

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUILHERME TADEU ALBUQUERQUE BARBOSA

**O LANÇAMENTO E SUA REVISÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO:
INSTRUMENTOS DE ALCANCE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-
SEMÂNTICO**

**MACEIÓ-AL
2024**

GUILHERME TADEU ALBUQUERQUE BARBOSA

**O LANÇAMENTO E SUA REVISÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO:
INSTRUMENTOS DE ALCANCE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
LEGALIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-
SEMÂNTICO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de
Alagoas, como requisito parcial para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió-AL
2024

**Catalogação na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Jone Sidney Alves de Oliveira – CRB-4 – 1485

B2371 Barbosa, Guilherme Tadeu Albuquerque.

O lançamento e sua revisão no âmbito administrativo: Instrumentos de alcance do princípio constitucional da Legalidade tributária à luz do constructivismo lógico-semântico / Guilherme Tadeu Albuquerque Barbosa. – 2024.

150 f.

Orientador: Gabriel Ivo.

Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2024.

Bibliografia: f. 141-150.

1. Constructivismo Lógico-Semântico. 2. Lançamento Tributário. 3. Princípio Constitucional da Legalidade. I. Título.

CDU: 342.99:336



GUILHERME TADEU ALBUQUERQUE BARBOSA

**O LANÇAMENTO E SUA REVISÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO: INSTRUMENTOS
DE ALCANCE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA À
LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:
A Banca Examinadora, por decisão unânime, atribuiu o conceito “aprovado” e nota 9,5 nos termos do artigo 61, § 5º do Regimento Interno do Curso de mestrado em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas.

MANOEL CAVALCANTE Assinado de forma digital por
DE LIMA MANOEL CAVALCANTE DE LIMA
NETO:38999692434 NETO:38999692434
Dados: 2024.11.26 11:26:08 -03'00'

Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto (UFAL)

Julgamento: Aprovado. Assinatura:

Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva (UFAL)

Julgamento: Aprovado. Assinatura: BECLAUTE OLIVEIRA Assinado de forma digital por
SILVA:AL180 BECLAUTE OLIVEIRA SILVA:AL180
Dados: 2024.11.28 15:53:46 -03'00'

Profa. Dra. Cecilia Priscila de Souza (convidada externa - IBET)

Julgamento: Aprovado. Assinatura:

gov.br Documento assinado digitalmente
CECILIA PRISCILA DE SOUZA
Data: 27/11/2024 15:27:14 -03'00'
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Maceió-AL, 18 de novembro de 2024.

Ao meu pai, Ricardo Barbosa, sempre.

À minha mãe, Lucineide Albuquerque, que muito cedo virou estrela.

À minha avó e mãe, Eurize Barbosa, por tudo, por tanto, por sempre estar aqui por mim.

À minha futura esposa, Fernanda, pela compreensão, suporte e tanto, mas tanto amor.

AGRADECIMENTOS

À tia Jô, cuidadosa, em seu jeito, com cada detalhe de nossas vidas. Muito do que eu sou hoje, devo a ela.

Ao Professor Gabriel Ivo, por ter aberto para mim as portas de sua casa, pelas dezenas de livros emprestados e pela compreensão quanto às minhas limitações na reta final da pesquisa. Em nenhum momento largou minha mão. Exemplo de educador.

À equipe do Alves de Melo Advogados Associados, na pessoa do estimado amigo e professor João Alves de Melo Júnior, pelo incentivo e pela flexibilidade conferida. Tem sido um prazer trabalhar com vocês.

À Universidade Federal de Alagoas, minha *alma mater*, que faz muito com pouco e me proporcionou uma educação pública, gratuita e de qualidade.

Ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, por ter me acolhido primeiro como aluno, e agora, como professor. Suas contribuições na minha formação enquanto pesquisador do direito tributário foram fundamentais para a produção deste trabalho.

A toda minha família e amigos, importantíssima rede de apoio. Obrigado por terem compreendido minha ausência nesse período.

Por fim, mas não menos importante, a todos os trabalhadores que suaram para pagar os tributos que proporcionaram a minha educação numa universidade pública. Sem vocês, nenhum direito seria possível.

“Com um galho de hissopo com tinta marcou cada coisa com seu nome: mesa, cadeira, relógio, porta, parede, cama, caçarola. Foi até o curral e marcou os animais e as plantas: vaca, bode, porco, galinha, aipim, inhame, banana. Pouco a pouco, estudando as infinitas possibilidades do esquecimento, percebeu que podia chegar o dia em que as coisas seriam reconhecidas por suas inscrições, mas ninguém se lembraria de sua utilidade. Então foi mais explícito. O letreiro que pendurou no cachaço da vaca era uma mostra exemplar da forma pela qual os habitantes de Macondo estavam dispostos a lutar contra o esquecimento: Esta é a vaca, e deve ser ordenhada todas as manhãs para que produza leite, e o leite deve ser fervido para ser misturado com o café e fazer café com leite. E assim continuaram vivendo numa realidade escorregadia, momentaneamente capturada pelas palavras, mas que fugiria sem remédio quando fosse esquecido o valor da letra escrita”.

- Gabriel García Márquez, *Cem anos de solidão*.

RESUMO

A dissertação explora o lançamento tributário e sua revisão, temas de crescente relevância em virtude das transformações trazidas pela reforma tributária iniciada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A reforma, que substituiu os tradicionais ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS pelo IBS e CBS, inaugura um período de instabilidade e transição no sistema tributário brasileiro, o que exige uma análise detalhada dos mecanismos de manutenção da legalidade, em atenção ao que dispõem os arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal. O objetivo do estudo é discutir e analisar criticamente os aspectos relevantes do lançamento e sua revisão no seio administrativo, enfrentando questões como a possibilidade de convalidação do lançamento praticado com falhas e as limitações formais, materiais e temporais da revisão do lançamento originário. A pesquisa foi baseada em pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. Dividido em três partes, o trabalho inicia tratando das premissas teóricas do lançamento tributário pela ótica do Constructivismo Lógico-Semântico, sendo destacada a sua função como ato de aplicação das normas tributárias a um caso concreto. No segundo capítulo, são explorados os aspectos teóricos e práticos do lançamento tributário, especialmente no que diz respeito às suas diferentes acepções, eficácia e critérios de validade. O derradeiro capítulo, por seu turno, aborda a revisão do lançamento, tratando de sua natureza jurídica, limites formais, materiais e temporais, com análise detalhada dos enunciados constantes no CTN. A pesquisa conclui que a revisão de ofício do lançamento, no âmbito administrativo, somente pode ser feita por erro formal, hipótese em que será inaugurado novo prazo decadencial para a prática de outro lançamento (arts. 149, inciso IX, e 173, inciso II), ou erro de fato, dentro das hipóteses listadas no art. 149 do CTN. O erro de direito não pode ser revisado em razão da ausência de previsão legal (princípio da legalidade estrita), enquanto a alteração dos critérios jurídicos é inviável em razão da expressa proibição contida no art. 146. Por outro lado, o contribuinte possui uma liberdade maior para instaurar o procedimento revisório do lançamento, não havendo prévia limitação quanto às matérias que podem ou não ser objeto de revisão, posto que o art. 149 do CTN se aplica única e exclusivamente aos casos da revisão de ofício. Por fim, a revisão deve sempre observar as disposições procedimentais de cada ente federativo, bem como os limites temporais prescritos pelo CTN.

Palavras-chave: Constructivismo Lógico-Semântico. Lançamento tributário. Revisão do lançamento tributário. Princípio constitucional da legalidade.

ABSTRACT

The dissertation explores the tax assessment and its revision, topics of growing relevance due to the changes brought about by the tax reform initiated by Constitutional Amendment No. 132/2023. This reform, which replaced the traditional ISS, ICMS, IPI, PIS, and COFINS with the IBS and CBS, ushers in a period of instability and transition within the Brazilian tax system, necessitating a detailed analysis of the mechanisms for maintaining legality in accordance with Articles 37, caput, and 150, item I, of the Federal Constitution. The study's objective is to critically discuss and analyze the relevant aspects of tax assessment and its administrative revision, addressing issues such as the possibility of validating assessments with flaws, and the formal, material, and temporal limitations of revising the original assessment. The research methodology is based on bibliographic, legislative, and jurisprudential studies. Divided into three parts, the work begins by addressing the theoretical premises of tax assessment through the lens of Logical-Semantic Constructivism, highlighting its function as an act of applying tax norms to a specific case. The second chapter explores the theoretical and practical aspects of tax assessment, particularly regarding its various interpretations, effectiveness, and criteria for validity. The final chapter focuses on the revision of tax assessments, examining its legal nature, and formal, material, and temporal limits, with a detailed analysis of the provisions in the National Tax Code (CTN). The research concludes that the administrative review *ex officio* of an assessment can only occur in cases of formal error, in which a new limitation period is triggered for issuing another assessment (Articles 149, item IX, and 173, item II), or factual error, as outlined in Article 149 of the CTN. Errors of law cannot be revised due to the lack of legal provision (principle of strict legality), and changes in legal criteria are not allowed due to the explicit prohibition in Article 146. On the other hand, taxpayers have greater freedom to initiate the revision process of an assessment, with no prior limitation regarding the matters that may be subject to review, as Article 149 of the CTN applies exclusively to cases of administrative review. Finally, any revision must always observe the procedural provisions of each federation entity, as well as the time limits prescribed by the CTN.

Keywords: Logical-Semantic Constructivism. Tax Assessment. Tax Assessment Review. Constitutional Principle of Legality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO: A REFORMA TRIBUTÁRIA E O AUMENTO DA IMPORTÂNCIA DO TEMA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REVISÃO	7
2 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: AS PREMISSAS TEÓRICAS PARA UMA PERSPECTIVA CONSTRUCTIVISTA DO LANÇAMENTO.....	14
2.1 A incidência como tradução da linguagem do sistema social para a linguagem do sistema do direito positivo.....	17
2.2 O lançamento como sentido da incidência das normas tributárias	21
2.2.1 A incidência é uma “descarga elétrica”? A teoria tradicional e a cisão entre o incidir e o aplicar	22
2.2.2 Pausa para um breve parêntesis (o Giro-Linguístico e a revolução da ideia sobre a verdade: conhecer é ter linguagem).....	25
2.2.3 Incidir é aplicar: a visão constructivista da incidência normativa.....	26
2.3. Os limites dos horizontes interpretativos na prática do lançamento.....	29
2.3.1 Da norma jurídica à “regra-matriz de incidência tributária”: limites à atribuição de sentidos ao texto legislado.....	29
2.3.1.1. <i>Entre o que se vê e o que se comprehende: a distinção essencial entre texto e norma jurídica</i>	31
2.3.1.2 <i>A regra-matriz de incidência tributária e a clausura à liberdade interpretativa para a prática do lançamento</i>	34
2.3.2 As provas como elo linguístico indispensável entre o fato alegado e o fato constituído	37
2.3.2.1 <i>A prova como enunciado dialógico: proposta para uma abordagem constructivista da prova</i>	39
2.3.2.2 <i>Quando a prova é “válida”? A necessária verificação dos ecos do fato alegado no enunciado probatório</i>	43
2.3.2.3 <i>A quem incumbe provar no lançamento tributário? Breves reflexões sobre a presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos e a (des)necessidade de produção de provas pela Fazenda Pública</i>	47
3 ANTES DA REVISÃO: O LANÇAMENTO E OS CRITÉRIOS DE CONTROLE DA SUA VALIDADE	50
3.1 Ato, procedimento ou norma: afinal, como compreender o lançamento tributário? 50	
3.2 Constitutiva ou declaratória: qual a natureza da eficácia do lançamento?	54
3.3 Sobre o ato de classificar e as espécies de lançamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro	56
3.3.1 Lançamento de ofício	58

