sup> o sistema no qual serão geradas as comunicações a partir de seus próprios elementos.

Por essas definições verificamos que qualquer que seja o sistema a que nos referirmos, por nos trazer sempre a idéia de organização, de *ordem*<sup>36</sup>, necessariamente conterá: *elementos, entre si relacionados*, e uma *estrutura*, responsável pelo modo como os elementos devem se relacionar.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> *Causalidade e relação no direito*, p.14

<sup>34</sup> *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 173.

<sup>35</sup> Entendido, conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, como sendo o complexo de normas jurídicas válidas. *Curso de Direito Tributário*, pag. 2

<sup>36</sup> LOURIVAL VILANOVA. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 173

<sup>37</sup> Também nesse sentido, esclarece CRISTIANO CARVALHO in *Teoria do Sistema Jurídico*, que “*sistema é todo conjunto de elementos que se relacionam entre si segundo sua própria estrutura.*”, p. 43, e que “*haverá sistema onde houver elementos, cuja inter-relação seja estabelecida por uma estrutura.*”, p. 42

Adotando a classificação de sistemas proposta por MARCELO NEVES, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>38</sup>, divide-os, inicialmente, em sistemas *reais* e sistemas *proposicionais*, estes, por sua vez, subdivididos em sistemas *nomológicos* e *nomoempíricos* que, por fim, se subdividiriam em *descritivos* e *prescritivos*.

Os sistemas *reais* são aqueles integrados por objetos do mundo físico e social<sup>39</sup> e, como tais, destituídos de linguagem, sendo regidos pelo princípio da causalidade natural.

Já os sistemas *proposicionais*, por serem constituídos de proposições<sup>40</sup>, são integrados pelo fenômeno da linguagem e podem ser *nomológicos* - constituídos por entidades ideais, por elementos meramente formais<sup>41</sup> - ou *nomoempíricos*, cujos enunciados são fundados na experiência, formados por proposições descritivas de enunciados científicos (função gnosiológica) ou por proposições prescritivas de condutas sociais (função reguladora).<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 45

<sup>39</sup> Esses são por ele exemplificados como sendo “sistema solar”, “sistema sanguíneo”, “sistema hidrovário”, etc. e seriam, de acordo com o significado de base, a reunião de átomos, de células vivas, de ocorrências sociais. Têm índole extralingüística.

<sup>40</sup> Sobre a diferença entre *enunciado* e *proposição*, ver PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem *enunciado* é o produto da atividade psicofísica de enunciação que consubstancia a mensagem expedida pelo emissor para ser recebida pelo destinatário da comunicação. Já *proposição* seria a significação dos enunciados. Ambos estão presentes onde houver comunicação. in *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 22,

<sup>41</sup> Como por exemplo, a Matemática e a Lógica. Não têm denotação existencial por partirem de axiomas e desenvolverem-se por operações lógico-dedutivas (método inferencial-dedutivo).

<sup>42</sup> Cf. MARCELO NEVES in *Teoria da Inconstitucionalidade...*,p. 6

Tanto a Ciência do Direito quanto o Direito Positivo, por serem compostos por proposições, se enquadram como sistemas *nomoempíricos*, sendo esses, especificamente, os que nos interessam como objeto de investigação.

E numa análise apressada desses conceitos, poderíamos, em princípio, enquadrar o sistema jurídico em um dos dois sistemas *proposicionais nomoempíricos*, o que poderia nos levar a confundir o sistema de direito positivo com o sistema da ciência do direito.

Entretanto, é justamente na linguagem desses sistemas que se manifesta a diferença entre ambos, tendo esta, em cada um deles, uma função distinta.

O sistema *nomoempírico prescritivo* manifesta-se em linguagem técnica (normas jurídicas), sendo suas proposições próprias da lógica deôntica<sup>43</sup>, sujeitas ao critério de validade ou invalidade. Temos aqui o Direito Positivo.

Por sua vez o sistema *nomoempírico descritivo* manifesta-se em linguagem científica<sup>44</sup>, sendo suas proposições próprias da lógica

---

<sup>43</sup> Como sua função é a de regular comportamentos, sua linguagem aplica os operadores deônticos “obrigatório”, “permitido” e “proibido” (O,P e V). São esses e apenas esses os operadores deônticos (lei do quarto excluído).

<sup>44</sup> A linguagem científica é o resultado de um processo de depuração da linguagem comum, por meio do qual todos os termos imprecisos são retirados e substituídos por outros que não gerem imprecisão. São os denominados termos unívocos. Na linguagem científica, sempre deve ser explicitado o sentido no qual a palavra foi utilizada, justamente para que se evite a imprecisão.

apofântica<sup>45</sup>, sujeitas aos valores de verdade ou falsidade, sistema no qual se insere a Ciência do Direito.

Com isso, podemos concluir, ressaltando a importância da linguagem, nesse caso como critério diferenciador de função, que o direito positivo enquadra-se no conceito de sistema *nomoempírico prescritivo*, sendo o conjunto de normas jurídicas<sup>46</sup> (*elementos*) que, relacionadas entre si (*relação*), prescrevem como devem ser os comportamentos humanos em suas relações intersubjetivas, vertido em linguagem que se submete à Lógica Deôntica, normas essas que buscam seu fundamento de validade (formal e material), naquelas que lhe são superiores, convergindo todas para a norma fundamental, axioma<sup>47</sup> que dá fundamento de validade e unidade (*estrutura*) ao ordenamento jurídico<sup>48</sup>.

Na mesma esteira, a Ciência do Direito, também como um sistema *nomoempírico*, porém *descritivo*, é o conjunto de proposições (*elementos*), que descreve o seu objeto - o direito positivo. Trata-se de uma linguagem falando de outra linguagem – metalinguagem, que submetendo-se à Lógica Apofântica, está sujeita aos valores de verdade e falsidade. Por isso,

---

<sup>45</sup> Sendo sua função, não a de regular condutas, mas de descrever as normas jurídicas, sua linguagem se utiliza não dos modais deônticos O,P e V, mas do modal alético “é”.

<sup>46</sup> Aqui utilizamos “norma jurídica” em sentido lato, já que adiante detalharemos esse aspecto com mais profundidade.

<sup>47</sup> Aquilo que se admite por hipótese, pela impossibilidade de demonstração de sua existência concreta. Passível de verificação *a posteriori*, entendida essa nos dizeres de TERCIO SAMPAIO FERRAZ como sendo o raciocínio *que remonta das conseqüências aos princípios, daquilo que é condicionado ao que condiciona (...) repousa no conhecimento das conseqüências, o que permite voltar às causas. In Introdução ao Estudo do Direito*, pag. 342.

<sup>48</sup> Nesse sentido CRISTIANO CARVALHO adverte que *numa visão estritamente empírica, não é possível afirmar que o direito apenas opera através de mensagens prescritivas (como se houvesse uma entidade por trás das mensagens), mas que o direito é o plexo de mensagens prescritivas.*”, (itálicos no original), in *Teoria ...*p. 137

necessariamente suas proposições devem se apresentar de forma coerente, não sendo admitidas contradições (*relações*), visto que duas proposições antinômicas não podem ser ambas verdadeiras<sup>49</sup>. E da mesma forma que ocorre no Direito Positivo, a *estrutura* que sustenta essas proposições é, também, a norma fundamental, que demarca o seu campo especulativo.<sup>50</sup>

Mostrando a diferença entre a linguagem do direito positivo e a linguagem da Ciência do Direito JOANA LINS E SILVA, dentro de uma perspectiva comunicacional, nos traz um exemplo bastante elucidador<sup>51</sup>:

*A mensagem relativa ao direito positivo é a própria norma jurídica, cujo contexto se refere às condutas humanas em suas relações de intersubjetividade. O remetente é o legislador (lato sensu), que se dirige à sociedade normada, ou a certos indivíduos. Já a mensagem relativa à Ciência do Direito é a proposição descritiva que se refere ao plexo de normas do direito positivo. O remetente é o doutrinador, e seus destinatários são os intérpretes e estudiosos do direito, já que a Ciência do Direito não se propõe a interferir diretamente nos comportamentos da sociedade.*

Enquanto as ciências naturais, ao descreverem fenômenos naturais, demonstram que os fatos se ligam por uma relação de causa e efeito (*princípio da causalidade*), a ciência do direito afirma que o elo entre o fato jurídico e seus efeitos é o *princípio da imputação*, sendo o legislador o responsável pela escolha de fatos sociais que, uma vez ocorridos e colhidos

---

<sup>49</sup> MARCELO NEVES, in “Teoria da Inconstitucionalidade...”, p. 6

<sup>50</sup> Nesse sentido PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que “*não deve causar espécie a circunstância de a Ciência do Direito precisar de um axioma, enunciado que se dá por verdadeiro sem demonstração, para fincar a raiz de seu sistema. Tal acontece em todo sistema científico.*”, in *Fundamentos...*, p. 49-50

<sup>51</sup> *Fundamentos da Norma Jurídica*, p. 39-40

por normas jurídicas, pela causalidade jurídica, gerará como efeito uma relação jurídica intersubjetiva.<sup>52</sup>

Com partimos da premissa de que qualquer conhecimento pressupõe a linguagem, mesmo a classificação dos sistemas em reais e proposicionais só pode ser feita em razão de um prévio conhecimento do objeto pelo ser cognoscente, o que nos leva a concluir que todos os sistemas são proposicionais.

E justamente pelo fato de que concebemos o Direito Positivo como um sistema comunicacional, esclarecemos que nosso objetivo principal será enxergar o Direito Positivo como um sistema dinâmico de forma a visualizarmos sua auto-produção e auto-regulação<sup>53</sup>.

Entretanto, como ponto de partida não poderemos deixar de analisar as normas por uma perspectiva estática, a partir de suas estruturas lógicas (aspectos sintáticos).

---

<sup>52</sup> cf. PAULO DE BARROS CARVALHO *in* *Curso de Direito Tributário*, p. 137

<sup>53</sup> Esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO que na análise estática do Ordenamento Jurídico, as unidades normativas são surpreendidas num determinado instante, como se fossem fotografadas e, pela análise dinâmica do funcionamento do sistema, *torna-se possível acompanhar o ordenamento nas suas constantes mutações, quer no que diz com a criação de regras novas, quer no que atina às transformações internas que o complexo de normas tem idoneidade para produzir*. *In Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 51

### **3. O Direito Positivo como sistema de linguagem artificialmente elaborado**

É o Direito Positivo um instrumento de controle social que qualifica determinadas condutas segundo padrões de licitude/ilicitude e que acabam por determinar a natureza dos comportamentos intersubjetivos.

Para tanto seu funcionamento se dá por intermédio da linguagem que, para ser compreendida pelos seus destinatários deverá se manifestar de maneira que possa efetivamente orientar os comportamentos por ele prescritos.

Já foi dito que a linguagem é o instrumento utilizado pelo homem para viabilizar a comunicação.

Aquele que fala, para se fazer entender, terá que selecionar palavras e combiná-las de tal forma que seja possível extrair de sua fala um conteúdo capaz de gerar uma significação e uma reação daquele que escuta. Este, por sua vez, terá compreendido a mensagem se também for capaz de selecionar e combinar palavras, dentro de um repertório comum.

O Direito utiliza-se da linguagem escrita que, sendo um código artificial, será o instrumento responsável pela sua manifestação e ensejador da comunicação entre os produtores e os destinatários dos padrões de comportamentos qualificados pelo legislador como lícitos ou ilícitos.

Entretanto, sendo o responsável pela regulação das condutas intersubjetivas, necessita de um sistema artificial que permita que suas

mensagens sejam recebidas e compreendidas pelos seus destinatários, sendo capazes de provocar nestes uma reação<sup>54</sup>.

Mais uma vez o Direito não só cria mecanismos capazes de fazer com que a mensagem possa ser encaminhada do emissor ao destinatário, mas utiliza-se de ficções que garantem que o seu conteúdo seja entendido de uma tal forma que possibilite ao destinatário agir ou não de acordo com sua prescrição.

Para tanto, utiliza-se das normas jurídicas que transmitem comandos cujo significado representará uma conduta classificada como obrigatória, permitida ou proibida.

Porém, essas mensagens são artificialmente construídas porque, mesmo utilizando um idioma comum aos participantes do processo de comunicação, há necessidade de o direito transformá-lo em uma linguagem técnica que passa a ser o “idioma” daqueles inseridos no sistema. Será, portanto, um código artificial.<sup>55</sup>

São, portanto, as normas jurídicas, a linguagem artificial do Direito Positivo, vista sob uma perspectiva prescritiva<sup>56</sup>, sendo ela a responsável pela possibilidade de haver a conexão entre o *ser* e o *dever-ser*.

---

<sup>54</sup> Essa troca de mensagens, voltamos a afirmar, é o que se denomina interação

<sup>55</sup> CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO esclarece que as linguagens formalizadas são consideradas códigos artificiais pela teoria da comunicação *in Semiótica*, pag. 18

<sup>56</sup> Diferentemente da Ciência do Direito que, conforme visto no item 2, se apresenta em uma dimensão descritiva da linguagem do direito, ou seja, como metalinguagem. Entretanto, importante ressaltar que a metalinguagem, nesse sentido, é vista como um fenômeno *intersistêmico* - refletindo a relação entre dois sistemas: linguagem-objeto (Direito Positivo)/metalinguagem (Ciência do Direito). Mas esse fenômeno também pode ocorrer de

Esse código artificial é que determina que aquela mensagem pertence ao sistema do direito positivo e que dá o traço de distinção entre todas as mensagens que serão enviadas e recebidas no seio de uma sociedade.

Mas é bom que se ressalte que só serão consideradas normas jurídicas aquelas que possuírem o estatuto de uma *mensagem* da qual seja possível extrair um significado capaz de gerar uma reação. O significado da norma representa a informação que ela transmite.<sup>57</sup>

A esse respeito é enfática a afirmação de KELSEN no sentido de que *só quando o destinatário da ordem entende o sentido da expressão a ele dirigida pode – subjetivamente – obedecer ao comando.*<sup>58</sup>

E é por isso que afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que *legislar é uma arte, pois ao produzir a regra o legislador deverá mobilizar, ao máximo, as estimativas, crenças e sentimentos do destinatário, de tal modo que o faça inclinar-se ao cumprimento da conduta prescrita.*<sup>59</sup>

Fica claro, desta forma, que o Direito Positivo se diferencia dos demais sistemas comunicacionais por ser um instrumento de controle social que se utiliza de códigos artificiais com função prescritiva que

---

forma intra-sistêmica, ou seja, já no interior do Direito Positivo e que permitirá trabalhar com a organização hierárquica das normas com o objetivo de solucionar ou eliminar as contradições da linguagem prescritiva. Esse fenômeno intra-sistêmico se apresenta numa função *metalingüística* entendida como sendo *aquela que dirige os comunicadores de volta ao próprio código, numa operação de certificação.*(...) *A possibilidade de produção metalingüística no interior da ordem jurídica concebe a incidência normativa como um fluxo contínuo, em grau crescente de concretude, na busca da finalidade essencial do Direito.* Ver CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, in *Semiótica...*, pag. 22-23.

<sup>57</sup> *Idem*, pag. 45

<sup>58</sup> *Teoria Geral das Normas*, pag. 45

permitem a comunicação dos padrões de conduta classificadas como desejáveis e indesejáveis e a licitude/ilicitude, será o código binário que regulará todas as comunicações jurídicas.

Como dissemos a comunicação ocorre no momento em que se faz possível o agir e todo agir pressupõe escolhas e estas, por sua vez, se manifestam a partir de valores que, nos dizeres de MIGUEL REALE<sup>60</sup>, têm sua contrapartida. A característica primeira de todo valor é a bipolaridade, o que significa dizer que todo valor tem como condição de sentido o seu desvalor (bom/mau; bonito/feio, etc.). É nesse sentido que se apresenta o código do Sistema do Direito Positivo: lícito/ilícito.<sup>61</sup>

No entanto, como saber se uma determinada conduta será considerada lícita ou ilícita, dentro do emaranhado de enunciados prescritivos existentes no sistema de direito positivo? Haveria possibilidade de serem conhecidas todas as normas antes mesmo de ser adotada uma conduta tal ou qual?

Evidentemente que não e, justamente por isso é que se faz necessária a utilização de um mecanismo artificial que garanta a sua imperatividade.

---

<sup>59</sup> *Direito tributário. Fundamentos...* pag. 14

<sup>60</sup> *Introdução à Filosofia*, pag. 144

<sup>61</sup> Conforme pondera CRISTIANO CARVALHO, *a lógica deôntica lida com o dever-ser que, sendo valor, é bipolar e, assim, como todos os valores, guarda implicação com o seu desvalor respectivo (...)* Não pode existir, na dimensão deôntica, algo como “meio honesto” ou “meio criminoso”. Ou é ou não é, sob pena da própria desintegração de qualquer sentido para o valor em referência. *In Teoria...* pag. 78-79

Trata-se do comando previsto no artigo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil segundo o qual *ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece*.

É o que se denomina homogeneidade do repertório dos participantes de uma comunicação jurídica: uma presunção *em nome do interesse público, a partir da qual o sistema opera, realizando sua dimensão dinâmica*.<sup>62</sup> É essa ficção que garante a imperatividade normativa e confere aos destinatários das normas apenas duas possibilidades: cumprir ou descumpri-las.

Portanto, sendo as normas jurídicas as *mensagens* utilizadas pelo Direito Positivo, que utiliza o código lícito/ilícito e sendo elas as responsáveis pela interação e que ensejará apenas duas reações: cumprir ou descumprir, podemos extrair dessa afirmação quatro dos elementos que compõem qualquer comunicação: um *código* (comum aos comunicadores); um *emissor* (aquele que produziu enunciados prescritivos); um *receptor* (o destinatário dos enunciados) e a própria *mensagem* (no nosso caso a norma jurídica).

---

<sup>62</sup> CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, *idem*, pag. 50

#### 4. Textos de direito positivo – a materialização das mensagens prescritivas, sua interpretação e o processo gerativo de sentido

Na clássica lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, norma jurídica é *a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo*.<sup>63</sup>

Desta definição, infere-se que norma jurídica e texto legal são realidades distintas e que a norma jurídica é uma construção mental do intérprete, baseada em algo dotado de objetividade, baseada nos textos do direito positivo.

É por meio da interpretação que essa construção<sup>64</sup> mental se realiza, conforme já delineado no item 1.

Partindo da premissa de que o Direito apresenta-se por meio de uma linguagem, torna-se possível a utilização de mecanismos que são utilizados pela lingüística para auxiliar no processo de interpretação dos textos e que levarão ao alcance das normas.

Para a Semiótica, a construção de sentido de texto é denominada *percurso gerativo de sentido*<sup>65</sup>, entendido como uma sucessão de

---

<sup>63</sup> *Curso de Direito Tributário*, p.8

<sup>64</sup> A respeito do conceito de *construção*, LUIS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, observa que *pelo fato de o Direito ser um fenômeno comunicacional, poder-se-ia defender que seria mais adequado falar em reconstrução da norma jurídica, pois, se esta é uma mensagem contida num processo comunicacional, há um emissor (construtor) da mensagem e um receptor (reconstrutor) da mensagem. Contudo, considerando a conveniência de se reduzir complexidades e considerando que a mensagem se estabelece (torna-se objetiva, intersubjetiva) com a instauração da relação emissor-receptor, parece mais aconselhável usar o termo construção*. in *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*, p.28

patamares que demonstram como se produz e se interpreta o sentido de um texto, desde o mais simples até o mais complexo.

Empenhado nessa tarefa epistemológica, PAULO DE BARROS CARVALHO oferece um modelo interpretativo a partir da análise do discurso, o *percurso da construção de sentido*.

Baseado na distinção entre enunciado prescritivo (texto legal) e norma jurídica, afirma que, na construção de seu sentido, o intérprete deve percorrer três planos: **(i) S1:** o da *literalidade textual* (plano da expressão); **(ii) S2:** o sistema dos conteúdos de *significação* dos enunciados prescritivos (plano do conteúdo) e **(iii) S3:** o sistema das *significações normativas* (plano que, pela *contextualização*, permite o alcance do sentido das normas jurídicas)<sup>66</sup>.

O primeiro plano que o cientista se depara visando a compreensão do fenômeno jurídico, corresponde ao texto em sua dimensão lingüística. É o chamado plano da literalidade ou plano da expressão. Conforme esclarecido por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *estes são os veículos que manifestam graficamente a mensagem expedida pelo sujeito produtor do direito*.<sup>67</sup>

Quando se diz *literalidade textual*, quer-se referir a quaisquer documentos normativos que constituam base empírica para propiciar o conhecimento do direito: leis em sentido *lato*, sentenças, atos administrativos,

---

<sup>65</sup> LUCIA SANTAELLA, *A percepção: uma teoria semiótica*, pag. 33-51

<sup>66</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 61-76

<sup>67</sup> *Prescrição e Decadência no Direito Tributário*, pag. 49

etc. Nesse momento apenas ocorrerá a leitura do texto, considerado este como as marcas gráficas em um específico suporte físico.

A partir da leitura de seus enunciados, inicia-se a atividade interpretativa, mecanismo pelo qual o intérprete atribui significações aos enunciados prescritivos, compondo segmentos portadores de sentido. Nesse instante ingressa no plano S2 , no plano dos *conteúdos* sem, no entanto, alcançar a estrutura da norma jurídica.

O sentido da norma jurídica é encontrado no último plano, o S3, no qual os conteúdos de significação extraídos serão organizados sob a forma de juízos hipotético-condicionais, momento em que se atinge a plena *compreensão* dos comandos normativos.

É somente nesse momento que o intérprete poderá alcançar o padrão de conduta eleito pelo direito positivo contido no enunciado prescritivo. Estará, então, diante de uma norma jurídica que sempre se apresentará de forma implicacional.

Todas as normas possuem uma estrutura lógica comum: *antecedente* (descritora de um evento de possível ocorrência) e *conseqüente* (prescritora de condutas intersubjetivas), ligados por um ato de vontade da autoridade que legisla (o “dever-ser”, o operador deôntico interproposicional).<sup>68</sup>

Portanto, será nesse plano das significações normativas que terá condições de compreender que *se* ocorrer um determinado evento

---

<sup>68</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 26

(hipótese normativa), por implicação (em razão da vontade do legislador) haverá o enlaçamento de no mínimo dois sujeitos em torno de uma conduta prescrita como obrigatória, permitida ou proibida (conseqüente normativo).

Vale lembrar, no entanto, que não será possível o alcance do plano das significações normativas sem que haja o plano da expressão, já que este é o único plano dotado de objetividade, daí a importância de sua existência.

No plano da literalidade, o texto contido no suporte físico será o mesmo para qualquer sujeito que dele se aproprie. Só a partir do segundo plano é que surge a subjetividade e a diferenciação daquilo que, em princípio, era apenas um dado objetivo.

Mas se é a partir dele que são extraídas as *mensagens* do direito positivo, podemos inferir que a partir do texto é possível não só compreender os comandos normativos, cuja construção trará marcas da subjetividade, mas também é possível analisá-lo como um produto de um processo de comunicação, uma vez que a ação provocada pelo alcance da norma, necessariamente terá que ser objetivada para ser relevante.

Com isso, quisemos demonstrar que esse processo gerativo de sentido pode ocorrer de forma meramente científica em que o jurista, ao se deparar com um texto, inicia sua interpretação até alcançar o sentido da norma. Mas, para que novos textos normativos sejam produzidos a partir dessa interpretação, haverá necessidade de um agente com competência para tal mister e que, com base em normas anteriores, ponha novas normas no sistema.

Essa circularidade é que dá a dinamicidade ao Direito Positivo, mas cujo ponto de partida sempre será o texto, a partir do qual se iniciará o processo gerativo de sentido.

## 5. Enunciação e Enunciado

Vimos, ao analisar o processo gerativo de sentidos, que o ponto de partida para a formação de significações é o texto, que, por sua vez, gerará a produção de um novo texto pelo agente competente, já que nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>69</sup>, nele *as manifestações subjetivas ganham a objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções.*

Vimos também que todas as normas apresentam a mesma estrutura implicacional cujas proposições antecedente e conseqüente são ligadas por um ato de vontade da autoridade que as produz, as quais são alcançadas, sempre, a partir dos textos, a partir de seu suporte físico.

E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>70</sup>, diante do fato de que o processo gerativo de sentido só pode se iniciar a partir do texto, buscou na Lingüística um meio de analisá-lo não só como um dado objetivo, mas

---

<sup>69</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 17.

<sup>70</sup> *Prescrição e Decadência no Direito Tributário*, pag. 64

também como um objeto de um contexto, de cuja ausência de análise não é possível extrair o seu sentido.

É a lingüística a ciência que estuda os fenômenos de comunicação escrita ou verbal e que aponta para a necessidade de ser conhecido não só *o que se fala*, mas os *atos-de-fala*. Seria o que denomina de *enunciado e enunciação*.

Enunciado, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>71</sup> seria *o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação*.

Por sua vez *enunciação*, nos dizeres de JOSÉ LUIZ FIORIN<sup>72</sup> *é o ato produtor de enunciados*.

Em trabalho que retoma algumas das contribuições de MIKHAIL BAKHTIN<sup>73</sup> às análises de textos e discursos, DIANA LUZ PESSOA DE BARROS aponta que a sua definição de enunciado aproxima-se

---

<sup>71</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...* pag. 22

<sup>72</sup> *As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo*, pag. 31

<sup>73</sup> Filósofo russo do século XX que se ocupou em estudar a linguagem sem limitá-la à frase, assumindo o papel de precursor de grandes temas lingüísticos atuais.

da concepção atual de texto na qual conciliam-se abordagens externas e internas da linguagem, caracterizando sua *visão de conjunto* do texto.<sup>74</sup>

Para ele, a concepção de linguagem está permeada pelo dialogismo, como condição do sentido do discurso e, em sua concepção, ignorar a natureza dos discursos *é o mesmo que apagar a ligação que existe entre a linguagem e a vida* (Bakhtin, 1986:268).<sup>75</sup>

Sem intenção de contrapor teorias ou de fazer julgamentos fora do rigor científico assumido em cada qual, BETH BRAIT e ROSINEIDE DE MELO alertam para o fato de que, nos estudos da linguagem, há profundas diferenças entre os termos *enunciação* e *enunciado*, que levam, portanto, a conseqüências significativas para a concepção e o enfrentamento da linguagem.<sup>76</sup>

E passam a esclarecer que *enunciado* em certas teorias, equivale a *frase*, entendida essa como uma seqüência de palavras organizadas sintaticamente e que, neste caso, poderiam ser analisadas fora de um contexto. Em outras teorias o *enunciado* é analisado por uma perspectiva pragmática, sendo concebido como unidade de comunicação dentro de situações e contextos específicos.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> “Dialogismo, Polifonia e Enunciação”, in *Dialogismo, Polifonia e Intertextualidade*, pag. 1

<sup>75</sup> *idem*, pag. 2

<sup>76</sup> “Enunciado/enunciado concreto/enunciação” in *BAKHTIN Conceitos-chave*, pag. 63

<sup>77</sup> *idem, ibidem*, pag. 63

E esclarecem que BAKHTIN e seu Círculo, à medida que elaboram uma teoria enunciativo-discursiva da linguagem, foram dando diferentes acepções para o termo *enunciado* e que por essa perspectiva teórica, estariam os *enunciados (as simples palavras)* sempre relacionados a um contexto maior que diz respeito a aspectos que os antecedem bem como ao que projeta adiante. Daí retiram o conceito de *enunciado concreto* como sendo *aquele dotado de um todo significativo*, compreendendo a *parte percebida ou realizada em palavras* e a *parte presumida*. E citam o seguinte trecho<sup>78</sup>:

*A característica distintiva dos enunciados concretos consiste precisamente no fato de que eles estabelecem uma miríade de conexões com o contexto extraverbal da vida, e, uma vez separados deste contexto, perdem quase toda a sua significação – uma pessoa ignorante do contexto pragmático imediato não compreenderá estes enunciados.*

Por outro lado, no que diz respeito a *enuniação* esclarecem essas autoras que para BAKHTIN, esse conceito está compreendido *na fronteira entre a vida e o aspecto verbal do enunciado; ela, por assim dizer, bombeia energia de uma situação da vida para o discurso verbal, ela dá a qualquer coisa lingüisticamente estável, o seu momento histórico, vivo, o seu caráter único.*<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> *idem*, pag. 67

<sup>79</sup> *idem*, pag. 68

E, afirmando que *enunciação* é o que liga o *enunciado concreto* à interação em que ele se dá, citam o seu conceito extraído de uma das obras de BAKHTIN<sup>80</sup>:

*O enunciado concreto (e não a abstração lingüística), nasce, vive e morre no processo da interação social entre os participantes da enunciação. Sua forma e significado são determinados basicamente pela forma e caráter desta interação.*

E com isso, concluem apontando que um dos méritos dessa obra é justamente ter difundido a idéia de *enunciação*, como de natureza constitutivamente social, histórica e que, por isso, se conecta a enunciações anteriores e posteriores, produzindo e fazendo circular discursos.<sup>81</sup>

Afirma MARIA LÍLIA DIAS DE CASTRO<sup>82</sup> que *segundo BAKHTIN, a lingüística sempre se limitou ao estudo da língua em seus fenômenos concreto-semânticos; é, então, à metalingüística que cabe o estudo dessa língua com a respectiva realização, e aí já se fala em discurso. A metalingüística, voltada para aqueles aspectos da vida do discurso que ultrapassam os limites da lingüística, possui objeto autônomo e tarefas próprias. O fato de trabalhar a integridade concreta e viva da língua e os aspectos da vida concreta do discurso revela o caráter dialógico do objeto da metalingüística.*

---

<sup>80</sup> *idem, ibidem*

<sup>81</sup> *idem, ibidem*

<sup>82</sup> “A dialogia e os efeitos de sentido irônicos”, in BAKHTIN, *dialogismo e construção de sentido*, pag. 119

Tais conceitos são essenciais para a análise das normas jurídicas e da forma como elas alcançam o comportamento intersubjetivo, uma vez que, conforme veremos, é pelo processo de aplicação que as normas incidirão sobre as condutas e esse processo sempre ocorrerá em uma específica interação que estará conectada a relações anteriores e posteriores e que darão a forma do contexto enunciativo, sem o qual perde o sentido qualquer interação.

