

**CONTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL: A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DE NORMA
ENTENDIDA COMO INCONSTITUCIONAL**

Arthur Paiva Monteiro Rêgo

Bolsista CNPq. Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo – PUC/SP

Jerônimo Dix-Neuf Rosado dos Santos

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo – PUC/SP.

Resumo:

O estudo visa demonstrar a possibilidade de os Tribunais Administrativos afastarem a aplicação de normas entendidas como inconstitucional. Buscando, ao longo do texto, demonstrar que os veículos introdutórios de normas devem ser pautados na Constituição.

Palavras-chave: Norma Jurídica; Interpretação; Direito Tributário; Processo Administrativo Fiscal; Norma inconstitucional

Abstract:

The study aims to demonstrate the possibility of the Administrative Tribunals avoid the application of norms construed as unconstitutional. Trying to show, in the text, that all norm construction should be guided by the Constitution.

Key Words: Legal norm; Interpretation; Tax Law; Fiscal Administrative Procedure; Unconstitutional norm.

Sumário

| | |
|---|----|
| 1. Introdução:..... | 3 |
| 2. Conhecimento e direito..... | 4 |
| 2.1 Da comunicação:..... | 6 |
| 2.2 Interpretação do Direito: | 8 |
| 2.3 Norma Jurídica: | 9 |
| 2.3.1 Validade, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas: | 12 |
| 2.4 Aplicação do Direito e Norma Documenta a Incidência Jurídica: | 13 |
| 3. JURISDIÇÃO: | 16 |
| 4. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL | 17 |
| 5. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DE LEI ENTENDIDA COMO INCONSTITUCIONAL..... | 18 |
| 6. CONCLUSÕES:..... | 21 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS: | 23 |

1. Introdução:

Para que se afirme a veracidade de algo, é de suma importância que seja indicado o modelo dentro do qual se trabalha, “visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas que desencadeiam o raciocínio” (Carvalho, Paulo de Barros; Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 23).

Portanto, insta acrescentar que a pesquisa foi realizada adotando os ensinamentos do Constructivismo Lógico-Semântico. É dentro deste modelo, que as categorias a seguir encontram-se devidamente alojadas.

Considerando que o ato de vontade humano, expressado em linguagem, é que cria, propaga e constitui a realidade jurídica, toda construção de sentido jurídica deve ser pautada na Ordem Constitucional, principalmente, quando se trata de matéria tributária, cuja dimensão constitucional do tributo configura uma verdadeira delimitação à atividade estatal (tributação), ou seja, restrição/permissão ao poder de tributar, em outra vertente, traduz direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Ademais, a proposta do estudo é indicar um modelo interpretativo adequado para a construção das normas jurídicas, tomando como base a possibilidade de afastamento de normas entendidas como inconstitucionais, em sede de processo administrativo tributário.

Introduzo o estudo trazendo as sábias palavras de Gilberto de Uilhôa Canto:

“(…) O que eu reclamo é a fiel observância da lei, esta sim, o instrumento próprio de que o Estado deve servir-se para assegurar o atendimento de suas necessidades e obtenção de meios para cumprir suas funções coletivas. A lei, fiel à Constituição e à legislação dela complementar, esta sim, é que pode e deve vincular os contribuintes; que ela seja feita com clareza, e nela se diga tudo que as pessoas são obrigadas a fazer ou deixar de fazer, sem esse absurdo vezo de se invocar a sua vontade ou seu espírito, porque lei não tem uma nem outra coisa, quem as tem, ambas, é apenas o Homem.” (*Apud* Coêlho, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, p. 91).

2. Conhecimento e direito

Afirma Lourival Vilanova que “o conhecimento é um fato complexo”¹, decorrente da relação do sujeito com o objeto, cuja origem é a experiência sensorial. Segundo o autor, os componentes discerníveis, mas inseparáveis, do conhecimento são: “a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas)”².

Portanto, dizer que há complexidade no conhecimento é afirmar que a relação do sujeito com o objeto é um tecido de partes heterogêneas inseparavelmente associadas, ou seja, introduz o paradoxo do uno e do múltiplo.

Nessa linha, ensina Edgar Morin que:

“a complexidade se apresenta com os traços inquietantes do emaranhado, do inextricável, da desordem, da ambiguidade, da incerteza... Por isso o conhecimento necessita ordenar os fenômenos rechaçando a desordem, afastar o incerto, isto é, selecionar os elementos da ordem e da certeza, precisar, clarificar, distinguir, hierarquizar...”³

O conhecimento é o resultado e, ao mesmo tempo, forma do ato de consciência. Na lição do professor Paulo de Barros Carvalho⁴, a consciência é a função através da qual o homem entra em contato com suas vivências interiores e exteriores, ou seja, a experiência sensorial. Para esclarecer, o citado autor, trouxe os ensinamentos de Edmund Husserl, que diferencia: a) o ato de consciência; b) o resultado deste ato, que a forma e c) o conteúdo do ato, que consiste no objeto captado pela consciência, formador da relação sujeito-objeto, que é articulável em nosso intelecto.