3.3.2 Lançamento por homologação	59
3.3.3 Lançamento por declaração	63
3.3.4. Crítica à classificação do CTN: a impertinência do lançamento por declaração	65
3.4 Breve pausa para uma reflexão: entre a quarta revolução industrial, a reforma tributária e os novos horizontes do lançamento	66
3.5 Como controlar a incidência tributária? Em busca de critérios de (in)validade do lançamento	69
3.5.1 De volta à autopoiense: do desrespeito às normas de estrutura à aplicação das normas de revisão sistêmica.....	74
3.5.1.1 <i>Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem a competência</i>	77
3.5.1.2 <i>Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento.....</i>	80
3.5.1.3 <i>Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem o conteúdo</i>	81
3.6 Espécies de invalidade de acordo com o grau de prejuízo do lançamento defeituoso: uma confusão teórica pouco útil.....	84
3.6.1 O prejuízo como elemento integrante da hipótese de incidência da norma de invalidação do lançamento tributário.....	85
3.6.2 “Inexistência”, “nulidade”, “anulabilidade” e “mera irregularidade”: a miscelânea classificatória como consequência da falta de consenso	88
4 SOBRE A REVISÃO DO LANÇAMENTO COMO TÉCNICA DE BUSCA DA LEGALIDADE: CONTEXTO E LIMITAÇÕES	91
4.1 A natureza jurídica da revisão do lançamento: convalidação ou repetição do ato? Uma distinção fundamental	92
4.2 O contexto da alterabilidade do lançamento no Código Tributário Nacional: considerações preliminares sobre os arts. 140, 141 e 144 do CTN.....	97
4.3 As normas de produção da norma de revisão: a inescapável dinâmica circular do sistema do direito positivo.....	101
4.3.1 Os limites formais à prática da revisão do lançamento	101
4.3.1.1 <i>Da competência para a revisão do lançamento: a distinção entre as competências para iniciar o procedimento e praticar o ato</i>	102
4.3.1.2 <i>Do procedimento para a revisão do lançamento</i>	106
4.3.2 Entre o “fato” e o “direito”: os limites materiais à revisão do lançamento	110
4.3.2.1. <i>Existe diferença entre erro de direito e mudança dos critérios jurídicos?</i>	116
4.3.2.2 <i>O art. 149 do CTN e o rol taxativo de hipóteses fáticas de revisão de ofício do lançamento</i>	120

4.4 Os limites temporais da revisão do lançamento pelos sujeitos ativo e passivo	124
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	129
REFERÊNCIAS	136

1 INTRODUÇÃO: A REFORMA TRIBUTÁRIA E O AUMENTO DA IMPORTÂNCIA DO TEMA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REVISÃO

Em dezembro de 2023, foi dado o primeiro grande passo em busca da reforma do sistema constitucional tributário brasileiro, mediante a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023. Dentre as principais novidades trazidas pela Emenda Constitucional, destaca-se a substituição dos tradicionais ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS pelo IBS e CBS, gerando a necessidade de redefinição das hipóteses de incidência tributária e respectivas regras-matizes.

Apesar de toda a sua importância e simbolismo, a EC 132/2023 representa apenas a primeira etapa de um longo caminho que ainda precisará ser trilhado, principalmente considerando a necessidade da sua regulamentação por lei complementar. Apenas a título de exemplo, mencione-se o recém-introduzido art. 156-B, que, em seu §2º, inciso V¹, confere à lei complementar o papel de regulamentar, entre outras matérias, a fiscalização, o lançamento e a cobrança do novo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS. É por isso que, como observa Galderise Fernandes Teles, “[...] a verdadeira reforma tributária ainda está por vir”², sendo oportuno fazer menção aos Projetos de Lei Complementar (PLPs) n. 68/2024 e 108/2024, em trâmite no Congresso Nacional até a data da conclusão deste trabalho.

Tomando de empréstimo a expressão empregada por Bianor Arruda Bezerra Neto, o fato é que a EC 132/2023 introduziu na ordem do direito positivo um “banquete de signos”. O art. 145, §3º, da Constituição Federal³ positivou mais cinco princípios para guiar a interpretação do sistema tributário brasileiro: a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente. É bastante claro, porém, que tais signos, erigidos à condição de “princípios constitucionais”, são dotados de altíssimo grau de abstração. Ficando

¹ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

§ 2º Na forma da lei complementar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

² TELES, Galderise Fernandes. A nova formatação do contencioso administrativo tributário: breves comentários ao artigo 156-B da Constituição Federa. In: BRITO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p.498.

³ § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

à disposição dos interesses antagônicos do fisco e dos contribuintes, é esperado que os novos princípios trazidos no bojo da reforma sirvam de material retórico na disputa de narrativas que será travada nas próximas décadas⁴, pelo menos até que esses novos conceitos jurídicos sejam consolidados pela doutrina e pela jurisprudência, numa verdadeira reconstrução semântica e pragmática do sistema tributário nacional.

O contencioso administrativo tributário não passará incólume à reforma. O novo art. 156-B da Constituição estabeleceu a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS⁵, ao qual incumbirá, entre outras atribuições, decidir o contencioso administrativo (inciso III). Todas essas inovações, ressalta Galderise Fernandes Teles, “[...] implicarão consideráveis alterações no campo da incidência, fiscalização e cobrança de tributos”⁶.

É aí que cresce em grau de importância o tema do lançamento e da sua revisão. Como será visto no decorrer deste trabalho, a incidência tributária é uma atividade eminentemente hermenêutica, demandando, dessarte, detidas reflexões sobre o sentido dos enunciados do direito positivo, a fim de que só então seja construída a norma aplicável ao caso. A cobrança de tributos, entretanto, está especialmente subordinada ao princípio constitucional da estrita legalidade, previsto nos arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal. Como bem destaca Manoel Cavalcante Lima Neto, o princípio da legalidade possui a importante função de delimitar a área de atuação do poder de tributar, “[...] fixando precisamente a conduta do administrador no ato de lançamento”⁷.

Diante das profundas alterações que estão à vista com o advento da reforma tributária, as quais demorarão, inquestionavelmente, alguns anos até que sejam sedimentadas teórica e pragmaticamente, é natural que se esteja prestes a atravessar um turbulento período de transição entre a antiga e a nova ordem constitucional tributária, o que conduzirá a um aumento do número de divergências a respeito da correta interpretação das normas fiscais.

O fato é que o lançamento tributário e a sua revisão continuarão servindo, agora com importância ainda maior, de base de sustentação de todo o sistema de arrecadação fiscal

⁴ BEZERRA NETO, Bianor Arruda. A reforma tributária e o “jogo da interpretação”: novos conceitos jurídico-políticos e impacto na litigiosidade. In: BRITO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 43.

⁵ Sobre o Comitê Gestor do IBS, recomenda-se a leitura dos comentários de Gabriel Ivo ao art. 156-B da Constituição Federal, na obra coletiva GAETA, Flávia Holanda (coord.). **Comentários à EC 132/2023 – Reforma Tributária**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.

⁶ TELES, Galderise Fernandes. *Op. cit.*, p. 494.

⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2004, p. 118.

brasileiro, porquanto imprescindíveis para a constituição do crédito do Estado perante os contribuintes. Sem esses relevantíssimos expedientes, impossível seria a arrecadação de tributos por parte do fisco, sem o que restaria totalmente prejudicado o financiamento dos direitos dos cidadãos, dada a inexistência de direitos sem custos ao orçamento público⁸.

O ciclo de positivação das normas tributárias demonstra que nem sempre (e o cenário apenas tende a priorar na transição entre sistemas) o lançamento é praticado de acordo com as regras que regulam a sua produção; entretanto, seria extremado sustentar que toda e qualquer falha no lançamento acarretaria a sua nulidade absoluta, sem qualquer chance de correção. Pelo contrário, tem-se que, a princípio, as eventuais falhas no lançamento dos tributos não apenas podem, como devem ser corrigidas, a fim de que se restabeleça a legalidade da cobrança, cumprindo, assim, com aquilo que determinam os arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal.

Se é certo que o contribuinte não pode ser cobrado fora dos limites legalmente estabelecidos, também não se pode blindá-lo com uma eventual impossibilidade de correção do lançamento. Isso porque, como bem ressalta Gabriel Ivo, direito e dever são reflexos. Se, por um lado, o particular tem o direito fundamental de apenas ser tributado dentro dos limites constitucional e legalmente delineados, por outro, esse direito é refletido pelo dever, também fundamental, de pagar tributos e, assim, contribuir para com os gastos públicos⁹. É nesse sentido que o Código Tributário Nacional regula as hipóteses em que o lançamento poderá ser corrigido pelo sujeito passivo ou pela própria autoridade administrativa (de ofício), principalmente, neste último caso, quando o erro no lançamento for decorrente de práticas ou omissões do contribuinte com o objetivo de reduzir, indevidamente, o montante a ser pago.

Nesse contexto, a revisão do lançamento assume capital relevância teórica e prática no direito tributário, mostrando-se como um instrumento essencial na garantia da legalidade e justiça do sistema tributário. As disposições legais do CTN a respeito da revisão, ao mesmo tempo em que oportunizam às partes a correção de eventuais equívocos na cobrança, também limitam a atuação do Estado no que diz respeito aos casos de agravamento da exação, que só pode ocorrer nas estritas hipóteses listadas no Código, combatendo, assim, abusos que porventura possam ser praticados.

⁸ Sobre o tema, vide: HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos – por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

⁹ IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues de. **Direitos fundamentais na Constituição de 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos.** Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2008, p. 41-42.

O direito tributário nunca foi conhecido por ser um mar calmo, mas a reforma em curso promete tornar suas correntezas ainda mais indomáveis. O que se apresenta no horizonte é um cenário de profundas disputas a respeito dos novos conceitos tributários positivados. Isso impacta diretamente na atividade do lançamento tributário, aumentando em importância digressões sobre os seus critérios de validade e a possibilidade da sua revisão.

Sobretudo no momento turbulento que já se vivencia, frise-se que, por um lado, a impossibilidade de correção dos lançamentos ocasionaria perdas milionárias aos cofres públicos, prejudicando o financiamento dos direitos de toda a coletividade; por outro, sob pena de a tributação transmutar-se em mero confisco, os contribuintes possuem direito de controlar as ações fiscais que impactem seu patrimônio, intervindo sempre que a pretensão estatal ultrapassar os limites constitucionalmente delineados. É esse equilíbrio que confere legitimidade à atividade tributária do Estado, que deve se dar sempre dentro da legalidade.

Entretanto, é preciso mencionar que sobre a revisão do lançamento originalmente realizado grassam extremas disputas entre a Fazenda Pública e os contribuintes, sobretudo diante da complexidade do sistema tributário nacional. Frequentemente surgem dúvidas e contestações das partes a respeito dos limites formais, materiais e temporais para a modificação administrativa do lançamento, justificando-se, com isso, a escolha do tema.

Nesse sentido, a pesquisa proposta volta-se fundamentalmente à investigação do lançamento tributário e sua revisão no âmbito administrativo, buscando identificar, primordialmente, as categorias de erros no lançamento e as possibilidades da sua correção. Com isso, busca-se fornecer uma teoria que auxilie tanto o fisco, na correção de lançamentos viciados (evitando-se, com isso, prejuízos ao erário), como o próprio contribuinte, ao agir como controlador da legalidade dos atos do fisco. Nesse contexto, com referência no Constructivismo Lógico-Semântico – teoria baseada nos instrumentais do Giro-Linguístico, da Semiótica, da Teoria dos Valores e numa postura analítica¹⁰, cujo principal expoente é Paulo de Barros Carvalho –, buscar-se-á identificar e explicar as possíveis falhas materiais e formais que podem ocorrer na cobrança de tributos, bem como os instrumentos disponibilizados pela legislação para corrigi-las e os seus limites.

Nessa missão, o trabalho é dividido em três seções. Na primeira, serão apresentadas as premissas teóricas envolvendo a matéria, sobretudo no que diz respeito à função do lançamento como instrumento de tradução, para a linguagem do direito tributário, dos acontecimentos do mundo sensível. Neste primeiro capítulo, será abordado, ainda, o problema da limitação da

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023, p. 100.

atividade interpretativa na constituição do fato jurídico tributário. A ideia central da primeira seção é demonstrar como pode ser variável a atividade de aplicação da norma tributária, afastando-se o conceito de incidência automática e infalível para apresentar a revisão como possibilidade de alteração do lançamento primitivo.