Transpondo esses conceitos para o direito positivo, poderíamos dizer que os *enunciados* seriam os textos normativos, as normas gerais e abstratas, as normas de produção normativa; a *enunção* seria um específico processo de aplicação daquelas normas a um fato social e que pela positivação se tornou jurídico e, finalmente, os *enunciados concretos* seriam as normas individuais e concretas expedidas em razão de um contexto. Eles representariam a verbalização, ou seja, o texto acrescido do contexto.

Exemplificando, imaginemos uma sentença proferida em um processo judicial: os *enunciados* seriam as normas gerais que fundamentaram o pedido do autor, eventual jurisprudência invocada e as próprias normas gerais que direcionam tanto os atos processuais quanto à atividade jurisdicional; a *enunção* seria o conjunto de procedimentos que levaram ao ato de produção da sentença, cujas marcas estariam contidas suporte físico “sentença”. Por fim o *enunciado concreto* seria a sentença como norma individual e concreta dentro “daquele específico processo”. Seria ela o enunciado acrescido do contexto.

Essa mesma sentença, utilizada como um precedente jurisprudencial no bojo de um outro processo, terá o *status* de um *enunciado*,

porém, neste processo específico, será um *enunciado concreto*, justamente em razão de a ele estar conectado ao contexto no qual se dá a enunciação.

Por isso é que afirmamos que os textos normativos (enunciados) devem ser analisados como fruto de uma *específica* situação discursiva, comunicativa, interativa, o que faz com que o processo de produção de sentido ocorra juntamente com a análise do contexto, cuja ausência levaria a uma interpretação por uma perspectiva estática.

Na medida em que consideramos que a incidência de uma norma somente ocorrerá desde que haja um intérprete dos textos normativos que os aplique no caso concreto, temos que aceitar a idéia de que o processo gerativo de sentido, numa perspectiva dinâmica, não se encerra no plano S3. Há necessidade de uma verbalização que o levará de volta ao plano S1 acrescido das marcas do contexto.

Com isso, queremos afirmar que o processo gerativo de sentido do plano S1 ao S3 é condição necessária, mas não suficiente para que haja a incidência de uma norma, já que este último não seria o final da linha, assim como aquele não seria o início de tudo. O movimento seria sempre circular.

Dentro de uma perspectiva estática, não temos dúvida em afirmar que o direito se apresenta em três planos: (i) o da *expressão*. (ii) o das *significações* e (iii) o das *normas jurídicas*.

Não obstante, a partir de uma perspectiva dinâmica, temos que considerar que o direito não se esgota no plano das normas, mas no plano da

*aplicação* que só se faz possível em razão de *aplicações* anteriores inseridas em um novo contexto e que dão o tom discursivo a esse processo.

Para melhor entendermos o significado dessa afirmação, passaremos a transcrever passagens de um texto de MIKHAIL BAKHTIN<sup>83</sup> (e que pedimos escusas pela extensão – mas que se faz necessária para a perfeita compreensão) que trata do enunciado como unidade da comunicação discursiva e que demonstra a impossibilidade de análise de um texto sem que seja adotada a postura de que tanto o orador quanto o ouvinte estão empenhados em que haja uma compreensão ativa dos enunciados (o que demonstra a importância da enunciação).

Vejamos:

*Nos cursos de lingüística em geral (...) aparecem com freqüência representações evidentemente esquemáticas dos dois parceiros da comunicação discursiva – o falante e o ouvinte (o receptor do discurso). Sugere-se um esquema de processos ativos de discurso no falante e de respectivos processos passivos de recepção e compreensão do discurso do ouvinte. Não se pode dizer que esses esquemas sejam falsos e que não correspondam a determinados momentos da realidade; contudo quando passam ao objetivo real da comunicação discursiva eles se transformam em ficção científica. Neste caso, o ouvinte, ao perceber e compreender o significado (lingüístico) do discurso ocupa simultaneamente em relação a ele uma ativa posição responsiva: concorda ou discorda dele (total ou parcialmente), completa-o; aplica-o, prepara-se para usá-lo, etc...; essa posição*

---

<sup>83</sup> “O Enunciado como unidade da Comunicação Discursiva. Diferença entre essa unidade e as Unidades da Língua (Palavras e Orações)” in *Estética da Criação Verbal*, pag. 271-272

*responsiva do ouvinte se forma ao longo de todo o processo de audição e compreensão desde o seu início, às vezes literalmente a partir da primeira palavra do falante. (...) a compreensão passiva do significado do discurso ouvido é apenas um momento abstrato da compreensão ativamente responsiva real e plena, que se atualiza na subsequente resposta em voz real alta. É claro que nem sempre ocorre imediatamente a seguinte resposta em voz alta ao enunciado logo depois de pronunciado: a compreensão ativamente responsiva do ouvido (por exemplo, uma ordem militar) pode realizar-se imediatamente na ação (o cumprimento da ordem ou comando entendidos e aceitos para execução), pode permanecer de quando em quando como compreensão responsiva silenciosa (alguns gêneros discursivos foram concebidos apenas para tal compreensão, por exemplo, os gêneros líricos), mas isto, por assim dizer, é uma compreensão responsiva de efeito retardado: cedo ou tarde, o que foi ouvido e ativamente entendido responde nos discursos subsequentes ou no comportamento do ouvinte.(...) Tudo o que dissermos refere-se igualmente, mutatis mutandis, ao discurso escrito e ao lido. (...) Ademais, todo falante é por si mesmo um respondente em maior ou menor grau: porque ele não é o primeiro falante, o primeiro após ter violado o eterno silêncio do universo, e pressupõe não só a existência do sistema da língua que usa, mas também de alguns enunciados antecedentes – dos seus e alheios – com os quais o seu enunciado entra nessas ou naquelas relações (baseia-se neles, polemiza com eles, simplesmente os pressupõe já conhecidos do ouvinte.)*

Esse texto em tudo pode ser aplicado ao sistema do direito já que denota o seu caráter dinâmico. O processo de produção de normas e o seu produto sempre influenciarão em novas produções e em novas normas. Aquele que as produz fará com base em normas anteriormente produzidas as quais pautarão sua conduta para a produção de outras normas que alcançarão

a conduta de outrem, porém, cada qual dentro de um contexto diverso que é exatamente o que dá o tom de diversidade das normas.

Mas é bom que ressaltemos mais uma vez: o processo de produção fica apenas projetado no documento normativo no qual estarão contidos *índices* da ocorrência do processo e não ele próprio, que se exauriu no exato instante em que ocorreu.

E nesse aspecto, ressalta JOSÉ LUIZ FIORIN<sup>84</sup> que a enunciação, como ato singular, não poderá jamais ser objeto de análise do direito, senão pela análise de seu produto (*enunciado-enunciado*), no qual ficarão as marcas do seu processo de produção, e que podem ser denominadas de *enunciação-enunciada*.

E para que fosse possível analisar a enunciação dentro de uma perspectiva do direito positivo, para o qual é imprescindível o revestimento lingüístico, PAULO DE BARROS CARVALHO com apoio na doutrina de LOURIVAL VILANOVA deslocou o estudo das fontes do direito, do universo normativo, para o ato de aplicação do direito do qual resultam fatos jurídicos a partir de eventos<sup>85</sup>.

Assim, a fonte material do direito passou a ser vista como o exercício da atividade em si, o processo de produção do fato jurídico. A esse denominou de *evento*. Por sua vez, a fonte formal do direito seria o veículo introdutor que denota o processo de produção, o *fato* representado.

---

<sup>84</sup> *Astúcias da enunciação...* pag. 31

Conforme esclarece CRISTIANO CARVALHO<sup>86</sup>, *as chamadas fontes materiais estão para a enunciação assim como as fontes formais estão para os enunciados.*

Vejamos, portanto, a diferença entre *fato* e *evento*.

## 6. Fato e Evento

Vimos desde o início do presente trabalho que são as normas, as *mensagens* do Direito Positivo, enviadas com o intuito de regular as relações intersubjetivas, de acordo com o código binário lícito/ilícito, sendo a linguagem do agente competente o meio apto para transportar a norma do plano abstrato para o plano concreto transformando o fato social em fato jurídico.<sup>87</sup>

Entretanto, para que um fato social possa pertencer ao sistema jurídico e como tal ser considerado, necessário se faz que seja relatado segundo as regras impostas pelo próprio sistema, o que exige específica forma de manifestação lingüística.

Entenda-se “manifestação lingüística” como o processo de construção de uma *mensagem* apta a tornar o fato social um fato jurídico e não o produto dessa linguagem – a mensagem já produzida.

---

<sup>85</sup> cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI in *Decadência e Prescrição...* pag. 62

<sup>86</sup> *Teoria ...* pag. 191

<sup>87</sup> Esse aspecto será mais detalhadamente analisado quando tratarmos do processo de aplicação das normas.

Mas como saber se a manifestação lingüística ocorreu de maneira regular se o fato somente se tornará relevante para o direito e, portanto, jurídico, após o término dessa manifestação, quando essa já se esvaiu e quando se torna impossível sua repetição? Mas também, como teremos condições de saber se a manifestação é válida se o seu processo de produção não puder ser observado pelo Direito?

Conforme já afirmado, as normas são criadas de acordo com o que prescrevem as normas, o que significa dizer que o processo de aplicação do Direito, ao mesmo tempo em que aplica as normas, acaba por produzi-las. Esse fenômeno é que faz do Direito um sistema dinâmico.

Nesse sentido, esclarecedoras as lições de KELSEN quando afirma<sup>88</sup>:

*A ordem jurídica é um sistema de normas gerais e individuais relacionadas entre si de acordo com o princípio de que o Direito regula a sua própria criação. (...)*

*Uma norma que regula a criação de outra norma é 'aplicada' na criação de outra norma. A criação de Direito é sempre aplicação de Direito. (...)*

*Que a criação de Direito seja, ao mesmo tempo, aplicação de Direito é uma consequência imediata do fato de que todo ato criador de Direito deve ser determinado pela ordem jurídica.*

---

<sup>88</sup> *Teoria Geral do Direito e do Estado*, pag. 193-195.

E exemplifica afirmando que uma decisão judicial é um ato pelo qual uma norma geral é aplicada, mas, ao mesmo tempo, uma norma individual é criada obrigando uma ou ambas as partes que estão em conflito e que a única exceção em que não haveria criação, mas apenas aplicação, seria em relação aos casos limítrofes assim entendidos os de criação da Constituição e dos atos de execução.<sup>89</sup>

Isso significa dizer que se as normas jurídicas somente podem ser criadas conforme prescrevem outras normas, não há como abandonarmos a afirmação de que a criação é simultânea à aplicação e esta somente ocorre com um ato humano.

É nesse aspecto que LOURIVAL VILANOVA<sup>90</sup> afirma que *as normas não são extraídas de outras normas por inferência-dedutiva*. Há necessidade, portanto, de atos entre as normas *o constituírem-se ou desconstituírem-se fatos jurídicos depende de regras de formação do sistema:*

*Como o direito não é um sistema nomológico-dedutivo, em que seus enunciados derivem implicacionalmente de outros enunciados, um sistema fechado, mas um sistema empírico aberto aos fatos, os fatos nele ingressam através de normas*

---

<sup>89</sup> Nesse sentido, ALDAIR SOBRAL em interessante passagem ilustra esses “casos limítrofes” ao tratar de *evento*, afirmando ser este *um ato abarcador que inclui os vários atos da atividade do homem ao longo desse diálogo permanente que é a vida, marcado por dois grandes tão expressivos ‘silêncios’: o nascer e o morrer, um e outro, não obstante, fundadores: do vir-a-ser, no primeiro caso, e o do deixar-de-ser, no segundo, que existem sempre para alguém que não o próprio sujeito do nascer e do morrer, ainda que este os “sofra”*. “Ato Atividade...”, pag. 27

Mas justamente porque os atos humanos, eles próprios, não permanecem no tempo e no espaço, PAULO DE BARROS CARVALHO, em um mecanismo viabilizador do controle de produção normativa, denominou os atos a que chamamos no item anterior de *enunciação*, de *eventos*, e o fato, tal qual descrito no documento normativo, de *fato*. Este, portanto, é a reconstrução daquele que já se foi.

Isso fez com que se tornasse possível a aferição da regularidade do processo de produção de uma norma.

Assim, mesmo que os *eventos*, aqui entendidos como o “*ato de aplicação*”, não façam parte do universo jurídico, sua relevância se manifestará a partir do momento em que suas marcas puderem ser extraídas de uma norma individual e concreta em cuja proposição antecedente haja a descrição da ocorrência do fato jurídico, descrição essa que nada mais é do que o resultado do exercício de uma atividade humana.

Alertou-nos, no entanto, MARIA RITA FERRAGUT<sup>91</sup> para o fato de que *o que realmente sabemos sobre os eventos são suas versões, concretizadas por meio de linguagens que os descrevem e que os transformam em fatos. E no direito positivo os fatos são descritos por enunciados elaborados segundo regras impostas pelo sistema e submetidos às provas.*

---

<sup>90</sup> *Causalidade e relação no direito*, p. 55

<sup>91</sup> *Presunções no Direito Tributário*, pag. 32

Seja como for, há necessidade de que esses *eventos* possam ser analisados para que reste garantida a unidade do sistema. Estes só pertencerão ao mundo do direito se produzidos na forma por ele prescrita, o que conferirá segurança jurídica ao ordenamento pela certeza de que ingressará no sistema do direito positivo apenas aquilo que for vertido na linguagem competente.

E por esse aspecto é que verificamos que esse controle só será possível se não dissociarmos o produto de seu processo. O *fato*, do *evento*. Mas ao mesmo tempo só conseguiremos esse nível de abstração se analisarmos o direito positivo como fruto de um fenômeno comunicacional.

Tratando do *Ato/atividade e evento* ALDAIR SOBRAL<sup>92</sup>, aponta para o fato de que, para BAKHTIN e o seu Circulo, o *mundo dado* e a *apreensão do mundo* estão necessariamente integrados, pois *cada apreensão é um ato, um processo, de cunho irrepitível no que se refere à sua composição, mas que gera um produto segundo formas repetíveis, ainda que sempre mutáveis, sem prejuízo de seu projeto arquitetônico de realização.*

Afirma, ainda, que a análise dos estudos desse filósofo, demonstra que todo ato integra *conteúdo e forma; significação e tema; elaboração teórica e materialidade concreta; ser-no-mundo e categorização do mundo; repetibilidade e irrepitibilidade.*<sup>93</sup>

E demonstrando a impossibilidade de dissociação entre conteúdo e processo para que seja gerada a unidade de sentido, aponta com

---

<sup>92</sup> “Ato/Atividade e evento”, in BAKHTIN *Conceitos-chave*, pag. 25

<sup>93</sup> *idem, ibidem*, pag. 26

maestria que, no entender desse filósofo russo, poderíamos considerar apenas o conteúdo do ato ou apenas o processo, mas jamais considerar só um ou outro como sendo a totalidade do ato. E afirma que essa dissociação *significaria desconsiderar que o conteúdo abstrato do ato, o que há de comum a todos os atos, se organiza, assume uma forma, a partir do processo do ato, do agir do sujeito em sua situação histórica e social (que confere a cada ato o que nele há de singular).*

Trazendo esses conceitos para o direito positivo, verificamos mais uma vez como se encaixam os pensamentos desse filósofo nos processos de produção e de aplicação de normas jurídicas.

Pensemos no momento em que está se realizando um processo de produção de um documento normativo: cada ato desse processo se esvai no exato instante em que ocorre, seja um ou sejam vários atos sucessivos que levarão a um produto final. Não obstante, esse produto é que refletirá as marcas do processo. É que dará concretude a algo que não há como ser apreendido, retido no tempo e no espaço.

Mas o direito, como afirmado por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *é criado por eventos que se tornam fatos à medida que são enunciados no produto desses processos normativos.*

Nesse sentido é que afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que *uma coisa é o marco de tempo em que u'a norma,*

*individual e concreta, entra no sistema do direito posto; outra, a data que o enunciado registra como da realização do acontecimento.*<sup>94</sup>

O primeiro seria o momento em que todos ou um sujeito específico passa a ter ciência da existência do documento normativo e o segundo, aquele em que se realizou a sua produção.

E daí é que podemos extrair a diferença entre fato e evento: *evento distingue-se de fato: o evento ocorre num dado lugar e num dado espaço; os fatos, por ele gerados permanecem no tempo e no espaço*<sup>95</sup>.

Nesse sentido, são precisas as palavras de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>96</sup>:

*O tempo **do** ato de lançamento é o tempo da aplicação do direito; o tempo **no** ato de lançamento é aquele em que ocorre o evento, reconstituído no antecedente do lançamento. O tempo **na** lei é a previsão abstrata da ocorrência do evento jurídico tributário, que não se confunde com o tempo **da** lei, ocasião em que o documento legal foi produzido.*

Portanto, é o produto do ato (a norma individual e concreta) que nos remeterá ao próprio ato.

---

<sup>94</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 109

<sup>95</sup> ALDAIR SOBRAL, *Ato/atividade...*, pag. 27

<sup>96</sup> *Decadência...* pag. 63

Assim é que PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>97</sup> especificamente no subsistema do direito tributário, define *fato jurídico*:

*Um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito.*

## **7. Estrutura Lógica das Normas Jurídicas**

Já dissemos que o Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas que têm por função regular as condutas nas relações intersubjetivas, condutas essas devidamente valoradas pelo legislador como obrigatórias, permitidas ou proibidas.

Mas essas normas, sendo próprias do sistema de direito positivo, nele devem ingressar de forma que sejam capazes de impulsionar determinadas conseqüências na hipótese de ocorrerem, no mundo social, os eventos eleitos pelo legislador como relevantes para se tornarem fatos jurídicos e, conseqüentemente, gerar relações jurídicas intersubjetivas, sob o manto da imperatividade. Esse, portanto, o conteúdo do dever-ser.

Já nos alertou LOURIVAL VILANOVA<sup>98</sup> que determinados fatos ingressam no sistema jurídico através das normas, dentro do qual

---

<sup>97</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 109

<sup>98</sup> *Causalidade...* pag. 55

encontram-se os modos de constituí-las ou desconstituí-las. Nesse sentido afirma:

*Como o direito não é um sistema nomológico-dedutivo, em que seus enunciados derivem implicacionalmente de outros enunciados, um sistema formal fechado, mas sim um sistema empírico aberto aos fatos, os fatos nele ingressam através de normas.*

Mas sem as normas que qualificam determinados fatos como relevantes para o Direito, não haveria como se falar em relação de implicação. Nesse sentido é que distingue a causalidade natural da causalidade jurídica, atribuindo à primeira as relações que *efetivamente se dão* na realidade social e à segunda as relações que *devem se dar* na esfera jurídica.

É o legislador o responsável pela escolha de fatos sociais que, uma vez ocorridos e vertidos em linguagem competente, gerarão uma determinada consequência – é a causalidade jurídica.

Essa relação causal é explicada por KARL ENGISH<sup>99</sup>, com fundamento nas considerações de A. VON TUHR:

*Entre a hipótese legal e a consequência jurídica, existe uma causalidade baseada, não na ordem da natureza, mas na vontade da lei, que, como a causalidade dos fenômenos da natureza, se fundamenta em último termo na estrutura do pensamento humano.(...) A causalidade jurídica (a circunstância de um facto arrastar consigo efeitos de Direito) baseia-se na determinação da lei e, por isso, pode ser livremente modelada por ela: O*

---

<sup>99</sup> *Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 59-60

*Direito pode coligar a quaisquer factos, quaisquer conseqüências jurídicas.*

Como o direito trabalha com os juízos condicionais que se relacionam por implicação, a estrutura sintática de sua linguagem sempre será dual: da descrição de um fato, que pode ser lícito ou ilícito (hipótese ou antecedente normativo), haverá o desencadeamento de uma conseqüência jurídica que consistirá na prescrição de uma conduta (tese ou conseqüente normativo).

Todo esse processo de emissão e recepção de mensagens com conteúdo imperativo pode ser melhor analisado se colocarmos de lado as estruturas gramaticais para enxergarmos apenas as estruturas lógicas, de forma que, mesmo possuindo diversos conteúdos semânticos, possam ser vistas todas elas com uma mesma estrutura sintática.

Isso porque, utilizando-se o direito positivo da linguagem natural, fica sujeito a produzir mensagens com palavras ambíguas o que dificultaria a interpretação de seu significado e, portanto, a própria comunicação.

Por isso a importância do processo de formalização. Formalizar ao contrário de conferir forma aos dados, *inserindo os dados da linguagem num certo esquema de ordem, é destacar, considerar à parte, abstrair a forma lógica que está, como um dado, revestida na linguagem*

*natural*.<sup>100</sup> Por abstração lógica é possível destacar a forma, desembaraçando-a da matéria que a reveste.

Esse processo de formalização se torna absolutamente útil porque, transformando as mensagens em estruturas lógicas serão encontrados *esquemas seguros e precisos para captar o arcabouço da mensagem normativa, uma vez que os termos lógicos têm uma e somente uma significação*.<sup>101</sup>

Essa formalização das normas jurídicas e que demonstra terem elas sempre a mesma estrutura, é o que PAULO DE BARROS CARVALHO denominou de *homogeneidade lógica das unidades do sistema*, que vigora ao lado da *heterogeneidade semântica*, aquela que decorre da possibilidade de qualquer fato social poder ser colhido pelo legislador para constar de um texto normativo, desde que ele não seja de impossível ocorrência ou desde que dele não haja uma conseqüência necessária.

Nos dizeres de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>102</sup> são dois os limites ontológicos para a criação de normas jurídicas: *um sintático* ('formal'), *cinge o legislador (lato sensu) à estrutura lógica; outro semântico* ('material'), *restringe-o aos conteúdos normativos do factualmente possível e do factualmente não-necessário*.

---

<sup>100</sup> LOURIVAL VILANOVA. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, pag. 44

<sup>101</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *in Curso...* pag. 6. Ver gráfico que representa o processo de formalização e desformalização. *Idem* pag. 7

<sup>102</sup> *Lançamento Tributário*, p. 41

No que diz respeito ao limite sintático, é importante ressaltar que todas as normas apresentam a mesma composição: a de um juízo condicional, em que haverá na hipótese a descrição de um fato social (evento) que, se ocorrer e se for constituído como fato jurídico, pela causalidade jurídica implicará em uma relação jurídica entre dois sujeitos de direito.<sup>103</sup>

Essa vinculação entre hipótese e conseqüente é feita por um elo de imputação deôntica, um functor (dever-ser) neutro, cuja função é a de articular a fórmula proposicional.

Assim se apresenta a sua fórmula:

$$D (A \rightarrow C)$$

cuja tradução é: “deve-ser, se o antecedente, então o conseqüente”.

A forma lógica, segundo LOURIVAL VILANOVA, *evita a ambigüidade ou a multissignificatividade de um só vocábulo ou o fato de que vários vocábulos tenham a mesma significação. O significado dos vocábulos lógicos é unívoco.*<sup>104</sup>

Na fórmula apontada, o operador “D” não modalizado afeta a proposição implicacional em sua totalidade: (A→C).

---

<sup>103</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *in Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 9

<sup>104</sup> *As Estruturas Lógicas...*, p. 56

A proposição “A” é o antecedente da norma jurídica que descreve um fato de possível ocorrência. Já a proposição “C” é o conseqüente da norma jurídica. É o que prescreve uma conduta intersubjetiva em decorrência da constituição do fato jurídico.

LOURIVAL VILANOVA esclarece que enquanto na causalidade natural a relação de causa e efeito é necessária, na causalidade jurídica ela é *deôntica*. E exemplifica afirmando que na primeira *se se dá C, então dá-se E* e na segunda causalidade, *se se dá C, então deve-dar-se E*.<sup>105</sup>

Por sua vez, esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>106</sup> que no conseqüente da norma encontraremos um segundo “dever-ser” ou “dever-ser” intraproposicional (functor interno), justamente aquele que constitui a relação aproximando dois sujeitos e que se apresenta nos modais *permitido, proibido* ou *obrigatório*.

E nesse aspecto, mais uma vez citamos LOURIVAL VILANOVA<sup>107</sup>:

*Abstratamente, a norma estatui que deve-ser a relação causal entre o pressuposto ou suporte fático e a eficácia, ou entre o fato jurídico e seus efeitos. Especificamente, no uso dos modais específicos, estatuirá que a relação C/E “é permitida”, ou “é obrigatória”, ou “é proibida”, ou, finalmente (adotando a especificação modal a quatro valores) “é facultada”.*

---

<sup>105</sup> *Causalidade...*, pag. 64

<sup>106</sup> *Fundamentos...*p. 28-29

<sup>107</sup> *Causalidade...*, pag. 64

Muito embora as normas jurídicas prescrevam como *dever-ser* as condutas, nem sempre os comandos são obedecidos. E justamente porque o próprio sistema reconhece a possibilidade de haver uma violação é que estabelece a imposição de penalidades que também terá uma estrutura lógica bimembre.

A esse respeito nos lembra LOURIVAL VILANOVA<sup>108</sup> que, no mundo do *ser* uma omissão importa em inexistência da causa e, portanto, impossibilidade de gerar efeitos. Já no mundo do direito, tanto a ação quanto a omissão representam a exteriorização de uma conduta e, como tal, passível de tornar-se um fato jurídico.

Na estrutura lógica dessa norma teríamos em seu antecedente a descrição de um fato ilícito e, no conseqüente, a imposição de uma penalidade, uma sanção.

Formalizando essa norma teríamos:

D  $[(A \rightarrow C) \cdot (-C \rightarrow S)]$

em que *deve-ser* que, se ocorrer o fato, deve ser a conduta e, se ocorrer o descumprimento da conduta e frise-se, cuja omissão seja proibida, deve ser a sanção.

Vale lembrar, no entanto, que ainda assim poderá ser violada a norma que impõe a sanção, fato que resultará na necessidade de força coercitiva a ser empregada pelo Estado.

---

<sup>108</sup> *Causalidade ...* pag. 65

Ou seja, há necessidade de que, aquele que se sentiu lesado – seja pelo descumprimento de uma conduta, seja pela desobediência à uma sanção imposta – possa buscar o Estado-Juiz para que, de forma coercitiva, imponha a prática do ato àquele que descumpriu a norma ou determine a sua substituição por algo que, se não repuser, ao menos substitua a expectativa daquele que se diz lesado.

Como toda norma é biproposicional, podemos denominar de norma primária aquela que descreve fatos de possível ocorrência dos quais resultarão relações jurídicas intersubjetivas e de normas secundárias aquelas nas quais conste o Estado-Juiz em sua atividade compositiva de conflitos de interesses.

Temos assim, as normas primárias, descrevendo eventos em sua hipótese e que, por implicação lógica, deverão gerar relações jurídicas entre dois sujeitos em seu conseqüente (relações intranormativas).

Entretanto, caso haja o descumprimento da norma primária, o titular do direito terá que provocar a atividade jurisdicional, já que em nosso ordenamento não há que se falar em autotutela, decorrendo, daí, a norma secundária, única que poderá ensejar o cumprimento do dever em razão da força coercitiva que lhe é própria.

Formalizando essa norma teríamos:

$$D\{[(A \rightarrow C) \cdot (-C \rightarrow S)]. [(-C \vee -S) \rightarrow C']\}$$

em que, deve ser que, se ocorrer o fato, deve ser a conduta e, se ocorrer o descumprimento da conduta, deve ser a sanção e deve ser que, se

ocorrer o descumprimento da conduta e o descumprimento da sanção, deve ser a coerção.

De maneira bastante elucidativa EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>109</sup> apontou que, muito embora a sanção (*possibilidade de uso da coação organizada mediante órgão jurisdicional*) esteja prevista na norma secundária, fato inclusive que a diferencia da norma primária, encontramos nesta (na primária), a possibilidade de constituição de relações jurídicas não só decorrentes de atos lícitos, mas também relações jurídicas decorrentes de atos ilícitos, veiculando sanção no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico, mas que é destituída de eficácia coercitiva.

Assim é que, trazendo um critério de distinção, de autoria de PAULO DE BARROS CARVALHO e que constou na obra de LOURIVAL VILANOVA, denominou a primeira de *norma primária dispositiva* e a segunda de *norma primária sancionatória*, ambas prescrevendo condutas que levarão à constituição de relação jurídica de direito **material**. A inobservância da conduta prescrita no conseqüente da norma primária (seja a decorrente de ato lícito ou a decorrente de ato ilícito), atuará como pressuposto fático para a instalação da norma secundária, no conseqüente da qual será constituída uma relação jurídica de direito **processual**.

Assim, o fato do descumprimento da conduta, prevista como obrigatória no conseqüente da norma primária dispositiva ou da sanção prevista na norma sancionatória, será o antecedente da norma secundária, no

---

<sup>109</sup> *Lançamento Tributário*, p. 38

conseqüente da qual instalar-se-á uma relação processual com força de coerção<sup>110</sup>.

Eis a visão panorâmica da norma.

Como todas as normas apresentam sempre a mesma estrutura formal: um antecedente ligado a um conseqüente por imputação deôntica, é possível, portanto, afirmarmos que as normas primárias distinguem-se das secundárias no que se refere ao seu conteúdo semântico

Nos próximos capítulos fixaremos nossas atenções na norma primária, para analisarmos não só o processo de formação de uma relação jurídica tributária, mas também aquele que se iniciará em decorrência do não cumprimento da respectiva obrigação – o processo administrativo tributário, no qual, muito embora não figure a administração pública no exercício de uma função jurisdicional, tal fato não o desloca para a norma secundária.

Com isso, queremos desde logo adiantar que o processo de positivação, a partir das normas gerais e abstratas, tem início com o lançamento tributário (artigo 142 do CTN), cujos efeitos da relação jurídica podem ficar suspensos com a impugnação administrativa (artigo 151, inciso III do CTN), sendo que até que ocorra a hipótese prevista no inciso IX do

---

<sup>110</sup> Marcelo Fortes de Cerqueira distingue com precisão as normas primárias das normas secundárias apontando que o critério fundamental *reside na circunstância de esta última, a secundária, expressar no conseqüente uma relação de cunho jurisdicional, de natureza adjetiva, em que o titular do direito comparece diante do Estado Juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita. A regra jurídica secundária é processual. Logo, as relações que não revestirem essa forma estarão nas normas primárias. O cerne da distinção reside, destarte, na possibilidade do emprego da coatividade jurídica, prevista na norma secundária. Esta, uma das características essenciais do direito. in Repetição do Indébito no Sistema Tributário Brasileiro, p. 77.*

artigo 156 do mesmo diploma legal (a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória), estaremos visualizando a norma primária.