Mapeando o assunto, Leonidas Hegenberg⁵ identificou três etapas do conhecimento: a) saber de – dá-se com o acúmulo de sensações, permitindo a identificação de objeto sempre que se repitam, por exemplo, é o conhecer a existência; b) saber que – usando-se a razão somada às ações, cria-se uma

¹ (Vilanova, 2010 p. 01)

² (Vilanova, 2010 p. 01)

³ (Morin, 2011 pp. 13-14)

⁴ (Carvalho, 2011 p. 08)

⁵ (Hegenberg, 2001)

lógica aos acontecimentos do mundo, por exemplo, se não for cuidadoso com o fogo, sofrerei uma queimadura; e c) saber como – espécie mais elaborada de conhecimento, que possibilita a execução de ações.

Todavia, merece ser frisado que tanto o conhecimento quanto o seu objeto são construções intelectuais, cuja existência é dada através da linguagem.

A linguagem é a capacidade de comunicação do ser humano, através de um língua/idioma - sistema de signos vigente em determinada sociedade -, que se expressa na fala, sendo esta o ato individual que instaura a comunicação mediante utilização da língua. Portanto, pode-se dizer que tudo aquilo que chega aos nossos sentidos apenas é considerado como realidade o que, dentro do contexto da língua, é possível declarar como existente.

Em apertada síntese, cumpre esclarecer que signo é tudo que representa algo para alguém. Conforme Edmund Hurssel,⁶ signo é um composto de três elementos: suporte físico, significado e significação. O suporte físico é a palavra falada ou escrita, o significado é um objeto do mundo e a significação é a proposição ou juízo construído a partir do significado.

Quando se trata de signos, é necessário recorrer aos estudos da Semiótica. Os planos semióticos são: sintático, semântico e pragmático. O plano sintático estuda a relação das palavras (signos) entre si, os vínculos que formam quando postos num discurso. No plano semântico é examinada a relação entre o signo e a realidade por ele trazida, o conteúdo. O plano pragmático observa o modo como o emissor e destinatário lidam com o signo dentro processo comunicacional.

Pois bem, trazida a ideia de como se opera o conhecimento, sua construção linguística e ferramenta metodológica de análise dos signos (Semiótica), é vital destacar a necessidade de um sistema de referência para execução do conhecimento. Tal assertiva decorre do fato de o ato de conhecer ser marcado por associações pautadas, sempre, no horizonte cultural do sujeito cognoscente e nas coordenadas de espaço e tempo em que são

⁶ *Apud* (Carvalho, 2011 p. 34)

emanadas e processadas. Logo, para se conhecer algo é necessário partir de um ponto de referência com objetivo de delimitar, principalmente, o campo semântico e pragmático do que está sendo posto.

Assim, conclui-se que o sujeito cognoscente constrói linguisticamente o conhecimento, em sua complexidade, dentro de determinado sistema de referência e o emite mediante execução de atos de fala, expressados numa língua.

É nesse sentido que deve ser estudado o Direito, tendo em vista que é definido como “complexo de normas jurídicas válidas num dado país”.⁷

2.1 Da comunicação:

Destaque-se que a fala é o ato individual que, produzido através de uma língua (idioma), instaura o processo comunicacional.

Roman Jakobson⁸ ensina que a comunicação possui seis elementos pressupostos, são eles: I) remetente (é o emissor, ponto de onde parte a mensagem); II) destinatário (destino da mensagem, distinto do próprio emissor); III) mensagem (conteúdo da comunicação); IV) canal ou contato (é a via que permite a chegada da mensagem ao destinatário, interliga emissor e receptor da mensagem); V) código (é linguagem que a mensagem é traduzida, um idioma ou qualquer outro meio que seja possível de compreensão pelo emissor e receptor); e VI) contexto (é conjunto de condições e situações em que se dá a transmissão da mensagem, que interferirá na significação do conteúdo).

Em adição ao que foi trazido por Roman Jakobson, Paulo de Barros Carvalho⁹, traz o sétimo elemento, que é a conexão psicológica, sendo definida como “a concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e na recepção da mensagem”.

⁷ (Carvalho, 2011 p. 34)

⁸ *Apud* (Carvalho, 2011 p. 166)

⁹ (Carvalho, 2011 p. 167)

A norma jurídica enquanto texto de lei (enunciado do suporte físico) ocupará a posição de contato ou canal. Já a norma jurídica como significação ocupa a posição de mensagem.

Oportuna é a lição da professora Fabiana Del Padre Tomé¹⁰ no sentido de que:

“a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inserido no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sígnicas: suporte físico, significado e significação”.