No segundo capítulo, serão abordados os aspectos práticos e teóricos envolvendo o lançamento tributário. Neste capítulo, serão apresentadas as diferentes acepções da expressão “lançamento tributário” e a sua eficácia declaratória ou constitutiva. Além disso, haverá incursão no espinhoso tema da validade das normas jurídicas. Nesse particular, serão estudadas as principais acepções sobre validade jurídica, bem como serão desbravados os critérios de controle da regularidade do lançamento tributário. A partir dessas discussões, busca-se abrir espaço para a sedimentação do entendimento de que, no ciclo de positivação da norma tributária, podem ocorrer erros que ensejam a invalidação do lançamento, surgindo a sua revisão como instrumento de restabelecimento da legalidade, conferindo maior estabilidade às relações jurídicas tributárias e protegendo, concomitantemente, o interesse público.

Por fim, no terceiro e último capítulo, a revisão do lançamento será o tema central. Será abordada a sua natureza jurídica, bem como o seu contexto normativo à luz das disposições do Código Tributário Nacional. Além disso, serão abordados os limites formais, materiais e temporais à sua prática. É neste momento que será analisada a competência para a revisão do lançamento e o seu procedimento, os conceitos de erro de fato, erro de direito e alteração dos critérios jurídicos, as hipóteses de revisão de ofício listadas no art. 149 do CTN (e a interpretação que se entende mais apropriada) e, finalmente, os prazos, ora decadenciais, ora prescricionais, para a realização da revisão.

Para tanto, o presente estudo será guiado metodologicamente pela combinação entre análise bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, buscando, sempre que possível, tratar da lei que prescreve, das decisões que aplicam e da doutrina que explica. Entende-se que, dessa maneira, será possível fornecer ao leitor uma visão mais aprofundada sobre o objeto deste trabalho, porém, sempre dentro do prisma do Constructivismo Lógico-Semântico.

Apesar da capital relevância do tema para o Direito Tributário e do grande número de trabalhos voltados a tratar do lançamento de uma forma mais global, poucos são os estudos que enfrentam a revisão do lançamento e os seus limites com a devida profundidade. Nesse particular, mas ainda tratando da revisão por um prisma mais amplo, destacam-se as obras de José Souto Maior Borges e Alberto Xavier, os quais, no entanto, não adotam o Constructivismo Lógico-Semântico como instrumental teórico de abordagem da matéria. Pelo prisma constructivista, merecem destaque a dissertação desenvolvida no curso de Mestrado da PUC-

SP por Marina Vieira Figueiredo, sob orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, intitulado *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*, defendida ainda no ano de 2011, e a obra *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*, de autoria de Karem Jureidini Dias.

Diante de tamanha escassez de obras dedicadas exclusivamente à matéria, justifica-se a realização do presente estudo, sobretudo porque as divergências envolvendo a revisão do lançamento continuam sendo motivadoras de grande insegurança jurídica e desigualdade de tratamento entre contribuintes, e tendem a aumentar com a positivação de novos princípios e espécies tributárias por meio da reforma iniciada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Assim, busca-se, por meio do presente trabalho, trazer alguma luz para as lacunas e divergências interpretativas envolvendo o lançamento e a sua revisão, tão úteis neste momento que já se faz presente, fornecendo reflexões críticas e contribuindo, assim, para com a evolução da temática em seus aspectos teóricos e práticos.

Entende-se, nesse particular, que é apenas com a evolução dos debates doutrinários que se possibilitará o aclaramento das ideias em torno do tema, favorecendo o desenvolvimento de estratégias de atuação mais eficazes, tanto da parte dos contribuintes, como do fisco, o que contribuirá para com o aprimoramento das práticas administrativas, reduzindo, assim, a litigiosidade sempre tão lesiva a todas as partes envolvidas na lide. Em suma, a presente dissertação busca contribuir para com a otimização da prática tributária, evitando, por um lado, nulidades que acarretem prejuízos aos cofres públicos e, por outro, garantindo que os cidadãos tenham direito a uma tributação justa e pautada pela legalidade, exatamente conforme prescrito pela Carta Cidadã.

Em apertada síntese, o lançamento e a sua revisão são temas de altíssima relevância prática, não se justificando, por isso, que lhes seja ofertada tão pouca atenção por parte da doutrina. É a revisão que garante praticabilidade ao sistema tributário como um todo, conferindo a flexibilidade necessária para a correção de lançamentos que, sem o instrumento da revisão, seriam anulados (acarretando prejuízos ao erário e blindando o contribuinte) ou mantidos no ordenamento sem qualquer correção (o que acarretaria, em última análise, confisco ao patrimônio do particular).

Diante de todo o exposto, justifica-se, desde já, a total aderência do presente estudo com a Linha de Pesquisa n. 3, intitulada “Bases constitucionais da atuação e controle do Estado Administrador/Fiscal: entre os direitos individuais e o interesse público”. Mercê do art. 150, inciso I, da Constituição Federal, a cobrança de tributos somente pode se dar dentro dos estritos limites da legalidade, servindo o lançamento e sua revisão como instrumentos de garantia da

legalidade, protegendo, a um só tempo, a pretensão fiscal do Estado e os direitos individuais dos contribuintes.

Este estudo foi fomentado pela Fundação de Amaro à Pesquisa de Alagoas – FAPEAL, mediante outorga de bolsa de pesquisa. Feito esse breve introito, passa-se a adentrar no desenvolvimento do trabalho, com o objetivo de aprofundar a matéria do lançamento e a sua revisão, tratando das suas peculiaridades e implicações práticas no cotidiano tributário.

2 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: AS PREMISSAS TEÓRICAS PARA UMA PERSPECTIVA CONSTRUCTIVISTA DO LANÇAMENTO

Um dos acontecimentos mais icônicos da história nacional remonta à morte do primeiro bispo do Brasil, o sacerdote português Dom Pero Fernandes Sardinha, em 1556. Conforme relata o padre Simão de Vasconcellos, em sua *Chronica da Companhia de Jesu do Estado do Brasil* (1662)¹¹, Sardinha zarpou de Salvador rumo a Portugal atendendo a um chamado da Coroa, ocasião em que a nau Nossa Senhora da Ajuda enfrentou uma tormenta, naufragando nas proximidades do rio Coruripe, no litoral de Alagoas¹².

O naufrágio, no entanto, não culminou na morte imediata de Sardinha e seus acompanhantes. Segundo a história, os náufragos foram encontrados pelos índios caetés, querendo o destino, ironicamente, que um bispo com nome de peixe quase morresse afogado, mas, salvando-se, fosse devorado pelos nativos alagoanos, no mais conhecido episódio de antropofagia da história brasileira¹³.

Na obra *Caetés*, Graciliano Ramos conta a história de João Valério, guarda-livros aspirante a romancista que tenta escrever um relato épico sobre a morte, em terras alagoanas, do primeiro bispo do Brasil. Nada obstante, a imaginação de Valério encontra barreiras na falta de conhecimento dos detalhes de tal acontecimento histórico, resultando numa prosa julgada por ele mesmo como breve e monótona¹⁴. Frustrado, o personagem abandona a empreitada,

¹¹ VASCONCELLOS, Simão de. **Chronica da Companhia de Jesu do Estado do Brasil**. 2 ed. Lisboa: Ed. A. J. Fernandes Lopes, 1865, p. 123.

¹² Há divergências a respeito do local exato da ocorrência do acontecimento. Embora a versão mais conhecida e aceita seja a de que a embarcação naufragou onde atualmente se situa o litoral de Alagoas, existem igualmente outros relatos históricos, embora em menor número, que sugerem ter o naufrágio ocorrido no litoral sergipano. A relevância dessa discrepância não é meramente geográfica, posto que a região do estado de Sergipe era habitada por tupinambás, e não por caetés. No entanto, foram estes últimos o principal foco do genocídio e escravização indígenas praticados pelos portugueses, movidos pela narrativa de que os caetés seriam os responsáveis pelo ritual canibalista que vitimou o sacerdote (CALHEIROS, Valmir. Naufrágio e morte de bispo geram polêmica. **Gazeta de Alagoas**. Caderno Cidades. Maceió, 23.05.2004. Disponível em: <https://d.gazetadealagoas.com.br/cidades/34015/naufrgio-e-morte-de-bispo-geram-polmica>. Acesso em: 27.06.2024).

¹³ O episódio assumiu tal relevância na história nacional que foi adotado por Oswald de Andrade, em seu *Manifesto Antropofágico* (1928), como o marco inicial da história do Brasil, sendo o manifesto datado no “Ano 374 da Deglutição do Bispo Sardinha” (ANDRADE, Oswald de. **Manifesto Antropofágico**. São Paulo, 1928. Disponível em: https://pib.socioambiental.org/files/manifesto_antropofago.pdf). Acesso em: 27.06.2024.

¹⁴ “De mais a mais a dificuldade era grande, as ideias minguadas recalcitravam, agora que eu ia tentar descrever a impressão produzida no rude espírito da minha gente pelo galeão de d. Pero Sardinha. Em todo o caso apinhei os índios em alvoroço no centro da ocara, aterrorizados, gritando por Tupã, e afoguei um bando de marujos portugueses. Mas não os achei bem afogados, nem achei a bulha dos caetés suficientemente desenvolvida. “Com a pena irresoluta, muito tempo contei destroços flutuantes. Eu tinha confiado naquele naufrágio, idealizara um grande naufrágio cheio de adjetivos enérgicos, e por fim me aparecia um pequenino naufrágio inexpressivo, um naufrágio reles. E curto: dezoito linhas de letra espichada, com emendas. Pôr no meu livro um navio que se afunda! Tolice. Onde vi eu um galeão? E quem me disse que era galeão? Talvez fosse uma caravela. Ou um bergantim. Melhor teria feito se houvesse arrumado os caetés no interior do país e deixado a embarcação

resignando-se ao ofício de guarda-livros na pacata Palmeira dos Índios do início do século passado.

Embora, de fato, o acontecimento histórico possa ter sido tão desprovido de adornos quanto supostamente foi a escrita do protagonista de *Caetés*, Graciliano Ramos, em sua genialidade, possibilitou ao próprio leitor de sua obra fantasiar sobre o encontro e o ato de canibalismo praticado pelos índios contra Sardinha, a partir do fornecimento de elementos bastante evocativos sobre o ocorrido: o “rude espírito” dos índios alagoanos, o alvoroço do encontro, o pedido de socorro dos nativos a Tupã, destroços flutuantes, os naufragos portugueses, entre outras referências que imediatamente formam imagens na mente de quem lê. Soubesse João Valério da potência de suas palavras, talvez não houvesse abandonado seu sonho literário. As poucas linhas por ele escritas foram muito mais vívidas do que ele mesmo pensava, oportunizando ao seu público devanear sobre diversas possibilidades acerca do pitoresco encontro.

Eis aqui uma breve alternativa fictícia. Numa tarde escura e tempestuosa no litoral alagoano, os caetés avistam os destroços de um naufrágio. Homens barbudos, mulheres e crianças se debatem nas águas, lutando contra a violência da maré e o peso das longas vestes encharcadas. Alguns, com esforço, conseguem alcançar, ofegantes, a praia. Assombrados por um histórico de perseguição e massacre do seu povo pelos brancos europeus, os caetés primeiramente fingem compaixão e socorrem os sobreviventes, mas depois os emboscam nas lúgubres veredas que rodeiam a sua tribo. Com suas flechas e maças, rasgam peitos e partem cabeças. D. Pero Sardinha tudo presenciava. Desesperado com o seu porvir, o clérigo tenta negociar sua vida com os indígenas. Ele fala um português atropelado e profere algumas rezas em latim. Vociferando, levanta repentinamente seu crucifixo aos céus e clama por Ajuda a Nossa Senhora, mas ela naufragara ao som dos trovões de Tupã. Os caetés, falantes do tupi, nada entendem. O obstáculo linguístico impõe-se como uma avassaladora onda. As súplicas em português e latim com a voz exasperada, o brusco movimento feito pelo bispo ao erguer a cruz: tudo é interpretado como uma violenta ameaça, e os nativos alagoanos decidem fazer, daquele homem com nome de pequeno peixe, um verdadeiro banquete¹⁵.