## **8. Normas Jurídicas Abstratas, Concretas, Gerais e Individuais**

A classificação das normas jurídicas em abstratas, concretas, gerais e individuais utiliza como critério diferenciador o grau de determinação dos conteúdos de significação que se manifestam no antecedente e no conseqüente de sua estrutura lógica.

Afirma-se, que o Direito Positivo é um conjunto de enunciados prescritivos. A referência que se faz com essa afirmação é às normas abstratas e gerais. Entretanto, como visto anteriormente, é imprescindível a edição de outra espécie de norma para que as condutas sejam modalizadas deonticamente. Há necessidade de normas que incidam sobre fatos que, por se tornarem jurídicos, darão ensejo a relações jurídicas intersubjetivas.

Entendemos que LUÍS CESAR DE QUEIROZ<sup>111</sup> definiu de maneira bastante clara esses quatro tipos de normas. Para ele, *abstração* e *concretude* são predicados definidos de acordo com o critério da realização, no tempo e no espaço, do fato descrito no antecedente normativo, sendo que *generalização* e *individualização* são predicativos definidos de acordo com o estar ou não individualizado o sujeito, cuja ação é regulada pelo conseqüente da norma.

---

<sup>111</sup> *Sujeição Passiva Tributária*, p. 51

Assim teremos norma: **(a)** *abstracta*, quando o antecedente normativo descrever uma classe de eventos de ocorrência possível; **(b)** *concreta*, quando o fato descrito no antecedente normativo já se realizou em tempo e espaço determinados. É fato passado de existência concreta; **(c)** *geral*, quando o conseqüente normativo regular o comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas; **(d)** *individual*, quando o conseqüente normativo regular o comportamento de pessoas individualizadas.

E ao combinar esses critérios demonstrou que são quatro os tipos de normas: normas *gerais e abstractas* (ex. típico são as regras-matrizes de tributos, deveres-instrumentais e sanções), normas *gerais e concretas* (os veículos introdutórios de normas jurídicas como o auto de infração, porque descrevem o exercício da competência normativa), normas *individuais e concretas* (as normas constantes do auto de infração) e normas *individuais e abstractas* (“estão presentes nos contratos firmados entre pessoas determinadas, visando ao cumprimento de prestações hipotéticas – futuras”).<sup>112</sup>

Verificamos, portanto, que o antecedente da norma jurídica pode se referir a condutas que ainda ocorrerão ou a condutas já ocorridas no passado. No entanto, o conseqüente normativo sempre se voltará para o futuro, sempre será posta em termos abstratos, pois, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>113</sup>, *seria um sem-sentido deôntico imaginarmos prescrição de condutas já consolidadas e, portanto, imutáveis.*

---

<sup>112</sup> *Idem*, p. 51-52

<sup>113</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...* pag. 36.

## 9. O processo de positivação do Direito e a construção do fato jurídico

Muito embora o Direito tenha por função a regulação de condutas humanas em suas relações intersubjetivas, sempre por intermédio da linguagem, é bom que se esclareça que a linguagem em si não toca a realidade, não alcança os fatos do *ser*, o que obriga o próprio direito a buscar mecanismos capazes de aproximar ao máximo os fatos previstos na norma, daqueles ocorridos no mundo social.

A esse fenômeno dá-se o nome de processo de positivação ou processo de aplicação do direito, do qual resultarão as relações jurídicas.

Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, processo de positivação *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, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito.*<sup>114</sup>

Esse processo de aplicação das normas jurídicas, nada mais é do que o relato, em linguagem competente, de todos os fatos que, ocorridos na vida real, coincidam com os eventos previstos no antecedente das normas

---

<sup>114</sup>.Curso de Direito Tributário, p. 90.

gerais, surgindo, daí, as relações jurídicas intersubjetivas. É, portanto, a deflagração do processo de positivação do direito.

Por essa afirmação verificamos que a incidência tributária se dá por força de duas operações formais: a *primeira* de subsunção ou inclusão de classes (na qual há o reconhecimento de que uma ocorrência concreta corresponde à classe dos fatos previstos na hipótese da norma geral e abstrata) e a *segunda* de implicação, em que, dada a ocorrência do fato concreto, deve ser a constituição da relação jurídica.<sup>115</sup>

O processo de positivação do direito tem seu início nas normas gerais e abstratas, as quais prevêm comportamentos de possível ocorrência que, pela linguagem das provas, viabilizarão a continuidade desse processo, com a constituição da relação jurídica intranormativa. Neste momento terá a norma individual e concreta “aprisionado”<sup>116</sup> os fatos sociais que passaram a ser fatos jurídicos e que, pela causalidade normativa, automática e infalivelmente, constituíram a relação jurídica.<sup>117</sup>

Entretanto, não será possível a aplicação do direito sem que haja a interpretação das normas, em confronto com a interpretação do fato social.

---

<sup>115</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO in *Direito Tributário. Fundamentos...* pag. 11

<sup>116</sup> A esse respeito já tecemos considerações quando descrevemos o processo gerativo de sentido.

<sup>117</sup> Lembrando novamente que todo dever-ser necessita ser construído dentro de uma possibilidade fática, devendo as normas prever condutas de possível ocorrência, caso contrário teríamos uma norma sem-sentido deôntico.

De maneira bastante clara assim afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>118</sup>:

*É no ato de aplicação que está instalado o poder de interpretar a lei: de afirmar que a lei exige, ou não, dado comportamento diante da ocorrência de determinado fato. Entretanto, por mais precisa que seja a lei, por mais vinculado que seja o ato administrativo de lançamento, da subsequente inscrição da dívida ativa e do exercício do direito de ação para instauração do executivo fiscal, sempre haverá nesses atos de aplicação indisfarçável exercício do poder: o inerente e discricionário poder da interpretação. E não existe ato de aplicação de direito sem interpretação.*

Isso significa dizer que, a partir das normas constitucionais desencadeiam-se sucessivos atos de aplicação do direito, chegando-se ao final desse processo com as normas de máxima concretude e que, conforme afirmado, são capazes de manter, por ficção, a percepção dos fatos aos sentidos, e dos quais nascem relações jurídicas intersubjetivas.

Os dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>119</sup> esclarecerem definitivamente essa questão:

*Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras.(...) A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, ali onde as normas se sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu*

---

<sup>118</sup> *Prescrição do Direito do Fisco, Suspensão da Exigibilidade e Segurança Jurídica.* Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 127, pag. 108.

<sup>119</sup> *Curso de Direito Tributário*, pag.90

*elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas.*

É a linguagem do agente competente o meio apto para transportar a norma do plano abstrato para o plano concreto transformando o fato social em fato jurídico.

Nesse sentido leciona EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI que:

*No modo expressional frásico ‘o ato da autoridade competente que em conformidade com o procedimento previsto em lei se obtém a norma jurídica’, tem-se, descritas, duas realidades contíguas: o **processo**, realização do procedimento pela autoridade; e o **produto**, a norma jurídica criada. O processo consumado configura fato jurídico; o produto objetivado norma jurídica.<sup>120</sup>*

Com isso queremos desde logo afirmar que, para que do processo de positivação resulte norma individual e concreta válida, há necessidade de que haja fato jurídico suficiente, que só ocorrerá desde que estejam presentes os seus pressupostos previstos nas normas de direito procedimental (aquelas responsáveis pela regulação do modo de produção de normas), sem as quais não haverá fonte material do direito.

Portanto, as normas gerais e abstratas e as normas de produção normativa, ambas concorrem para a transformação do fato social em fato jurídico, cujos efeitos serão relações jurídicas intersubjetivas.

---

<sup>120</sup> *Lançamento Tributário*, p. 66

Por isso LOURIVAL VILANOVA é enfático:

*Do ponto de vista dinâmico, dos fatos provêm normas e de normas advêm os fatos jurídicos. Apenas, quem se situe no campo da Ciência do Direito, tácita ou explicitamente, opera com uma hipótese-limite (...) O direito – sublinhou-o Kelsen – tem essa característica, a de reger a sua própria criação. (...) Do ponto de vista dinâmico, a relação norma/fato é dialética. Um fato F é fonte de normas porque outras normas do sistema lhe conferiram essa potencialidade criadora. Fizeram-no fato jurídico, cujo efeito é a constituição ou desconstituição de normas.(...)<sup>121</sup>*

*Onde quer que se dê norma e fato, sobrevém relação jurídica: sobrevém os efeitos que se ligam ao fato, que se tornou, pela incidência da hipótese fáctica, fato jurídico.<sup>122</sup>*

Convém ressaltar que a relação jurídica que decorre do fato jurídico é *efectual*, ou seja, *é efeito jurídico da realização de hipóteses normativas*. No entanto, na movimentação das estruturas normativas essa relação jurídica, que em um momento aparece como efeito de um fato jurídico, em outro momento poderá aparecer como suporte fáctico, *passando à categoria de fato jurídico*.<sup>123</sup>

O fato jurídico pode ter como efeito (decorrente da causalidade normativa), não só relações jurídicas intersubjetivas, mas também as mencionadas normas de produção normativa.

---

<sup>121</sup> *Causalidade...*, pag. 140-141

<sup>122</sup> *Causalidade...*, pag. 124

<sup>123</sup> *Idem*, pag. 128

E é exatamente essa possibilidade que garante a movimentação das estruturas normativas que se dá por meio do exercício de competência daqueles a quem o próprio sistema atribuiu essa possibilidade e que transformam o geral e abstrato em individual e concreto, conforme já vimos.

Por sua vez, da relação jurídica também será possível verificar-se a produção de efeitos na medida em que as condutas eleitas pelo legislador sejam cumpridas.

Assim, podemos extrair o conceito de eficácia justamente do processo de aplicação do direito, conforme sinteticamente esclarecido por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>124</sup>:

*Eficácia é qualidade de produzir efeitos mediatos advindos da incidência. Se a norma incide, juridicizando o fato, dizemos que essa norma jurídica tem (i) eficácia legal; se esse fato jurídico enseja a produção de efeitos, i.e., relações jurídicas, então diz-se que tem (ii) eficácia jurídica, além disso terá (iii) efetividade se desta prescrição normativa decorrer coincidência no universo do comportamento social.*

O conceito de validade também poderá ser extraído dessa visão dinâmica em que estamos analisando o processo de aplicação das normas jurídicas.

Vimos que as normas incidem sobre fatos (suportes fáticos) que se tornam jurídicos em razão da coincidência entre os fatos sociais e aqueles que constam no antecedente das normas gerais e abstratas. Essa

---

<sup>124</sup> Lançamento Tributário, pag. 63

incidência se dá pelo processo de aplicação das normas jurídicas, para o qual há necessidade de um ser humano para transformar, pela linguagem competente, aquele fato social em fato jurídico, para o qual haverá necessidade de ser adotado um comportamento específico, devidamente regulado pelas normas de produção normativa.

E trabalhando com conceitos utilizados por PONTES DE MIRANDA para analisar a fenomenologia dos atos jurídicos, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>125</sup>, mais uma vez aponta para um critério que consideramos absolutamente preciso. Da conjunção da eficácia legal e da eficácia jurídica retira o conceito de validade, a partir dos termos “fato jurídico suficiente” e “fato jurídico eficiente”.

Em seu entender, teríamos um *primeiro momentum* no qual processa-se o fenômeno da eficácia legal em que é possível haver ou não a coincidência entre o suporte fático e a hipótese normativa. Se houver, dá-se o fato jurídico. Neste caso, afirma que houve suporte fático suficiente para configurar o fato como jurídico.

Em um segundo *momentum* processa-se a eficácia jurídica que permite que do fato jurídico suficiente decorra efeito jurídico. E esse efeito, por sua vez, se relacionado com a suficiência o fato jurídico, levará à seguinte classificação da qual extraiu o conceito de validade:

(i) *insuficiência do fato jurídico* – não há surgimento de norma jurídica;

---

<sup>125</sup> *Lançamento Tributário*, pag. 69

- (ii) *suficiência do fato jurídico* – decorre norma jurídica;
- (iii) *suficiência do fato e efeito jurídico eficiente* – norma jurídica válida impassível de invalidação;
- (iv) *suficiência do fato e efeito jurídico deficiente* – norma jurídica válida (em razão da suficiência do fato), porém passível de invalidação (em razão da deficiência da fonte material).

E, para concluir, define validade como sendo *a qualidade de norma jurídica pertencer a dado sistema jurídico positivo, em decorrência de haver sido produzida: (i) por sujeito competente e mediante (ii) fato jurídico suficiente para sua edição.*<sup>126</sup>

Nessa linha de raciocínio concluímos que para que uma norma jurídica seja válida, basta que pertença ao sistema do direito positivo pois, dos efeitos jurídicos, que só serão aferidos no processo de positivação, é que tiraremos a possibilidade ou não de sua invalidação (dependendo ser for eficiente ou deficiente), nunca de sua existência.

---

<sup>126</sup> *Lançamento...*, pag. 69-70

## 10. Uma proposta analítica de conceituação de validade em razão do processo gerativo de sentido

Já dissemos que a linguagem é constitutiva do direito, sendo este o conjunto de proposições jurídicas válidas num determinado tempo e espaço social, que é estudado pela ciência jurídica. Nesse momento, importante ressaltar que foi HANS KELSEN, em sua obra *Teoria Pura do Direito* que descobriu um postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, enxergando o Direito Positivo numa estrutura piramidal, na qual uma norma, ao buscar fundamento de validade em outra que lhe é hierarquicamente superior, acaba por convergir em um único ponto – a norma fundamental.

Esta definição confirma o conceito de sistema, sendo o sistema jurídico formado por um conjunto de normas (*elementos*) dispostas de forma escalonada (*estrutura*) tendo, no ápice dessa pirâmide, a mencionada norma fundamental – axioma<sup>127</sup> que legitima e dá fundamento de validade à Constituição positiva, da qual todas as demais normas extraem seu fundamento de validade, o que outorga ao sistema um caráter de unidade e de homogeneidade (*estrutura*).

É bom lembrar, no entanto, que a norma fundamental a que se refere HANS KELSEN, não está “contida” no sistema jurídico, pois ela não é uma norma positiva, isto é, posta por uma autoridade legislativa, mas sim uma norma pressuposta pelo pensamento jurídico, sendo ela o ponto de partida

---

<sup>127</sup> Enunciado que se dá por verdadeiro, sem que haja qualquer demonstração.

tanto para o processo de criação do Direito Positivo quanto para a sua descrição em linguagem científica.<sup>128</sup>

Neste sentido, designa a norma fundamental de *constituição no sentido lógico jurídico* para distingui-la da *constituição em sentido jurídico-positivo*, esta sim a lei Constitucional de uma ordem jurídica.<sup>129</sup>

Ao iniciar o capítulo que trata da dinâmica jurídica<sup>130</sup>, HANS KELSEN questiona *por que é que uma norma pertence a uma determinada ordem?* E ainda continua a indagação afirmando, antes, que essa questão está intimamente ligada a outra: *por que é que uma norma vale, o que é que constitui seu fundamento de validade?*

E ele próprio esclarece: *dizer que norma vale, significa que ela é vinculativa, que o indivíduo se deve conduzir do modo como prescrito pela norma. E conclui: o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma.*<sup>131</sup>

---

<sup>128</sup> Alguns autores entendem haver contradição no pensamento de Kelsen quando afirma ser a validade um conceito relacional o qual, por outro lado, não se aplicaria à norma fundamental, que não se relaciona com qualquer outra norma do sistema. Para nós, no entanto, não há contradição alguma na medida em que ele próprio afirma que a norma fundamental não está “contida” no sistema, mas se trata, de fato, de uma ficção (*Teoria Geral das Normas*, p. 239) Se não está contida no sistema não há que se falar em relação entre normas, já que esta só se dá entre elementos de um mesmo conjunto.

<sup>129</sup> *Teoria Pura do Direito*, p. 222

<sup>130</sup> O sistema do tipo dinâmico é caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo de validade senão a instituição de um fato produtor de normas. Nesse sentido, afirma KELSEN que a ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico, já que uma norma não vale porque tem um determinado conteúdo, mas porque foi criada de uma forma determinada. *Teoria Pura do Direito*, p. 215.

<sup>131</sup> *Teoria...*, p. 215

Nesse específico capítulo em que trabalha com a dinâmica jurídica, nos mostra que uma norma jurídica não vale porque tem um determinado **conteúdo**, mas porque foi criada por uma **forma** determinada<sup>132</sup>. Para ele o Direito comporta qualquer conteúdo, porém não comporta qualquer forma.

Daí é possível extrairmos, portanto, que para KELSEN, a eficácia não é o mais relevante, ou seja, pouco importa que a norma produza efeitos<sup>133</sup> na realidade. Para ele, o que de fato é relevante é a validade da norma, o que significa dizer que a eficácia está na ordem do ser e a validade na ordem do dever-ser. KELSEN observa que a norma não é a vontade, mas o produto da vontade.<sup>134</sup>

Para ele uma norma será válida quando for produzida por órgão credenciado pelo sistema e na conformidade com o procedimento previsto nessa mesma ordem jurídica, o que demonstra que *validade* não é um

---

<sup>132</sup> Diferentemente do sistema estático em que as normas se relacionam a partir de seus conteúdos.

<sup>133</sup> Eficácia pode ser estudada de três maneiras distintas segundo PAULO DE BARROS CARVALHO: a primeira denominada *eficácia jurídica*, que pode ser entendida como o próprio mecanismo lógico de incidência. É a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios. Esclarece que não seria atributo da norma, mas sim do fato nela previsto. A segunda maneira seria a denominada *eficácia técnica*, ou seja, a qualidade que a norma ostenta no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais que impediam tal propagação. Por fim, teríamos a *eficácia social* também denominada de efetividade, que diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada. Salienta, por fim, que as duas primeiras espécies de eficácia expressam conceitos jurídicos, ao passo que a última interessa mais à Sociologia Jurídica, *in Curso de Direito Tributário*, p. 81-84.

<sup>134</sup> Esse entendimento vai de encontro ao *princípio da prioridade pragmática*, já que para KELSEN a enunciação não é passível de análise, não sendo possível serem estudadas as fontes do direito. Para ele a *fonte* é a validade de uma norma, de onde uma outra norma tira o seu fundamento.

predicado, um atributo, mas sim uma relação. Ser norma, portanto, significa pertencer ao sistema.<sup>135</sup>

Essa visão de validade, no entanto, considera a aparência de legitimidade de seu veículo introdutor e de seu órgão emissor, pois ambos conferem o aspecto-cometimento que impõem a relação de complementaridade entre autoridade e sujeitos, fazendo com que haja uma presunção de validade da norma.<sup>136</sup>

Mas, por levarmos em consideração que as normas devem ser vistas como *mensagens* produzidas pelo Direito com a finalidade de regular condutas intersubjetivas, nossa análise do conceito de validade também deverá ser considerado a partir de um fenômeno comunicacional.

E o faremos a partir da proposta de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que o alcance das normas só se faz possível a partir da interpretação dos textos do direito positivo, os quais podem ser considerados como signos.

A esse respeito esclarece CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO<sup>137</sup>, que *as leis são signos na medida em que representam a regulação estatal da conduta intersubjetiva, com a finalidade de garantir a paz social. E mais, o texto legal, na sua condição de linguagem impressa, possui a natureza de signo lingüístico.*

---

<sup>135</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *in Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 52

<sup>136</sup> Cf. CRISTIANO CARVALHO *in Teoria...* pag. 169

<sup>137</sup> “Fato e Evento Tributário – uma análise semiótica” *in Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 340

Para a Semiótica, a interpretação de um signo se dá em três planos: *sintático* (relação dos signos entre si); *semântico* (relação do signo com o que representa)<sup>138</sup> e *pragmático* (relação dos signos com o emissor e o receptor da mensagem – seus utentes).

Vimos, ao analisar o processo gerativo de sentido, que primeiramente o ser cognoscente se depara com o Plano S1, que é o plano da literalidade textual, em seguida passará para o Plano S2, no qual são extraídas significações dos enunciados prescritivos e, finalmente, o Plano S3, no qual é atingida a plena compreensão do conteúdo dos textos normativos – as normas jurídicas.

Conforme dissemos, entendemos que o processo gerativo de sentido, para completar sua função deve culminar com sua verbalização (retorno ao S1 com características diferenciadas do S1 inicial, em razão do contexto).

Utilizando-nos desse modelo, concluímos que o conceito de validade pode ser extraído da relação entre o texto (ou o suporte físico) e o plano em que estará o intérprete no processo gerativo de sentido.

Assim, a Constituição, Emenda Constitucional, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, atos administrativos, são suportes materiais de

---

<sup>138</sup> Nesse caso pode ser representado por um *símbolo*, por um *índice* ou por um *ícone*.

mensagens prescritivas e constituem a base empírica para o conhecimento do direito positivo.<sup>139</sup>

Aliando o processo gerativo de sentido às relações das normas com o que representam, podemos analisá-las sob os três aspectos já pontados: *sintático, semântico e pragmático*.

Se vista tão somente pelo plano sintático, ou seja, a literalidade textual, diremos que a validade estará relacionada tão só com a publicação do texto normativo no veículo oficial, o que nos levará à afirmação de KELSEN de que ser válida é pertencer ao direito positivo.

Sob esse aspecto, concordamos que para que se manifeste a validade, basta que o instrumento introdutor da norma jurídica faça parte do sistema, pouco importando, nesse primeiro momento, se todos os procedimentos formais de produção foram adotados ou mesmo se o processo de criação se deu pela autoridade que o próprio sistema estabeleceu como sendo a competente para tanto.

Transpondo os conceitos de semiótica para o momento da em que o intérprete está no plano da literalidade, no plano S1, haverá uma relação do texto com o seu objeto (a lei), o suporte físico. A validade será nesse momento *validade sintática*.

O só fato de haver a sua publicidade, portanto, já será suficiente para afirmarmos que pertence ao ordenamento jurídico, já será o suficiente para que seja considerada sua existência e, portanto, válida,

---

<sup>139</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, in *Fundamentos...*, p. 63

podendo afetar os comportamentos futuros ou não. Podendo vir a ser aplicada ou permanecer na condição de válida com potencialidade para uma futura aplicação.

Ainda tratando do assunto sob uma análise semiótica, mas em função da reação que o signo causa a alguém em relação ao que representa, podemos enquadrar esse primeiro nível ao que PAULO DE BARROS CARVALHO denomina de sistema da literalidade textual, de nível de primeiridade (interpretante imediato), pois nesse momento há apenas a captação de uma qualidade do objeto.<sup>140</sup>

O conceito de validade, nesse primeiro estágio, não atinge a *norma*, já que esta é o produto da interpretação do texto, fato que ainda não se dá nesse primeiro estágio do processo gerativo de sentido. Nessa fase, em que apenas há o contato com o suporte material da norma, a validade não pode ser entendida de outra forma, senão como sinônimo de existência, de pertinencialidade do *texto normativo* momento no qual não se faz qualquer análise da forma como foi produzido e nem tampouco de seu conteúdo.

Nesse primeiro estágio, portanto, teremos:

---

<sup>140</sup> CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO esclarece que o interpretante é uma qualidade, uma característica substancial do signo, que em alguma dimensão reflete o objeto em sua especificidade.(...) O interpretante não é uma pessoa (ou intérprete, como erroneamente alguns traduzem) ou um dado pronto e acabado, mas sim um processo relacional (cognitivo), consubstanciado na idéia gerada pela associação entre o objeto e o signo. O interpretante imediato é o que desencadeia na mente que interpreta somente a captação sensível de uma qualidade do objeto, cuja representação é um signo. *in Curso de Especialização...*p. 337

<b>VALIDADE = PUBLICAÇÃO DO TEXTO</b>
---------------------------------------

Nesta fase não haverá qualquer juízo de valor em relação aos aspectos formais de sua produção. Tendo ingressado no ordenamento jurídico por intermédio da publicação oficial de seu veículo introdutor, já será suficiente para que a norma nele contida possa ser aplicada, possa produzir efeitos.

Portanto, validade, vista sob o ângulo do plano sintático, significa, simplesmente, pertencer o *texto normativo* ao sistema do Direito Positivo, do qual poderá ser extraída a norma jurídica.

Sob essa análise sintática não dizemos que a *norma* é válida porque, para tanto, precisaríamos estar em outro plano do processo gerativo de sentido, mas que é válida a relação do *texto* com o seu suporte físico, o que lhe confere uma presunção de validade.

Trata-se de um momento em que ainda não há aplicação das normas. Estão todas elas na condição de generalidade e abstração.

Neste momento, portanto, os textos normativos são símbolos, porque sua linguagem *constitui parte estática do sistema*.<sup>141</sup>

---

<sup>141</sup> cf. CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, “Fato e Evento...”, pag. 342

O ingresso nos demais planos de interpretação só ocorrerá a partir do momento em que se der o processo de aplicação e que transformará a norma geral e abstrata em individual e concreta.

Imaginemos, por exemplo, que se trate de um ‘lançamento de ofício’. A partir daí, a validade deverá ser aferida a partir do plano das significações (S2) dos enunciados contidos no suporte físico sem ainda apresentar-se na forma de norma jurídica.<sup>142</sup>

Nesse momento o intérprete fará a análise da descrição do fato jurídico (índice dos eventos) e da prescrição contida no documento normativo para entender o seu conteúdo.

Nesta fase estaremos diante da relação entre o signo e sua significação (enunciados prescritivos). A validade nesse momento, portanto, será *semântica*.

Pela visão semiótica, seria o chamado nível de secundidade (interpretante dinâmico). O objeto a ser representado pelo signo motiva uma reação na mente de quem interpreta, desencadeando uma resposta ativa.<sup>143</sup>

Nesse caso temos a descrição dos eventos transformados em fato jurídico (na proposição antecedente) cuja linguagem é indicial da incidência normativa, bem como a prescrição de uma conduta envolvendo

---

<sup>142</sup> EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *in Curso de Especialização...*, p. 19

<sup>143</sup> Novamente lembrando que interpretante não é a pessoa que realiza a interpretação, mas sim a relação entre ela e o seu significado.

dois sujeitos em torno de um objeto (na proposição conseqüente). Nesse estágio há o reconhecimento de que se trata de uma ordenação.

Portanto, neste caso, nos textos estarão contidos índices (indicações de pessoa, espaço e tempo em que o fato se tornou jurídico, bem como a indicação de conduta prescrita deonticamente) e, portanto, teremos:

<b>VALIDADE = ENUNCIADOS PRESCRITIVOS</b>
---

Ainda nesse estágio, o intérprete deverá fazer uma análise do contexto, ocasião em que terá que analisar o agente emissor e o modo de produção desses enunciados.

Num primeiro momento sentimo-nos tentados a denominar esse contexto de *contexto interno* para diferenciá-lo daquele que apontamos no plano S3, mas, com isso, correríamos o risco de romper nossas premissas no sentido de que o próprio Direito é o contexto, o que causaria a impossibilidade de distingui-los em um e em outro momento.

Assim, para seja possível essa distinção do *contexto* a que nos referimos e em homenagem aos conceitos semióticos com os quais estamos lidando nesse item, chamaremos este de *contexto simbólico-indicial* e de *contexto icônico* aquele que se apresentará no Plano S3, cujo significado será na seqüência esclarecido.

Pelo *contexto simbólico-indicial*, o intérprete que já estava diante do texto (daí o simbólico), analisará se os procedimentos de produção da norma foram cumpridos pelo agente competente (daí o indicial). Pela análise da norma geral e concreta, fará o confronto com a norma que regula a produção normativa para verificar se todos os aspectos formais foram cumpridos.

Além disso, ainda dentro deste *contexto*, terá que analisar se os fatos descritos pelo agente coincidem com aqueles previstos na norma geral e abstrata, o que será feito por intermédio das provas produzidas pela autoridade competente.

Concluindo que não houve qualquer defeito de produção (subsunção e aplicação), passará o intérprete a analisar qual a conduta que lhe está sendo imposta, como uma preparação para a futura reação.

Por fim, no plano S3 é que terá o intérprete alcançado a norma jurídica porque terá condições de compreender que, diante da constatação da ocorrência de um fato jurídico, foi constituída uma relação jurídica enlaçando-o frente a outro sujeito, ambos em torno de um objeto, cuja conduta foi reputada como obrigatória, permitida ou proibida, diante da qual deverá o intérprete reagir.

Como o objeto do direito positivo é fazer com que seus comandos sejam cumpridos, nesse momento em que o intérprete estiver no plano S3 é que fará o confronto da conduta prescrita em relação a um outro *contexto* (não aquele a que acabamos de nos referir no Plano S2) e que será o suficiente para motivá-lo ao cumprimento daquilo que só nesse momento poderá ser considerada *norma jurídica*.

E afirmamos isso porque partimos da premissa de que o Direito, utilizando-se da linguagem para informar os seus padrões de comportamento aos destinatários de suas mensagens, coloca os seus aplicadores (oradores) em uma situação discursiva, havendo um grande empenho para que as condutas sejam obedecidas. E isso só se fará possível na medida em que o ouvinte compreender a mensagem e puder reagir.

A reação, portanto, é imprescindível e, como já visto, no sistema jurídico são apenas duas as possibilidades: cumprimento ou descumprimento.

Entretanto, para que uma dessas reações ocorra, deverá o intérprete, nesse momento analisar a situação por um ângulo que inicialmente teríamos equivocadamente imaginado tratar-se de uma perspectiva externa e que, por impossibilidade de extravasarmos os limites do Direito Positivo, denominamos, ao final, de *contexto icônico* (similaridade da norma individual e concreta com outras que já representaram semelhantes relações sociais).

Esse contexto é o que representará o padrão de conduta já adotado pelos integrantes do sistema em situações passadas e que poderá ser adotado como fator suficiente para ensejar o reingresso no sistema, não pelo cumprimento da conduta, mas pela utilização de mecanismos que protraiam os efeitos que decorreram do fato jurídico e que serão posteriormente confirmados ou desconfirmados.