No tocante aos atos de fala são compostos por diferentes estratos que se revelam na gradação do processo comunicacional. São eles: a) o ato locucionário, que é o ato de dizer algo; b) o ato ilocucionário, aquele realizado na medida em que se diz, ou seja, quando da ocorrência do ato locucionário; e, c) o ato perlocucionário, que é uma terceira decorrência do ato de fala, em outras palavras, ao dizer algo (ato locucionário) o sujeito faz algo (ato ilocucionário) que poderá desencadear reações que alterem os sentimentos, pensamentos e ações de outras pessoas (ato perlocucionário).

Ter o Direito como um sistema comunicacional significa dizer que devemos opera-lo mediante o preenchimento dos elementos comunicacionais acima citados.

Assim, sabendo que o Direito é o meio escolhido pela sociedade para regulação de condutas intersubjetivas, comportamentos humanos, e que onde há Direito sempre há normas jurídicas e onde há normas jurídicas sempre há linguagem, conclui-se que o Direito é linguagem. Logo, todo e qualquer comportamento pelo Direito regulado, assim que ocorrido, possibilita a instauração do processo comunicacional dentro do sistema jurídico.

¹⁰ (Tomé, 2011 p. 47)

2.2 Interpretação do Direito:

A Teoria Hermenêutica é a linguagem científica que visa a construção e sistematização de sentido dos textos do Direito Positivo.

Interpretar, na hermenêutica tradicional, era explicar, dar significado aos gestos, atitudes ou vocábulos, mostrar o verdadeiro sentido de uma expressão. Já, numa visão mais atual, estudada pelo prisma da semiótica, constata-se que é a própria linguagem que cria o objeto, sendo assim, o interpretar deve ser visto como o ato de atribuir valores, de adjudicar significações e referências a objetos.

A interpretação dos textos jurídicos ocorre da mesma forma de qualquer outra, ou seja, atribuindo valores. Nessa linha, é importante descrever o modelo de interpretação proposto pelo professor Paulo de Barros Carvalho que, dividindo em quatro planos (S1 – plano dos enunciados ou de expressão, S2 – plano das proposições ou proposicional, S3 – plano das normas jurídicas ou normativo e S4 – plano da sistematização) demonstrou o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos.

O plano dos enunciados ou de expressão é aquele no qual o intérprete se depara com os enunciados prescritivos trazidos pela literalidade do texto legal.

No que tange ao plano proposicional, pode-se dizer que é o início do processo de interpretação, pois é nele que o intérprete passa atribuir valores aos símbolos que compõem os enunciados prescritivos, de forma isolada.

Ao chegar ao plano normativo, o intérprete passa a concatenar as proposições valoradas no plano S2 e cria uma forma estruturada dos valores atribuídos aos signos dos enunciados prescritivos ($H \rightarrow C$), chegando à construção da norma jurídica.

Por fim, o plano da sistematização visa organizar as normas jurídicas observando os critérios de subordinação e coordenação.

As relações de coordenação decorrem da organização horizontal do direito e atendem a um critério de complementação nos planos semântico

(complementação em razão da matéria) e pragmático (complementação em razão da forma). Já as relações de subordinação, aparecem na organização vertical do direito, pressupondo uma hierarquia entre normas, nas quais as normas inferiores fundamentam-se formal e materialmente nas normas superiores ou das regras superiores derivam as regras inferiores.

Os limites à interpretação são inerentes ao próprio intérprete, pois são seus horizontes culturais que, ao travarem contato com o plano de expressão, determinarão os valores a serem atribuídos aos enunciados prescritivos, desencadeando as proposições e dando sequência ao percurso da construção do sentido dos textos jurídicos.

O sentido não está no objeto, mas no intérprete. Portanto, o que determina sentido ao texto é o valor a ele atribuído, que não existirá sem o homem.

Considerado um dos axiomas da interpretação, a intertextualidade caracteriza-se pelo diálogo que os textos mantêm entre si. Ela pode ser em sentido estritamente jurídico (entre os vários ramos do ordenamento) e jurídico em acepção ampla (entre o direito e os setores que tem o direito como objeto). Daí decorre o dialogismo, relação de sentido estabelecida entre dois textos, ou seja, constrói-se um enunciado com base em outros enunciados e o primeiro somente é compreendido em virtude da relação dialógica que mantém com os demais enunciados.

No Direito, a Constituição Federal é o texto que guiará a construção de todos os demais enunciados do ordenamentos jurídico, sendo este o motivo pelo qual todo enunciado prescritivo emanado pelas autoridades legislativas deve manter uma relação dialógica e subordinada às linhas constitucionais.

2.3 Norma Jurídica:

Costuma-se afirmar que Direito é um conjunto de normas válidas existentes num determinado país. Nessa linha, afirmar a existência do direito

com fundamento em normas, sem as delimitar através de uma teoria da norma jurídica, é tornar um direito um sistema vazio, tendo em vista que será impossível delimitar o objeto científico e, tampouco, reconhecer o objeto do direito.