Mas o que esse episódio de antropofagia tem a ver com uma perspectiva constructivista do lançamento tributário e a possibilidade da sua revisão?

escangalhar-se como Deus quisesse”. (RAMOS, Graciliano. **Caetés**. 35. ed. Rio de Janeiro: Record, 2021, p. 56-57).

¹⁵ O presente trabalho é eminentemente jurídico, não possuindo pretensão de discutir fatos históricos. A narrativa apresentada, apesar de ter buscado uma certa semelhança com o relato de Simão de Vasconcellos (*Op. cit.*, p. 124-125), é fictícia, criada única e exclusivamente com o objetivo de facilitar a compreensão do tema desta dissertação.

Na breve e imaginária narrativa apresentada envolvendo índios canibais e o religioso de nome písceo, foi possível constatar um evidente obstáculo linguístico que impediu o Dom Pero Fernandes Sardinha de negociar a sua libertação com os caetés: seus sistemas linguísticos eram distintos.

Tampouco as outras formas não verbais de linguagem surtiram efeitos na trágica situação. Diante de um contexto em que os indígenas eram constantemente subjugados e catequizados, a súplica do bispo a Nossa Senhora e o ato de levantar bruscamente a cruz aos céus foram interpretados pelos nativos como uma ríspida intimidação.

Se do naufrágio tivesse sobrevivido um tradutor mais corajoso que pudesse interceder e interrelacionar os diferentes idiomas¹⁶, o destino de D. Pero Sardinha poderia ter sido menos grotesco. De acordo com Vilém Flusser, “Toda língua é [...] um sistema completo, um cosmos. Não é, no entanto, um sistema fechado”, pois “[...] há possibilidades de passar-se de um cosmos para outro”¹⁷. Eis a tradução, atividade capaz de relacionar as palavras de um cosmos com as de outro, do português (ou latim) com o tupi, ou vice-versa, de acordo com as suas respectivas regras gramaticais e nuances culturais. Assim, os sistemas linguísticos do sacerdote e dos caetés somente poderiam cumprir o seu mister – a comunicação – mediante um processo de aproximação das mensagens de uma língua com outra, de acordo com as suas regras internas de pertencimento e funcionamento.

Flusser alerta, no entanto, que a tradução perfeita não existe. Nenhuma língua é igual ou equivalente, cada idioma possui as suas peculiaridades ou, como prefere o filósofo tcheco, a sua “personalidade própria”. Durante a tradução, os horizontes da linguagem são provisoriamente aniquilados, de modo que a ideia “Evapora-se ao deixar o território da língua original, para condensar-se de novo ao alcançar a língua da tradução”¹⁸. Por isso, a tradução é sempre aproximada, jamais coincidente com a língua originária. A atividade de traduzir, portanto, não é meramente descritiva, mas eminentemente constructivista. Ao traduzir, o intérprete efetivamente cria, a partir da linguagem-objeto, um estrato inteiramente novo de linguagem, de acordo com as regras de funcionamento da língua para a qual se traduz.

¹⁶ De acordo com o relato de Gabriel Soares de Souza, dentre os únicos três sobreviventes do acontecimento, estavam justamente “[...] dois índios da Bahia com um português que sabia a língua [...]” (SOUSA, Gabriel Soares de. **Tratado descritivo do Brasil em 1587**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundação Darcy Ribeiro, 2013, p. 35). Pelo menos para os desígnios desta dissertação, o fato de os únicos sobreviventes serem falantes da língua não pode ser tido como mera coincidência, senão como uma demonstração de que a comunicação desempenhou um papel fundamental no destino dos personagens envolvidos. Nos materiais analisados para a produção deste trabalho, não há registro se algum desses tentou interceder em favor de Sardinha.

¹⁷ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 1 ed. Coimbra: Annablume; Imprensa da Universidade de Coimbra, 2012, p. 69.

¹⁸ *Ibidem*, p. 75-76.

Com efeito, Fabiana Del Padre Tomé destaca que “O termo *constructivismo* é empregado para denominar teorias que defendem a ideia de que há sempre intervenção do sujeito na formação do objeto”. É contraposição a uma postura “descritivista”, segundo a qual a linguagem se propõe a coincidir com a essência do objeto descrito¹⁹.

Nesse diapasão, o Constructivismo Lógico-Semântico é uma escola epistemológica do Direito que adota a Filosofia da Linguagem como um dos seus principais pressupostos²⁰. Por esse prisma, a realidade social e o direito são abordados como cosmos linguísticos (sistemas) que, embora se interrelacionem, são distintos. Tal como a súplica em português apenas é compreendida pelo falante do tupi após a tradução, a linguagem da realidade social somente move as estruturas do direito positivo após a devida tradução das mensagens de um sistema para o outro.

Como se passa a expor no decorrer deste trabalho, essa dinâmica, no direito, coincide com o que se chama de “incidência” (“aplicação”), também conhecida no âmbito tributário como “lançamento”. O aplicador da norma (a “autoridade competente”), nesse contexto, funciona como um tradutor entre os diferentes sistemas linguísticos e, ao assim proceder, ele efetivamente constrói uma nova camada de linguagem.

2.1 A incidência como tradução da linguagem do sistema social para a linguagem do sistema do direito positivo

Segundo Norberto Bobbio, “O termo ‘sistema’ é um daqueles termos de muitos significados, que cada um usa conforme suas próprias conveniências”²¹. Por isso, longe de querer esmiuçar cada um desses significados, faz-se necessário realizar um pacto semântico para indicar qual é o sentido de “sistema” adotado neste estudo.

Partindo de uma perspectiva luhmanniana, primeiramente é indispensável distinguir sistema e ambiente. De acordo com tal concepção, a realidade como um todo é essencialmente complexa e multifacetada. Para que se possa apreender com êxito o grande número de informações que existem simultaneamente na realidade sensível, faz-se necessário segmentá-la, criando um conjunto de elementos organizados segundo características comuns e regras internas de operação. Esse processo delimita uma fronteira entre o ambiente e o sistema,

¹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário – de acordo com o Código de Processo Civil de 2015.** 4^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3. Destaque no original.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito.** 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023, 100.

²¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico.** 6^a ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 76.

vinculados por uma relação de parte e todo. Por esse ângulo, a realidade complexa é dividida em duas partes: o sistema e o seu ambiente. O ambiente é formado por tudo aquilo que não está englobado pelo sistema, inclusive outros sistemas (por exemplo: os sistemas contábil e econômico pertencem ao ambiente do sistema jurídico e vice-versa)²².

Os sistemas somente se operam por meio de processos comunicativos. Tais processos seguem regras que são exclusivamente particulares a cada sistema. Um conjunto sistêmico jamais possui funcionamento comunicativo idêntico ao de outro, sob pena de ser eliminada a fronteira que os separa. É por essa razão que, ao segmentar o seu ambiente, o sistema representa um espaço interno dentro do qual as informações externas somente ingressam mediante uma dotação específica de sentido²³. Em outras palavras, para que as informações do ambiente efetivamente ingressem no sistema, faz-se necessário “traduzir” a linguagem do primeiro para a linguagem deste último.

Diante disso, um dos aspectos fundamentais dos sistemas na abordagem luhmanniana é o que se chama de autopoiese. Segundo Niklas Luhmann, a autopoiese é a forma pela qual os sistemas produzem suas operações e estruturas numa dinâmica circular, a partir dessas mesmas operações e estruturas. Num sistema, “[...] a produção de estruturas engendra-se de maneira circular, já que as próprias operações demandam estruturas a fim de, por referências recursivas, determinar outras operações”²⁴. Simplificando tal conceito, a autopoiese pode ser descrita como a autorreferencialidade do sistema, que funciona sempre de acordo com as suas próprias regras de operacionalização, isto é, respeitando suas regras exclusivas de linguagem. Consequência lógica dessa linha de raciocínio é que todos os sistemas são “operativamente fechados”, “[...] pois eles se fiam em sua própria rede de operações para a produção de suas próprias operações e, nesse sentido, reproduzem-se”²⁵.

Esse fechamento operacional, entretanto, não deve ser entendido como um isolamento total do sistema com relação ao seu ambiente. Com efeito, seria absurdo imaginar que o sistema do direito positivo não é influenciado por todos os fatos sociais que o cercam: é a partir da comunicação com o meio social que o direito colhe a linguagem das condutas humanas para, traduzindo-as em linguagem jurídica, operar-se²⁶. Há, portanto, uma “abertura cognitiva” que

²² NEVES, Rômulo Figueira. **Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos sobrecomunicativos na Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann**. Dissertação (Mestrado em Sociologia) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005, p. 17.

²³ *Ibidem*.

²⁴ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 67.

²⁵ *Ibidem*, p. 59.

²⁶ SOUZA, Cecilia Priscila de. Notas sobre a linguagem normativa entre o direito positivo e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 1. ed, v. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 140.

permite que o sistema troque informações com o seu ambiente²⁷. Essa abertura cognitiva “irrita” as estruturas do sistema, que, exclusivamente por meio da sua própria linguagem, reage às interferências do meio. Entretanto, nada impede que o sistema permaneça inerte às irritações do seu ambiente, uma vez que, para se operar, o sistema exige tradução de linguagem, permanecendo inalterado enquanto tal não ocorra. É justamente a abertura cognitiva que permite que o sistema se acople ao seu ambiente. Surge daí a noção luhmanniana de “acoplamento estrutural”, segundo a qual os sistemas se interrelacionam por meio das irritações que reciprocamente causam uns nos outros²⁸.

Em síntese, portanto, aqui se adota “sistema” como um conjunto de elementos organizados e relacionados segundo uma ordem comunicacional interna, um referencial comum, um princípio unificador²⁹. É a seleção e aglutinação de elementos que possuem entre si autorreferencialidade, sendo indispensável o preenchimento das regras de pertencimento e funcionamento do próprio sistema.

Além disso, o jusfilósofo pernambucano Lourival Vilanova destaca a imprescindível existência de relação entre os elementos³⁰, sem o que estes não assumem feição sistêmica, sendo um mero agrupamento. Sem relação, a autorreferencialidade entre os objetos é impossível, impedindo a necessária configuração da autopoiese e, consequentemente, do próprio sistema. Por esse motivo, antes de uma tradução, índios caetés não entendem as súplicas de um português. O que se deseja deixar claro com essas colocações é que as irritações do ambiente não alteram, por si sós, nada no interior do sistema. Faz-se necessário um processo de interiorização. Só assim as irritações externas movem as estruturas do sistema e lhe alteram a configuração. Daí que, nas palavras de Tárek Moysés Moussallem, “[...] conflitos intersistêmicos são extralógicos, isto é, são jogos linguísticos diferentes”³¹. Por isso, eventuais conflitos entre sistema e o seu ambiente (“irritações”) somente passam a existir para o primeiro

²⁷ “[...] a abertura só se faz possível com base no fechamento” (*ibidem*, p. 102).

²⁸ “Em contraste, fala-se de acoplamentos estruturais quando um sistema supõe determinadas características de seu ambiente, nele confiando estruturalmente [...].

“Os conceitos de ‘acoplamento estrutural’ e ‘irritação’ encontram-se condicionados entre si de maneira recíproca. “Também a irritação é uma forma de percepção do sistema; mais precisamente uma forma de percepção *sem um correlato no ambiente*. O ambiente em si não é irritado e somente um observador pode formular o enunciado segundo o qual ‘o ambiente irrita o sistema’. O sistema em si mesmo registra a irritação – por exemplo, na forma do problema de quem está de posse do direito num litígio – somente na tela do vídeo de suas próprias estruturas. O conceito de irritação não contradiz a tese do fechamento autopoético nem nega que o sistema seja determinado por suas próprias estruturas. Trata-se muito mais de o conceito pressupor a teoria” (*ibidem*, p. 590-593).

²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Op. cit.*, p. 142.

³⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 162.

³¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 45.

a partir do momento em que são nele inseridos, de acordo com as suas regras comunicacionais de operacionalização interna.