Neste plano a validade será vista por um ângulo pragmático em que teremos:

<b>VALIDADE = EFICÁCIA</b>
----------------------------

Se cumprida a norma, diríamos que houve a eficácia do fato jurídico. Neste caso, o cumprimento funcionaria no nível do interpretante final. Por outro lado, o seu descumprimento em razão de uma nova ação (reação), por exemplo, a impugnação administrativa, fará com seja mantido o nível de interpretante dinâmico.

Poderíamos dizer, também, que em um processo de comunicação, o vício na mensagem que possibilitaria uma reação contrária do destinatário pode ser considerado como um *ruído*, fato que será melhor analisado no próximo capítulo.

Pelas premissas que vimos adotando, deve ficar claro que havendo qualquer vício no processo de produção desta norma individual e concreta, somente outra norma terá o condão de impedir que a primeira deixe de produzir efeitos, retirando dela sua eficácia e, com isso, impedindo que seja aplicada.

Isso significa dizer que as normas gozam de presunção relativa de validade podendo ser aplicadas até o momento em que a autoridade competente emita uma outra linguagem que a expurgue do sistema. Até que isso ocorra, a norma permanecerá válida no ordenamento jurídico e, como tal, poderá ser aplicada pelos órgãos competentes. Trata-se, portanto, de presunção *juris tantum*.

Muito embora tenhamos essa posição a respeito da validade das normas, é de se ressaltar que são várias as teorias sobre o conceito de *validade*.

Como vimos, KELSEN possui uma visão formal das normas jurídicas, o que significa que sua análise valoriza o plano sintático da linguagem.

Já a visão de ALF ROSS é outra. Para ele a validade das normas está relacionada às atividades das autoridades que são legitimadas pelo sistema para a aplicação do direito. Nesse aspecto, portanto, a validade é considerada em seu aspecto semântico.

Entendemos que essa visão por nós apresentada permite que sejam analisadas as normas tanto por uma perspectiva estática quanto por uma perspectiva dinâmica, sendo esta última a que nos interessa para o presente estudo.

## **11. A relação jurídica tributária**

Conforme já aduzido, muito embora o Direito tenha por função a regulação de condutas humanas em suas relações intersubjetivas, tal regulação somente será possível por intermédio da linguagem que, por não tocar a realidade, não alcança os fatos do *ser*, o que obriga o direito a buscar mecanismos capazes de realizar ao máximo essa aproximação.

A esse fenômeno, como vimos, dá-se o nome de processo de positivação que ocorre por intermédio da subsunção de classes e pela

implicação, em que, dada a descrição da ocorrência dos fatos previstos no antecedente das normas gerais e abstratas, a consequência que se opera por implicação é a constituição de relação jurídica entre no mínimo dois sujeitos de direito em torno de um objeto.

A primeira relação que denota a causalidade jurídica é a denominada relação jurídica em sentido amplo. É aquela que decorre dos efeitos produzidos pela constituição dos fatos jurídicos.

A relação jurídica em sentido estrito, que é a que nos interessa no momento, é aquela constituída no conseqüente da norma individual e concreta, cuja conduta prescrita está modalizada pelos modais deônticos: *permitido, proibido e obrigatório*.

Em matéria tributária, dizemos que são as regras-matrizes de incidência as normas gerais e abstratas a partir das quais, pelo processo de positivação, serão constituídas relações jurídicas figurando na posição de sujeito ativo o Estado e na posição de sujeito passivo aquele que praticou o evento previsto na norma geral, ambos em torno de um objeto, o tributo, na definição do artigo 3º do CTN.

Essa relação jurídica será constituída desde que haja uma linguagem produzida pelo sujeito competente, (norma individual e concreta)<sup>144</sup>, assim eleito pelo próprio sistema.

---

<sup>144</sup> Essa linguagem poderá ser emitida pela autoridade administrativa (nos casos de lançamento de ofício e lançamento por declaração) ou pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária (autolancamento).

Importante que se ressalte que, pela demonstração do fenômeno jurídico que constitui a relação jurídica tributária, não há como ser apartado o momento do nascimento da obrigação tributária (dever do sujeito passivo de pagar o tributo) e o do crédito tributário (direito do sujeito ativo de exigir o pagamento do tributo).

Severas críticas foram tecidas por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>145</sup> à separação feita pelo legislador, ao indicar, no CTN, que a obrigação tributária nasceria com a ocorrência do fato gerador ao passo que o crédito tributário somente com o lançamento. Para ele não há obrigação sem crédito e vice-versa. Ambos são elementos indispensáveis para que haja o vínculo obrigacional. Vejamos suas palavras:

*Retomemos a mensagem do art. 142 do Código Tributário Nacional, para lembrar que esse Estatuto faz uma distinção, no meu entender improcedente, entre crédito e obrigação, como se fora possível, à luz da Teoria Geral do Direito, separar essas duas entidades. A obrigação nasceria com o acontecimento do 'fato gerador', mas surgiria sem crédito, que somente com o 'procedimento de lançamento' viria a ser 'constituído'. Que obrigação seria essa, em que o sujeito ativo nada tem por exigir (crédito) e o sujeito passivo não está compelido a qualquer conduta? O isolamento do crédito em face da obrigação é algo que atenta contra a integridade lógica da relação, condição mesma de sua existência jurídica. Agora, se o legislador pretendeu dizer que havia um direito subjetivo de exigir a prestação (crédito), mas que o implemento dessa pretensão ficava na dependência de procedimentos ulteriores, o que se*

---

<sup>145</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 231

*pode afirmar é que não utilizou bem a linguagem, provocando dificuldades perfeitamente dispensáveis.*

Portanto, obrigação tributária e crédito tributário nascem conjuntamente e somente se diferenciam em razão do ângulo pelo qual se analisa a relação jurídica. A obrigação tributária reflete o *dever* do contribuinte de pagar o tributo e o crédito tributário reflete o *direito* do Estado de recebê-lo. Portanto, face e contra-face do objeto da relação.

Essa linguagem, que dará nascimento à obrigação e ao crédito tributário, é o lançamento tributário<sup>146</sup>, assim definido pelo artigo 142 do CTN:

*Artigo 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Muito embora referido dispositivo tenha previsto o lançamento como sendo ato de competência exclusiva da autoridade administrativa, o próprio CTN contempla hipóteses em que todas as atividades que seriam

---

<sup>146</sup> Sobre as várias acepções do termo “lançamento” confira-se Eurico Marcos Diniz de Santi, *in Lançamento Tributário*, p. 124.

praticadas pela administração, que levariam ao ato “lançamento”, acabam sendo realizadas pelo próprio contribuinte, cabendo àquela apenas aceitar (expressa ou tacitamente); retificar ou substituir.

Não se trata exatamente de um “lançamento”, mas, nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, *de uma sistemática adotada pelo legislador, que privilegia o ato do particular, permitindo que a percussão tributária se opere sem a interferência do agente público.*<sup>147</sup>

Tão relevante é essa participação do contribuinte, que o próprio sistema permite que a cadeia de positivação do direito siga seu curso, ainda que em momento algum haja uma atividade de controle da administração sobre os atos dos particulares, chegando mesmo ao final desse processo com a estabilização da relação jurídica<sup>148</sup>, o que significa dizer que os atos praticados pelos contribuintes constituem fatos jurídicos e, portanto, relações jurídicas.

Muito embora tenhamos ciência de que hoje, em sua grande maioria, as relações jurídicas tributárias sejam constituídas a partir dos atos do próprio contribuinte, para o nosso propósito será necessária a análise da constituição da obrigação e do crédito tributário pelas atividades praticadas pela Administração Pública Federal, conforme já alertado de início.

---

<sup>147</sup> *Imposto sobre a Renda e Preços e Transferência*, p. 55.

<sup>148</sup> cf. artigo 150, § 4º do CTN, segundo o qual, *se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Mas é importante que façamos mais uma ressalva: não será objeto de nossa análise o fato de existir ou não a imposição de penalidade pelo descumprimento da uma obrigação tributária, pois essa, ainda que exista (e sabemos que existe), possui natureza diversa da obrigação tributária, sendo, portanto, objeto de uma relação jurídica distinta da que pretendemos analisar. Portanto, ainda que saibamos que por essa espécie de lançamento (a que dá ensejo à possibilidade de impugnação administrativa), haja também a aplicação de uma sanção, esta não será objeto de nossas considerações.

Cumpre-nos, portanto, descrever como e em que momento ocorrerá a constituição da obrigação e do crédito tributário, a fim de que possamos em momento posterior, analisar a extinção do crédito, mais especificamente aquela decorrente de uma decisão final administrativa.

Tal conclusão somente se fará possível após analisarmos as funções exercidas pela Administração, ora em sua atividade de lançamento, ora em sua atividade julgadora, ambas responsáveis pela edição de normas prescritivas de condutas (normas individuais e concretas).

Nesse momento definiremos se o lançamento promovido pela fiscalização será suficiente para a constituição do crédito tributário, dele emanando uma norma de eficácia plena, capaz de incidir sobre a conduta do contribuinte ou se será necessária a sua confirmação pela autoridade julgadora, para que se considere o crédito definitivamente constituído.

Se a tendência for a conclusão intuitiva de que é a decisão administrativa a responsável pela constituição do crédito tributário, poderá o contribuinte se ver em uma situação bastante curiosa: sendo a decisão final administrativa (artigo 156, inciso IX do CTN) uma das hipóteses de extinção

do crédito tributário e, pelo raciocínio aventado, sendo a decisão administrativa também a responsável pela constituição desse mesmo crédito, teríamos duas normas produzidas concomitantemente e com prescrições antagônicas. E qual das duas deveria ser obedecida?

Não se trata de antecipar nossas conclusões a respeito do momento em que se considera constituída a relação jurídica tributária, mas a afirmação acima poderá gerar insegurança se admitirmos que o mesmo veículo que se apresenta como o responsável pela constituição do vínculo entre contribuinte e o Fisco, se mostra como o responsável pela extinção desse vínculo e mais ainda, ambos produzidos pela mesma pessoa na mesma coordenada de tempo e espaço.

De fato, estaríamos diante de duas normas que prescreveriam condutas opostas ao sujeito passivo da relação: (i) é *proibido* omitir o pagamento do tributo (norma que constitui o crédito); (ii) é *permitido* omitir o pagamento do tributo (norma que extingue o crédito).

Ou seja, tais normas, uma obrigando ao ato e outra permitindo a omissão, teriam operadores opostos, o que geraria uma antinomia jurídica<sup>149</sup>.

No entanto, como o sistema jurídico não admite essas antinomias, teremos que analisar tanto a atividade que leva ao lançamento

---

<sup>149</sup> A esse respeito TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR esclarece que “*para que haja antinomia jurídica, é primeira condição que as normas que expressam ordens ao mesmo sujeito emanem de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo.(...) A segunda condição exige que as instruções dadas ao comportamento do receptor se contradigam, pois para obedecê-las, ele deve também desobedecê-las. Essa condição é lógica.*” In “Introdução...”, pag. 210

quanto aquela que julga esse fato jurídico, para confirmarmos que não se trata de uma antinomia, mas de duas normas jurídicas produzidas por autoridades diversas em coordenadas de tempo e de espaço distintas e que, portanto, não gerarão contradição.

## CAPÍTULO II

### OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A CONSTRUÇÃO DO FATO JURÍDICO E DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

#### 1. Delimitação do tema

Afirmamos, de início, que para a análise do tema desta dissertação partiríamos da premissa de que o lançamento tributário já teria se concretizado uma vez que este fato jurídico é necessário para que seja dado início ao processo administrativo fiscal.

Entretanto, é necessário que sejam demonstradas as diferenças entre as atividades administrativas concernentes ao lançamento tributário e aquelas que são exercidas, também pela Administração, porém no bojo de uma outra relação jurídica constituída no instante em que protocolada a impugnação do sujeito passivo contra a autuação fiscal – o processo administrativo tributário - justamente para que sejam diferenciados os comandos emitidos em cada um desses momentos.

Caberá, portanto, uma breve análise das atividades da Administração, no exercício de sua função lançadora, conforme previsto no artigo 142 do CTN e que, por uma perspectiva discursiva, se manifesta no modo *monológico*, bem como naquela em que o discurso se altera, passando a ser *dialógico* em que passa o sujeito passivo da obrigação tributária a interferir diretamente na constituição de uma nova relação jurídica que se dará por ocasião da publicação da decisão administrativa extintiva do crédito tributário, nos termos do inciso IX do artigo 156 do CTN.

Vale ressaltar que em ambos os momentos há uma verdadeira interação<sup>150</sup> entre o órgão competente e o sujeito passivo da obrigação tributária, porém cada qual é marcado por regras específicas de forma e conteúdo em diferentes coordenadas de espaço e de tempo.

Vejamos, portanto, dentro de uma perspectiva comunicacional, as diferenças marcantes entre a atividade administrativa lançadora e a atividade administrativa jurisdicional, cujas conclusões serão fundamentais para a definição do momento em que se dará a *constituição do crédito tributário*, aquele em que se dará sua *extinção* e os efeitos decorrentes dessa diferenciação.

## **2. Funções do Estado e a atividade construtora de normas jurídicas**

Muito embora possa parecer simples conceituar “função”, a doutrina diverge bastante e encontra muitas dificuldades para apresentar uma definição.

Por esse motivo não podemos nos furtar de analisar as funções estatais uma vez que nosso estudo passará tanto pelas atividades administrativas (lançamento tributário) quanto pelas jurisdicionais (processo administrativo e judicial), ambas submetidas ao produto da atividade

---

<sup>150</sup> Segundo TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR *uma série de mensagens trocadas entre orador e ouvinte se chama interação. Toda situação comunicativa é, nestes termos, um sistema interacional.* in *Teoria da Norma Jurídica*, pag.14

legislativa (normas de produção normativa), todas elas podendo ser exercidas por todos os Poderes, conforme verificaremos.

Segundo a doutrina clássica, as funções do Estado podem ser divididas em legislativa (elaboração de normas gerais e abstratas), executiva (aplicação das normas gerais e abstratas, por meio de atos individuais e concretos) e jurisdicional (função compositiva de conflitos de interesses).

Segundo MICHEL TEMER<sup>151</sup>, tal divisão decorre do fato de que, não havendo Estado sem poder e sendo esse a emanção da soberania, para que possa ser exercitado há necessidade de reparti-lo em órgãos diferentes.

Essa concepção tem por objetivo impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes.

Por isso, o Estado, juridicamente organizado, segundo a clássica tripartição de Montesquieu, se apresenta e se manifesta através de seus Poderes, cada qual com uma função específica, os quais, segundo o artigo 2º da Constituição Federal, são independentes e harmônicos entre si, dos quais, para a consecução de interesses específicos, são emanadas normas, ora abstratas e gerais ora concretas e individuais.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO<sup>152</sup>, externou os pressupostos em que se baseou o Barão de Montesquieu, em seu célebre

---

<sup>151</sup> *Elementos de Direito Constitucional*, pp.117-118

<sup>152</sup> *Curso de Direito Administrativo*, pag. 27

trabalho *O Espírito das Leis*, para tal concepção, o que demonstra que o pilar da tripartição de poderes é a necessidade de garantir a liberdade:

*“Não há liberdade se o poder de julgar não está separado do poder legislativo e do executivo. Se ele estivesse confundido com o poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se ele estiver confundido com o poder executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais, nobres ou povo, exercessem estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar as questões dos particulares.”*

Portanto, a cada um desses Poderes, corresponderá uma determinada FUNÇÃO devidamente regulada pelo ordenamento jurídico e cujo objetivo primordial é a instituição de freios e contrapesos que evitam os excessos, os arbítrios e garantem a harmonia<sup>153</sup>.

Isso demonstra que embora exista uma divisão das funções estatais entre os três Poderes do Estado, segundo a clássica tripartição de Montesquieu, devidamente esclarecida por HELY LOPES MEIRELLES (v. nota 143), não há como afirmar que haja uma separação absoluta. Há necessidade de uma relativização para que não haja o engessamento do Estado.<sup>154</sup>

---

<sup>153</sup> Aliás, nesse sentido nos alerta HELY LOPES MEIRELLES ao observar que Montesquieu nunca empregou em sua obra as expressões “separação de Poderes” ou “divisão de Poderes”, mas tão somente a “equilíbrio de Poderes” o que teria resultado entre os ingleses e norte-americanos o sistema de *checks and balances*, o que para nós é o método de *freios e contrapesos*. in *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 56

<sup>154</sup> Nesse sentido, confira-se lições de CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, in “*Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*”, pag. 17-42.

Se, por um lado, cada Poder exerce sua função de maneira preponderante – funções típicas – isso não exclui o fato de que todas as funções são, na prática, exercidas por todos os Poderes, porém de *forma atípica*, nos dizeres de RENATO ALESSI<sup>155</sup>, ou de *forma precípua*, conforme HELY LOPES MEYRELLES<sup>156</sup>.

Frise-se que a distribuição é das *funções* e não do Poder, já que ele é uno. E é justamente essa divisão de funções entre os três Poderes, que traz a grande dificuldade já há muito apontada pela doutrina, para conceituar “função administrativa”<sup>157</sup>, pois esse conceito, muito embora de início denote uma função própria do Poder Executivo, é exercida tanto pelo Poder Legislativo quanto pelo Poder Judiciário, o que compromete sua definição.

Nesse sentido, concordamos com a advertência de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, de que *no conceito de função administrativa há muito maior divergência de ordem semântica entre os autores do que, realmente, quanto ao seu conteúdo.*<sup>158</sup> E propõe a seguinte definição:

*A função administrativa consiste no dever de o Estado, ou de quem aja em seu nome, dar cumprimento fiel no caso concreto, aos comandos normativos, de maneira geral ou individual, para a realização dos fins públicos, sob o regime prevalecente de direito público, por meio de atos e comportamentos controláveis internamente, bem*

---

<sup>155</sup> *Principi di Diritto Amministrativo*, v.I, pag. 10

<sup>156</sup> *Direito Administrativo Brasileiro*, pag. 55

<sup>157</sup> A respeito do pensamento de vários autores a respeito de “função administrativa” confira-se síntese elaborada por LUCIA VALLE FIGUEIREDO, in *Curso e Direito Administrativo*, pag. 29-33 e por JOSÉ ARTHUR LIMA GONÇALVES in *Imposto sobre a Renda, pressupostos constitucionais*, pag. 58-63.

<sup>158</sup> *Curso de Direito Administrativo*, pag. 29

*como externamente pelo Legislativo (com o auxílio dos Tribunais de Contas), atos, estes, revisíveis pelo Judiciário.*<sup>159</sup>

Para OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO<sup>160</sup>, só há duas funções, a *administrativa* e a *jurisdicional*. Para ele a função *administrativa* teria por objetivo a manifestação de uma atividade tanto legislativa quanto executiva, tendo um caráter predominantemente operativo visando integrar a ordem jurídico-social. No exercício dessa função *administrativa*, entende que o Estado-poder pratica atos jurídicos na condição de parte.

Em seu entendimento, o exercício dessas atividades (legislativa e executiva) busca a utilidade pública mediante a expedição de normas jurídicas ou mediante a emissão de atos jurídicos concretos fundamentados nas normas jurídicas já expedidas.

Já a função *jurisdicional* teria por objeto o próprio Direito, visando à manutenção da ordem jurídica vigente, ameaçada ou violada, declarando ou decretando em definitivo o direito entre as partes.

Essa classificação adotada por BANDEIRA DE MELLO, poderia ser transposta à concepção de normas jurídicas em sua função dúplice: norma primária e norma secundária. Na primeira estariam inseridas as normas que prescrevem um dever se e quando ocorresse um determinado fato (normas de direito material). Já na norma secundária estaria inserida

---

<sup>159</sup> ob. Cit. pag. 34

<sup>160</sup> *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, pag. 24-33

aquela da qual faz parte o Estado-Juiz em sua função compositiva de conflitos de interesses que teria como suposto o descumprimento da norma primária (normas de direito processual).

Tal classificação, portanto, considera como critério relevante o fato de se tratar ou não de uma norma com conteúdo coercitivo, ficando a administração incumbida da prescrever condutas que, se descumpridas, deverão ser submetidas ao Judiciário, o qual terá a função de compor o conflito. Privilegia, portanto, o aspecto material das normas.

Diferentemente, SEABRA FAGUNDES<sup>161</sup>, apesar de também afirmar que são duas as funções estatais, entende que uma é a *legislativa* que tem por objetivo a criação do Direito Positivo e outra é a de *execução*, nela estando compreendida a administrativa e a jurisdicional. Como para ele administrar é aplicar a lei de ofício e julgar é aplicar a lei de forma contenciosa, essas funções se aproximariam pelo critério *individualização da lei*.

Em seu entender, portanto, à *legislação* caberia a inovação no mundo jurídico, enquanto que a *administração* e *jurisdição* teriam por função a execução da lei de forma concreta.

Esse entendimento está pautado e se assemelha ao que sustentou HANS KELSEN<sup>162</sup>, para quem as funções do Estado são apenas duas: a *legislativa*, aquela que *cria* o Direito; e a *executiva* que envolve tanto a administração quanto a jurisdição.

---

<sup>161</sup> *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, pag. 2 e 3

Nos parece que esses autores classificam as funções do Estado a partir de uma perspectiva formal na medida em que reúnem as funções pela espécie de norma expedida no exercício da respectiva atividade.

Neste caso, tanto KELSEN quanto SEABRA FAGUNDES, ao proporem essa divisão entre atividade *legislativa* e *executiva*, acabam por inserir na primeira a função de emissão de *normas gerais e abstratas* e na segunda a função de *normas individuais e concretas*.<sup>163</sup>

Analisando a doutrina que tratou do assunto, verificamos que alguns partem de uma classificação que considera como fator relevante o sujeito que a exerce (critério subjetivo) e outros que consideram a atividade propriamente dita (critério objetivo). Este último podendo, ainda, ser subdividido de acordo com o critério material e critério formal.<sup>164</sup>

Apesar dessas classificações, toda a doutrina converge para um ponto comum: os três Poderes estatais não possuem uma exclusividade para o exercício de uma determinada função. O que há apenas é uma preponderância, sendo todos eles responsáveis pela emissão de normas jurídicas que prescrevem condutas e cuja atividade também é pautada por normas que regulam a emissão de outras normas.

---

<sup>162</sup> Ver in *Teoria Geral do Direito e do Estado*, pag. 385 a 397

<sup>163</sup> Muito embora para a emissão de ambas haja necessidade de uma norma geral e concreta (veículo introdutor).

<sup>164</sup> v. Celso Antônio Bandeira de Mello, in *Curso...*, pag. 28-29

Vemos, portanto, que tanto o aspecto formal quanto o aspecto material das normas são critérios de relevância para a doutrina quando as analisam como produto de uma atividade do Estado por um de seus Poderes.

Mas é bom que se ressalte que essa independência entre os Poderes é garantida porque suas funções decorrem da própria Constituição Federal, o que, se por um lado dá liberdade de Poder, por outro limita o seu exercício arbitrário.

Nesse sentido esclarece MICHEL TEMER<sup>165</sup>, que *o Executivo, por sua vez, tem sua independência revelada pelas competências privativas que lhe são atribuídas e, ainda, porque a Constituição lhe confere, independentemente de qualquer autorização do Legislativo ou do Judiciário, a direção superior da administração pública.*

O que tem por trás desse conceito é o fato de que a *função* encontra seu ponto fundamental no *dever* do Estado de atendimento aos interesses públicos<sup>166</sup>, por meio do exercício de atividades previamente delimitadas pelo Texto Constitucional.

---

<sup>165</sup> *Elementos de Direito Constitucional*, p. 123

<sup>166</sup> O princípio do interesse público está previsto expressamente no artigo 2º da Lei 9.784/99 e segundo MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, *está presente tanto no momento da elaboração da lei como no momento da sua execução em concreto ela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.* Afirma, ainda, que ser o interesse público *o princípio que hoje serve de fundamento para todo o direito público e que vincula a Administração em todas as suas decisões (...) os interesses públicos têm supremacia sobre os individuais.* Diretamente ligado ao princípio da supremacia do interesse público, está o princípio da indisponibilidade do interesse público que impede que a Administração dele disponha livremente. *Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constata a prática de ato lícito administrativo(...) não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no*

Essa idéia de independência traz de forma implícita a noção de indelegabilidade de funções, o que significa dizer que estando todas elas absolutamente delineadas no Texto Constitucional não poderão ser usurpadas pelo Poder que não as detém de forma típica.

Entretanto, apesar da independência e da indelegabilidade de funções, há uma cooperação entre os três Poderes, justamente pela pauta principal – a *harmonia* - cuja finalidade é permitir que determinadas funções, apesar de próprias de outros poderes, sejam exercidas por todos eles.

Não se está aqui fazendo referência à entropia<sup>167</sup>, como movimentos desordenados a que fez alusão CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO ao citar exemplo em que o Poder Executivo, ao editar medidas provisórias, ato que pode ser considerado por alguns como usurpação de competência do legislativo, faria com que o sistema jurídico caminhasse para um estado entrópico. Isso porque grande parte dos destinatários da norma, invocando o Poder Judiciário para emitir uma norma de permissão de descumprimento daquela emanada pelo Executivo, ocasionariam uma sobrecarga no desempenho da função jurisdicional<sup>168</sup>.

De fato, não é desse fenômeno que estamos tratando, mas sim daquele em que há uma autorização do próprio sistema para que Poderes não

---

*exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado. in Direito Administrativo, pag. 70.*

<sup>167</sup> Também nesse sentido esclarece Cristiano Carvalho que *a entropia, i.e., a desordem advinda do ruído no seio do sistema, não implica necessariamente em algo maligno (...). O ruído e a entropia são características essenciais do sistema. Os sistemas capazes de auto-regulação e auto-reprodução são capazes de vencer a entropia causada pelo ruído e mais, necessitam de tal desordem para que dela possam criar a ordem. In Teoria...pag. 96.*

<sup>168</sup> *Semiótica do Direito*, p. 67

investidos de uma determinada função possam praticá-la sem que se caracterize uma *usurpação*.

Os exemplos são diversos e já bastante conhecidos daqueles que se debruçam sobre o estudo do Direito Administrativo. Vejamos alguns: quando o Poder Executivo contrata uma obra pública, quando lança um determinado tributo, está a exercer sua função típica – a função administrativa. No entanto, quando julga um processo de sindicância ou mesmo um processo administrativo tributário, está exercendo função jurisdicional. Finalmente quando edita um regulamento, está exercendo função legislativa.

Para CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>169</sup>, há função *apenas quando alguém está assujeitado ao **dever** de buscar, no **interesse de outrem**, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar **poderes**, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio.*

E conclui seu raciocínio afirmando que *ditos poderes são irrogados, única e exclusivamente, para propiciar o cumprimento do dever a que estão jungidos; ou seja: são conferidos como **meios** impostergáveis ao preenchimento da finalidade que o exercente de função deverá cumprir.*

---

<sup>169</sup> *Curso...*, pag. 86

No mesmo sentido vem a afirmação de MÔNICA MARTINS TOSCANO SIMÕES<sup>170</sup>:

*Existe função quando alguém, para cumprir uma dada finalidade, maneja um poder instrumental e um direito alheio. Os poderes conferidos ao agente público possuem caráter meramente instrumental no cumprimento do dever de satisfação das finalidades públicas. No caso concreto, o **poder** é que vai ser delimitado, enquanto a noção de **dever** permanece íntegra. Assim, não há que se valorizar o **poder**, mas sim o **dever**.*

E conclui seu raciocínio com a menção à idéia de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO no sentido de que *é muito mais adequado falar-se em ‘deveres-poderes’ do que simplesmente em ‘poderes’ ou ‘poderes-deveres’*.<sup>171</sup>

Mas em que pesem as divergências semânticas de *função*, uma coisa não há como se negar: para que o manejo dos *poderes* do Estado não se dê de forma difusa, desconcentrada, desordenada e para que seja possível o atendimento de suas finalidades, haverá necessidade de uma fragmentação em seu interior a cujas respectivas unidades serão atribuídas competências (diferenciação funcional).

Do exercício dessas competências resultará a produção de normas jurídicas, ora denominadas leis<sup>172</sup>, ora atos administrativos<sup>173</sup> ora

---

<sup>170</sup> *O Processo Administrativo e a Invalidação de Atos Viciados*, pag. 22

<sup>171</sup> *ob.cit.*, pag. 22

<sup>172</sup> Aqui referidas em sentido *lato*.

<sup>173</sup> LUCIA VALLE FIGUEIREDO conceitua ato administrativo como sendo *a norma concreta emanada pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, que tem por*

sentenças<sup>174</sup>, que têm por finalidade a constituição de relações jurídicas entre sujeitos-de-direito.

Como nosso foco de análise neste momento é a norma individual e concreta que constitui a relação jurídica tributária, é de se ressaltar que a obrigação tributária e concomitantemente o crédito tributário nascerão com a emissão de um ato administrativo pela autoridade competente – o lançamento<sup>175</sup>. Mas como veremos adiante, é também um ato administrativo que terá o condão de extinguir o crédito tributário, o qual, no entanto, será expedido por autoridade diversa da que expediu o primeiro ato e que estará no exercício de uma função também diversa.

É bom que se lembre, mais uma vez que para a produção de normas jurídicas válidas (normas de comportamento), há necessidade de que se manifeste a regularidade dos pressupostos compositivos do fato jurídico que o tornará suficiente para a instalação do conseqüente normativo, esta sim a eficiência do fato jurídico, em cuja norma individual e concreta enxergaremos todos os elementos do ato administrativo válido.

Portanto, *pressupostos* dizendo respeito ao processo de produção e *elementos* àqueles contidos no ato administrativo, o seu produto.

---

*finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este (Estado) e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário.” in Curso de Direito Administrativo, pag. 197*

<sup>174</sup> Aqui consideradas todas as normas individuais e concretas emanadas pelo Poder Judiciário em decorrência de relações processuais.

<sup>175</sup> Aqui nos referimos ao denominado ato-norma, segundo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI.

Visualizamos na produção dessa norma individual e concreta não só a regra matriz de incidência da qual pode ser constituída a relação jurídica, mas também as normas que regulam a produção normativa como essenciais para a validade do produto – o lançamento tributário<sup>176</sup>.