O documento normativo, sob a ótica do constructivismo lógico-semântico, é o suporte físico do operador do direito, o ponto de partida do para a aplicação e interpretação do direito, que consiste num agregado de enunciados dotados de força prescritiva. O enunciado prescritivo é a forma linguística acabada, ou seja, as frases contidas o discurso normativo, cujo conteúdo sempre será uma ordem. A partir da interpretação dos enunciados prescritivos, é possível a construção de proposições jurídicas e normas jurídicas.

Como várias outras expressões linguísticas, norma jurídica não escapa de sentidos ambíguos. Por esse motivo, Paulo de Barros Carvalho¹¹ dividiu norma jurídica em sentido amplo (designa frases, como suporte físico do direito posto ou texto legal) e sentido estrito (aduz as significações fabricadas a partir dos enunciados do direito positivo).

Imperioso destacar o que diz o professor Paulo de Barros Carvalho¹²:

“[...] ali onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão. Pois bem, para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relato o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas”. Completa, ainda, dizendo que a “positivação normativa se faz também com a linguagem que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo”

Quando o legislador cria a norma jurídica (em sentido amplo) prevê classes (hipótese e conseqüente) que visam separar os fatos relevantes para o direito dos irrelevantes. Nesse passo, pode-se afirmar que a hipótese e o

¹¹ (Carvalho, 2010 pp. 37-44)

¹² (Carvalho, 2010 p. 32)

consequente são a conotação da classe norma jurídica, a primeira relativa aos fatos a serem juridicizados, o segundo em observação às relações jurídicas a serem instauradas com o acontecimento dos fatos previstos na hipótese.

É unânime que a estrutura lógico-sintática de toda norma jurídica é composta por um antecedente que implica um consequente, também chamado de tese. Por isso, a norma jurídica deve ser vista como juízo cuja estrutura lógica é na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$).

O antecedente é descritor de uma possível situação fática do mundo, assentado no modo ontológico da possibilidade. Já o consequente da norma jurídica apresenta-se como uma proposição prescritiva de condutas intersubjetivas, ou seja, sempre será uma proposição relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.

Nesse passo, relação jurídica consiste num vínculo abstrato resultante da implicação ocorrida em decorrência do acontecimento do antecedente da norma jurídica. Em outras palavras, a relação jurídica é parte integrante do consequente da norma que, modalizada deonticamente, permite, obriga ou proíbe determinada conduta entre os sujeitos de direito. Frise-se que para haver a relação jurídica, sempre deverá existir um elemento subjetivo (sujeitos de direito) e um elemento prestacional (define a conduta modalizada deonticamente).

A norma jurídica completa é composta pela norma primária (aquela que prevê a vinculação deontica da ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta) e pela norma secundária (prescreve uma sanção, de cunho coercitivo, a ser aplicada pelo Estado-Juiz, a ser aplicada nos casos de desobediência da norma primária).

Diante desta perspectiva não se pode afirmar que há normas jurídicas sem sanção (aqui entendida como possibilidade de ir a juízo pleitear direito subjetivo).

Nessa linha, afirma Paulo de Barros Carvalho¹³ que “somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla”

2.3.1 Validade, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas:

Quando da aplicação, intérprete deve analisar a norma jurídica considerando determinadas categorias da Teoria Geral do Direito, quais sejam: validade, vigência e eficácia.

Na filosofia, validade consiste em uma universalidade subjetiva, nesse passo, ser válido é o que é (ou deve ser) reconhecido como verdadeiro, justo, bom, belo, saudável etc. por todos. Pode, ainda, ser definida como a conformidade com as regras de procedimento estabelecidas ou reconhecidas, utilidade ou eficiência de um meio ou de um instrumento qualquer, dentre outros significados. Validade por ser tomada, também, como um vínculo decorrente de uma relação de pertinencialidade entre um elemento e um conjunto.

Para o Jusnaturalismo a validade é aquela compatível com as exigências e padrões fixados na ordem natural. Já para o Realismo Jurídico, a norma jurídica válida consiste naquela aplicada pelos tribunais ou aceita socialmente. Ao passo que para o Positivismo Jurídico, a norma válida é aquela existente e obrigatória sob determinado fundamento jurídico.

Em suma, validade é o sinônimo de existência da norma dentro do ordenamento jurídico, de pertinencialidade da norma ao direito positivo, ou seja, a norma, uma vez pertencente ao sistema, tem como condição de existência (enquanto norma jurídica), a validade. Frise-se que a validade da norma só reconhecida após sua publicação, pois o Direito, como Linguagem que é, surge para os indivíduos mediante um processo comunicacional, sendo assim, a mensagem (norma) deve chegar ao destinatário (sociedade) através de um contato (publicação).

¹³ (Carvalho, 2010 p. 41)

Vigência é a aptidão que norma possui de irradiar, propagar efeitos no mundo do direito, assim que ocorridos, no mundo social, os fatos descritos em seu antecedente.