A exposição dessas ideias básicas é primordial para o estabelecimento de uma das principais premissas desta dissertação: a devida identificação e distinção entre os planos da realidade social, do direito positivo e da Ciência do Direito. São realidades que, embora estruturalmente acopladas, não se confundem³². Num primeiro corte, tem-se a realidade social e seus diversos acontecimentos. Sobre essa realidade, debruça-se a linguagem do direito positivo, com o objetivo de regular as condutas intersubjetivas, mediante linguagem prescritiva. Por fim, a Ciência do Direito adota o direito positivo como objeto de estudo, buscando descrevê-lo sem contradições. Como esclarece Luís Alberto Warat, com base em Rudolf Carnap³³, “Estudando-se uma certa linguagem (L1), temos que contar com outra linguagem (L2), para nela formular os resultados da análise da linguagem L1. L1 é chamada linguagem-objeto e L2 metalinguagem”³⁴.

Trata-se, portanto, de três sistemas distintos, sendo pertinente reafirmar a ideia de que eventos ocorridos fora de um sistema não influenciam, por si sós, em nada do que ocorre dentro dele. Para que um fato social ingresse no plano do direito positivo, faz-se necessário que ele seja traduzido em linguagem jurídica. Caso isso não ocorra, o mundo jurídico permanecerá inalterado e indiferente ao acontecimento social (extralogicidade dos conflitos intersistêmicos).

Diante de tudo isso, Lourival Vilanova explica que o sistema jurídico é composto apenas por proposições normativas. Por isso, “Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar, ao se aplicar à realidade, a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas”. O direito positivo, por esse ângulo, se opera de acordo com as suas próprias regras de funcionamento. Isso porque “[...] o sistema de

³² “O sistema do direito é, para insistir nesse aspecto crucial, um subsistema do sistema da sociedade” (LUHMANN, Niklas, *op. cit.*, p. 74).

³³ As ideias de Rudolph Carnap expostas no texto *Testabilidade e significado*, embora não partam dos mesmos pressupostos concernentes à Teoria dos Sistemas de Luhmann, ilustram muito bem a distinção principalmente entre as linguagens da realidade social, do direito positivo e da Ciência do Direito. Segundo o filósofo alemão, “Para formular as regras de uma pretendida linguagem L, é necessário usar uma linguagem L’ que já seja disponível” (CARNAP, Rudolph. *Testabilidade e significado*. In: **OS PENSADORES**. 1 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1975, v. 44, p. 205). Isso significa, essencialmente, que cada nível de linguagem possui uma função, e que a linguagem de sobreíndice jamais coincide com a linguagem-objeto, ou seja, a linguagem da realidade social não coincide com a linguagem do direito positivo, que, por sua vez, também não possui identidade com a linguagem da Ciência do Direito. Transportando essas ideias para a perspectiva luhmanniana, poder-se-ia afirmar que, embora esses planos linguísticos estejam estruturalmente acoplados, representam sistemas distintos.

³⁴ WARAT, Luís Alberto. **O direito e a sua linguagem – 2ª versão**. 2ª ed. aumentada. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995, p. 48.

proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições”³⁵.

O exemplo a seguir ajudará a fixar as ideias desenvolvidas. Imagine-se o fato social de circular mercadoria no estado de Alagoas. Tal fato, por si só, não representa qualquer alteração no sistema do direito tributário positivo. Para que isso ocorra, faz-se necessário que o contribuinte ou a autoridade fazendária traduzam tal acontecimento para a linguagem do direito positivo, constituindo uma norma jurídica que estabeleça o dever do contribuinte em pagar ICMS, o que se dá por meio do lançamento.

De um lado, portanto, tem-se o plano dos fatos sociais, constituído de toda a realidade da vida do homem em sociedade; do outro, o plano da “facticidade jurídica”, constituído pela linguagem competente do direito positivo. A incidência é o marco definitório entre o jurídico e o pré-jurídico. Incidir, para o direito, significa traduzir. Antes da incidência, apenas linguagem dos fatos sociais; depois dela, a linguagem da “facticidade jurídica”³⁶.

2.2 O lançamento como sentido da incidência das normas tributárias

Como visto anteriormente, a incidência serve de porta de entrada dos fatos “não jurídicos” para o mundo jurídico, de tal modo que, sem incidência, o direito não funciona, permanece estático.

O modo de operacionalização do sistema do direito positivo é uma das principais questões jusfilosóficas do século XX, principalmente no Brasil, ensejando diversas discussões e teorias a respeito da aplicabilidade das normas jurídicas. No cenário local, destacam-se duas correntes opostas sobre a incidência normativa. A primeira delas, que será chamada de tradicional³⁷, enxerga a incidência como sendo automática e infalível; já para a segunda corrente, chamada de constructivista, não há se cogitar uma tal infalibilidade e automaticidade da incidência, posto que ela é totalmente dependente de ato de aplicação da autoridade competente.

³⁵ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 154.

³⁶ “Eis a linguagem do direito positivo (Ldp) incidindo sobre a linguagem da realidade social (Lrs) para produzir uma unidade na linguagem da facticidade jurídica (Lfj)” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83, destaques no original).

³⁷ Neste trabalho, quando se fala em incidência “tradicional”, considera-se apenas as disputas doutrinárias no âmbito local, isto é, no contexto brasileiro. É importante registrar que a dicotomia entre incidência automática e infalível e incidência por ato de aplicação adquiriu uma relevância inigualável no Brasil, sobretudo em razão da teoria idealizada por Pontes de Miranda. De uma maneira geral, a distinção entre incidência e aplicação não chegou a alcançar a mesma importância na literatura jurídica internacional.

2.2.1 A incidência é uma “descarga elétrica”? A teoria tradicional e a cisão entre o incidir e o aplicar

De acordo com a teoria tradicional, cujo principal expoente é Pontes de Miranda, o direito é regido por leis universais e imutáveis, tal como os demais acontecimentos da natureza, ou seja, opera-se praticamente como se fosse um fenômeno natural. Tal como a gravidade faz um objeto em queda livre atingir o solo, uma vez concretizado o suporte fáctico, a incidência da norma jurídica ocorre de maneira automática e infalível, fazendo nascer o fato jurídico.

Explicando a perspectiva ponteana, Marcos Bernardes de Mello destaca a existência de cinco características da incidência. A primeira delas é a logicidade, ou seja, a incidência não se opera no mundo sensível, mas no “mundo do pensamento”. Por ser eminentemente lógica, a incidência tradicional se opera de maneira automática, independentemente de ato de aplicação do homem³⁸. Isso posto, concebem-se dois momentos inteiramente distintos: primeiramente, a “incidência”, automática e infalível; depois, a “aplicação” do direito pelo homem, com vistas a efetivar a eficácia jurídica normativamente prevista. Para a visão tradicional, portanto, a aplicação é sempre cronologicamente posterior à incidência. Nesse contexto, destaca Marcos Bernardes de Mello que, na atividade de aplicação do direito, cabe ao sujeito interpretar os fatos, a norma jurídica e, por fim, constatar se ocorreu ou não a incidência. Assim,

[...] na visão ponteana, o aplicador do direito não cria a norma jurídica (salvo hipóteses especiais permitidas pelo sistema jurídico) nem a faz incidir. Sim: *aplica* a norma jurídica revelada por quem, na comunidade jurídica, tenha poderes de editar atos normativos (constituinte, legislador, *e. g.*), após *constatar* que ocorreu sua incidência³⁹. (Destaques no original).

A segunda característica da incidência ponteana é a incondicionalidade, fatalidade ou infalibilidade. Esse atributo significa que a norma jurídica incidirá independentemente da vontade dos sujeitos envolvidos, bastando, para tanto, que a conduta realizada coincida com o suporte fáctico. Por exemplo, alguém que intencionalmente e sem qualquer justificativa mata outrem comete homicídio, independentemente de concordar ou não com a incidência. Ainda pela incondicionalidade (fatalidade ou infalibilidade), é impossível alterar o resultado da incidência⁴⁰. Voltando ao exemplo dado, aquele que matou intencionalmente e sem justificativa alguma não conseguirá alterar a incidência para que o homicídio se torne uma legítima defesa:

³⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência.** 20^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 118.

³⁹ *Ibidem*, p. 131.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 118-119.

como a incidência ponteana ocorre no plano lógico, e não no pragmático, o homicídio já estará consumado.

Pela inesgotabilidade e multiplicidade (terceira e quarta características), a incidência ocorrerá sempre que o suporte fáctico se concretizar. Assim, “A incidência não se esgota por ter ocorrido uma vez” (inesgotabilidade), bem como ocorrerá tantas vezes quanto se realizar o suporte fáctico, ainda que tais realizações se deem de forma simultânea (multiplicidade). Por fim, a obrigatoriedade, quinta e última característica, significa que a incidência torna a norma jurídica obrigatória, revelando, portanto, o caráter vinculante das regras de direito⁴¹.

A toda evidência, essa tal perfeição da incidência não implica desconsiderar a possibilidade de ocorrerem erros na interpretação – e, portanto, na “aplicação” – do direito; a incidência, no entanto, é sempre infalível. Como observa Marcos Bernardes de Mello, eventual erro na “aplicação” do direito em nada afeta a veracidade e infalibilidade da incidência, devendo tal erro ser considerado *contra legem* e, portanto, sujeito à revisão⁴². Por fim, arremata: “O erro que houver na aplicação deve ser corrigido para aplicar-se corretamente a norma que incidiu, nunca ter-se como não incidente a norma por não ter sido aplicada”⁴³.

Em que pese a crescente adesão a outras formas de se analisar o fenômeno jurídico tributário, a exemplo do próprio Constructivismo Lógico-Semântico, não se pode negar a sofisticação, coerência e consistência do pensamento tradicional. Não é por menos que essa teoria influenciou fortemente a doutrina tributarista do século XX.

Geraldo Ataliba, em seu *Hipótese de incidência tributária*⁴⁴, descreve a incidência como a automática comunicação entre os fatos concretizados e as “virtudes jurídicas” previstas na norma, comparando a incidência a uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro: assim como uma barra de ferro atingida por uma descarga elétrica adquire propriedades magnéticas, um fato atingido pela incidência adquire propriedades jurídicas. É por isso que, para ele, “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”.

No clássico *Teoria geral do direito tributário*, Alfredo Augusto Becker também equipara a incidência a uma descarga elétrica que atinge imediata, instantânea e infalivelmente a hipótese de incidência realizada. Segundo Becker, “A *juridicidade* tem grande analogia com

⁴¹ *Ibidem*, p. 125-126.

⁴² Por essa perspectiva, a revisão do lançamento, tema deste trabalho, seria resultado de uma falha ou ilegalidade na aplicação da norma jurídica ao caso concreto, jamais da incidência.

⁴³ *Ibidem*, p. 131-132.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 42.

a *energia eletromagnética* e a *incidência* da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma *descarga eletromagnética*⁴⁵ (destaques no original). A seguinte passagem ilustra ainda melhor a completa adesão de Becker à teoria tradicional da incidência:

[...] com o acontecer dos fatos, vão se realizando [...], um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando *todos* os elementos se realizaram [...], a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediata, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em *dinâmica* e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada.⁴⁶ (Destaque no original).

A partir da exposição da concepção tradicional de incidência, é possível vislumbrar uma forte correlação com a ideia de uma verdade única e absoluta, decorrente de uma infalibilidade determinista: a incidência não erra. Sendo a aplicação uma atividade que se volta sempre para o passado, com a finalidade de declarar uma incidência perfeita e infalível, o intérprete encontra-se, pelo prisma tradicional, diante da hercúlea missão de alcançar o “verdadeiro” sentido da regra que incidiu.

Trata-se de uma noção de verdade por correspondência, segundo a qual a verdade está encerrada no próprio objeto (neste caso, a incidência normativa), cumprindo ao sujeito tão somente a função de revelá-la. Contudo, neste trabalho, não se adota essa visão de verdade. Afinal, diante de um caso concreto, quem seria capaz de revelar, sem qualquer margem de erro, qual é o verdadeiro sentido do texto jurídico? Quem seria o “senhor” da incidência? Embora defensável para alguns, entende-se, aqui, que a incidência absoluta seria de alcance praticamente impossível para o ser humano, que é naturalmente sujeito a erros e limitado pela sua bagagem intelectual, cultural, política, moral, religiosa etc.