Isso significa que a prática dessas atividades que levará à produção de normas jurídicas está toda ela pautada pelo Princípio da Legalidade contido no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal e que pode ser sintetizado nos termos dos ensinamentos de HELY LOPES MEIRELLES<sup>177</sup>:

*A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito (...). Na Administração Pública não há vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”, para o administrador público significa “deve fazer assim”.*

É de se concluir, portanto, que a validade do processo de produção<sup>178</sup> de um ato administrativo levará à validade de seu produto – o ato administrativo<sup>179</sup>.

---

<sup>176</sup> Afirma CARLOS ARI SUNDFELD que a razão estreita entre *função* e *procedimento* diz respeito à idéia de controle, pois, na medida em que são fixadas seqüências comportamentais obrigatórias para o *procedimento*, poderá o interessado constatar mais facilmente qualquer desvio. *in A Importância do Procedimento Administrativo*, RDP 84/68

<sup>177</sup> *ob.cit.*, pag. 82

<sup>178</sup> Em ensaio que pretende demonstrar alguns posicionamentos essenciais de Bakhtin, ADAIL SOBRAL, ao tratar do tema “*Ato/Atividade e evento*”, traça um paralelo entre este autor e

Essa afirmação além de ressaltar a importância também do ato final que decorre do exercício de uma determinada função, demonstra que o *processo*<sup>180</sup> não é um mecanismo exclusivo da atividade jurisdicional.

Nesse aspecto, concordamos com CASSIO SCARPINELLA BUENO<sup>181</sup> quando afirma:

*O processo, enquanto instituição jurídica, não é fenômeno inerente ao ou exclusivo do exercício da jurisdição, assim compreendida a atuação do Poder Judiciário. Estamos convencidos de que **processo** é inerente ao atuar do Estado, independentemente de sua função preponderante: tanto Poder Judiciário emite seus atos (as sentenças e acórdãos para solução de lides) mediante processo, como o Poder Legislativo emite seus atos (as leis) mediante processo, o que é imposto no art. 59 da Constituição Federal. A Administração Pública não pode ser alheia ou arredia a este **atuar regrado**. Deve expedir seus atos também mediante processo (...).*  
(os grifos são do autor)

Aristóteles ao afirmar que este último acentua *ser o ato o elemento de que depende a potência e que promove a transformação da potência, que inexistente como tal, em alguma coisa existente*, o que lembra, em seu entender, a *ênfase de Bakhtin no processo do ato (em vez de no seu conteúdo ou concepção abstrata)*. E afirma de forma categórica: *“afinal, o processo do ato é o que o faz existir, ao passo que o conteúdo ou a concepção tem caráter abstrato.”*, in *“Bakhtin Conceitos-Chave”*, pag. 14-15.

<sup>179</sup> Sobre a *ambigüidade processo/produto*, v. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que após esclarecer que esta consiste no fato de um mesmo termo apresentar dois significados: um relativo à atividade e outro ao produto, exemplifica: *“o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Note-se que só no caso de **ato administrativo** é que ocorre a **ambigüidade processo/produto**, à qual imputamos inúmeras das divergências e desencontros nas teorias que tratam do ato administrativo”*, in *Prescrição e Decadência no Direito Tributário*, pag. 104 (grifos do autor).

<sup>180</sup> Sobre a variabilidade do alcance semântico do termo *processo* v. PAULO CESAR CONRADO in *Processo Tributário*, que a ele aponta dez sentidos fundamentais.

<sup>181</sup> *As leis de Processo Administrativo: Lei Federal 9.784/1999 e Lei Paulista 10.177/1998*, p. 189 in *“Os Recursos nas leis de processo Administrativo Federal e do Estado de São Paulo: uma primeira aproximação”* – Carlos Ari Sundfeld e Guillermo Andrés Muñoz (coords.)

Vemos que a tônica da noção de *função* reside no fato de que há um dever do Estado de atender aos interesses públicos por meio do exercício de atividades que serão exercidas por um determinado órgão, de acordo com um específico procedimento balizado pela lei.

Como nosso foco principal é a análise das atividades administrativas que visam a cobrança de tributos, deixaremos de tecer maiores considerações sobre as normas que atribuem competência tributária às entidades estatais<sup>182</sup> por partirmos da premissa de que as normas jurídicas tributárias, gerais e abstratas – regras-matriz de incidência – já foram validamente produzidas, estando em vigor para serem aplicadas.<sup>183</sup>

Entretanto, conforme já alertado de início, as normas abstratas necessitam de concretização para que sejam propalados os respectivos efeitos jurídicos e para que sejam constituídas relações jurídicas entre sujeitos de direito, as quais somente serão consideradas válidas se esse processo de construção da norma individual e concreta ocorrer de acordo com as regras previstas no ordenamento jurídico e desde que não extravasem o conteúdo da norma geral e abstrata.

---

<sup>182</sup> Pessoas Jurídicas de Direito Público, vale dizer União, Estados, Municípios e Distrito Federal, dotadas de poderes políticos e administrativos.

<sup>183</sup> DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, nos alerta para a polissemia relativa ao vocábulo “norma de competência tributária”, já que a mesma designa “*todas as habilitações para a produção de normas no percurso de instituição e cobrança do crédito tributário. Portanto, em sentido abrangente, são agentes competentes tanto o legislador que estabelece preceitos abstratos e gerais, quanto o próprio Fisco quando emite determinada norma concreta e individual que atesta a incidência da norma abstrata e geral ao caso concreto.*” In “*Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*”, pag. 81

E aqui cabe mais uma vez o alerta de DANIEL MONTEIRO PEIXOTO<sup>184</sup>:

*Se tomarmos como referencial a autoridade encarregada do dever de efetuar o lançamento, constata-se que a sua atividade de produção de normas infralegais estará pautada não só pelas regras que delimitam o procedimento, mas também por aquela que delimita o conteúdo da norma concreta e individual a ser posta no sistema – a própria regra-matriz.*

Sendo o ato de produção normativa aquele encarregado de produzir comandos que prescrevem condutas e, como já dissemos que as prescrições somente se darão desde que revestidas da linguagem competente, o estudo das funções administrativas nos permite analisar as normas jurídicas como verdadeiras *mensagens que são enviadas pelo legislador aos destinatários*<sup>185</sup>, entendido o legislador aqui como todo o sujeito com capacidade para produzir normas.

Por esse aspecto, portanto, podemos afirmar que terá capacidade para a produção de normas aquele sujeito que possuir aptidão lingüística em uma dimensão prescritiva, voltada para regulação do comportamento humano<sup>186</sup>, valendo lembrar que essa aptidão deve ser conferida pelo próprio direito positivo.

---

<sup>184</sup> *Competência.....*, pag. 78

<sup>185</sup> CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, *in Semiótica do Direito*, pag. 13

<sup>186</sup> Diferentemente da dimensão descritiva que se apresenta como metalinguagem – Ciência do Direito - da qual o sistema do Direito Positivo será a linguagem-objeto.

Por estarmos tratando de função administrativa, entendida essa como um dever do Estado para o alcance de determinadas finalidades, as quais serão exercidas desde que manifestadas em linguagem competente, devemos alertar para o fato de que a manifestação dessa linguagem será obrigatória se estivermos diante de uma função executiva e de uma função jurisdicional.

A prescrição dessa conduta modalizada pelo functor *obrigatório (dever)* advém das normas que regulam as funções estatais e, especificamente em matéria tributária é o CTN, em seu artigo 142, parágrafo único, que determina que *a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*. E o mesmo diploma normativo é quem confere o direito (*poder*) de que o exercício dessa função ocorra dentro do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme artigo 173, inciso I.<sup>187</sup>

Da mesma forma a função jurisdicional, desde que provocada<sup>188</sup>, será obrigatoriamente exercida<sup>189</sup> pelo Estado-Juiz, nos termos da prescrição contida no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

---

<sup>187</sup> Fazemos referência a esse dispositivo em função da modalidade de lançamento da qual estamos tratando. Se o lançamento por homologação fosse o objeto de nossa análise, a referência seria ao artigo 150, § 4º do CTN.

<sup>188</sup> É o denominado *princípio da inércia*. Nesse sentido é a prescrição do artigo 2º do CPC segundo o qual *nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado o requererem nos casos e formas legais* bem como da primeira parte do artigo 262 do mesmo diploma legal que determina que *o processo começa por iniciativa da parte*.

<sup>189</sup> Ainda que seja para declarar que o sujeito não possui o direito à jurisdição, hipótese que se concretiza quando ausentes as condições da ação.

Ambas as funções: executiva e jurisdicional sendo obrigatórias, resultarão na emissão de comandos, ora constituindo relações jurídicas, ora modificando-as ou extinguindo-as, mas sempre por meio de mensagens lingüísticas.

Podemos afirmar, portanto, que a norma jurídica produzida por uma autoridade competente, no exercício de sua função, que tem por conteúdo a prescrição de condutas, pode ser vista como uma efetiva *comunicação*, na medida em que permite a troca de mensagens entre seres humanos, ora numa relação de subordinação ora de coordenação.

Mas necessário se faz, a essa altura, esclarecermos que o lançamento tributário é fruto do exercício da função executiva da Administração Pública, cuja finalidade é a arrecadação de tributos para fazer frente a seus compromissos sociais. Entretanto, ao próprio Poder Executivo, foi conferida uma outra função, que somente será exercida na medida em que provocada: trata-se da função jurisdicional que, ao contrário de ser cometida apenas ao Poder Judiciário, é exclusiva do Estado, podendo ser exercida no âmbito de qualquer um dos três poderes, desde que se manifeste um específico conflito de interesses quando da aplicação do direito (atividade típica da administração).<sup>190</sup>

---

<sup>190</sup> Nesse sentido, apontando as diferenças entre atividade administrativa e a jurisdicional, esclarece PAULO CESAR CONRADO que *a atividade administrativa é espontânea, desenvolvendo-se por iniciativa própria do Estado; já a atividade jurisdicional é marcadamente inerte (...) agindo por provocação, sempre com o escopo de substituir as vontades divergentes dos sujeitos envolvidos. Temos, então, que uma é atividade primária e outra secundária. In Introdução à Teoria Geral do Processo Civil, pag. 91.*

A atividade jurisdicional da Administração Pública pode ser extraída do próprio Texto Constitucional quando prevê de forma expressa em seu artigo 5º, inciso LV que:

*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.*  
(g.n.)

Fica claro que essa função estatal tem por finalidade a composição de conflito de interesses, seja no âmbito judicial, seja no administrativo, estando assegurada, nas duas esferas, o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

É justamente por esse aspecto que PAULO CESAR CONRADO<sup>191</sup> aponta a distinção entre processo administrativo *não contencioso* (para referir-se ao chamado *procedimento administrativo*) e processo administrativo *contencioso* (aquele atrelado à idéia de provocação do contribuinte diante do lançamento tributário) para chamar a atenção para a necessidade de existência do fato “conflito” que, por sua vez, pressupõe a constituição da obrigação tributária, para que se ponha a obrigatoriedade da jurisdição, que se apresenta, portanto, na esfera judicial ou, neste caso, na esfera administrativa, mas em ambas, desde que haja a provocação.

É bom que se lembre que em ambas as esferas, o que se busca com o exercício da função jurisdicional, é a estabilidade das relações que é extraída do Princípio da Segurança Jurídica, o qual, *muito embora não disponha de enunciado expresso no Texto Constitucional de 1988, é tomada*

*pela doutrina como princípio basilar do ordenamento jurídico nacional, fortemente influenciado por vetores axiológicos (...).*<sup>192</sup>

E continua o mesmo autor<sup>193</sup>:

*Embora não tenhamos em nossa Carta Magna vocábulos que expressamente nomeiem a Segurança Jurídica, isto não nos impede de resgatar enunciados, tanto de nível constitucional, quanto infraconstitucional que, de forma até bastante clara, evidenciem a presença do valor que envolve esta figura – a Segurança Jurídica.*

Como já mencionamos, o Texto Constitucional menciona de forma expressa a jurisdição administrativa e, por outro lado, o Decreto nº 70.235/72 determina em seu artigo 45 que *no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo* [e que pelos termos do artigo 156, inciso IX do CTN, extingue o crédito tributário] *cumpra à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.*

Isso demonstra, sem qualquer dúvida, que o mesmo objetivo que se põe quando da decisão de conflitos na esfera judicial, se manifesta na esfera administrativa, justamente pelo valor Segurança Jurídica. A diferença, apenas, é de que não há enunciados infraconstitucionais expressos denominando a “coisa julgada administrativa”, diferentemente daquela prevista no Código de Processo Civil em seu artigo 467.

---

<sup>191</sup> *Processo Tributário*, pag. 96-102

<sup>192</sup> cf. PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, “As decisões do Supremo Tribunal Federal e os Reflexos na Conduta dos Contribuintes – Desqualificação do Ilícito Tributário”, pag. 538 *in Segurança Jurídica na Tributação e no Estado de Direito* (coord.) Eurico Marcos Diniz de Santi.

<sup>193</sup> *Idem, ibidem*

Mas conforme aponta com propriedade GUSTAVO VALVERDE<sup>194</sup>, citando CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO, *a coisa julgada é mais que um instituto de direito processual. Ela pertence ao direito constitucional, segundo Liebman, ou ao direito processual material, para quem acata a existência desse plano bifronte do ordenamento jurídico.*

Com isso, podemos afirmar que, muito embora o instituto da coisa julgada esteja afeto às decisões proferidas pelo Poder Judiciário e cujo objetivo é a implementação da segurança jurídica, impedindo que novas comunicações jurídicas sejam produzidas em relação às partes do processo, a mesma potência podemos enxergar nas decisões administrativas contra as quais não haja mais possibilidade de interposição de recursos aos órgãos superiores. Inclusive, alguns autores a denominam de *coisa julgada administrativa*.<sup>195</sup>

Isso porque, por detrás dessa impossibilidade de novas comunicações a respeito dos mesmos fatos jurídicos, está o tão aclamado princípio da segurança jurídica que não recai apenas sobre as decisões judiciais, mas sobre todos aqueles fatos institucionalizados para a solução de conflitos. Assim não fosse, todos aqueles princípios já mencionados pelo artigo 37 da Constituição Federal, restariam desprestigiados, mormente o da lealdade e da boa-fé na esfera administrativa, fazendo-se tabula rasa da denominada certeza do direito.

---

<sup>194</sup> *Coisa Julgada...* pag. 129

<sup>195</sup> ver CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, *in Curso...* pag. 427

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 68.253-PR<sup>196</sup>, se manifestou nesse exato sentido, conforme ementa que ora transcrevemos:

***Coisa julgada fiscal e direito subjetivo.*** A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou, aquela decisão, direito subjetivo para o contribuinte. Recurso Extraordinário conhecido e provido.

Nesse sentido, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>197</sup> é enfático:

*Algumas vezes, com a expressão, muito criticada, “coisa julgada administrativa”, pretende-se referir a situação sucessiva a algum ato administrativo em decorrência do qual a Administração fica impedida não só de retratar-se dele na esfera administrativa, mas também de questioná-lo judicialmente. Vale dizer: a chamada “coisa julgada administrativa” implica, **para ela**, a **definitividade** dos efeitos de uma decisão que haja tomado. O tema diz respeito exclusivamente aos atos “ampliativos” da esfera jurídica dos administrados. O fenômeno aludido só ocorre em relação a este gênero de atos. Trata-se, portanto, de instituto que cumpre uma função de garantia dos administrados e que concerne ao tema da segurança jurídica estratificada já na própria órbita da Administração.(...) A “coisa julgada administrativa”, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão – isto é, em que tenha **formalmente assumido a posição de aplicar o***

---

<sup>196</sup> Relator Min. Raphael de Barros Monteiro, 1ª Turma do STF, j. 02/12/1969, publicado em 06/05/1970.

<sup>197</sup> *Curso...* pag. 427-429

*Direito a um tema litigioso; portanto, também, com as implicações de um contraditório. (...) (grifos do autor)*

E conclui:

*Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada “coisa julgada administrativa”.*

Com essas considerações, cremos que ficou clara a distinção entre as funções da Administração Pública, ora no exercício da atividade administrativa, cuja finalidade é a constituição da relação jurídica tributária e que se encerra no exato instante em que o contribuinte for notificado do lançamento, ora no exercício de uma atividade jurisdicional cujo início se dá com a constituição do fato “conflito” pela impugnação do sujeito passivo<sup>198</sup> e que terá foros de definitividade para a Administração.

E para finalizar este tópico, esclarecedoras se mostram as palavras de ALBERTO XAVIER<sup>199</sup>:

*Lançamento é apenas o ato administrativo que aplica diretamente a norma tributária ao caso concreto. O ato administrativo que tem por objeto a revisão do lançamento, em processo de impugnação, não tem a natureza deste, antes é ato autônomo e distinto, emitido em conclusão de um procedimento dotado igualmente de individualidade própria. Com efeito, a impugnação não é simples fase do procedimento de lançamento, exprimindo a sua continuação, mas sim um procedimento*

---

<sup>198</sup> Conforme artigo 14 do Dec. 70.235/72, segundo o qual a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>199</sup> Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, pag. 305-306

*juridicamente autônomo. A autonomia do **processo administrativo tributário**, face ao **procedimento administrativo de lançamento** resulta de serem distintos o seu **objeto**, os seus **órgãos de decisão**, as suas **partes** e os seus **tipos de decisão**. (...) Tendo objeto diverso, órgãos de decisão e tipos de decisões distintas e podendo ainda ter partes diversas, os procedimentos em causa são juridicamente autônomos e concluem por atos independentes também. (grifos do autor)*

O ato do qual decorre o procedimento administrativo, isto é, o lançamento tributário, pode ser classificado, conforme CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>200</sup>, quanto aos resultados sobre a esfera jurídica dos administrados, como *atos ampliativos*, na medida em que *aumentam a esfera de ação jurídica do destinatário*.

### **3. Órgãos produtores de normas individuais e concretas**

Dissemos há pouco que as atividades administrativas estão divididas entre os três Poderes do Estado e, na medida em que exercidas, geram relações jurídicas entre o Estado e um terceiro.

Mas o exercício dessa competência de que é dotado o Estado se dá por intermédio de seus órgãos, dentre os quais há uma repartição de funções, de direitos e de deveres.

---

<sup>200</sup> *Curso...* pag. 396

A respeito do assunto assim esclarece CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO<sup>201</sup>:

*(...) O Estado como as outras pessoas de Direito Público que crie, pelos múltiplos cometimentos que lhe assistem, têm de repartir, **no interior deles mesmos**, os encargos de sua alçada entre diferentes unidades, representativas, cada qual, de uma parcela de atribuições, para decidir os assuntos que lhe são afetos. Essas unidades são o que denominamos de ‘órgãos’ e se constituem por um conjunto de competências.*

São os órgãos, portanto, os responsáveis pelo desempenho das funções estatais e, como tal, manifestam o *agir* das pessoas jurídicas de direito público.

HELY LOPES MEIRELLES<sup>202</sup>, aponta que a *teoria do órgão* substituiu as superadas *teorias do mandato* e *da representação*, por meios das quais pretendeu-se explicar de que forma seriam atribuídos ao Estado e às pessoas jurídicas de direito público os atos das pessoas que agissem em seu nome.

A primeira considerava a pessoa física como mandatária da pessoa jurídica, sem que explicasse, no entanto, quem seria o responsável pela outorga do mandato.

A segunda teoria considerava que a pessoa física era um representante da jurídica, tal qual ocorre com o tutor e o curador, mas, da

---

<sup>201</sup> *Curso...*, pag. 127

<sup>202</sup> *Direito Administrativo Brasileiro*, pag. 62

mesma forma que em relação à *teoria do mandato*, não haveria como se conceber que àquele que se assemelha ao incapaz fosse atribuída competência para que outorgasse de forma válida a sua representação.

Tais teorias, segundo esclarece, deram lugar à *teoria do órgão* proposta por OTTO GIERKE – para quem sendo o órgão uma parte do corpo da entidade, todas as suas manifestações de vontade são consideradas como da própria entidade, o que explica que a alteração de funções ou mesmo a mudança de seus titulares não acarreta a extinção do órgão.

Não haveria, portanto, uma relação de representação ou de mandato, mas em seu dizer: *uma relação de imputação*, já que a atividade dos órgãos confunde-se com a da pessoa jurídica. Finalmente, aduz que:

*Como partes das entidades que integram, os órgãos são meros instrumentos de ação dessas pessoas jurídicas, preordenados ao desempenho de funções que lhes forem atribuídas pelas normas de sua constituição e funcionamento. Para a eficiente realização de suas funções cada órgão é investido de determinada competência, redistribuída entre seus cargos, com a correspondente parcela de poder necessária ao exercício funcional de seus agentes.*<sup>203</sup>

Aos órgãos, portanto, são distribuídas as competências do Estado de forma a garantir um melhor desempenho de suas atividades.

São eles os responsáveis pela emissão dos comandos normativos – os atos administrativos - pautados pelas regras que definem o modo de produção desses comandos.

Nesse sentido, importante lembrar que jamais estaremos diante de atividades administrativas praticadas com autonomia de vontade, já que sempre terá uma norma determinando não só a obrigatoriedade da prática do ato, mas também a forma como tal atividade deverá ser praticada.

Quando afirmamos que não há autonomia de vontade do órgão, não queremos com isso dizer que este atuará de maneira cega, cumprindo aquilo que está previsto na lei sem qualquer preocupação com a sua finalidade. Até porque tal afirmação contrariaria tudo o quanto foi dito até o momento no sentido de que qualquer aplicação de norma depende de uma interpretação dos enunciados prescritivos.

Na prática, significa que os atos do Poder Público não podem se afastar do conteúdo dos comandos que regulam o *exercício* de sua atividade e que com a edição de atos darão ensejo a relações jurídicas, em atendimento a uma específica finalidade.

Tudo isso em função dos princípios fundamentais que informam o Direito Administrativo: *princípio da supremacia do interesse público sobre o privado* e o *princípio da indisponibilidade dos interesses públicos*.

Portanto, não há como nos afastarmos do fato de que para a prática de qualquer ato deverá haver uma interpretação, pelo próprio órgão,

---

<sup>203</sup> *Direito Administrativo* pag. 63.

dos enunciados prescritivos, o que lhe confere uma certa discricionariedade<sup>204</sup>.

E é nesse momento que entendemos haver a manifestação de vontade da Administração, apesar de seus atos serem vinculados à lei.

Isso, inclusive, é que confere a possibilidade de os atos administrativos (norma individual e concreta) serem submetidos a controle quando, interpretados por aquele que integra a relação jurídica em confronto com a sua interpretação das normas gerais e abstratas, chega o intérprete à conclusão de que o processo de aplicação extravasou os seus limites o que possibilitará que o órgão hierarquicamente superior exerça a atividade de controle ou mesmo o Poder Judiciário.<sup>205</sup>

Ao discorrer sobre *ato de aplicação, legalidade e Estado de Direito*, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>206</sup> traduz exatamente o conteúdo do que foi afirmado anteriormente:

---

<sup>204</sup> A respeito de vinculação e discricionariedade, ver LUCIA VALLE FIGUEIREDO (*Curso...* pag. 197 e segs.) que demonstra que pelo conceito de ato administrativo [o conceito está reproduzido na nota 173], não há diferenças entre atos vinculados e discricionários na estática da norma. Atos administrativos, em seu entender, são todos, quer vinculados quer discricionários, atos jurídicos. No entanto, afirma que *o intérprete, o aplicador, para concretizar a norma geral, deverá primeiro interpretá-la para depois valorar qual a melhor maneira de atender a utilidade pública*. Nesse aspecto há discricionariedade.

<sup>205</sup> O controle poderá se dar pelo próprio Poder do qual faz parte o órgão que emanou a norma ou pelo Poder Judiciário. Nestes casos o controle também será feito a partir de interpretações que poderão ser contrastadas até que cheguem ao limite imposto pelo próprio sistema de direito positivo. Esse limite é a formação da coisa julgada cujo objetivo é a implementação da segurança jurídica. Sobre o tema ver excelente trabalho de GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE: *Coisa Julgada em Matéria Tributária*.

<sup>206</sup> *Prescrição do Direito do Fisco, Suspensão da Exigibilidade e Segurança Jurídica*. Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 127, pag. 108

*Estado de Direito é o Estado constituído pelas leis. Estado de Direito exige a observância das leis, mas as leis só ganham sentido em específico ato de aplicação. É o ato de aplicação que dá sentido individual e concreto à lei geral e abstrata. É no ato de aplicação que está instalado o poder de interpretar a lei: de afirmar que a lei exige, ou não, dado comportamento diante da ocorrência de determinado fato. Entretanto, por mais precisa que seja a lei, por mais vinculado que seja o ato administrativo de lançamento (...) sempre haverá nestes atos de aplicação indisfarçável exercício de poder: o inerente e discricionário poder da interpretação. E não existe ato de aplicação de direito sem interpretação. Controlar o ato de aplicação significa garantir o Estado de Direito.*

Por isso, quando afirmarmos que os órgãos se apresentam como sujeitos-de-direito queremos, com isso, sustentar que a eles convergem tanto obrigações quanto direitos que provém de normas jurídicas que incidirão sobre o modo de produção de outras normas jurídicas.

Nesse sentido, afirma categoricamente LOURIVAL VILANOVA<sup>207</sup>:

*Os sujeitos-de-direito, manifestando sua vontade, fazem com que as normas atribuam ao fato de sua vontade a constituição, modificação, desconstituição de relações.*

---

<sup>207</sup> *Causalidade...*, pag. 268

E é por isso que um *órgão*, nas palavras de LOURIVAL VILANOVA *é uma porção constitucionalmente delimitada de competência*<sup>208</sup> por meio do qual *o Estado forma sua vontade*<sup>209</sup>.

Para o mestre pernambucano, sendo cada *órgão* um centro parcial de imputação, comportar-se-á nas relações jurídicas como *sujeito-de-direito*, como *parcelamento da subjetividade total do Estado*<sup>210</sup>.

Mas o ser sujeito-de-direito nas relações jurídicas decorrentes do exercício de sua competência, não lhes retira a condição de sujeitos-de-direito sob uma perspectiva interna do *órgão*, pois *há relações jurídicas onde se ponham central de imputação ou referência como sujeitos-de-direito, onde se requeiram fatos jurídicos e, pois, normas jurídicas incidentes nesses fatos.*<sup>211</sup>

A necessidade de os *órgãos* pautarem suas condutas de acordo com a lei, a necessidade de os *órgãos* exercerem suas funções segundo as normas internas do *órgão*, faz com que reste preservada a distinção entre o indivíduo titular do *órgão* e o próprio *órgão*, de forma que não haja a desconfiguração de seu caráter simbólico.

Somente haverá a individualização do sujeito como pessoa, como indivíduo e não como o agente administrativo, na hipótese de a

---

<sup>208</sup> *idem...* pag. 269

<sup>209</sup> *idem...*, pag. 271

<sup>210</sup> *idem...* *ibidem*

<sup>211</sup> *idem...* pag. 268

competência funcional do órgão ser por ele ultrapassada. Neste caso, a responsabilidade será pessoal e recairá sobre a pessoa e não sobre o órgão.

Nesse sentido, vale citar a afirmação de CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO<sup>212</sup>, quando trata das *Fontes do Direito*:

*É nesse sentido que as competências são sujeitos cibernéticos, pois o seu desempenho (a enunciação), embora realizado por indivíduos, prescinde dos tratos essenciais destas pessoas, os integrantes dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O que interessa ao sistema é o resultado de tais atividades, o desempenho das funções normativas; os produtos da enunciação, quais sejam, os enunciados-enunciados, considerados em seu aspecto de signos indiciais. Os sujeitos cibernéticos são os órgãos em sua instância de desempenho (a enunciação, que corresponde ao interpretante dinâmico em uma semiose). A consideração específica aos indivíduos que exercem tais competências ou capacidades se dará predominantemente em âmbito sancionatório, quando houver, por exemplo, nomeação, abuso de poder, prevaricação, corrupção ou aposentadoria.”*

São, portanto, os órgãos, os responsáveis pelo exercício da competência do Estado, que se materializa com a emissão de normas individuais e concretas responsáveis pela constituição de relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte.

É o próprio CTN em seu artigo 142 quem se refere ao lançamento tributário como sendo de competência exclusiva da autoridade administrativa, ou seja, aquela que tem habilidade lingüística para constituir a

---

<sup>212</sup> *Semiótica...* pag. 85

relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, decorrente da constituição do fato jurídico. É a linguagem da facticidade jurídica. É nos dizeres de ALBERTO XAVIER<sup>213</sup>, a prática dos *atos tributários primários*.

Esses são os órgãos responsáveis pelos *processos administrativos não-contenciosos*, ou seja, pelos procedimentos administrativos dos quais se originam atos que constituem relações jurídicas intersubjetivas.

Diferentemente dos órgãos que não têm a competência para lançar o tributo, mas para julgar os conflitos decorrentes daqueles *atos tributários primários*, que se originam por provocação do contribuinte manifestada em sua impugnação. Esses órgãos, nos dizeres de ALBERTO XAVIER<sup>214</sup>, *têm como competência exclusiva a prática dos atos tributários secundários, consistentes na legalidade dos atos primários praticados pelos órgãos de lançamento, em razão de impugnação pelos particulares*.

E mais adiante esclarece que são verdadeiros atos tributários secundários aqueles que *têm por objeto anular, confirmar ou reformar atos tributários primários, entre os quais o lançamento*.<sup>215</sup>

E nesse aspecto é que se faz oportuna a classificação dos órgãos proposta por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO<sup>216</sup> quanto à *estrutura em simples e colegiais*, conforme os atos sejam praticados por um

---

<sup>213</sup> *Do Lançamento...*, pag. 63

<sup>214</sup> *idem*, pag. 64

<sup>215</sup> *idem*, pag. 65

<sup>216</sup> *Curso...* pag. 129

único agente ou por um conjunto deles e, quanto às *funções que exercem* sendo *ativos* (os que expressam o cumprimento dos fins da pessoa jurídica), *de controle* (propostos a fiscalizar e controlar as atividades de outros órgãos) *ou consultivos* (os de elucidação).

Por essa classificação, os órgãos competentes para realizar o lançamento tributário podem ser classificados, quanto à estrutura, em *simples* e quanto às funções que exercem, em *órgãos ativos*, já que sua atividade é típica do Poder Executivo.