Eficácia Jurídica pode ser compreendida em sentido amplo (afirmar a incidência de uma norma) e em sentido estrito (como atributo do fato jurídico que possibilita a propagação dos efeitos que lhes são próprios, ou seja, o mecanismo da incidência).

Eficácia Técnica é a característica da norma que a torna exigível e garante sua aplicação, mediante a observação de todas as condições operacionais previstas no ordenamento jurídico.

Diz-se ter Eficácia Social, a norma que produz efeitos e resultados concretos na esfera dos fatos sociais.

2.4 Aplicação do Direito e Norma Documenta a Incidência Jurídica:

De início, é válido esclarecer que não há diferença entre incidência e aplicação do direito, tendo em vista que a norma não incide sozinha. Frise-se que o direito precisa de um aplicador para construir o sentido dos suportes físicos do direito posto. Portanto, não há incidência se não houver o ser humano para buscar fundamento de validade em norma jurídica geral e abstrata e construir a norma individual e concreta para aplica-la ao fato juridicamente relevante ocorrido.

Assim, pode-se dizer que a incidência é a aplicação do direito.

O fenômeno da incidência ocorre quando o aplicador do direito observa, no plano do “dever-ser”, as classes de hipótese e consequente, e partindo dos fatos e relações ocorridos no plano do “ser”, verifica se houve uma inclusão de classes tanto na hipótese quanto no consequente. Em caso positivo, partirá para as operações lógicas entre conceitos, a subsunção e relação de causalidade jurídica, fazendo com que a norma geral e abstrata construída a partir da estrutura (H→C) incida na norma individual e concreta construída a partir dos fatos ocorridos. A subsunção é “do fato concreto à classe de fatos descrita na hipótese e a relação de causalidade entre o fato concreto e o efeito

previsto no consequente, por força da implicação normativa”.¹⁴ O fato somente é jurídico quando subsumido à hipótese. Portanto, conforme acentua Lourival Vilanova¹⁵ “se se dá a hipótese, segue-se a consequência; se não se dá a consequência, necessariamente não se dá a hipótese”.

Entendendo-se que a incidência normativa necessita de um aplicador para a devida construção de sentido dos enunciados prescritivos, resta equivocada e contraditória a aceitação de que a incidência é automática e infalível.

Nesse passo, é possível afirmar que a documentação da incidência tributária resulta da enunciação, ou seja, do ato de vontade humano, exprimido mediante atos de fala, feita por agente competente (contribuinte ou autoridade administrativa) para a aplicação da norma geral e concreta cujo produto será um documento (suporte físico) que ateste, prove, a incidência normativa. Caso a norma individual e concreta seja inserida pelo contribuinte haverá o lançamento por homologação, ao passo que se construída pela autoridade administrativa, será o lançamento tributário.

Em singela definição, lançamento tributário é ato administrativo, veículo introdutor de norma individual e concreta, cujo antecedente da norma introduzida é o fato jurídico tributário e, o consequente, a individualização do vínculo obrigacional entre sujeito ativo e sujeito passivo, que determinará o objeto da prestação, alíquota e base de cálculo.

Todavia, considerando a definição de lançamento dada, este foi tomado como ato administrativo, sendo, portanto, inadmissível considerar a existência de espécies diferentes de lançamento tributário.

Assim, independentemente da forma como os atos foram processados e utilizados para a construção do lançamento tributário, diretrizes procedimentais não são instrumentos hábeis a distinção de espécies do ato “lançamento tributário”.

¹⁴ (Carvalho, 2010 p. 136)

¹⁵ (Vilanova, 2010 p. 59)

Portanto, o que se denomina de espécies de lançamento (por homologação ou declaração), na verdade são tipos de procedimento, que, se ocorridos na forma prescrita, ensejará o ato jurídico administrativo, “lançamento tributário”.

As teorias declaratória e constitutiva do crédito tributário dependem, ao fim, do que se entende por incidência.

Caso se considere que a incidência é automática e infalível, basta a ocorrência do evento para que a norma incida e enseje o direito subjetivo do sujeito passivo e o dever jurídico do sujeito passivo. Nessa linha, o lançamento tributário apenas declara a existência do fato jurídico, por consequência, declara a existência do crédito tributário, não sendo imprescindível ao seu nascimento. Porém, não tomaremos este rumo.

No que se refere à teoria constitutiva, há se falar em construção do fato jurídico. Na estrutura do ato administrativo, compõe-se o antecedente de um critério material (verbo + complemento), critério espacial e um critério temporal, ou seja, uma ação que o agente público deve obedecer, quando e onde. Já no consequente será observada uma relação entre a Administração Pública e o destinatário da norma individual e concreta inserida pelo ato administrativo, bem como a conduta intersubjetiva (deonticamente modalizada) regulada pelo ato.