Ao fim e ao cabo, a questão da “verdadeira” incidência será decidida por uma disputa entre diversas interpretações a respeito da controvérsia jurídica posta⁴⁷. Portanto, a distinção entre dois momentos distintos – a incidência e a aplicação – perde o seu sentido à medida em que se considera superada a ideia de verdade por correspondência pelo Giro-Linguístico ainda durante a primeira metade do século XX.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 326. Destaques no original.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 327. Destaques no original.

⁴⁷ Como ressalta João Alves de Melo Jr., “[...] o sentido não se dá pela correspondência do termo à coisa, mas, sim, e sempre, pela coerência na estruturação linguística dos termos” (MELO JR., João Alves de. A enunciação como o intervalo entre o ser e o existir: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de.; CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2018, v. 2, p. 303-339, p. 321).

2.2.2 Pausa para um breve parêntesis (o Giro-Linguístico e a revolução da ideia sobre a verdade: conhecer é ter linguagem)

Para que se entenda o que foi o Giro-Linguístico, faz-se necessário realizar uma breve digressão. Antes da “criação” do sujeito como produto das reflexões filosóficas da Idade Moderna, o homem estava “assujeitado”⁴⁸ ao seu objeto, ou seja, o homem se colocava numa posição submissa perante a coisa examinada. Dessarte, é possível afirmar que o ser cognoscente não participava da construção do sentido do objeto, que impunha ao primeiro a sua própria essência, cabendo ao homem apenas revelá-la e aceitá-la. As coisas são o que são, o ser cognoscente está “fora” disso.

Como destaca Lênio Streck, a subjetividade é uma construção moderna⁴⁹, encontrando em Descartes (1596-1650) o seu principal idealizador, com a sua máxima: “penso, logo existo”. A partir da descoberta do sujeito, há uma inversão de paradigma, na qual o objeto passa a ser “assujeitado” e o sujeito (ser humano) assume posição central. “Nesse novo paradigma, os sentidos não estão mais nas coisas, passando, agora, a estarem na mente (filosofia da consciência)”⁵⁰.

Streck observa, no entanto, que mesmo com essa inversão a linguagem estava longe de assumir um lugar de destaque, permanecendo como reles instrumento de designação dos processos de conhecimento ocorridos na mente do sujeito. Em outras palavras, mesmo com a revolução que representou o surgimento do sujeito, a linguagem permaneceu tendo caráter meramente secundário, auxiliar, subsidiário⁵¹.

Nesse diapasão, a virada linguística só acontece a partir do momento em que a linguagem passa a assumir posição central nas reflexões filosóficas. Como destaca Manfredo Araújo de Oliveira, é justamente essa elevação do nível de importância conferido à linguagem que vai marcar o *linguistic turn* (ou, para usar as palavras do próprio autor, a “reviravolta linguística”). A quebra de paradigma que verdadeiramente caracteriza o Giro-Linguístico, assim, reside na superação da ideia da linguagem como simples instrumento, deixando de ser objeto de reflexão filosófica para compor a própria “esfera dos fundamentos” do pensar e filosofar⁵².

⁴⁸ STRECK, Lênio. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** 11^a ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 136.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 142.

⁵¹ *Ibidem*, p. 143.

⁵² OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea.** 3^a ed. São Paulo: Loyola, 2006, p. 12.

A partir do Giro-Linguístico, as perguntas a respeito das condições de conhecimento confiável são deslocadas do objeto (tradição ontológica platônica) e da mente do sujeito (filosofia da consciência característica do racionalismo cartesiano moderno) para a própria linguagem, se transformando na “[...] pergunta pelas condições de possibilidade de sentenças intersubjetivamente válidas a respeito do mundo”. Passa-se a ser “[...] impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem”⁵³. Dardo Scavino sintetiza que o Giro-Linguístico significa que a linguagem deixa de ser um meio situado entre o “eu” e a “realidade” para se converter no elemento capaz de criar tanto o “eu” quanto a “realidade”⁵⁴.

Tal movimento epistemológico foi protagonizado por um grupo de pensadores denominado “Círculo de Viena”, tendo seu marco com o lançamento do manifesto “O ponto de vista científico do Círculo de Viena”, publicado em 1929 por Rudolf Carnap, Hans Hahn e Otto Neurath⁵⁵. Em breve síntese, é possível afirmar que o Giro-Linguístico estabelece seus fundamentos na superação da visão tradicional sobre o conhecimento, baseada primordialmente na suposta existência de uma verdade única e absoluta que habitaria o próprio objeto de análise, que colocava o sujeito cognoscente no papel de mero “declarante” dessa verdade.

Em outras palavras, a visão tradicional desconsiderava que o sujeito poderia influenciar diretamente na ideia de verdade que se tinha a respeito do objeto. A verdade era a verdade, independentemente de possíveis erros cometidos pelo sujeito. Dessarte, ao considerar que os próprios limites gnosiológicos e a bagagem cultural e filosófica do sujeito repercutem diretamente na linguagem produzida sobre o objeto estudado, o Giro-Linguístico representou uma quebra de paradigma, à medida em que se afastou da noção de verdade absoluta para se aproximar de uma noção mais humanista da verdade. As verdades absolutas são abandonadas, passando-se a perseguir as verdades possíveis, que o homem “constrói” dentro dos limites da sua linguagem⁵⁶.

2.2.3 Incidir é aplicar: a visão constructivista da incidência normativa

Em se tratando o direito de um objeto essencialmente cultural, é impossível afastar a ingerência da bagagem cultural, histórica, filosófica e social do aplicador. Em decorrência

⁵³ *Ibidem*, p. 13.

⁵⁴ SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. 1^a ed. Lanús: Paidós, 2000, p. 12.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 23.

⁵⁶ “Os limites da minha linguagem denotam os limites do meu mundo” (WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. São Paulo: Biblioteca Universitária, 1968, p. 111).

disso, no Constructivismo Lógico-Semântico, fortemente inspirado nas premissas filosóficas do Giro-Linguístico, não se trabalha com a ideia de verdade única e absoluta, haja vista a possibilidade de uma pluralidade interpretativa, mercê da diversidade valorativa dos indivíduos.

Nesse contexto, como explica Gabriel Ivo, “Nenhuma disposição tem um significado determinado, unívoco, antes da interpretação. Em um mesmo tempo histórico, é comum, as mesmas disposições têm interpretações distintas e, muitas vezes, conflitantes. Em tempos diversos, sofrem mutação de sentido”⁵⁷. Assim, ao atribuir significados aos textos jurídicos objetivando a sua aplicação a um caso concreto, o aplicador está, inevitavelmente, construindo o direito.

É aqui que entra a noção de incidência constructivista, a qual, frise-se desde já, confunde-se com a própria atividade de aplicação das normas jurídicas. Com efeito, se a norma não incide automática e infalivelmente, descabe cindir os momentos da aplicação e da incidência, que, pela ótica constructivista, dizem respeito a uma, e somente uma, realidade. Nesse sentido, manifesta-se Gabriel Ivo, asseverando de que:

É a aplicação, portanto, que dá o sentido da incidência. Separar os dois momentos como se um, o da incidência, fosse algo mecânico ou mesmo divino que nunca erra ou falha, e o outro, o da aplicação, como algo humano, vil, sujeito ao erro, é inadequado. É pensar que nada precisa da interpretação. E mais, a incidência automática e infalível reforça a ideia de neutralidade do aplicador. Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.⁵⁸

Operando-se pela linguagem, o direito não se realiza sem que haja a produção humana de enunciados prescritivos (enunciado-enunciado), os quais chegam ao conhecimento do homem por meio dos seus sentidos. O processo de produção do enunciado é denominado enunciação. Não obstante, a enunciação (ato de enunciar), tão logo é praticada, deixa de existir no espaço e no tempo, deixando apenas marcas (vestígios) a respeito do seu acontecimento, marcas essas que podem indicar quem, quando, onde e como a mensagem foi produzida. A essas marcas, denomina-se enunciação enunciada⁵⁹.

Para melhor ilustrar a questão, o enunciado-enunciado é a mensagem contida numa carta, enquanto a enunciação é o ato de escrevê-la. O ato de escrever a carta, no entanto, exaure-se imediatamente, deixa de existir, vira passado. O que restam são os seus vestígios enunciados juntamente com a mensagem final: a assinatura do remetente (quem escreveu), a data (quando foi escrita), o local (onde foi escrita) e as marcas de tinta no papel (como foi escrita). Trata-se

⁵⁷ IVO, Gabriel. O direito e a sua linguagem. In: **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 534.

⁵⁸ *Idem*. **Norma jurídica: produção e controle**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 62.

⁵⁹ *Ibidem*, p. XLV.

da enunciação enunciada. Todo enunciado pressupõe enunciação, e esta última somente pode ser retomada mediante a enunciação enunciada.

Debruçando-se sobre o pensamento do Wittgenstein tratatiano, João Alves de Melo Jr. ressalta que um dos seus pontos fundamentais é a sua concepção de mundo a partir de figurações, o que se entende por Teoria Afigurativa da Linguagem ou Teoria da Afiguração⁶⁰. Ressaltando a relevância dessa contribuição de Wittgenstein para a abordagem e compreensão do direito, o autor pernambucano afirma que, “Particularmente, acredita-se que é a Teoria da Afiguração pela linguagem que transforma o Tractatus em verdadeiro monumento da compreensão do pensar humano, posto que as ideias têm, como timbre, a fugacidade e a única forma de detê-las é por palavras”⁶¹. É a linguagem, portanto, que resgata o evento do abismo do esquecimento e o insere na história dos acontecimentos.

O direito se opera, repita-se, pela produção encadeada e sucessiva de linguagem jurídica. É dizer: o direito somente se realiza – ou seja, incide – dentro de um processo comunicacional, por meio da sua linguagem competente. Ou, como prefere sucintamente Gregorio Robles, direito é linguagem⁶², o que justifica a sua abordagem por uma perspectiva semiótica. Em razão disso, o mero acontecimento de um fenômeno social não é capaz de suscitar qualquer alteração no plano jurídico. Faz-se necessário traduzir tal acontecimento em linguagem competente, por meio da formulação de ideias (“significação”) e construção de “significados” a partir do objeto de análise (“signo”)⁶³. Com a sua habitual clareza, Aurora Tomazini de Carvalho explica a diferença entre esses três elementos do chamado “triângulo semiótico”⁶⁴:

A palavra “gato”, por exemplo, é um signo. As marcas de tinta “G A T O” gravadas no papel são o seu *suporte físico*. Este suporte físico refere-se a uma realidade individualizada, por nós conhecida como “um mamífero, domesticado, da espécie dos felinos” – seu *significado*. E suscita na mente de quem o lê e o interpreta um conceito (ideia), variável de pessoa para pessoa, de acordo com os valores inerentes a cada um, que é sua *significação*.

⁶⁰ Essa ideia é bem demonstrada no aforismo de n. 4.01 do *Tractatus*, no qual Wittgenstein afirma que: “4.01 A proposición es figuração da realidade. A proposición es modelo da realidade tal como a pensamos” (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Op. cit.*, p. 71).

⁶¹ MELO JÚNIOR, João Alves de. *Op. cit.*, p. 312-314.

⁶² Ao fazer essa categórica afirmação, o jusfilósofo espanhol explica: “Se trata de una propuesta teórica muy modesta, que no debe ser malinterpretada. Decir que el Derecho es lenguaje no supone defender una posición ontológica <<fuerte>> (algo así como una definición de su <<esencia>>). Significa tan sólo aceptar que esta cualidad del Derecho puede servirnos como punto de partida para su análisis. [...]”

“Aquí, por tanto, no estamos defendiendo una postura acerca de la <<esencia>> última del Derecho, sino tan sólo un punto de partida para su análisis posterior” (ROBLES, Gregorio. **Teoría del Derecho (fundamentos de teoría comunicacional del Derecho)**. 3 ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, v. 1, p. 89).

⁶³ *Idem*. O direito e a sua linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 534-535.

⁶⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Op. cit.*, p. 180.