Por outro lado, aqueles que exercem função jurisdicional no âmbito administrativo, podem ser classificados quanto à estrutura em *colegiais* e quanto à função, muito embora compositiva do conflito de interesse, podem ser classificados como órgãos de *controle* já que têm como pressuposto para o exercício de sua atividade um prévio ato administrativo constitutivo de uma relação jurídica.

Isso significa dizer que esses órgãos de julgamento, não têm competência para a prática de atos administrativos que constituam, originalmente, relações jurídicas intersubjetivas, cujo objeto seja o tributo, mas tão somente para o exercício da função compositiva de conflito nos exatos limites em que provocados pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

E essa limitação imposta aos órgãos jurisdicionais administrativos, provém da teoria segundo a qual a impugnação desempenha uma função subjetiva, na medida em que tem por objeto a proteção dos direitos individuais, representando uma garantia do particular contra os

abusos do Estado, a qual advém do já mencionado artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal que arrola os direitos e garantias individuais.<sup>217</sup>

E justamente pelo fato de a impugnação desempenhar essa *função subjetiva* é que as alegações do impugnante delimitam o objeto do processo administrativo. Esses são os exatos termos dos artigos 16, inciso III e 17 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

E dessas afirmações e desses dispositivos legais retiramos a conclusão de que os órgãos administrativos de julgamento estão investidos de uma função absolutamente diversa daquela cometida à autoridade incumbida de efetuar o lançamento. Isso significa que o crédito tributário e a obrigação tributária serão constituídos pelo órgão lançador, cumprindo àqueles que detiverem a função jurisdicional, a competência para rever o ato administrativo, nos limites impostos pela impugnação, não podendo alterar o

---

<sup>217</sup> Em oposição à função subjetiva, aponta ALBERTO XAVIER que tratar-se-ia de uma função objetiva se tivesse por objetivo *a defesa da ordem jurídica e dos interesses públicos confiados à*

lançamento, mas tão somente confirmar a relação jurídica ou desconstituí-la, jamais modificá-la, sob pena de extravasar sua competência jurisdicional.

Ressalte-se, no entanto, que o aspecto relevante dessa afirmação é que somente teremos condições de saber se os órgãos exerceram sua competência sem extravasar os seus limites, quando estivermos diante do seu produto final, pois, conforme afirmado anteriormente, sem linguagem, não há fato jurídico.

### CAPÍTULO III

## O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO NA CONSTRUÇÃO DA MENSAGEM CONSTITUTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

### 1. O emissor e o receptor da mensagem que informa a relação jurídica tributária

Como temos ressaltado desde o início do trabalho, a norma jurídica, é a *mensagem* do Direito Positivo e, portanto, sendo elemento de um processo comunicacional, necessitará de um *emissor* e de um *receptor* para que a informação nela contida seja transmitida, recebida e compreendida a ponto de causar uma reação no receptor.

Observa CELSO FERNANDES CAMPILONGO<sup>218</sup> que, *na rede de comunicações da sociedade, o direito se especializa na produção de um tipo de particular de comunicação que procura garantir expectativas de comportamentos assentadas em normas jurídicas.*

Neste trabalho estamos tratando das relações jurídicas tributárias e, desde o início fixamos a premissa de que nosso foco de análise seria o lançamento de ofício previsto no artigo 142 combinado com o artigo 149 do CTN, mas não aquele em que a própria administração calcula o tributo a pagar e envia a respectiva notificação ao sujeito passivo (p.ex. IPTU), mas

---

<sup>218</sup> *O direito na sociedade complexa*, p. 162

aquele decorrente do fato do não pagamento do tributo pelo contribuinte na forma como entendida pela administração como sendo a correta. É esse que poderá dar ensejo ao processo administrativo tributário.

Nesse sentido, se o lançamento é uma norma individual e concreta que descreve a ocorrência de um fato jurídico do qual decorre a prescrição de uma obrigação de pagamento de um tributo, fica claro que o Estado é quem terá aptidão lingüística para figurar na posição de *emissor* quando se tratar dessa específica espécie de mensagem, aptidão essa que lhe foi conferida pelo próprio Direito Positivo, conforme artigos 142 e 149 do CTN, acima mencionados.

Por sua vez, o *destinatário* será aquele que figurará na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária e que terá o dever de pagar o tributo ao Estado.

Diante da conclusão de que não há possibilidade de serem alcançadas as condutas sem que haja uma específica mensagem dotada de conteúdo prescritivo, somos levados a analisar de que maneira essa mensagem será conduzida do *emissor* ao seu *receptor*, certos que estamos de que as relações jurídicas são formadas a partir de um verdadeiro processo comunicacional.

Vejamos, então, de que maneira se dá a comunicação entre a administração e o contribuinte, quando do exercício da competência tributária, especificamente na modalidade prevista nos artigos 142 e 149 do CTN (lançamento de ofício), único capaz de dar ensejo ao processo administrativo tributário, que também será objeto de nossa análise.

## **2. A mensagem como critério definidor dos demais elementos da comunicação**

Já dissemos que o Estado exerce suas funções administrativas para atendimento de determinadas finalidades e veremos, agora, que elas poderão ou não ser alcançadas, dependendo da precisão com que suas *mensagens* sejam produzidas.

Especificamente em matéria tributária, a finalidade da administração é a cobrança de tributos para fazer frente a seus compromissos sociais havendo necessidade, portanto, de que sejam constituídas relações jurídicas cuja natureza será de direito público.

E dizemos isso porque um dos termos necessários da relação será a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação, figurando na posição de sujeito ativo da relação jurídica tributária, nos termos do artigo 119 do CTN.

Já afirmou LOURIVAL VILANOVA<sup>219</sup> que, *onde quer que se dê norma e fato, sobrevém relação jurídica: sobrevém os efeitos que se ligam ao fato, que se tornou, pela incidência da hipótese fática, fato jurídico.*

Portanto, se faz necessário primeiro que existam normas atribuindo competência a um ente estatal para a instituição do tributo. A partir daí, outras normas regularão a forma de constituição do fato jurídico que dará ensejo à relação jurídica. Aquelas serão as normas gerais e abstratas, as hipóteses de incidência, que devem estar em vigor para que sejam aplicadas.

---

<sup>219</sup> *Causalidade...* pag. 124

E essas são as normas que regulam a produção normativa dos órgãos competentes para que, por meio da aplicação das normas gerais e abstratas sejam alcançadas as respectivas condutas pela expedição de norma individual e concreta, numa cadeia sucessiva de regras.

A competência de cada um dos órgãos do Estado nada mais é do que uma habilitação lingüística para a construção de normas, essas sim as *mensagens* do direito.

Conforme já dissemos, a manifestação dessa linguagem será obrigatória se estivermos diante de uma função executiva e de uma função jurisdicional, sendo que tal obrigatoriedade (a de construção de mensagens prescritivas) advém das normas que regulam as funções estatais e, especificamente em matéria tributária é o CTN, em seu artigo 142, parágrafo único, que determina que *a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Mas ao mesmo tempo em que há a obrigação de constituir o crédito tributário, há um direito conferido à própria Administração de exercer a sua função dentro do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme seu artigo 173, inciso I.

Esse direito não se confunde com aquele decorrente da relação jurídica em sentido estrito e que nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, *é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma*

*obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro*<sup>220</sup>

Esse direito de poder lançar o tributo no prazo de cinco anos, advém das relações jurídicas internas que se formam em razão da divisão de poderes e que resulta na repartição de funções a órgãos diferentes.

*Órgãos, esclarece LOURIVAL VILANOVA*<sup>221</sup>, *se tornam centros parciais de imputação, pontos de referência de um complexo de normas (e seus respectivos suportes fácticos). Os órgãos carecem de personalidade **própria**: a personalidade total do Estado sobrepõe-se-lhes. Mas a cada órgão é distribuído um feixe de atribuições, de faculdades, de deveres e de meios disponíveis, para a execução de suas funções.*

E mais, em seu entender, *cada órgão é um centro parcial de imputação e, por isso, nas relações jurídicas comporta-se como sujeito-de-direito, parcelamento da subjetividade total do Estado. Ser sujeito-de-direito é ser um ponto de convergência de uma pluralidade de normas jurídicas.*<sup>222</sup>

Nesse sentido é que dizemos que o artigo 173, inciso I do CTN, ao fixar o prazo de cinco anos para a constituição do crédito, não está a impor um dever à administração, já que este decorre do artigo 142, mas sim está a ela conferindo um direito de exercer sua atividade dentro do prazo por ele estabelecido.

---

<sup>220</sup> *Curso ...pag. 351*

<sup>221</sup> *Causalidade...pag. 273*

<sup>222</sup> *Causalidade...pag. 271*

Pois bem, vejamos de que forma deverão os órgãos públicos, especificamente os federais, dar início à construção da *mensagem* cujo conteúdo será o dever de pagar o tributo e o respectivo direito de recebê-lo.

Dissemos que não há possibilidade de construção de uma mensagem sem que haja um suporte físico que possibilite que a mensagem seja enviada de um ponto a outro, do transmissor ao receptor.

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/72 estabelece em seu artigo 7º, que:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.*

(...)

Essa será a primeira mensagem que deverá ser construída pelo agente fiscal que é a que dará conta ao seu destinatário de que contra ele será iniciado um procedimento de fiscalização que resultará ou não na cobrança de tributo.

Portanto, essa mensagem inicial é apenas a informação de que uma outra mensagem será construída: há a possibilidade de o “sujeito passivo” vir a integrar um dos termos de uma relação jurídica tributária.

E colocamos “sujeito passivo” porque seria esse termo que daria a indicação do contexto em que a mensagem será construída.

A partir desse momento, haverá uma expectativa de que a relação jurídica poderá ser constituída entre ele e a administração, de forma que podemos entender que o próprio sistema lhe confere a possibilidade de controlar as atividades que serão iniciadas, muito embora sem haja qualquer interferência na sua construção.

Essa *mensagem* que informa o início da fiscalização não só aponta o contexto, indicando que poderá ser constituída (ou modificada) uma relação jurídica tributária, mas também limita o conteúdo da futura *mensagem*.

Essa *mensagem* inicial é o denominado Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), regulado pela Portaria 6.087, de 21/11/2005, da Secretaria da Receita Federal e que estabelece todos os procedimentos que deverão ser adotados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), agentes públicos integrantes da Delegacia da Receita Federal, órgão que detém a competência para realizar o lançamento tributário.

É bom que se esclareça que essa *mensagem* inicial tem como destinatário o “sujeito passivo”, conforme acima mencionado, mas também o Auditor Fiscal que será o responsável pelo procedimento, já que seu *emissor* é o Delegado da Receita Federal agente hierarquicamente superior e que tem por função, também, o controle dos atos de seus subordinados.

Essa primeira *mensagem*, portanto, terá por objetivo, não só pautar todas as condutas da administração bem como informar ao “sujeito passivo”, o conteúdo da futura *mensagem* que será construída: constituição de relação jurídica tributária entre aquele que foi denominado no MPF-F de

“sujeito passivo” e a União Federal em torno de um específico tributo, aquele que também consta no MPF-F como objeto de fiscalização.

Não poderá o MPF-F indicar que a fiscalização se refere p. ex. a Imposto de Renda e ser constituída relação jurídica para exigência de IPI, o que significa que qualquer outra mensagem que seja construída extravasando esses limites será passível de invalidação.

Mas além de essa *mensagem* inicial ter por conteúdo o próprio conteúdo da futura *mensagem* ela definirá todos os demais elementos da comunicação:

a) o *emissor* – terá que ser a Secretaria da Receita Federal por um de seus órgãos – no caso de tributos e contribuições sociais será a Delegacia da Receita Federal, representada pelo AFRF;

b) o *receptor* – deverá ser o denominado “sujeito passivo” constante no MPF-F. Só ele é que poderá ser o sujeito passivo se for constituída a relação jurídica tributária;

c) o *código* – as *normas gerais e abstratas* de cuja hipótese serão retirados os eventos que uma vez provados ocorridos darão ensejo à constituição do fato jurídico e da relação jurídica tributária e as *normas de produção normativa* que delimitarão a atividade administrativa;

d) o *canal* – será o suporte físico do lançamento – o denominado Auto de Infração, no qual estarão depositados os *sinais psicofísicos* da mensagem.

e) o *contexto* - nesse momento será a relação de subordinação do “sujeito passivo” em relação à administração. Aqui não nos referimos ao contexto que denominamos de *simbólico-indicial* e de contexto *icônico* quando tratamos da validade<sup>223</sup>, já que esse se manifestará em momento seguinte, mas sim àquele que define o tipo de relação entre o contribuinte e o Fisco.

Pela leitura do artigo 142 do CTN, fica claro que os atos por ele mencionados e que deverão ser praticados pela administração no exercício de sua função lançadora, referem-se ao modo de construção da norma individual e concreta, o qual prescreve todos os requisitos para a construção do fato jurídico e, conseqüentemente, da relação jurídica tributária. São eles:

- a) *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;*
- b) *determinar a matéria tributável;*
- c) *calcular o montante do tributo devido;*
- d) *identificar o sujeito passivo e;*
- e) *sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Todos esses passos só serão dados em razão da manifestação de vontade do órgão, concretizada no MPF-F. É este, portanto, um ato-condição para o fato jurídico *exercício de poderes*.

---

<sup>223</sup> Ver item 10 do Capítulo I.

Realizadas todas as atividades obrigatórias, há a necessidade de expedição de uma norma individual e concreta que será a própria *mensagem* a ser enviada ao sujeito passivo e em cuja estrutura será possível a análise de que as atividades administrativas ficaram jungidas àquela *mensagem inicial*.

Analisemos, portanto, o processo comunicacional nesse específico ponto do processo de positivação do direito.

### **3. Processo de codificação da mensagem**

1) O *emissor* (órgão que efetuou o lançamento), diante dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, seleciona as normas gerais e abstratas em cujas hipóteses há descrição de eventos que coincidem com aqueles por ele apurados em sua diligência;

2) O *emissor*, após essa interpretação e após a produção de uma operação lógica de subsunção, inicia o processo de aplicação que seria a codificação da *mensagem*, já que a partir do momento em que fez suas escolhas normativas (as normas gerais e abstratas que deveriam incidir sobre os fatos por ele apurados – os suportes fácticos) a consequência será automática.

3) Esse processo de codificação da mensagem será exatamente a descrição dos suportes fácticos que se tornaram fatos jurídicos pela aplicação. Nesta descrição estará contido o **aspecto material**, ou seja, as condutas praticadas pelo sujeito que, em seu entender, se encaixam naqueles

eventos contidos na hipótese de incidência, o **momento** e o **lugar** em que aqueles eventos ocorreram. Esses elementos denotam o tempo *do fato*.

4) Além disso, ainda nesse processo de codificação da mensagem, pela causalidade normativa, haverá a prescrição de que em razão da ocorrência daqueles fatos naquela coordenada de tempo e espaço, deverá o sujeito passivo recolher uma determinada quantia extraída do produto da base de cálculo e alíquota, em favor da União Federal.

Essa codificação é a chamada linguagem da facticidade jurídica que pela causalidade normativa, gera a relação jurídica intersubjetiva.

Essa codificação se manifestará em um suporte físico (o documento denominado auto de infração) por meio de sinais (a escrita), no qual estarão contidos enunciados que materializam a norma geral e concreta.

#### **4. O envio da mensagem - canal**

O passo seguinte será a necessidade de intimação do sujeito passivo para que o mesmo, tendo ciência de que foi construída uma mensagem, possa decodificá-la.

Em se tratando de lançamento de ofício, o canal é o próprio suporte físico, que funcionará como a Notificação do sujeito passivo.

Neste momento é que estará constituído o tempo *do fato* e a partir daí a mensagem não poderá mais ser modificada a não ser por outra mensagem que não essa original.

Essa regra está prevista no artigo 145 do CTN segundo o qual o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou por iniciativa da autoridade administrativa, mas apenas nos casos previstos no artigo 149.

## 5. Processo de decodificação da mensagem

Regularmente intimado da existência da *mensagem*, podemos afirmar que ela pertence ao ordenamento jurídico, porém ainda não há possibilidade de aferir a sua validade.

O *receptor da mensagem*, se deparará com o suporte físico e, em razão do contexto em que já estava inserido, sabe que deve proceder à decodificação que se iniciará a partir do plano S1 do processo gerativo de sentido, a partir do plano da literalidade.

Diferentemente das normas gerais e abstratas cuja linguagem será simbólica por *constituir parte estática do sistema*<sup>224</sup> o suporte físico, o auto de infração, se apresenta como um signo indicial da ocorrência do evento relatado pelo fato jurídico e a reação que ele causa é de um interpretante dinâmico (nível de secundidade).

---

<sup>224</sup> cf. CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, *Fato e Evento...* pag. 342

Em seguida, ingressará no plano S2, no plano dos enunciados contidos no suporte físico sem ainda apresentar-se na forma de uma *mensagem* completa.

Esse é momento em que o receptor fará a análise da descrição do fato jurídico e da respectiva prescrição em uma perspectiva semântica.

Seria esse o interpretante dinâmico (nível de secundidade) que motiva uma reação na mente do receptor, desencadeando uma resposta ativa.

Mas nesse momento, há apenas a verificação da existência de enunciados prescritivos, com a indicação de pessoa, tempo e espaço e com a indicação de uma conduta.

É nesse momento que o receptor analisará o contexto que foi delimitado pela primeira *mensagem* recebida, o MPF-F. Confrontando aquela mensagem com o documento que tem em mãos, analisará se os procedimentos relatados nesse documento estão de acordo os limites impostos pela própria administração, bem como se os fatos descritos coincidem com aqueles previstos nas “leis” mencionadas no suporte físico. Ou seja, verificará se de fato houve a subsunção e se poderia ter havido a sua aplicação.

Por fim, o plano S3 será o último estágio da decodificação e que de fato impulsionará o receptor a uma específica reação. Quando isso se tornar possível, poderemos afirmar que houve a compreensão da mensagem.

É nesse plano que será feito o confronto desta mensagem com o padrão de conduta já adotado pelos integrantes do sistema em situações pretéritas. Esse é o contexto que denominamos de *icônico* por representar a similaridade dessa *mensagem* específica com outras já inseridas no sistema.

Nesse aspecto, dizemos ser possível esse confronto com esse contexto, por entendermos que o direito, apesar de ser sintaticamente fechado, apresenta-se aberto semanticamente, o que possibilita a troca de informações com o seu meio.

Importante esclarecimento foi feito por CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO e que demonstra com precisão o que acabamos de afirmar:

*Os sistemas denominados **abertos** trocam informações com seus respectivos meios. Os exemplos mais conhecidos de sistemas abertos são os sistemas biológicos. Mas o direito, sob essa ótica, caracteriza-se como sistema aberto porque o seu objeto, a região ôntica da conduta humana, atende a todos os requisitos necessários a caracterização dos sistemas normativos como de natureza aberta e interativa.*

Por isso consideramos que essa análise de contexto, que denominamos *icônico* apenas para diferenciar daquele que foi formado no início da construção da *mensagem*, é importante na medida em que impulsionará a reação do *receptor* para o cumprimento ou para o descumprimento da mensagem.

Essa análise de contexto não poderia ser feita no momento em que a *mensagem* ainda estava sendo codificada pelo *emissor*, porque, conforme veremos no item seguinte, pela espécie de discurso dessa comunicação, não era conferida ao receptor qualquer possibilidade de argumento persuasivo para demover o Auditor Fiscal de seu dever de lançar o tributo.

Entretanto, no momento em que outra comunicação poderá ser iniciada a partir da construção de uma nova *mensagem*, poderá o receptor, que neste momento figura na posição de ouvinte, utilizar-se de *mensagens* anteriormente construídas para promover um ajuste com efeitos prospectivos.

Estamos nos referindo a eventuais ilegalidades que tenham sido cometidas pelo Auditor Fiscal na construção do fato jurídico e que podem ter gerado ineficiência na constituição da relação jurídica, cuja conseqüência é a possibilidade de vir a ocorrer sua invalidação.

Nesse sentido, poderá o sujeito passivo da relação jurídica analisar se a sua situação já foi objeto de análise pelos Tribunais Administrativos ou mesmo pelo Poder Judiciário para sustentar eventual Impugnação.

Esses precedentes seriam os chamados *enunciados* que, no entender de BAKHTIN se diferem do *enunciado concreto* (neste caso a norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário), conforme verificamos no item em que cuidamos de “Enunciação e Enunciado”.<sup>225</sup>

Mas retornando ao processo final de decodificação da *mensagem*, dissemos que somente no momento em que o receptor puder compreendê-la a ponto de reagir, poderíamos considerá-la com estatuto de *mensagem*, pois diante da imperatividade de uma norma jurídica (a mensagem), só há duas possibilidades para o receptor: cumprir o seu comando ou descumpri-lo.

---

<sup>225</sup> ver nota 76

Neste instante terá o receptor diante de si uma *mensagem* cujos conteúdos serão:

*Dado o fato de ter sido praticado o fato jurídico tributário naquela específica coordenada de tempo e espaço, [tempo **no** fato] deve ser a obrigatoriedade de pagamento da quantia  $x$  (produto da base de cálculo e alíquota) pelo sujeito passivo em favor da União Federal, conduta essa que deverá ser obedecida no prazo de 30 dias contados desta intimação [tempo **do** fato], salvo se houver impugnação no mesmo prazo, quando então ficarão suspensos os efeitos<sup>226</sup> da relação jurídica.*

Entretanto, o descumprimento só poderá ocorrer na hipótese de ter havido alguma falha no momento da codificação da mensagem pelo emissor, o que é denominado pela Cibernética de *ruído* e que, por esse motivo, a tenha tornado imprecisa e desde que haja outra *mensagem* no mesmo sistema que admita que o seu cumprimento fique postergado enquanto pendente de uma “depuração”.

Pois bem, nesse último estágio podemos dizer que o receptor decodificou a mensagem sendo possível uma reação. Nesse caso *é* o sujeito passivo (e não mais entre aspas) diante de uma norma individual e concreta que descreve a ocorrência do fato jurídico e constitui a relação jurídica entre ele e a União Federal, em torno de um objeto – o tributo.

---

<sup>226</sup> Aqui no sentido de efetividade e não de eficácia jurídica, já que a relação já foi constituída pela causalidade jurídica, cujos efeitos já foram produzidos.

Como não há norma sem sanção, sabe o contribuinte que não poderá desprezar o conteúdo dessa mensagem sob pena de o Estado invocar a força coercitiva do Poder Judiciário.

E é o próprio sistema quem confere ao sujeito passivo três possibilidades de reação (muito embora tenhamos dito que são somente duas, veremos essa peculiaridade adiante):

a) pagar o tributo – cujo efeito será a extinção da relação jurídica, conforme artigo 156, inciso I do CTN;

b) omitir o pagamento do tributo – cujo efeito, a partir do momento em que relatado em linguagem, será o início de uma nova *mensagem*, em um contexto diverso do anterior (inscrição do débito em Dívida Ativa da União e posterior Execução Fiscal); ou

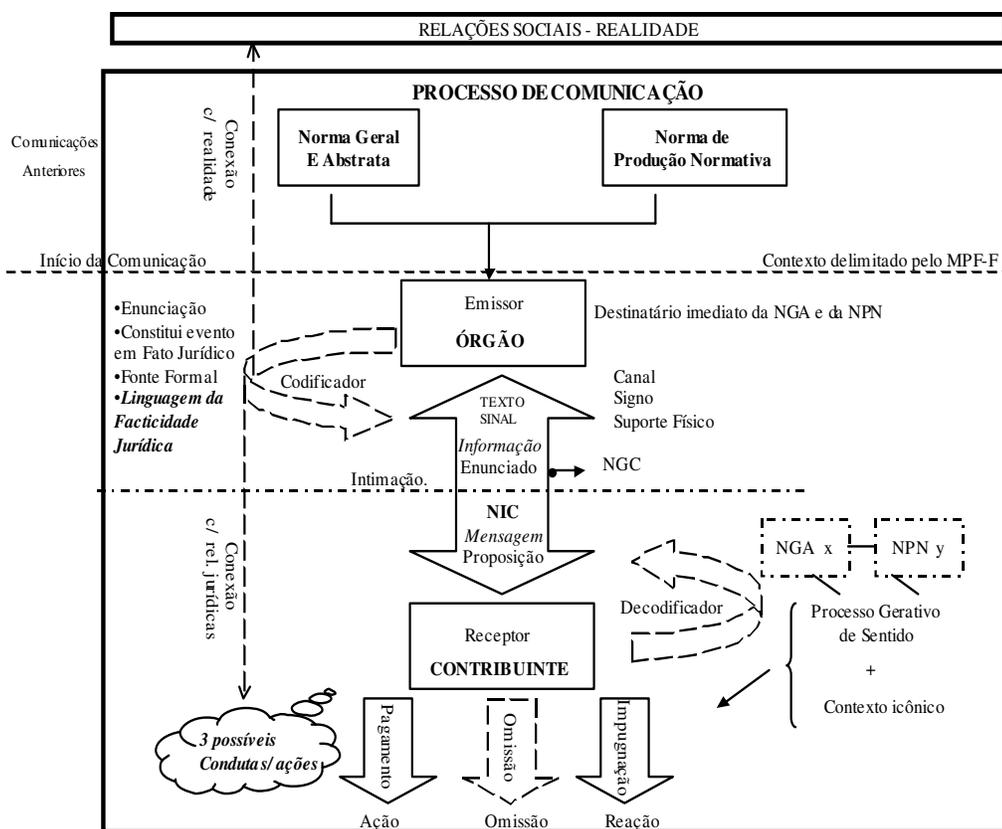
c) impugnar o lançamento, postergando os efeitos da relação jurídica por ele constituída, conforme artigo 151 do CTN, combinado com o Decreto nº 70.235/72.

Na primeira hipótese diríamos que a *mensagem* provocou uma *ação*: o pagamento do tributo manteve a estabilidade mínima do sistema, gerando sua eficácia social.

Na segunda hipótese, a *mensagem* também provocou uma ação, porém caracterizada por uma *omissão*. Ressalte-se que essa *omissão* não pode ser entendida como ausência de reação por estarmos diante de um processo comunicacional em que não há possibilidade de o sujeito não se comunicar. Tal omissão será o fato ensejador da inscrição do débito em dívida ativa e da posterior propositura de execução fiscal.

Na terceira hipótese, a *mensagem* provocou uma *reação* entendida essa não como contrária àquela esperada pelo sistema, mas sim uma nova ação que inaugura um novo processo comunicacional, mantendo suspensa a reação que deverá ocorrer em relação àquela específica *mensagem* (a da norma individual e concreta), cujos efeitos ficarão protraídos no tempo, aguardando a finalização desse novo processo comunicacional.

Vejamos como seria esquematizado esse processo comunicacional:



Mas pode acontecer, também, de essa mensagem, mesmo dotada de imprecisão em razão de algum *ruído* (ilegalidade ou

inconstitucionalidade) provocado no processo de codificação (construção do fato jurídico), vir a ser cumprida pelo destinatário.

Neste caso, ocorreria a mesma situação descrita no item (a) havendo a produção regular de seus efeitos. Isso demonstra que a eficácia não é uma qualidade da norma, mas sim do fato jurídico.<sup>227</sup>

Esse processo de comunicação se encerra no momento em que houver uma reação do receptor da *mensagem*, seja de descumprimento da ordem, de cumprimento ou de sua postergação, fato esse que dará ensejo a um novo processo de comunicação.

Mas antes de analisarmos esse novo processo, cumpre-nos identificar o modo de discurso que se instala nesse processo comunicacional, o que confirmará a possibilidade de aplicação desta teoria ao direito positivo.

## **6. Modos do discurso – *monológico e dialógico***

Enxergando o direito positivo como uma situação comunicativa, vimos que as mensagens são as normas jurídicas que são enviadas de um *emissor* a um *receptor* para a prescrição de condutas em torno de um objeto.

Cumpre-nos, portanto, demonstrar de que forma essa comunicação, essa ação lingüística, pode ser vista como uma ação discursiva.

---

<sup>227</sup> Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, in *Direito Tributário: Fundamentos...*, pag. 59

Afirma TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>228</sup> que *quem discursa discute. Quem discute, porém, não se dirige, apenas, a outrem (...), mas **apela** à compreensão de outrem.(...) o discurso está **imediatamente** a serviço do **mútuo entendimento***. E esclarece, na seqüência, que esse *mútuo entendimento* não significa necessariamente o consenso, pois para que duas pessoas se entendam não é preciso que estejam de acordo.

Esclarece, ainda, que essa situação comunicativa se apresenta como um *discurso fundamentante* ou *discurso que se fundamenta* na medida em que *deve ser entendida como discussão racional*, como sendo aquela em que *os agentes do discurso não deixam as ações lingüísticas que executam determinarem-se por elementos exteriores à própria discussão*.<sup>229</sup>

E o ato de aplicação de normas jurídicas se apresenta como um verdadeiro ato discursivo na medida em que todos os seus elementos têm natureza lingüística e a estrutura da comunicação jurídica se apresenta sempre com um mesmo arcabouço lógico, assegurando a implementação do código binário lícito/ilícito e apontando como devem ser as condutas a partir da ocorrência de determinados eventos.

Essa estrutura lógica das normas jurídicas será preenchida a partir de discursos que se formarão no interior do sistema jurídico pelas fontes dotadas de habilitação lingüística, cujos mecanismos estão institucionalizados pelo próprio direito positivo e que garantem que a comunicação seja recebida

---

<sup>228</sup> *Direito, Retórica e Comunicação*, pag. 29

<sup>229</sup> *idem*, pag. 30

como uma norma jurídica, distinta, portanto, de todas as demais comunicações sociais.

Segundo o mesmo autor<sup>230</sup>, *o caráter de jurisdição das normas está no grau de **institucionalização** da relação entre o emissor e o receptor da mensagem normativa* que é o que garante a imperatividade de seus comandos.

Essa afirmação se baseia no fato de que, em seu entender, o homem ao comunicar-se (o que se aplica também ao direito), o faz em dois níveis distintos: o *relato* que é a mensagem em si, a própria informação; e o *cometimento*, que é a informação *do modo* como a mensagem deve ser entendida. Poderia ser considerada, portanto, como uma metainformação, na medida em que diz sobre a própria informação.

É na relação de cometimento que se define o tipo de relação entre orador e ouvinte e que determina que a tal informação deverá ser entendida como uma ordem. Portanto, é nesta relação que está localizado o caráter prescritivo das normas jurídicas.