Assim, ocorrendo no mundo dos eventos o fato descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária, faz-se necessária a aplicação da norma para surgir um vínculo obrigacional, denominado de obrigação tributária, decorrente da relação jurídica entre sujeito ativo – portador do direito subjetivo, crédito tributário – e sujeito passivo, que tem o dever jurídico, consubstanciado no débito tributário.

Vale salientar, que são os veículos introdutórios que inserem as normas no sistema jurídico, são eles: a) os instrumentos introdutórios primários são que possuem aptidão para inserir normas inaugurais no sistema jurídico, é a lei em sua acepção lata. São: a lei constitucional; lei complementar; lei ordinária; lei delegada; medidas provisórias; decreto-legislativo; resoluções; b) os

instrumentos introdutórios secundários são todos os demais atos reguladores de conduta humana, cuja juridicidade está condicionada às disposições legais, possuem caráter infra-legal. São eles: decreto regulamentar; instruções ministeriais; circulares; portarias; outros atos normativos postos pelas autoridades administrativas.

Destaque-se que a lei constitucional é o fundamento de validade (existência), direto e indireto, de todos outros instrumentos introdutórios. Nessa linha, o que determina ser o instrumento de hierarquia superior ou inferior é o fato de um buscar fundamento de validade em outro. Frise-se, todavia, que os instrumentos secundários sempre possuirão fundamento de validade nos primários, portanto, são hierarquicamente inferiores.

3. JURISDIÇÃO:

A jurisdição consiste na função estatal na qual o Estado substitui-se aos titulares dos interesses em conflito para, de forma imparcial, solucionar o conflito que os envolve.

O desempenho desta função sempre no processo, “seja expressando imperativamente o preceito (através de uma sentença de mérito), seja realizando no mundo das coisas o que o preceito estabelece (através da execução forçada)” (Cintra; Grinover; Dinamarco: Teoria Geral do Processo, p. 145).

O objetivo do Estado, através do exercício da função jurisdicional, é fazer com que se atinjam, em cada caso, o cumprimento das normas primárias. Em outras palavras, o escopo jurídico da jurisdição é a aplicação da norma jurídica completa, através da sanção (norma secundária).

As principais características da atividade jurisdicional são as seguintes:

- a) A “terzietà” do juiz, ou seja, será desinteressado do litígio;
- b) O poder de que está investido este terceiro é o de ser autoridade competente. “E, esgotados os recursos, a sentença/acórdão valerá e será

eficaz, adquirindo a imutabilidade de sua parte dispositiva, fenômeno conhecido como coisa julgada, característica e qualidade da eficácia da sentença.” (Alvim, Arruda; Manual de Direito Processual Civil, p. 176).

c) os órgãos jurisdicionais são inertes (*nemo iudex sine factore*, *ne procedat iudex ex officio*). O Poder Judiciário somente age quando provocado.

No tocante aos Tribunais Administrativos, apesar de buscarem o fiel cumprimento da lei, estes não introduzem norma secundária (sanção) no sistema, o objetivo é o bem comum – interesse público -, não há substitutividade e os atos administrativos não produzem coisa julgada, podendo ser revistos jurisdicionalmente em vários casos.

Assim, o Tribunal Administrativo não exerce jurisdição.

4. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Efetuada o lançamento tributário, surge a possibilidade de o contribuinte manifestar sua resistência às pretensões da fazenda pública expressadas naquele ato administrativo.

O processo administrativo fiscal é norteado por vários princípios, podendo-se destacar os seguintes: a) direito de petição; b) o devido processo legal; e c) o controle da juridicidade dos atos administrativos.

O direito de petição, que possui origem no Bill of Rights (1689), teve propagação universal, sendo contemplado na Constituição Federal no art. 5º, alínea “a”, cuja redação é a seguinte: “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”

Caracteriza-se o direito de petição pela informalidade (não há requisitos específicos); possibilidade de produção de provas; obriga a autoridade administrativa proceder a apreciação do pedido e responder nos autos do processo administrativo; conduz à reapreciação do ato administrativo; gera o

dever de a autoridade informar a solução ao interessado; e poderá servir de instrumento hábil a documentar a responsabilização da autoridade.

O devido processo legal, que possui nascedouro na Magna Carta de 1215 outorgada pelo rei João da Inglaterra, funciona como um mecanismo de realização da legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não-confisco, contraditório e ampla defesa, entre os outros valores constantes da Constituição Federal.

Através do devido processo legal, o contribuinte impugnará administrativamente a pretensão fiscal, que ensejará a apreciação do pedido por uma autoridade julgadora competente, que decidirá o feito.

Decidir é a eleição de uma via entre várias possibilidades postas. A decisão é o meio pela qual se expressa o ato de decidir emanado pelo julgador, após a valoração das provas carreadas aos autos de um processo, que insere norma individual e concreta no sistema.