O direito somente se opera por meio de palavras; estas, por outro lado, não equivalem ao objeto por elas representados (i. é, palavras são palavras, os objetos da realidade são os objetos da realidade). É precisamente por isso que, tomando de empréstimo os termos utilizados por Priscila de Souza, as normas jurídicas incidem, não coincidem. De acordo com a autora, enquanto a noção de coincidência está ligada a uma função descritiva da linguagem, a incidência está atrelada à função prescritiva, como ocorre no direito. Como exemplifica Priscila de Souza⁶⁵,

(...) A coincidência se liga à lei natural por essa ser uma mera descrição dos objetos naturais.

Se existe a previsão de uma lei natural de que “a chuva molha o chão”, toda vez que ocorrer o fenômeno natural da chuva vai existir uma coincidência com a referida lei natural. Premissa e conclusão estão inseridas no mesmo plano da realidade.

Já a incidência traz consonância com as leis jurídicas, pelo fato de que existe uma realidade (a do direito) incidindo sobre outra realidade (a social), para fazer nascer o fato jurídico. São realidades distintas que se unem com um fim específico, entretanto uma não chega a “tocar a outra”.

Dentro do sistema constructivista de referência, portanto, a incidência não ocorre antes, mas junto com o ato humano de aplicação, o que, no direito tributário, se dá por meio do lançamento. Auferir renda, pois, não implica automática e infalivelmente imposto a ser pago, fazendo-se necessário, para isso, que o sujeito passivo ou a autoridade competente traduzam tal acontecimento em linguagem normativa (uma norma individual e concreta)⁶⁶, constituindo, no antecedente dessa norma, o fato jurídico tributário e, no consequente, a relação jurídica tributária. Tomando de empréstimo a tônica de Gabriel Ivo, é o lançamento, portanto, que dá o sentido da incidência tributária, sem o qual não há se falar em fato ou relação jurídica tributária.

2.3. Os limites dos horizontes interpretativos na prática do lançamento

2.3.1 Da norma jurídica à “regra-matriz de incidência tributária”: limites à atribuição de sentidos ao texto legislado

O reconhecimento da fatalidade que é a pluralidade construtivista dos sentidos dos textos jurídicos não implica aceitar que o intérprete possa “implodi-los”, extraíndo deles interpretações absurdas. Com efeito, Humberto Ávila⁶⁷ aduz que, embora “interpretar seja

⁶⁵ SOUZA, Cecilia Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 2. ed, rev., v. 1. São Paulo: Noeses, 2020, p.111.

⁶⁶ Sobre classificação das normas, vide item n. 2.3.1.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 30-34. Frise-se que o autor em questão, a rigor, não pode ser classificado como um

construir a partir de algo”, essa construção não se dá de forma ilimitada. “Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico”. Por conseguinte, refletindo a respeito da interpretação do texto constitucional, Ávila pontua que:

Compreender “provisória” como *permanente*, “trinta dias” como *mais de trinta dias*, “todos os recursos” como *alguns recursos*, “ampla defesa” como *restrita defesa*, “manifestação concreta de capacidade econômica” como *manifestação provável de capacidade econômica*, não é concretizar o texto constitucional. É, a pretexto de concretizá-lo, menosprezar seus sentidos mínimos. (Destaques no original).

Essas mesmas noções aplicam-se integralmente ao Constructivismo Lógico-Semântico, que justamente em razão da necessidade de controlar a construção de sentidos a partir dos textos jurídicos, propõe a aplicação de método analítico e rigoroso. Demanda-se, assim, um discurso calcado numa lógica que permita o seu controle. Eis a faceta lógica do Constructivismo, que, no entanto, não necessariamente deve ser apresentada por meio de fórmulas e afins, pois, como lembra Eugênio Bulygin, a correção lógica de um discurso muitas vezes funciona como as “molas de uma poltrona”, que, embora indispensáveis, nem sempre são vistas⁶⁸. É que as estruturas lógicas estão por detrás de todo conhecimento, sem as quais a atividade de conhecer ou exprimir conhecimento é totalmente inviabilizada⁶⁹.

Da aplicação continuada do direito por meio da linguagem, surge a noção de ciclo de positivação, que consiste no encadeamento lógico e sucessivo de novas camadas linguísticas no sentido de aplicar uma norma geral e abstrata a um caso específico, por meio de uma norma individual e concreta. Como explica Paulo de Barros Carvalho⁷⁰, as normas gerais e abstratas, por si sós, não alcançam as condutas intersubjetivas dos sujeitos, fazendo-se necessária a introdução no sistema jurídico de uma norma individual e concreta, apta a regular uma situação social específica, mediante a constituição de uma relação jurídica. No direito tributário, tem-se a regra-matriz de incidência tributária como norma geral e abstrata, e o lançamento tributário (em sua acepção normativa), como norma individual e concreta.

constructivista lógico-semântico, porém seus ensinamentos servem perfeitamente para demonstrar a necessidade de controle da construção de interpretações dos textos jurídicos, uma das premissas fundamentais da teoria constructivista.

⁶⁸ BULYGIN, Eugenio. Mi visión de la filosofía del derecho. In: **DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho**, 32 (2009), pp. 85-90, p. 87.

⁶⁹ Nesse sentido, Lourival Vilanova, para quem: “Mas, uma vez encontradas as estruturas lógicas, vemos que elas valem antes de todo conhecimento, como condição formal *a priori* da possibilidade de qualquer conhecimento de objetos. Por aí está se vendo que a proposição (como estrutura lógica fundamental) coloca-se em outro nível, mais alto, que o é nível da linguagem com que formulamos o conhecimento dos objetos em suas várias espécies” (VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 43).

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016, vol. III, p. 281.

2.3.1.1. Entre o que se vê e o que se comprehende: a distinção essencial entre texto e norma jurídica

A par de ser o direito o conjunto de normas jurídicas válidas de um país num determinado momento, cumpre indagar o que vem a ser “norma jurídica”, esse conceito que, apesar de fundamental para o direito, nem sempre tem a devida atenção por parte das obras jurídicas. Talvez por se considerar a ideia de norma jurídica por demais óbvia e, por isso, prescindível, é comum encontrar trabalhos que se referem às “normas” sem nem mesmo indicar em que acepção esse termo polissêmico é utilizado. Ao passar ao largo desse debate, e sem fazer o sempre tão necessário pacto semântico, muitas produções acabam se quedando confusas e inconsistentes, simplesmente por não terem dado a devida importância a esse tema, que constitui a fundação sobre a qual serão construídas as estruturas do saber jurídico. Sem entender o que é norma, não se pode entender o que é o direito.

Nesse diapasão, convém distinguir a norma do texto. Com efeito, existe uma verdadeira dicotomia entre ambos os conceitos, à medida em que o texto é o objeto da interpretação, enquanto a norma é o seu resultado⁷¹. Por esse prisma, a norma jurídica não pode ser alcançada sem que se tenha conhecimento a respeito de uma pluralidade de enunciados que, juntos, formem um sentido completo. Textos isolados não são capazes de fornecer uma visão plena do comando jurídico. Mesmo que, de um único dispositivo legal, seja possível extrair a ordem e a consequência, isso não seria bastante. Na contextura comunicacional do direito, nenhum enunciado é desprovido de sustentação por outros enunciados. É por essa razão que, como ressalta Robles, as normas jurídicas são resultado do labor hermenêutico do intérprete. Mais: tal labor é eminentemente construtivo (ou criador) da norma jurídica. As normas não são dadas em sua completude semântica de antemão⁷². Por isso, ao desbravar o ordenamento jurídico para fundamentar uma determinada interpretação, o aplicador efetivamente constrói a norma jurídica.

O direito, enquanto sistema, é como uma malha. É impossível tomar por referência um único fio, de forma totalmente isolada, sem que um ponto se desate; o ponto, por outro lado, é composto pelo entrelaçamento de dois ou mais fios. Isso é inescapável. É a autopoiese que o impõe. Para compreender adequadamente o direito, portanto, é necessário não apenas

⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 30-32.

⁷² ROBLES, Gregorio. *Op. cit.*, p. 216.

interpretar suas proposições isoladamente, mas considerar todo um contexto comunicacional⁷³. Em função disso, é pertinente a distinção realizada por Robles entre ordenamento e sistema jurídico: enquanto ordenamento é o conjunto de textos jurídicos “brutos”, soltos e desarticulados, o sistema é resultado do processo de interpretação e organização desses enunciados, dotando-os de sentido completo; eis as normas jurídicas, unidades básicas do todo sistemático⁷⁴. Por esse ângulo, o ordenamento seria um novelo, e o sistema, a malha. É tarefa do jurista tecer esse tricô.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho afirma com contundência ser despropositado assumir que a mera interpretação literal dos textos jurídicos considerados isoladamente baste como método interpretativo do direito. Fosse desse modo – argumenta o jusfilósofo paulista –, seria forçoso reconhecer que qualquer pessoa alfabetizada poderia ser capaz de edificar adequadamente os sentidos dos textos legislados, fazendo com que o papel do jurista fosse estéril, desprovido de propósito prático. Longe disso, o jurista é “[...] o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito [...]”, cabendo-lhe se debruçar sobre os enunciados jurídicos, não raramente obscuros, contraditórios e penetrados de imperfeições resultantes do seu processo de enunciação, para só então construir as normas jurídicas⁷⁵.

Sintetizando tudo o que foi exposto, os textos nada mais são do que os enunciados jurídicos, que são dotados de existência concreta (suporte físico), residindo no plano da literalidade textual. As normas, por sua vez, consistem na significação conferida ao texto, tratando-se, portanto, do conceito gerado por este último (o texto) na mente do sujeito cognoscente. Dessarte, pondera Gabriel Ivo, as normas são sempre e inexoravelmente implícitas, posto que, quando explicitadas, voltam a ser texto. A norma, pois, só existe na mente de quem a constrói, sendo essa a razão da possibilidade de construção de diversas normas jurídicas a partir de um mesmo texto. Essas ideias ruem a concepção de que os textos encerram sentido unívoco e predeterminado. Como aponta o autor alagoano, “Não há norma evidente, escancarada aos nossos olhos. [...] A norma não está no texto, é construída a partir dele”⁷⁶.

Seja regulando as condutas intersubjetivas dos indivíduos (normas de conduta), seja regulando a sua própria produção (normas de estrutura), as normas jurídicas se apresentam como a unidade elementar do sistema do direito. Ocorre que, como sói acontecer com

⁷³ “[...] os objetos ou coisas, isoladamente, não têm sentido, não dizem nada, pois, somente quando estão relacionados entre si é que emerge o sentido” (MELO JR., *Op. cit.*, p. 320).

⁷⁴ ROBLES, Gregorio. *Op. cit.*, p. 141-143.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 110-111.

⁷⁶ IVO, Gabriel. O direito e a sua linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 534-535.

frequência no plano semântico da linguagem, a expressão “norma jurídica” não goza de sentido único e absoluto, podendo ser empregada em diversas acepções. Diante dessa ambiguidade, o sentido da expressão “norma jurídica” pode variar de acordo com o sistema de referência adotado pelo intérprete. É essencial, no entanto, não confundir as noções de texto (plano da literalidade), norma em sentido amplo (a significação do texto) e norma em sentido estrito (a estrutura lógica hipotético-condicional dotada de sentido completo).

Sobre esse último aspecto, Paulo de Barros Carvalho afirma que as normas jurídicas são “[...] as entidades mínimas e irredutíveis (com o perdão do pleonasm) de manifestação do deôntico, com sentido completo”.⁷⁷ Com isso, quer o autor paulista dizer que a norma jurídica em sentido estrito deve preservar uma quantidade mínima de elementos capazes de tornar a mensagem jurídica comprehensível, permitindo o sucesso do seu mister na regulamentação das condutas intersubjetivas dos indivíduos ou na produção de outras normas. Assim, a norma jurídica é formada por um antecedente (também chamado de pressuposto ou hipótese), que contém a descrição de uma situação de possível acontecimento no mundo sensível, e um consequente (ou tese), que contém a prescrição de uma relação jurídica modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos de direito⁷⁸. Em linguagem formalizada, tem-se que: $H \rightarrow C$, ou seja, “se H , então deve-ser C ”.