Afirma TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>231</sup> que *essa relação, no caso do cometimento das normas ou comunicação normativa, é baseada na **diferença** (entre os comunicadores), e é uma relação **complementar** (um manda, outro obedece; um recomenda, outro acata; um*

---

<sup>230</sup> In Introdução..., pag. 106-107.

<sup>231</sup> *Idem, ibidem*

*coordena, outro se enquadra, etc.).(...) A relação (cometimento) que caracteriza qualquer norma é a relação autoridade/sujeito.*

No momento em que o sujeito se depara com uma prescrição de conduta imposta como *obrigatória, permitida ou proibida*, este assumirá uma posição *complementar*, pois reconhecerá a tal mensagem como uma *ordem*.

Desde logo, portanto, cabe-nos um esclarecimento de que os discursos em geral, não só o normativo, são classificados em razão do modo como o ouvinte se posiciona na ação discursiva.

O modo monológico é aquele em que ao ouvinte não é conferida qualquer habilidade para uma intervenção na construção da mensagem, tendo que aceitá-la como um *certum* por não revestir-se de caráter duvidoso, porém sem retirar-lhe a característica de ser um discurso *racional*. Mas o *certum* se refere não ao objeto da discussão, mas à relação que se forma entre o orador e o ouvinte. Será a já mencionada relação *complementar*.

Por outro lado, no discurso no modo *dialógico*, o ouvinte, ao contrário do modo anterior, se coloca em uma posição ativa, sendo-lhe conferida habilidade para questionar o que foi dito pelo orador. Portanto, seu objeto passa a ser um *dubium*, que denota uma questão conflitiva.

A ação lingüística, neste caso, será questionada em relação a um terceiro comunicador que garantirá a racionalidade do discurso. O *dubium* exige uma decisão que seja capaz de encerrar a discussão e impedir que ela seja objeto de uma nova discussão.

Com isso não se está afirmando que o conflito seja solucionado, mas que será posto nas mãos de um terceiro que não os participantes originais do discurso, que com uma decisão encerrará a discussão, impedindo a continuidade do conflito.

No modo *monológico*, portanto, fica afastada a possibilidade de contestação do objeto que, ao nível do cometimento se apresenta como um *certum*, na medida que é ele quem impõe uma relação de autoridade/sujeito, garantindo que seja a informação compreendida como uma ordem.

Por outro lado, no modo *dialógico*, o *dubium* está ao nível do relato, não sendo imposto qualquer limite ao seu questionamento.

Vejamos, portanto, o modo de discurso em que podemos enquadrar a comunicação que descrevemos no item anterior. Aquele em que demonstramos o procedimento fiscal que resulta no lançamento tributário.

## **7. O discurso no modo *monológico* no procedimento administrativo de lançamento**

Dissemos que o que se espera quando do envio de mensagens normativas, é que as condutas sejam cumpridas para que reste garantida a finalidade do Estado, especificamente no caso de normas tributárias.

Mas mais do que o cumprimento de seu comando, o que se espera é que haja uma confirmação dessa relação de autoridade. E isso se dá na medida em que haja o seu reconhecimento como uma ordem.

Aponta TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>232</sup> que a diferença de posição entre os sujeitos de uma comunicação, a mencionada relação *complementar*, pode ocorrer por diferentes razões: superioridade física, superioridade cultural, características antropológicas, etc. Essa relação portanto, pode ser descrita de várias maneiras e esse autor propõe esclarecê-la a partir das reações e contra-reações entre emissores e receptores de uma comunicação.

Assim, aponta que a relação de autoridade presente ao nível do cometimento pode ser *confirmada*, *rejeitada* ou *desconfirmada*. Tanto a confirmação quanto a rejeição, reconhecem a relação de autoridade, muito embora no segundo caso seja uma reação de negação. Porém, ao contrário dessas duas primeiras, a desconfirmação elimina a relação de autoridade na medida em que não a reconhece como tal.

Para que uma norma jurídica mantenha a relação de autoridade/sujeito ao nível do cometimento, necessita de um respaldo que garanta a desconfirmação da desconfirmação. E isso ocorre na medida em que terceiros, que não aqueles que participam da relação, confirmem a relação de autoridade do emissor. Essa é a denominada *institucionalização* da relação de autoridade anteriormente mencionada.

Essa *institucionalização* repousa sobre *suposições comuns a respeito da expectativa comum dos outros (Luhmann)*<sup>233</sup>. São ficções criadas pelo sistema que se apóia em procedimentos institucionalizados (processos

---

<sup>232</sup> *Introdução...*, pag. 107

<sup>233</sup> *idem*, pag. 109

judiciais e administrativos, eleições, processo legislativo, etc.) para garantir a vinculação das partes à complementaridade da relação que fica ressalvada de antemão. Nos dizeres de FERRAZ JUNIOR<sup>234</sup> *torna-se metacomplementaridade, impõem-se, vincula as partes à complementaridade.*

A metacomplementaridade, portanto, é quem garante a relação complementar autoridade/sujeito e advém da presunção da existência do mencionado consenso social que confirma de antemão a relação de autoridade que prevalecerá sobre qualquer acordo entre particulares que pretenda ter a mesma potência daquele global.

Nesse sentido, afirma GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE<sup>235</sup> *que o cometimento da comunicação jurídica é institucionalizado pela referência a uma autoridade (terceiro comunicador), a qual, especialmente no caso do direito tributário, será representada principalmente pelo legislador, pelo juiz e pela autoridade administrativa, na condição de representantes da soberana instituição estatal. A existência de leis e decisões judiciais estabelecendo tributos faz supor que em toda comunicação estabelecida de acordo com essas disposições o emitente ocupa uma posição de superioridade frente ao receptor da mensagem (relação complementar autoridade/sujeito).*

Isso é o que basta para que se manifeste o tipo de relação autoridade/sujeito, independentemente de a conduta prescrita ser obedecida.

---

<sup>234</sup> *idem, ibidem*

<sup>235</sup> *Coisa Julgada em Matéria Tributária*, pag. 80

A possibilidade de rejeição *da* mensagem, não significa a desconsideração da relação de autoridade, pois para seja possível rejeitá-la há que se supor o seu reconhecimento.

Nesse sentido, mais uma vez nos apoiamos no magistério de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>236</sup> que esclarece:

*No âmbito do cometimento, a mensagem emitida por alguém sobre o modo como a relação entre ele e seu receptor deve ser por este encarada admite três possibilidades: a relação ou é confirmada, ou é rejeitada ou é desconfirmada.(...) A confirmação (...) é uma reação de reconhecimento da relação. A rejeição é uma reação de negação da relação. A desconfirmção é uma reação de desconhecimento da relação (...) Ou seja, a relação de autoridade admite uma rejeição, mas não suporta uma desconfirmção. A autoridade rejeitada ainda é autoridade, sente-se como autoridade, pois a reação de rejeição, para negar, antes reconhece (só se nega o que antes se reconheceu). Contudo, a desconfirmção elimina a autoridade: uma autoridade ignorada não é mais autoridade.*

O aceitar ou recusar um comando significa dizer que ele primeiro foi compreendido como tal (como um comando). E nessa situação discursiva o objetivo do comportamento do ouvinte não é o objeto do discurso (o que se diz), mas o modo como se diz e que faz com que seja confirmada a relação entre ele e o orador.

Por isso é que se diz que esse discurso é um *modo* de discutir e não uma *espécie* de discurso, cujo objeto se qualifica como um *certum*. Neste

---

<sup>236</sup> *idem*, pag. 107

caso, o *certum* é justamente a relação de autoridade/sujeito, é justamente a imperatividade.

O que inviabiliza a flexibilidade e impõe a rigidez desse modo de discurso é a impossibilidade de alguém se escusar do comando de uma norma alegando ignorância, conforme já afirmado quando citamos o artigo 3º da LICC, o que coloca o orador numa posição de autoridade.

Dentro de um discurso jurídico, em que as normas são imperativas, seus comandos dispensam a necessidade de um prévio convencimento por parte do orador.

E é também a partir dessa ficção que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>237</sup> afirma que a norma que entra em vigor constitui, num primeiro momento, um discurso *monológico*. Vejamos suas palavras:

*O discurso da norma, ao tomar nesse momento a estrutura monológica, qualifica o seu objeto como um **certum**. Podemos determinar o **certum** jurídico, em termos discursivos, como uma ação lingüística posta fora de discussão, isto é, uma ação lingüística cujo orador goza de autoridade, no sentido de capacidade e prontidão na justificação de objetivos e fundamentos.*

Com isso, caminhamos para a conclusão de que em uma situação comunicativa, em que se mostra evidente essa relação de autoridade, o objeto do discurso ao nível do cometimento é um *certum*. Isso é o que basta para qualificar o modo de agir de seus participantes.

---

<sup>237</sup> *Direito, Retórica e Comunicação*, pag. 116

Mas conforme nos lembra esse mesmo autor<sup>238</sup>, o objeto que se qualifica como um *certum*, dada a situação comunicativa, *constitui também uma questão*.

E nesse sentido complementa seu raciocínio

*Como tal, ela se apresenta, inicialmente, como um conjunto de possibilidades que se estruturam como alternativas em concorrência. Essas alternativas podem, entretanto, ser reduzidas a duas possibilidades, o que significa que a participação do ouvinte na discussão também se limita, em última análise, a dois comportamentos radicais: um que impugna e outro que admite.*

Isso demonstra que a relação do tipo autoridade/sujeito coloca o orador na expectativa de que o ouvinte (neste caso de forma abstrata pela impossibilidade de se manifestar na construção da mensagem), confirme essa relação, ainda que descumpra a conduta imposta.

Fica evidente que no procedimento administrativo é esse o modo de discurso que se apresenta, não só pela ausência de habilidade lingüística do ouvinte que se coloca como um mero expectador, mas pelo fato de que o objeto da discussão é apenas a confirmação da relação autoridade/sujeito que se impõe neste caso não só em razão do mencionado consenso geral, mas em razão dos artigos 142 e 149 do CTN, conforme inicialmente afirmado.

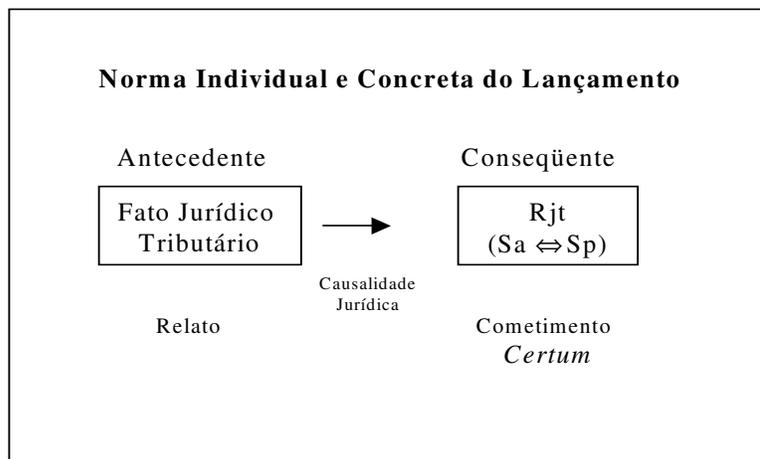
---

<sup>238</sup> *Direito, Retórica e Comunicação*, pag. 27

Se transportarmos esses conceitos para a estrutura lógica das normas individuais e concretas, veremos que a relação de cometimento é a que corresponde à proposição conseqüente da norma jurídica que denota a relação jurídica tributária e que, conforme verificaremos na seqüência, passará a ser o suporte físico da norma que confere ao contribuinte o direito de impugnar o lançamento. Esse aspecto é justamente o que dará ao discurso naquele específico momento, o modo dialógico, cujo objeto, ao nível do relato, se mostrará como um *dubium*.

No que tange ao lançamento tributário, vemos que o discurso se apresenta com um estrutura *monológica* pois, muito embora tenha sido o “sujeito passivo” devidamente notificado pelo Mandado de Procedimento Fiscal de que uma *mensagem* será posteriormente enviada e cuja informação será a constituição de uma relação jurídica tributária, não poderá esse sujeito participar da construção dessa mensagem, devendo somente entender que o objeto dessa comunicação será um *certum* ao nível do cometimento.

O modo do discurso *monológico* poderia ser demonstrado na estrutura lógica da norma jurídica da seguinte forma:



Cumpre, portanto, verificarmos de que forma se dará o processo de comunicação já no bojo de um processo administrativo, uma vez que, conforme apontado no item anterior, apesar de inserida no sistema uma norma individual e concreta que obriga ao pagamento do tributo, o próprio sistema confere ao contribuinte o direito à impugnação no prazo de trinta dias contados de sua intimação.

Essa possibilidade se manifesta no discurso *monológico* com a faculdade que terá o orador de confirmar ou rejeitar a relação de autoridade ao nível do cometimento, mas jamais desconfirmá-la o que fará com que um novo discurso seja iniciado de forma que a questão passe ao nível do relato e cujo objeto será agora um *dubium*.

Neste caso, portanto, o modo do discurso será alterado passando a ter uma estrutura *dialógica*. É o que veremos na seqüência.

## CAPÍTULO IV

### O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO NA CONSTRUÇÃO DA MENSAGEM DESCONSTITUTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

#### 1. A construção da mensagem desconstitutiva do crédito tributário cujo suporte fático é a relação jurídica tributária

Vimos no item anterior que com a intimação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) houve uma primeira *mensagem* que deu a informação de que uma nova mensagem seria construída: a do lançamento tributário.

Essa *mensagem* inicial foi imprescindível para delimitar o conteúdo daquela outra relativa ao lançamento bem como para apontar o contexto do processo comunicacional.

E a *mensagem* final foi uma norma individual e concreta que descreveu a ocorrência do fato jurídico e, por conseqüência, constituiu a relação jurídica entre a União Federal e o sujeito passivo, ficando este obrigado ao pagamento do tributo.

Da própria norma geral e concreta foi possível a extração de outra norma que conferiu ao sujeito passivo a possibilidade de impugnar o lançamento, que por sua vez provocará o diferimento dos efeitos da relação

jurídica constituída pela norma individual e concreta. Ficam, portanto, seus efeitos subordinados a uma condição.<sup>239</sup>

Trata-se de uma condição suspensiva, na medida em que são os efeitos da relação jurídica já constituída que serão diferidos. Caso o evento condicionante atingisse a causalidade jurídica, estaríamos diante de uma condição resolutiva que impediria a constituição da própria relação.

A impugnação, no momento em que protocolada, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN, o que significa dizer que será ela própria o evento condicionante<sup>240</sup> do efeito da relação jurídica tributária.

A impugnação é que delimitará o contexto dessa nova situação comunicacional que será inaugurada pelo contribuinte, ficando este na condição de orador não em relação a um só sujeito, mas agora diante de um terceiro, outro órgão da administração, cuja função será a de compor um conflito de interesses com o envio de uma mensagem final.

Este conflito é instaurado no momento em que ocorre o protocolo da impugnação pelo sujeito passivo.

Nesta espécie de comunicação, os participantes concorrerão para a construção da *mensagem* final com várias mensagens que serão enviadas a um e a outro sob a coordenação do órgão responsável pelo julgamento, tanto em primeira quanto em segunda instância.

---

<sup>239</sup> Nesse sentido, ver LOURIVAL VILANOVA in *Causalidade...*, pag. 42

<sup>240</sup> Cf. LOURIVAL VILANOVA in *Causalidade...*, pag. 68

Para abreviar nossas considerações, já que o foco principal é a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irreformável, trataremos de analisar a função jurisdicional que se impõe a partir da impugnação do administrado que terá o seu processo administrativo julgado em primeira instância e que, se mantido o lançamento, dará ensejo à interposição de recurso ao órgão colegiado, no nosso caso ao Conselho de Contribuintes, cujos efeitos em relação à exigibilidade do crédito, serão os mesmos da impugnação.

Essa é a garantia do duplo grau de jurisdição que também se coloca em relação ao processo administrativo, é também extraída do já mencionado inciso LV, do artigo 5º do Texto Constitucional e, em nível infraconstitucional, do Decreto nº 70.235/72 que prevê os recursos voluntário ou de ofício para o Conselho de Contribuintes, contra as decisões de primeira instância.

Toda essa movimentação processual ocorrerá a partir de mensagens que serão enviadas entre orador e ouvinte, ambos diante do órgão judicante.

Para ser inaugurada a comunicação e produzir os seus efeitos (suspensão da exigibilidade do crédito tributário), deverá haver obediência expressa às normas que prescrevem os seus requisitos de admissibilidade e de conhecimento e delimitará o objeto a ser julgado tanto em primeira instância quanto pelo tribunal administrativo.

A garantia do duplo grau de jurisdição é extraída do princípio do *devido processo legal* e que confere maior garantia de imparcialidade e de

independência dos órgãos, já que conforme vimos, uma única decisão pode levar ao arbítrio.

Porém o corolário do duplo grau de jurisdição é a necessidade de prequestionamento e que impede que os órgãos de segunda instância se pronunciem sobre questões não aduzidas em primeira instância. É o que chamamos de delimitação do objeto.

Conforme já repetido várias vezes, não há possibilidade de construção de uma mensagem sem que haja um suporte físico que permita que a mensagem seja enviada de um ponto a outro, do transmissor ao receptor.

Nesse sentido, a Impugnação terá o mesmo efeito daquele mencionado em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F), ou seja, será uma *mensagem* que informará (se todos os requisitos tiverem sido cumpridos) que uma outra mensagem será construída para a confirmação do lançamento tributário ou para a desconstituição do crédito tributário.

Essa *mensagem* não só aponta o contexto, indicando que poderá ser mantida ou extinta a relação jurídica tributária, mas também limita o conteúdo da futura *mensagem* na medida em que não poderá o Tribunal administrativo extravasar os limites do pedido da impugnação.

E neste caso também podemos afirmar que qualquer outra mensagem que seja construída extravasando esses limites, será passível de invalidação.

Mas além de essa *mensagem* inicial (Impugnação) delimitar o próprio conteúdo da futura *mensagem* ela também definirá todos os demais elementos da comunicação cujo discurso terá início com a provocação do

sujeito passivo da relação jurídica tributária e se encerrará com a decisão final administrativa.

Vejamos quais serão os elementos da comunicação que terá por informação a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso IX do CTN:

a) o *emissor* – será o Conselho de Contribuintes, órgão integrante do Poder Executivo que tem por função a composição de conflitos de interesses e que exerce de forma atípica a função jurisdicional;

b) o *receptor* – será tanto o “sujeito ativo” da relação jurídica tributária quando o “sujeito passivo” daquela mesma relação que, neste instante receberão a mensagem de cujo conteúdo será extraída a norma individual e concreta constitutiva de uma nova relação jurídica em que estará a administração proibida de exigir o recolhimento do tributo e, por sua vez, estará o então “sujeito passivo”, com a permissão de não pagar. Esta norma em relação à primeira, desconstituirá a relação jurídica tributária.

c) o *código* – as *normas gerais e abstratas* de cuja hipótese foram extraídos os eventos que, pela prova dos autos do processo administrativo deram ensejo à constituição do fato jurídico e da relação jurídica tributária, as *normas de produção normativa* que delimitaram a atividade administrativa, as normas que conferem o direito à impugnação bem como aquelas que definem seus aspectos formais e materiais em cujo suporte físico estarão depositados os *sinais* psicofísicos;

d) o *canal* – será o suporte físico no qual constará a decisão do Conselho de Contribuintes e da qual será extraída a norma individual e concreta;

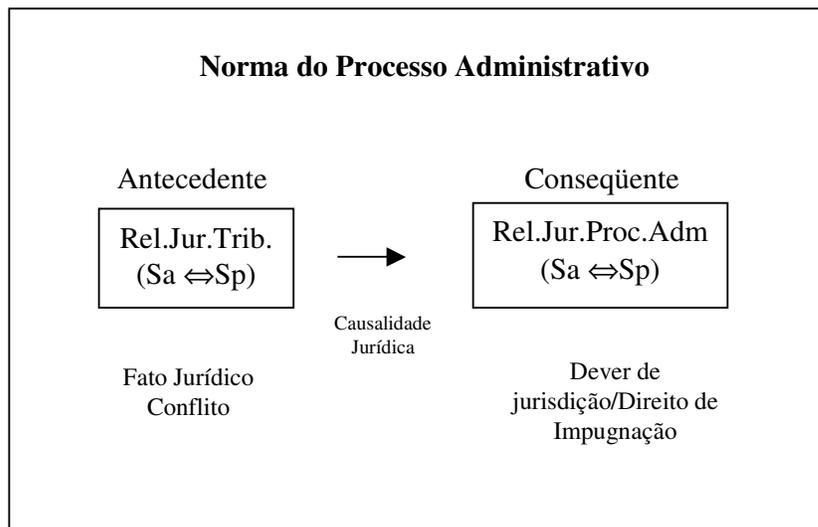
e) o *contexto* - nesse momento será aquele que define o tipo de relação entre o contribuinte e a autoridade administrativa que lançou o tributo e que se apresentará como uma relação de coordenação, pois ambos estarão em relação ao Conselho de Contribuintes, concorrendo com argumentos persuasivos. Este, terá uma posição hierarquicamente superior às partes do processo administrativo.

Toda essa visão do processo administrativo (em primeira e em segunda instância) só terá início a partir da manifestação de vontade do sujeito passivo que, ao impugnar o lançamento, constituirá uma nova relação jurídica de direito processual administrativo em que o então sujeito passivo figurará na posição de sujeito ativo da relação processual, passando este a ter o direito de obter uma decisão administrativa e a Administração, pelos seus órgãos jurisdicionais, com o dever de analisar o ato administrativo nos limites da impugnação e cuja consequência será uma *mensagem final* do órgão julgador.

A norma que instaura o processo administrativo é:

*Dado o fato de ter sido constituída a relação jurídica tributária de forma inconsistente [fato “conflito”] deve ser a relação jurídica entre administração e contribuinte em que aquela terá o dever de exercer sua função jurisdicional e este terá o direito de ter em seu favor prestada aquela mesma atividade compositiva do conflito de interesses.*

Em estrutura lógica teríamos:



Passemos, portanto, à análise da interação comunicacional nesse específico ponto do processo de positivação do direito.

## 2. Codificação da Mensagem extintiva do crédito

Partindo da premissa de que o processo administrativo inicia-se com a impugnação do sujeito passivo da relação jurídica tributária e se encerra com a decisão final administrativa da qual não caiba mais recurso, podemos considerá-lo como sendo um único processo de comunicação, do qual poderemos extrair os seguintes elementos:

1) O *emissor* (o Conselho de Contribuintes), diante dos argumentos previamente delimitados pelo sujeito passivo e diante das provas por ele apresentadas, bem como diante dos argumentos da administração responsável pelo lançamento, fará a sua interpretação no sentido de o fato jurídico ser ou não aquele descrito no antecedente da norma que constituiu a

relação jurídica. Nesse momento ele fará uma análise de como ocorreu o processo de subsunção e de aplicação da norma geral e abstrata que transformou o evento relatado em fato jurídico;

2) O *emissor*, após a análise dos argumentos dos participantes do discurso e após a produção de uma operação lógica de subsunção, verifica que a norma geral e abstrata aplicada não coincide com os fatos jurídicos descritos pela autoridade administrativa. Tal constatação leva-o à conclusão de que se não ocorreu o fato jurídico, não poderia ter havido, pela causalidade jurídica, a constituição *daquela* relação jurídica que foi objeto da impugnação.

3) Ainda nesse processo de codificação da mensagem, cumprindo o que determinam as normas de produção normativa, prescreverá que dada a inocorrência do fato descrito na norma geral e abstrata, ficará a União Federal impedida de cobrar tributo e ao então “sujeito passivo” será permitida a conduta de omitir o pagamento.

Essa codificação se manifestará em um suporte físico (a decisão administrativa) por meio de sinais (a escrita), no qual estarão contidos enunciados que materializam a norma geral e concreta, com os indícios da enunciação (todos os atos praticados pelos integrantes da relação jurídica processual e que levarão à constituição da norma individual e concreta).

### **3. Envio da mensagem - canal**

O passo seguinte será a necessidade de intimação dos participantes do processo para que, tendo ciência de que foi construída uma mensagem, possam decodificá-la.

Em se tratando de decisão administrativa, o canal será a intimação pessoal por meio de notificação, tanto do contribuinte quando do Procurador da Fazenda (perante o Conselho de Contribuintes já será um outro órgão do Poder Executivo que agirá em nome do Estado).

#### **4. Processo de decodificação da mensagem**

Regularmente intimados da existência da *mensagem*, podemos afirmar que ela pertence ao ordenamento jurídico, porém ainda não há possibilidade de aferir a sua validade.

Os *receptores da mensagem*, se depararão com o suporte físico e, em razão do contexto em que já estavam inseridos, sabem que devem proceder à decodificação que se iniciará a partir do plano S1 do processo gerativo de sentido, a partir do plano da literalidade.

Nesse momento o suporte físico, a decisão administrativa, se apresenta como um signo indicial da ocorrência do exercício da jurisdição administrativa relatado pelo fato jurídico e a reação que ele causa é de um interpretante imediato (nível de primeiridade).

Em seguida, ingressarão no plano S2, no plano dos enunciados contidos no suporte físico sem ainda apresentar-se na forma de uma *mensagem* completa.

Esse é momento em que os receptores farão a análise da descrição do fato (ausência da ocorrência do fato jurídico) e da respectiva prescrição em uma perspectiva semântica.

Seria esse o interpretante dinâmico (nível de secundidade) que motiva uma reação na mente do receptor, desencadeando uma resposta ativa.

Mas nesse momento, há apenas a verificação da existência de enunciados prescritivos, com a indicação de pessoa, tempo e espaço e com a indicação de uma conduta.

É nesse momento que os receptores analisarão o contexto que foi delimitado pela primeira *mensagem (impugnação do sujeito passivo)*. Confrontando aquela mensagem com o documento que têm em mãos, analisarão se os procedimentos relatados nesse documento estão de acordo os limites impostos pela manifestação do contribuinte, bem como se os fatos descritos coincidem com aqueles prescritos na norma individual e concreta que nesta relação processual passou a ser o suporte fáctico da relação jurídica.

Por fim, o plano S3 será o último estágio da decodificação e que de fato impulsionará o receptor a uma específica reação. Quando isso se tornar possível, poderemos afirmar que houve a compreensão da mensagem e que gerará um interpretante final (nível de terceiridade).

Mas retornando ao processo final de decodificação da *mensagem*, dissemos que somente no momento em que o receptor puder compreendê-la a ponto de reagir, poderíamos considerá-la com estatuto de *mensagem*, pois diante da imperatividade de uma norma jurídica (a mensagem), só há duas possibilidades para o receptor: cumprir o seu comando ou descumpri-lo.

O conteúdo da *mensagem* de que estamos tratando, é aquela que informa a desconstituição da anterior relação jurídica tributária constituída pelo lançamento e que, por meio das provas produzidas no

processo administrativo, gerou a sua extinção pela decisão administrativa irreformável, nos termos do artigo 156, inciso IX do CTN.

Nesse momento, importante esclarecer que aqui não estamos considerando a hipótese de a decisão administrativa ter sido favorável ao contribuinte em razão de algum vício formal na produção do lançamento, mas sim àquela que concluiu pelo mérito no sentido de não ter havido fato jurídico tributário e que, por isso, dissolverá o vínculo constituído pelo lançamento.

Portanto, resta claro que não nos referimos a eventual erro de fato ou de erro de direito do lançamento tributário, pois entendemos que ambos os casos viciam o ato administrativo (produto do processo) e ambos poderia dar ensejo à mutabilidade do lançamento caso houvesse prazo para a autoridade administrativa praticar o ato.

Aliás, nesse sentido, vejamos a diferença apontada por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>241</sup>, entre erro de fato e erro de direito:

*Lembre-mos de que o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo*

---

<sup>241</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...* pag. 250

*enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, **internormativa**.*

E faz uma ressalva no sentido de que especificamente em relação às normas tributárias, *qualquer desalinho com relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo”, consubstanciará **sempre** erro de direito, porquanto esses são os dois únicos fatores de composição da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta.*<sup>242</sup>

No nosso caso, portanto, estamos lidando com a hipótese de uma decisão administrativa que não abordou qualquer vício formal, tendo sim dissolvido a relação jurídica tributária em razão da apreciação do mérito.

A norma individual e concreta seria a seguinte:

*Dado o fato de não ter ocorrido o fato jurídico tributário descrito no lançamento, deve ser a relação jurídica entre União Federal e o então “sujeito passivo” em que aquela ficará proibida de exigir o pagamento do tributo e a este será permitido o não pagamento do tributo.*

Em razão dessa decisão administrativa, temos que somente o contribuinte poderá descumprir a norma já que da permissão de omitir não podemos extrair a proibição de agir. Neste caso, se o sujeito, mesmo diante da norma que o autoriza não pagar, ainda assim efetuar o recolhimento, tal fato

---

<sup>242</sup> *idem*, pag. 252.

poderá ser constituído por uma outra norma como um “fato jurídico de pagamento indevido” ensejador de uma repetição do indébito.

A Administração, por sua vez, diante da dissolução da relação jurídica tributária, não terá outra opção senão exonerar o sujeito nos termos do artigo 45 do Decreto ° 70.235/72.

Pois bem, nesse último estágio podemos dizer que os receptores decodificaram a mensagem cuja reação possível da Administração será de cunho administrativo (a mencionada exoneração).

Neste caso, conforme apontamos anteriormente, entendemos que em razão do princípio da segurança jurídica e da existência da coisa julgada administrativa, não será possível a propositura de uma medida judicial pela Administração com o intuito de ser anulada a decisão administrativa que extinguiu o crédito tributário nas hipóteses em que houve a apreciação do mérito.

Neste aspecto, inclusive, é importante ressaltar que caso o lançamento tivesse sido anulado por um vício formal, teria a Administração a possibilidade de efetuar um novo lançamento, independentemente da necessidade de propositura de uma ação judicial, evidentemente se ainda houvesse prazo para tanto.

Isso significa que caso fosse proposta ação pela Administração, visando a desconstituição da decisão extintiva do crédito por vício formal do lançamento, ficaria a Fazenda Pública diante de uma eventual decisão com o mesmo conteúdo semântico da norma geral e abstrata, na medida em que seria conferida a “possibilidade de lançar.”