Nessa linha, considerando o ato de decidir do julgador administrativo fiscal, seu objetivo será o controle de juridicidade do lançamento tributário, que o Estado encontra-se totalmente subordinado aos termos legalidade, “inicialmente, submisso aos termos constitucionais, em seguida, aos próprios termos propostos pelas leis, e, por último, adstrito à consonância com os atos normativos inferiores, de qualquer espécie, expedidos pelo Poder Público”.¹⁶

5. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DE LEI ENTENDIDA COMO INCONSTITUCIONAL

No tocante ao controle de legalidade do lançamento tributário, deve ser frisado que o órgão administrativo não está vedado de examinar arguições de matéria constitucional.

Consoante tudo que já foi exposto, o julgador administrativo é, também, autoridade competente para inserir norma individual e concreta no sistema jurídico. Pois, com sua decisão o crédito tributário tornar-se-á exigível,

¹⁶ (Mello, 2012 p. 11)

constituindo documento hábil a aparelhar um processo de execução fiscal, haja vista seu caráter de título executivo extrajudicial.

Nessa linha, a autoridade administrativa será o intérprete, ou seja, responsável pela aplicação do direito que, como complexo é, não pode ter aplicação de uma norma jurídica sem que seja observado todo o sistema positivado.

Logo, deve-se levar em conta que as proposições que constam do direito são as partes do sistema e que, ali onde houver sistema haverá relações e elementos que se articulam segundo leis, tem-se que os elementos (proposições) têm obedecem em sua composição interior a leis de formação ou de construção. Em outras palavras: cada enunciado normativo possui um campo semântico que irradia efeitos, as estruturas normativas e suas partes lógicas ingressam num complexo de significações, no qual deverá ser verificada a compatibilidade das normas construídas.

Sustenta-se aqui a ideia de que a Constituição é fundamento de validade para todas as normas do sistema e, portanto, deve ser levada em consideração em qualquer percurso gerador de sentido que enseje a incidência normativa.

Como forma de melhor sustentar o entendimento, trago à baila algumas considerações doutrinárias:

Afirma Geraldo Ataliba que “a interpretação da legislação ordinária depende rigorosamente de uma prévia compreensão da disciplina constitucional dessa matéria” (Ataliba, Geraldo: República e Constituição, p. 83).

Celso Antônio Bandeira de Mello segue o mesmo caminho, dizendo que:

“a Constituição não é um simples ideário. Não é apenas uma expressão de anseios, de aspirações, de propósitos. É a transformação de um ideário, é a conversão de anseios e aspirações em regras impositivas. Em comandos. Em preceitos obrigatórios para todos: órgão do Poder e cidadão [...] Além disto, e por força disto, surtem a consequência de impor ao exegeta, na análise de quaisquer atos ou relações jurídicas, contenciosas ou não (portanto, submetidas ao Poder Judiciário ou apenas dependentes de aplicação administrativa), o dever jurídico irrecusável de interpretá-los na mesma

linha e direção estimativa, para que aponte o dispositivo constitucional” (Mello, Celso Antônio Bandeira de: Eficácia das Normas Constitucionais e Direito Sociais, p. 11 e 15).

Eduardo Domingos Bottallo escreve que:

“Geraldo Ataliba lembra que da própria ideia de Constituição decorre a existência, no ordenamento, de umas tantas normas superiores – o que leva à inexorável conclusão de que desrespeitá-las é bem mais grave que desrespeita as próprias leis [...] Os órgãos da Administração não estão impedidos de deixar de aplicar a lei inconstitucional; ou, invertendo a ordem de raciocínio, não estão obrigados a dar execução a normas que se mostrem contrárias à Lei Maior” (Bottallo, Eduardo Domingos: Curso de Processo Administrativo Tributário, p. 36 e 37).

Marcos Vinicius Neder assevera que:

“para o processo administrativo, o agente público não deve aplicar a lei interpretado-a apenas em seu sentido estrito (plano de expressão), mas busca nível de compreensão maiores com a atenção a todo ordenamento jurídico” (Neder, Marcos Vinicius; “A inserção da Lei nº 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal”, in Processo Administrativo Fiscal vol. 6, p. 85).

Por fim, e no mesmo sentido, leciona Mary Elbe Queiroz que:

“a amplitude do julgamento administrativo compreende, até mesmo, a possibilidade de, no caso concreto, ser confrontada a lei com os desígnios constitucionais e os atos infralegais com as disposições legais, para se deixar de aplicar um ou outro quando a norma inferior contrariar a norma superior em que deverá buscar a sua validade e seu fundamento” (Queiroz, Mary Elbe; “A revisão do Lançamento Tributário (o Controle do Ato de lançamento como Fator de Segurança Jurídica), in Processo Administrativo Fiscal vol. 6, p. 125).