Tal situação levaria, portanto, à falta de uma das condições da ação, especificamente, o interesse de agir já que não se manifestaria nem a necessidade de acesso ao Judiciário e nem tampouco a utilidade do provimento judicial em razão da possibilidade que se manifestaria pela própria norma geral e abstrata de ser efetuado novo lançamento.

Mas a nossa conclusão quanto à impossibilidade de ingresso no Judiciário para ser anulada a decisão que extinguiu o crédito tributário, afora os princípios já apontados (segurança jurídica e a própria coisa julgada administrativa), também se mostrará evidente quando analisarmos o modo do discurso que se instala nesse processo comunicacional, o que confirmará as essas nossas conclusões.

## **5. O discurso no modo *dialógico* no processo administrativo tributário**

Quando tratamos do procedimento administrativo, pudemos demonstrar que o discurso naquele momento do processo de positivação, se apresenta no modo *monológico* na medida em que não é conferida qualquer habilidade lingüística ao ouvinte para interferir na construção da mensagem, muito embora permaneça na condição de abstração, como um mero expectador dotado de razão.

Além disso, verificamos que o que se espera no discurso normativo, mais do que o cumprimento de seu comando, é que haja uma confirmação da relação de autoridade/sujeito que aceita a confirmação, a rejeição, mas não a desconfirmação.

Por isso é que se diz que aquele discurso é um *modo* de discutir e não uma *espécie* de discurso, cujo objeto se qualifica como um *certum* ao nível do cometimento, mas que não deixa de se constituir como uma *questão*.

Mas cumpre verificarmos nesse momento, de que forma se dará o processo de comunicação já no bojo de um processo administrativo que também ao final expedirá uma nova norma individual e concreta, porém construída de um modo diverso daquele anteriormente exposto em relação ao procedimento administrativo.

Importante lembrarmos de antemão, que a *questão* no discurso, representa uma unidade determinada no momento em que a situação comunicativa se inicia e que tem uma função organizadora, na medida em que o discurso será estruturado a partir dessa denominada *questão principal*.

Mas a qualidade da *questão* em cada modo de discurso, pode ser determinada pela reação do ouvinte que, nos dizeres de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR<sup>243</sup>, *pode ser ativa, no sentido de perguntar, de não sentir-se seguro da autoridade de que goza, em princípio, a ação lingüística do orador, ou ser passiva, no sentido de assumir a autoridade, deixando de pôr em dúvida a ação lingüística do orador.*

E é justamente aí que repousa a diferença entre o discurso no *procedimento* administrativo e no *processo* administrativo, já que neste, tem o ouvinte da *mensagem* relativa à norma primária, a possibilidade de, não

---

<sup>243</sup> *Direito, Retórica...* pag. 12

sentindo-se seguro da ação lingüística do orador (Administração), exigir<sup>244</sup> uma justificativa que faz com que a ação lingüística se torne mais complexa.

A partir da possibilidade de exigir uma justificativa, o comportamento discursivo passa a ser ativo e reativo, qualificando o objeto do discurso como um *dubium*. A relação dialógica passa a ser vista como uma discussão-contra, já que envolve um tipo específico de *questão principal* : um conflito, cuja função típica será a de possibilitar uma decisão.

E é nesse momento que aparece um terceiro comunicador com a tarefa de coordenar as ações lingüísticas dos comunicadores e também de encerrar a discussão e impedir que ela seja objeto de uma nova discussão, de forma que haverá uma submissão destes à decisão daquele terceiro.

Quando pensamos na estrutura lógica da norma jurídica que constituiu a relação jurídica tributária, vemos que esta, a relação jurídica, se coloca na proposição conseqüente da norma e que, se transposta para o modo do discurso, representa a relação ao nível do cometimento se apresentando como um *certum* e que, como visto no item anterior, não admite desconfirmação.

Não obstante, quando pensamos na norma jurídica que confere o direito à impugnação administrativa, aquela relação jurídica que se apresentava como um *certum* ao nível do cometimento (e eu mostramos estar na proposição conseqüente da norma jurídica), passa a compor a proposição

---

<sup>244</sup> Esclarece TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, que a exigibilidade é uma regra que regula o comportamento das partes na situação comunicativa jurídica, na medida em que lhes atribui um comportamento caracteristicamente não passivo. In *Direito, Retórica e Comunicação*, pag. 61

antecedente desta específica norma, não mais como uma relação jurídica intranormativa, mas como um suporte fático (antecedente), do qual resultará uma nova relação jurídica (conseqüente).

É nesse aspecto que identificamos no modo de discurso dialógico, a possibilidade de a relação jurídica tributária ser objeto de um conflito, já que se apresentará como um *dubium* ao nível do relato, podendo, portanto, ser questionada.

Vejam que estamos ainda dentro do que já apontamos como norma primária, não havendo que se falar neste momento na presença do Estado-Juiz, do Poder Judiciário. Entretanto, a institucionalização do processo administrativo traz essa característica de poder haver um conflito passível de decisão por um terceiro que, sem retirar a característica da norma (primária), admite que no percurso do processo de posituação o modo do discurso se alterne em *monológico* e *dialógico*.

No que tange ao lançamento tributário, vimos que o discurso se apresenta com uma estrutura *monológica* e cujo objeto dessa comunicação será um *certum* ao nível do cometimento.

Por sua vez, em relação ao processo administrativo, o discurso se apresentará com uma estrutura *dialógica*, tendo como objeto um *dubium* ao nível do relato.

Entretanto muito embora a situação comunicativa se apresente neste modo *dialógico*, a decisão que será proferida no processo administrativo, não retira o seu caráter normativo, conferindo-lhe a característica *monológica* do discurso e, inclusive, fortalecendo a ação lingüística ao nível do cometimento.

Mais uma vez nos socorremos das palavras de GUSTAVO VALVERDE<sup>245</sup>:

*E o paradoxo da comunicação normativa reside precisamente no equilíbrio entre a ampliação reflexiva da dubiedade da discussão, que confere aos participantes a possibilidade de contestar quase que ilimitadamente todas as ações lingüísticas que compõem a situação comunicativa e a restrição absoluta dessa capacidade discursiva, quando as partes já não podem mais colocar em dúvida a ação lingüística que decide o conflito. É assim que a decisão transforma o diálogo num monólogo, fazendo prevalecer a expectativa normativa do terceiro comunicador, expectativa essa que garantirá a validade definitiva da norma transitada em julgado, protegendo-a contra desconfirmações.*

Muito embora seus dizeres se refiram ao processo judicial em que, em razão do trânsito em julgado se forma a coisa julgada material, entendemos que o raciocínio em tudo se aplica ao processo administrativo, pelo entendimento que manifestamos quanto à existência da coisa julgada administrativa, em razão do valor *segurança jurídica*.

E é nesse sentido que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR aponta o mecanismo de *imunização* como uma forma de garantir a desconfirmação da relação de autoridade que no nosso caso se manifestará na norma individual e concreta que extinguir o crédito tributário (a decisão administrativa). Essa *imunização* garante a validade da norma imunizada.<sup>246</sup>

---

<sup>245</sup> *Coisa Julgada...* pag. 102

<sup>246</sup> CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO afirma que *as técnicas de imunização constituem funções metalingüísticas do sistema do direito positivo, uma vez que, não estando*

É a imunização uma garantia de que uma norma não será objeto de novas reações, de novas críticas. E isso se dá de duas maneiras distintas: disciplinando o seu modo de edição ou delimitando-lhe o relato.

Para o nosso objeto de análise, interessa-nos essa segunda forma de imunização em que o relato da norma fundamentante determina a validade do cometimento da norma fundamentada que não poderá ser desconfirmada.

Podemos traduzir essa afirmação aplicando no nosso campo de análise de forma que seja possível depreender que o princípio da segurança jurídica (norma fundamentante) determinará a validade do cometimento da norma individual e concreta desconstitutiva do crédito tributário (norma fundamentada), de forma que esta ficará imunizada contra desconfirmações.

Mas aponta com muita propriedade GUSTAVO VALVERDE que esse mecanismo de imunização ganha um relevo peculiar em relação à norma da coisa julgada e que no nosso caso se aplica à norma da “coisa julgada administrativa” na medida em que além da imunização da relação de cometimento da decisão, cuja autoridade não poderá mais ser discutida, ocorre uma simultânea imunização do seu relato, transformando em *monológica* a estrutura dessa comunicação.

Isso demonstra que não poderá a decisão administrativa que dissolver a relação jurídica tributária, ser novamente submetida ao crivo do

Poder Judiciário, pois estará a mesma imunizada contra futuros questionamentos, tudo em nome do princípio da segurança jurídica.

Com isso, demonstramos que quaisquer outros argumentos que se coloquem favoráveis à possibilidade de ações judiciais para anular a decisão administrativa que extinguiu o crédito tributário nos termos do artigo 156, inciso IX do CTN, certamente estarão embasados em critérios políticos, econômicos e até sociológicos, mas jamais jurídicos pois, como visto, todos os princípios que garantem a imutabilidade da decisão administrativa são extraídos da Constituição Federal.

E é por isso que de forma enfática PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>247</sup> afirma que *despicienda a cláusula **que não mais possa ser objeto de ação anulatória**, uma vez que a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário para postular a anulação de ato que ela mesma praticou e, reiteradamente, confirmou.*

Concluimos, portanto, que os argumentos do mencionado Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, aprovado pela Portaria PGFN nº 820/2004 e que conclui pela possibilidade de submissão das decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Judiciário, se afasta completamente dos princípios fundamentais, rompendo a

---

<sup>247</sup> *Direito Tributário: Fundamentos...* pag. 216

segurança jurídica que *é uma das pilastras do Estado Democrático do Direito.*<sup>248</sup>

---

<sup>248</sup> Ver Parecer exarado por LUCIA VALLE FIGUEIREDO à Ordem dos Advogados do Brasil – Secção de São Paulo, datado de 08/12/04 e que está disponível no *site* desta instituição: [www.oabsp.org.br](http://www.oabsp.org.br)

## CONCLUSÕES

1. Não há possibilidade de conhecimento da realidade sem que sua proposição esteja constituída em linguagem.
2. O que se põe como objeto de cognição é uma linguagem do real e não ele próprio.
3. A linguagem é estabelecida por convenções que tornam possível a comunicação, sendo ela a responsável pela comunicação humana.
4. O processo comunicacional ocorre ao nível do *relato* e do *cometimento*, os quais determinam a relação de subordinação ou de coordenação entre os participantes da comunicação.
5. Toda comunicação pressupõe um *emissor*, um *receptor* e um *objeto*. Mas a relação cognitiva só ganha relevância a partir de uma manifestação lingüística.
6. Sistema deve ser entendido como um conjunto de elementos relacionados entre si de acordo com sua própria estrutura, sendo esta a responsável pelo modo como os elementos devem se relacionar.
7. Qualquer conhecimento pressupõe a linguagem, o que nos leva a concluir que todos os sistemas são proposicionais.

8. O Direito Positivo é o conjunto de normas jurídicas que, relacionadas entre si, prescrevem como devem ser os comportamentos humanos em suas relações intersubjetivas e que se submetem à Lógica Deôntica.
9. A norma fundamental é que dá unidade e a validade de seus elementos, sendo, portanto, a sua estrutura.
10. A Ciência do Direito é o conjunto de proposições que, relacionadas entre si, descrevem o Direito Positivo, as quais se sujeitam aos valores de verdade e falsidade próprios da Lógica Apofântica, não sendo admitidas contradições. A norma fundamental é também quem fornece a estrutura de suas proposições por demarcar o seu campo especulativo.
11. As ciências naturais, ao descreverem seus fenômenos, demonstram que os fatos se ligam por uma relação de causa e efeito (princípio da causalidade), enquanto que a ciência do direito afirma que o elo de ligação entre o fato jurídico e seus efeitos é o princípio da imputação.
12. O legislador escolhe os fatos que uma vez ocorridos e colhidos por normas jurídicas, pela causalidade jurídica, gerará como efeito uma relação jurídica intersubjetiva.
13. O Direito Positivo é um instrumento de controle que qualifica determinadas condutas segundo padrões de licitude/ilicitude e que determinam a natureza dos comportamentos intersubjetivos.

14. Para dar ensejo à comunicação entre os produtores e os destinatários dos padrões de comportamento necessita de um sistema artificial de linguagem que permita que suas mensagens sejam recebidas e compreendidas pelos destinatários a ponto de causarem nestes uma reação.
15. As mensagens do direito positivo são as normas jurídicas.
16. Para garantir a imperatividade de suas mensagens, o direito positivo utiliza-se de uma ficção segundo a qual *ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece* (artigo 3º da Lei de Introdução ao Código Civil). Isso confere homogeneidade ao repertório dos participantes de uma comunicação jurídica.
17. Norma jurídica não se confunde com textos do direito positivo.
18. A norma jurídica somente será alcançada a partir da interpretação dos textos, por meio do *processo gerativo de sentido*. Deverá o intérprete percorrer três planos: (i) o da literalidade textual; (ii) o dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos e (iii) o das significações normativas.
19. Não será possível o alcance do plano das significações normativas sem que haja o plano da expressão, já que é o único dotado de objetividade que neste momento será único para qualquer sujeito que dele se aproprie.

20. A Lingüística, ciência que estuda os fenômenos de comunicação escrita e verbal, aponta para a necessidade de ser conhecido não só *o que se fala*, mas *os atos de fala*, aqueles sendo os enunciados e estes a enunciação.
21. Os enunciados aproximam-se da concepção atual de texto e para ser alcançado o seu sentido não há como desprendê-lo da natureza do discurso, dos atos de enunciação. Essa abordagem externa e interna caracteriza a visão de conjunto do texto.
22. Daí é extraído o conceito de *enunciado concreto*: unidade de comunicação dentro de uma situação e de um contexto específicos, que dá um todo significativo ao enunciado.
23. Dentro dessa perspectiva, a conclusão é de que os enunciados prescritivos devem ser analisados como fruto de uma *específica* situação discursiva, o que permite que o processo de produção de sentido ocorra juntamente com a análise do contexto.
24. Analisando o Direito Positivo por uma perspectiva dinâmica, a conclusão é a de que a incidência da norma jurídica somente ocorrerá se houver um intérprete que diante dos textos normativos, percorra os três planos do processo gerativo de sentido e retorne ao plano S1, o qual já neste momento estará acrescido das marcas do contexto. Isso é que permitiria o movimento circular.

25. O direito não se esgota no plano das normas, mas no plano da *aplicação* que só se faz possível em razão de *aplicações* anteriores inseridas em um novo contexto que é o que dá o tom de diversidade das normas.
26. O processo de produção fica apenas projetado no documento normativo, no qual estarão contidos os *índices* da ocorrência do processo de aplicação e não ele próprio, que se exauriu no instante em que ocorreu.
27. Por isso a fonte material passou a ser vista como o processo de produção do fato jurídico (evento) e a fonte formal o veículo introdutor.
28. A fonte material está para a enunciação assim como a fonte formal está para o enunciado.
29. Para que um fato social possa pertencer ao sistema jurídico e como tal ser considerado, é necessário que seja relatado segundo as regras impostas pelo próprio sistema, o que exige específica forma de manifestação lingüística.
30. Manifestação lingüística deve ser entendida como o processo de construção de uma mensagem apta a tornar o fato social um fato jurídico.
31. O controle de produção normativa (evento) se faz possível a partir da extração de suas marcas contidas em um documento normativo,

cuja descrição apontará para o exercício de uma atividade humana que tornou o fato social um fato jurídico.

32. Essa conclusão confirma que o controle só será possível desde que não seja dissociado o produto de seu processo. *O fato, do evento.* Além disso, confirma a impossibilidade de dissociação entre conteúdo e processo para que seja gerada a unidade de sentido.
33. Para que as normas jurídicas alcancem seu objetivo – a regulação das condutas – devem atrelar a determinadas hipóteses específicas conseqüências sob o manto da imperatividade. É o conteúdo do dever-ser.
34. É o legislador o responsável pela escolha dos fatos sociais que, uma vez ocorridos e vertidos em linguagem competente, gerarão uma determinada conseqüência pela causalidade jurídica.
35. A emissão e recepção de mensagens com conteúdo imperativo pode ser melhor analisada se forem abandonadas as estruturas gramaticais para que fiquem à mostra apenas as estruturas lógicas, que se faz possível pelo processo de formalização.
36. Toda norma jurídica terá estrutura implicacional, vinculando a hipótese ao conseqüente por um elo de implicação deôntica, um functor neutro (dever-ser) em que  $D[h \rightarrow R(Sa, Sp)]$ : “se ocorrer o fato previsto na hipótese então deve ser a conseqüência”.

37. No conseqüente da norma há um segundo “dever-ser” intraproposicional, justamente aquele que constitui a relação aproximando dois sujeitos e que se apresenta nos modais *permitido, proibido* ou *obrigatório*.
38. No antecedente das normas teremos sempre a descrição de um fato lícito ou ilícito do qual resultará no conseqüente relações jurídicas intersubjetivas.
39. A classificação das normas jurídicas em abstratas, concretas, gerais e individuais utiliza como critério diferenciador o grau de determinação dos conteúdos de significação que se manifestam no antecedente e no conseqüente de sua estrutura lógica.
40. Será *abstrata* quando descrever eventos de possível ocorrência ou *concreta* quando descrever fato já ocorrido no tempo e no espaço.
41. Será *geral* quando o conseqüente normativo regular o comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas e *individual* quando o regular o comportamento de pessoas individualizadas.
42. São quatro os tipos de normas possíveis: *gerais e abstratas*; *gerais e concretas*; *individuais e abstratas* e *individuais e concretas*.

43. O processo de positivação é o ato capaz de interpretar a norma geral e abstrata, fazendo incidir no caso particular pela edição de uma norma individual e concreta.
44. O processo de aplicação é o relato em linguagem competente de todos os fatos que, ocorridos na vida real, coincidem com os eventos previstos no antecedente das normas gerais, surgindo daí as relações jurídicas intersubjetivas.
45. A incidência tributária se dá por força de duas operações formais: a subsunção e a implicação.
46. É linguagem do agente competente o meio apto para transportar a norma do plano abstrato para o plano concreto, transformando o fato social em fato jurídico.
47. O fato jurídico pode ter como efeito não só relações jurídicas intersubjetivas, mas também outras normas que regulam o seu modo de produção.
48. O conceito de eficácia e de validade pode ser extraído do processo de aplicação do direito.
49. Havendo a coincidência entre o suporte fático e a hipótese normativa ocorrerá o fenômeno da eficácia legal, cujo efeito será o fato jurídico. Neste caso houve suporte fático suficiente para configurar o fato como jurídico.

50. Num segundo momento processa-se a eficácia jurídica que permite que do fato jurídico suficiente decorra *efeito* jurídico (a constituição da relação jurídica intranormativa).
51. Da conjunção da eficácia legal e da eficácia jurídica pode ser extraído o conceito de validade: relação da norma com o sistema em decorrência de ter sido produzida por agente competente e mediante fato jurídico suficiente para sua produção.
52. Ser norma significa pertencer ao direito. Não é uma qualidade, mas uma relação.
53. Qualquer interpretação somente será possível a partir do dado objetivo (plano S1), o que significa que no momento em que o intérprete se deparar com o texto não terá como aferir se a *norma* é válida, já que esta só é alcançada no Plano S3.
54. O conceito de validade pode ser extraído da relação entre o texto e o Plano em que estará o intérprete no processo gerativo de sentido.
55. Aliando o processo gerativo de sentido às relações das normas com o que representam podemos analisar a normas sb o aspecto sintático, semântico e pragmático.
56. No plano sintático a validade está relacionada tão somente com a publicação do texto normativo no veículo oficial.

57. A aferição da validade nos demais planos somente será possível a partir do momento em que se der o processo de aplicação.
58. No Plano S2 será analisada a relação dos textos com sua significação. A validade nesse plano será semântica e pelo texto será possível retirar as indicações de pessoa, espaço e tempo bem como a indicação da conduta prescrita. A validade estará relacionada com os enunciados prescritivos.
59. Somente no Plano S3 é que será alcançada a norma e neste plano é que haverá a possibilidade de reação do sujeito que confrontará a conduta prescrita com o seu contexto (*contexto simbólico-indicial*) e com outros que representem padrões de condutas, adotados em situações pretéritas (*contexto icônico*).
60. Neste plano a validade será vista por um ângulo pragmático: se a conduta for cumprida ocorrerá a eficácia social; se a conduta for descumprida, houve apenas a eficácia do fato jurídico, havendo necessidade de reingresso no sistema agora com força coercitiva; se a conduta for uma reação (re-ação), haverá a suspensão dos efeitos do fato jurídico por um evento condicionante cujo efeito será o retorno para a primeira hipótese ou a retirada da norma jurídica para impedir a irradiação de seus efeitos jurídicos.
61. Relação Jurídica é efeito de constituição de fato jurídico e está alojada no conseqüente da norma individual e concreta.

62. A relação jurídica enlaça no mínimo dois sujeitos em torno de um objeto, impondo uma conduta prescrita como obrigatória, permitida ou proibida.
63. Em matéria tributária dizemos que na relação jurídica figurará como sujeito ativo o Estado que terá o direito de exigir o pagamento de um tributo do sujeito passivo, tendo esse, por sua vez, a obrigação de cumprir essa prescrição.
64. O Estado, juridicamente organizado, se apresenta e se manifesta por meio de seus Poderes, cada qual com uma função específica: executiva, legislativa e jurisdicional.
65. A doutrina, para a classificação das funções estatais, ora parte de critérios subjetivos ora objetivos, porém converge para um ponto comum: os três Poderes não possuem exclusividade para o exercício das funções, mas apenas uma preponderância.
66. *Função* encontra seu ponto fundamental no dever do Estado de atendimento aos interesses públicos e para que as atividades não sejam exercidas de forma desordenada, há necessidade de uma fragmentação em seu interior.
67. Do exercício dessas atividades resultará a produção de normas jurídicas em sentido *lato*.

68. Terá capacidade para a produção de normas aquele sujeito que possuir aptidão lingüística em uma dimensão prescritiva, voltada para a regulação do comportamento humano.
69. Essa manifestação lingüística será obrigatória se estivermos diante de uma função executiva e de uma função jurisdicional das quais resultarão comandos, ora constituindo relações jurídicas, ora modificando-as ora extinguindo-as, mas sempre por meio dessas manifestações.
70. A prescrição dessa conduta modalizada pelo functor *obrigatório* (*dever*) advém do CTN, em seu artigo 142, parágrafo único, que determina que *a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*
71. Da mesma forma a função jurisdicional, desde que provocada, será obrigatoriamente exercida, nos termos da prescrição contida no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.
72. O lançamento tributário é fruto do exercício da função executiva da Administração Pública, mas ao próprio Poder Executivo foi conferida a função jurisdicional que, ao contrário de ser cometida apenas ao Poder Judiciário, é exclusiva do Estado, podendo ser exercida no âmbito de qualquer um dos três poderes, desde que se manifeste um específico conflito de interesses quando da aplicação do direito (atividade típica da administração).

73. O que se busca com o exercício da função jurisdicional, é a estabilidade das relações que é extraída do Princípio da Segurança Jurídica.
74. Embora o instituto da coisa julgada esteja afeto às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, cujo objetivo é a implementação da segurança jurídica, enxergamos a mesma potência nas decisões administrativas contra as quais não haja mais possibilidade de interposição de recursos aos órgãos superiores.
75. Os órgãos manifestam o *agir* das pessoas jurídicas de direito público.
76. As atividades administrativas são praticadas de forma vinculada. Porém há uma certa discricionariedade na medida em que a aplicação pressupõe a interpretação e nesse momento é que há a manifestação de vontade do órgão. Essa discricionariedade é que permite que os atos administrativos sejam submetidos a controle
77. Em matéria tributária são os órgãos do Poder Executivo os que detém competência para a produção de normas individuais e concretas denominadas lançamento.
78. O lançamento é uma norma individual e concreta que descreve a ocorrência de um fato jurídico e que prescreve uma obrigação de pagamento de um tributo por um sujeito ao Estado.

79. Sendo norma e, portanto, a mensagem do direito positivo, terá que ser encaminhada de um emissor a um receptor.
80. O Estado é quem terá aptidão lingüística para figurar na posição de *emissor* quando se tratar dessa específica espécie de mensagem, que lhe foi conferida pelo próprio Direito Positivo, conforme artigos 142 e 149 do CTN.
81. Por sua vez, o *destinatário* será aquele que figurará na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária e que terá o dever de pagar o tributo ao Estado.
82. A mensagem inicial contida no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) será o critério que definirá todos os elementos da comunicação, sendo inclusive o que permitirá o controle quanto à regularidade da mensagem normativa.
83. O *emissor* terá que ser a Secretaria da Receita Federal por um de seus órgãos – no caso de tributos e contribuições sociais será a Delegacia da Receita Federal, representada pelo AFRF;
84. O *receptor* será o denominado “sujeito passivo” constante no MPF-F. Só ele é que poderá ser o sujeito passivo da relação jurídica tributária;
85. O *código* será a reunião das *normas gerais e abstratas* de cuja hipótese serão retirados os eventos que uma vez provados ocorridos darão ensejo à constituição do fato jurídico e da relação

jurídica tributária e das *normas de produção normativa* que delimitarão a atividade administrativa;

86. O *canal* – será o suporte físico do lançamento – o denominado Auto de Infração e o *contexto* - nesse momento será a relação de subordinação do “sujeito passivo” em relação à administração e que definirá o tipo de relação entre o contribuinte e o Fisco e conseqüentemente o modo do discurso.
87. O processo de codificação da mensagem será a descrição dos suportes fáticos que se tornaram jurídicos pela aplicação e que é a chamada linguagem da facticidade jurídica que pela causalidade normativa, gera a relação jurídica intersubjetiva.
88. Essa codificação se manifestará em um suporte físico (o documento denominado auto de infração) por meio de sinais (a escrita), no qual estarão contidos enunciados que materializam a norma geral e concreta.
89. Em se tratando de lançamento de ofício, o canal é o próprio suporte físico.
90. Neste momento é que estará constituído o tempo *do fato* e a partir daí a mensagem não poderá mais ser modificada a não ser por outra mensagem que não essa original.
91. O *receptor da mensagem*, se deparará com o suporte físico e, em razão do contexto em que já estava inserido, sabe que deve

proceder à decodificação que se iniciará a partir do plano S1 do processo gerativo de sentido, a partir do plano da literalidade.

92. No plano S2 verificará se de fato houve a subsunção e se poderia ter havido a sua aplicação.
93. No Plano S3 reconhecerá a norma individual e concreta e, confrontando com o contexto *icônico* decidirá se a reação será o cumprimento da ordem ou a suspensão de seus efeitos pela Impugnação Administrativa que será a responsável por um novo processo comunicacional.
94. É na relação de cometimento que se define o tipo de relação entre orador e ouvinte e que determina que a informação deverá ser entendida como uma ordem. Os discursos em geral, não só o normativo, são classificados em razão do modo como o ouvinte se posiciona na ação discursiva.
95. O modo *monológico* é aquele em que ao ouvinte não é conferida qualquer habilidade para uma intervenção na construção da mensagem, tendo que aceitar a relação autoridade/sujeito como um *certum* por não revestir-se de caráter duvidoso, porém sem retirar-lhe a característica de ser um discurso *racional*.
96. Mais do que o cumprimento das normas, o que se espera é que haja uma confirmação dessa relação de autoridade/sujeito.

- 97 Isso é o que basta para que se manifeste o tipo de relação autoridade/sujeito, independentemente de a conduta prescrita ser obedecida.
98. A possibilidade de rejeição *da* mensagem, não significa a desconsideração da relação de autoridade, pois para seja possível rejeitá-la há que se supor o seu reconhecimento.
99. O que inviabiliza a flexibilidade e impõe a rigidez desse modo de discurso é a impossibilidade de alguém se escusar do comando de uma norma alegando ignorância.
100. A relação que se apresenta ao nível do cometimento é a que, na estrutura lógica da norma individual e concreta, corresponde à proposição conseqüente que denota a relação jurídica tributária.
101. A construção da mensagem desconstitutiva do crédito tributário tem suporte fático a relação jurídica tributária.
102. A impugnação administrativa delimitará o contexto dessa nova situação comunicacional que será inaugurada pelo contribuinte, ficando este na condição de orador não em relação a um só sujeito, mas agora diante de um terceiro, cuja função será a de compor um conflito de interesses com o envio de uma mensagem final.
103. Nesta espécie de comunicação, os participantes concorrerão para a construção da *mensagem* final com várias mensagens que serão

enviadas a um e a outro sob a coordenação do órgão responsável pelo julgamento.

104. Essa *mensagem* inicial do orador não só aponta o contexto, indicando que poderá ser mantida ou extinta a relação jurídica tributária, mas também limita o conteúdo da futura *mensagem* na medida em que não poderá o tribunal administrativo extravasar os limites do pedido da impugnação.
106. O contexto definirá o tipo de relação entre o orador o ouvinte que se apresentará como uma relação de coordenação, pois ambos estarão em relação ao Conselho de Contribuintes, concorrendo com argumentos persuasivos.
107. No discurso no modo *dialógico*, o ouvinte, ao contrário do *monológico*, se coloca em uma posição ativa, sendo-lhe conferida habilidade lingüística para questionar o que foi dito pelo orador.
108. Seu objeto passa a ser um *dubium*, ao nível do relato que denota uma questão conflitiva e que, portanto, exige uma decisão que seja capaz de encerrar a discussão e impedir que ela seja objeto de uma nova discussão.
109. Pela estrutura formal da norma jurídica, o *dubium* estaria localizado na proposição antecedente que tem a relação jurídica tributária como um suporte fáctico.

110. Muito embora nesse estágio a situação comunicativa se apresente no modo *dialógico*, a decisão que será proferida no processo administrativo não retira o seu caráter normativo, conferindo-lhe a característica *monológica* do discurso.
111. As regras de *imunização* se apresentam como um mecanismo que garantem a impossibilidade de desconfirmação da relação de autoridade/sujeito ao nível do comentimento da norma do processo administrativo e, excepcionalmente, do seu relato, transformando em *monológica* a estrutura dessa comunicação e impedindo que as decisões que extinguem o crédito tributário sejam submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)