Frise-se que não se defende a possibilidade de os Tribunais Administrativos exercerem controle de constitucionalidade. Seria um equívoco, tendo em vista que não são autoridade competente para tanto, nem sequer possuem jurisdição. Em outras palavras: consoante previsão Constitucional, cabe ao Poder Judiciário o exercício do controle de constitucionalidade.

Assim, conclui-se que o Direito como processo comunicacional, tem sua linguagem expressada mediante a expedição de atos de fala deônticos, que visto pelo espectro dos atos performativos, a hierarquia do sistema é conduzida pela força ilocucionária dos atos de fala, tendo a Constituição Federal maior

força ilocucionária quando da construção de sentido de seus enunciados prescritivos, uma vez que é o fundamento de validade, direto e indireto, de todo o sistema jurídico. E, portanto, sempre que o aplicador for inserir norma jurídica no complexo jurídico, o faz com observância das relações de coordenação e subordinação entre todas as regras do Direito posto.

6. CONCLUSÕES:

Do trabalho, conclui-se que:

1) o jurista é, dentro do complexo da linguagem jurídica, responsável por conhecer o Direito Positivo (saber de), buscar o campo semântico do conhecimento jurídico emitindo proposições na forma (H→C), ou seja, saber que há implicações em relação ao uso do conteúdo conhecido e verificar empiricamente a proposições descritivas e aplicar a linguagem prescritiva, quer dizer, efetuar a incidência das normas (saber como), executar o conhecimento. devendo toda essa atividade cognoscente ser construída linguisticamente com base e referência na Constituição Federal vigente, uma vez que é este o documento normativo que norteia a compreensão do Sistema Jurídico.

2) Se o direito é um processo de comunicação e os atos de fala instauram o processo comunicacional, então o Direito acontece mediante emissão de atos de fala.

3) o que se refere à teoria comunicacional do direito, tanto o destinatário quanto o remetente devem buscar uma relação dialógica da mensagem, recebida ou emitida, com o sistema do direito positivo vigente, mais precisamente com a Constituição Federal.

5) No percurso gerador de sentido o intérprete atribui valores às normas devendo obediência à Constituição Federal, dessa forma, a interpretação do sistema não tem sentido unívoco, mas converge em direção aos preceitos constitucionais.

6) as normas jurídicas possuem homogeneidade sintática, em decorrência de sua estrutura lógica, mas heterogêneas semanticamente por possuírem conteúdos diversos.

7) A norma jurídica é a significação construída a partir dos enunciados prescritivos do direito posto, observadas as relações de subordinação e coordenação existentes no sistema jurídico.

8) O lançamento tributário é imprescindível ao nascimento do crédito tributário, uma vez que tanto a obrigação tributária quanto o crédito tributário decorrem da aplicação da norma jurídica tributária, sendo esta consubstanciada no ato de lançamento.

9) Os Tribunais Administrativos não exercem jurisdição, tendo em vista que não aplicam a sanção (norma secundária) da inconstitucionalidade, mas uma norma jurídica primária que regula a tributação em sede constitucional.

10) O Processo Administrativo Fiscal não exerce tutela jurisdicional é mero mecanismo de realização para exercício do direito de petição, garantia do devido processo legal em instância administrativa, com objetivo de atingir o interesse público, mediante o controle de legalidade e eventual invalidação do ato administrativo.

11) As normas introduzidas pela autoridade de superior hierarquia prevalecem sobre aquelas editadas pela autoridade inferior, portanto, a força ilocucionária dos atos de fala deônticos a partir da Constituição Federal é maior que as dos demais atos de fala componentes do sistemas jurídico.

12) A interpretação do Direito deve assegurar que o menor ponto do sistema (a norma jurídica) contenha a totalidade da informação do objeto representado, ou seja, fazendo o todo esteja na parte e não apenas a parte esteja no todo. Razão pela qual, o afastamento da norma entendida como inconstitucional, em sede de processo administrativo, se faz necessária e correta para assegurar a Ordem Constitucional do Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 6ª Ed., 2012.

ALVIM, Arruda. Manual de Direito Processual Civil. 13ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Ed, 11º Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2ª ed., 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Direito Tributário Fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2002

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. Lógica, proposición y norma. 1ª Ed., 7ª Tiragem. Buenos Aires, Argentina: Astrea, 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda: pressupostos Constitucionais. 1ª Ed., 2ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

HEGENBERG, Leonidas. Saber De e Saber Que: Alicerces da Racionalidade. 1ª Ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.

IVO, Gabriel. Norma Jurídica: produção e controle. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: (Administrativo e Judicial). 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e Controle Jurisdicional. 2ª Ed. 11ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Eficácia das Normas Constitucionais e Direitos Sociais. 1ª Ed., 3ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORIN, Edgar. Introdução ao Pensamento Complexo. Trad. Eliane Lisboa. 4ª Ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Revogação em Matéria Tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NEDER, Marcos Vinicius; “A inserção da Lei nº 9.784/99 no Processo Administrativo Fiscal” in Processo Administrativo Fiscal vol. 6, coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002.