As normas jurídicas determinam como devem ser as condutas humanas diante de determinada situação, por isso, elas possuem linguagem eminentemente prescritiva e, como tal, submetem-se aos valores de “validade” ou “invalidade”, não havendo se cogitar da sua verdade ou falsidade. Nem mesmo o seu antecedente, por conter uma descrição, se submete aos valores de “verdadeiro” ou “falso”, uma vez que tal descrição não possui função de conhecer o real, mas apenas de tipificar um conjunto de eventos que autorizam a aplicação do direito. Por seu turno, tanto no antecedente quanto no consequente, não pode haver previsões de situações impossíveis ou inevitáveis, o que constituiria um “sem-sentido deôntico”⁷⁹.

Todas as normas possuem idêntica estruturação formal (sintática), ou seja, um antecedente e um consequente. É apenas no plano semântico que as normas apresentam suas diferenças, distinguindo-se umas das outras. Aurora Tomazini de Carvalho sintetiza que “O conteúdo das normas jurídicas é variável, sua fórmula não”⁸⁰. Diante das inúmeras

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 116.

⁷⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. cit.*, p. 302.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>, p. 8-10. Acesso em: 13.04.2023.

⁸⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. cit.*, p. 304-305.

possibilidades de diferentes usos e formas de aplicação do direito, no plano pragmático também sucede a diversidade. Diz-se, por isso, que as normas jurídicas em sentido estrito apresentam homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica e pragmática.

De acordo com a forma como se apresentam seu antecedente e consequente, as normas jurídicas apresentam diferentes classificações. Nesse diapasão, o antecedente pode ser “abstrato”, quando prevê uma situação ainda não ocorrida no tempo e no espaço, ou “concreto”, quando versa sobre um fato, descrito em linguagem, já ocorrido na realidade, num dado espaço e tempo. Por outro lado, o consequente normativo pode ser abstrato, quando seus destinatários forem indeterminados quanto ao número, ou individual, quando os destinatários forem identificados ou identificáveis. Assim, as normas podem se apresentar nas seguintes espécies: (i) abstratas e gerais; (ii) concretas e gerais; (iii) abstratas e individuais; (iv) concretas e individuais⁸¹.

Toda norma geral e abstrata (conotativa) exige, para a sua integral concretização, uma individual e concreta (denotativa). Portanto, a regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata) não incide por conta própria, demandando a sua aplicação por meio do lançamento (norma individual e concreta).

2.3.1.2 A regra-matriz de incidência tributária e a clausura à liberdade interpretativa para a prática do lançamento

Como dito linhas atrás, todas as normas do sistema jurídico apresentam idêntica composição formal, pelo que se diz que todas elas possuem homogeneidade sintática. O mesmo tanto, porém, não ocorre nos planos semântico e pragmático, nos quais todas as normas ostentam feição heterogênea. Em outras palavras, se todas as normas, pelo prisma sintático (formal) são idênticas, é somente na atribuição de sentidos e no seu uso que elas vão se diferenciar uma das outras.

Partindo dessa premissa, Paulo de Barros Carvalho constatou que seria possível aplicar a mesma fórmula lógica a todas as áreas do direito, podendo tais fórmulas serem incrementadas com elementos concernentes a cada uma delas, de acordo com o uso que se pretende. Dessarte,

⁸¹ Para facilitar a compreensão da ideia, exemplifica-se: a RMIT é norma geral e abstrata, por prever situação hipotética a número indeterminado de indivíduos; o lançamento é norma individual e concreta, por prever situação concreta com relação a um indivíduo específico; o documento que insere a norma no sistema (veículo introdutor) é norma geral e concreta, por prever que, em razão de determinado procedimento prévio e concreto (o processo legislativo, por exemplo), deve toda a coletividade, de maneira geral, observar as suas disposições; os benefícios fiscais são normas individuais e abstratas, por prever que contribuintes identificados ou identificáveis terão direito a uma determinada vantagem fiscal na realização de determinadas situações hipotéticas.

ao saturar a fórmula lógica inerente a todas as normas ($H \rightarrow C$) com elementos próprios do direito tributário, o autor logrou desenvolver a ideia da regra-matriz de incidência tributária, que nada mais é que uma norma jurídica logicamente estruturada com os elementos e sentidos próprios desse ramo do direito.

Perceba-se, nesse sentido, que é possível construir uma regra-matriz de incidência para cada tipo de relação jurídica constituída, nas mais variadas áreas do direito. Mantendo o enfoque no direito tributário, é possível mencionar, além da própria regra-matriz de incidência tributária, as regras-matrizes de direito ao crédito, de dever instrumental, das sanções pelo não pagamento e pelo não cumprimento dos deveres instrumentais, da lavratura do auto de infração etc.⁸² Enfim, as possibilidades são vastas, bastando, para tanto, que se sature a hipótese e o consequente presentes em toda e qualquer norma jurídica com elementos próprios da relação jurídica regulada. Nesse contexto, as regras-matrizes figuram como um subproduto da norma jurídica⁸³.

Para que um comando jurídico seja bem-sucedido, faz-se necessária a existência de um conjunto mínimo de informações que permita a integral compreensão da mensagem. No caso específico da incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho apurou que as suas normas precisam, no mínimo, das seguintes informações para que possam ser aplicadas: (i) “Qual fato autoriza o fisco a cobrar o tributo?” (ii) “Onde se considera realizado esse fato?” (iii) “Quando se considera realizado?” (iv) “Quais são os sujeitos da relação jurídica instaurada?” (v) “Qual o valor do tributo?” Tendo isso em vista, o autor idealizou os cinco critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária, a saber: a) critério material, b) critério espacial, c) critério temporal, d) critério pessoal e e) critério quantitativo.

Organizando tais critérios dentro de uma estrutura normativa, Paulo de Barros Carvalho entendeu por bem colocar os primeiros três (material, espacial e temporal) no antecedente normativo, e os dois últimos (pessoal e quantitativo) no consequente. Assim, em linguagem formalizada, foi idealizada a seguinte estrutura:

$$D \{ [Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)] \}$$

Desformalizando, tem-se que: “D” é o dever-ser neutro interproposicional; $[Cm(v.c).Ce.Ct]$ compõem o antecedente normativo, onde “Cm” é o critério material, “v” um

⁸² CARVALHO, Aurora Tomazini. *Op. cit.*, p. 433-434.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 153.

verbo, “c” um complemento, “Ce” é o critério espacial e “Ct” o temporal; [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)] compõem o consequente normativo, onde “Cp” é o critério pessoal, “Sa” é o sujeito ativo, “Sp” é o sujeito passivo, “Cq” é o critério quantitativo, “bc” é a base de cálculo e “al” é a alíquota. Finalmente, “.” é o conectivo conjuntor e “→” é o conectivo condicional interproposicional⁸⁴.

O critério material contém a previsão da situação ocorrida na realidade dos fatos que ensejará a cobrança do tributo. Esse critério é necessariamente composto por um verbo e um complemento, os quais, se não configurados, impedem a cobrança da exação. Assim, por exemplo, tem-se no verbo “industrializar” e no complemento “produtos” o critério material do IPI. O critério espacial, por seu turno, demarca o âmbito de validade territorial da norma tributária. É em razão desse critério que se impede, por exemplo, que o IPTU de um município incida sobre a propriedade de imóvel localizado na sua área rural ou em município diverso. Já o critério temporal demarca o exato momento em que se considera realizada a hipótese de incidência. Assim, tomando como exemplo o ICMS, considera-se realizada a circulação da mercadoria no momento da sua saída do estabelecimento do vendedor.

Tratando, agora, dos critérios do consequente, tem-se primeiramente o critério pessoal, o qual é composto por um sujeito ativo e um sujeito passivo. O sujeito ativo encontra-se na posição de exigir o tributo, enquanto o passivo, na de pagá-lo. Por sua vez, o critério quantitativo é composto por uma base de cálculo (que necessariamente deve possuir relação econômica com o critério material) e uma alíquota, que, unidos, dimensionarão o valor a ser pago a título de tributo.

Portanto, em que pese a ausência de um sentido único e absoluto por detrás dos textos jurídicos, nem a autoridade fiscal (lançamento de ofício) nem o sujeito passivo (lançamento por homologação) têm ampla e irrestrita liberdade na constituição da obrigação tributária, devendo observância aos núcleos mínimos de significado de cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Não poderá o aplicador, portanto, tomar “ser proprietário” por “ser utilizador”, “zona urbana do município A” por “zona urbana do município Z” ou “alíquota de 2%” por “alíquota de 20%”, sob pena de extração dos limites linguísticos instituídos pela RMIT e consequente invalidade do lançamento, abrindo-se, a depender das circunstâncias do caso concreto, a possibilidade da sua revisão.

Não se poderia finalizar a presente discussão sem relembrar a concepção clássica da “moldura kelseniana”, bem colocada por Fernanda Pacobahyba como um “passado que ainda

⁸⁴ *Ibidem*, p. 629-630.

se faz presente”⁸⁵, dada a relevância e influência, até os dias atuais, da teoria idealizada pelo mestre de Viena. Em sua *Teoria pura do direito*⁸⁶, Kelsen, embora sem aprofundar as questões semióticas do processo interpretativo, lançou os alicerces da concepção segundo a qual a linguagem do direito comporta os seus próprios limites. Já considerando a inexistência de sentido unívoco dos textos jurídicos, o jusfilósofo austríaco propõe que os próprios textos jurídicos representam uma moldura dentro da qual o aplicador deve se manter, “[...] pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível”. Com efeito, prossegue Hans Kelsen:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.

Dessarte, a RMIT não se trata de mera discussão teórica, tendo relevância eminentemente prática, principalmente no que diz respeito ao controle da incidência tributária. Em outras palavras, a RMIT estabelece limites, enclausurando linguisticamente a liberdade interpretativa do aplicador quanto à prática do lançamento.

2.3.2 As provas como elo linguístico indispensável entre o fato alegado e o fato constituído

A prática do lançamento perpassa necessariamente pela constituição do fato jurídico que autorizará a cobrança do tributo. Como pondera Fabiana Del Padre Tomé, “Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato conotativamente previsto na hipótese da norma que se

⁸⁵ A autora cearense ressalva que, pela concepção de Kelsen, a moldura não comporta aspectos valorativos no que se refere à aplicação da norma. De fato, esse “purismo” não é de todo compatível com as premissas do Constructivismo Lógico-Semântico, que sem sombra de dúvida concebe uma ampliação dos horizontes linguísticos do direito, permitindo que este se interrelacione com outros sistemas sociais por meio do acoplamento estrutural. Como observa Pacobahyba, “Não se pode esquecer, contudo, de que tal ‘moldura’ há de ser elaborada, inteiramente, considerando-se o modelo de pureza kelseniano. Tal pureza, que visa a evitar o sincretismo metodológico, intenta observar exclusivamente o objeto científico, que é o direito positivo por excelência, excluindo deste os aspectos valorativos” (PACOBABYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo Lógico-Semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 150).

⁸⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247.

pretende aplicar”⁸⁷. Mas para que se possa compreender o que o Constructivismo Lógico-Semântico entende por fato jurídico e a função da prova nesse processo, é primordial a compreensão da distinção entre evento e fato.

Evento nada mais é do que um acontecimento no mundo sensível. Tal acontecimento, assim que se realiza, deixa instantaneamente de existir, esvaindo-se no espaço e no tempo. É por meio da linguagem que o evento é resgatado, tornando-se fato, ou seja, o fato é o evento relatado em linguagem. Gabriel Ivo, nesse particular, aduz que os fatos só existem em bases comunicacionais, sendo impossível apontá-los com os dedos⁸⁸. O seguinte exemplo de Tércio Sampaio Ferraz Jr. ajuda a compreender a diferença entre um e outro: “A travessia do Rubicão por César é um evento. Mas ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato. [...] ‘Fato’ não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”⁸⁹. Constituir um fato jurídico, portanto, significa relatar em linguagem jurídica um acontecimento da realidade. Sem esse relato, o direito permanece indiferente ao evento.

Longe permitir um ilimitado relativismo na interpretação das normas e constituição dos fatos jurídicos, o Constructivismo Lógico-Semântico se apresenta como um valioso instrumental para controlar e estabelecer limites à interpretação do direito posto, justamente porque, ao invés de passar ao largo do problema da falibilidade do sujeito na produção de conhecimento sobre o seu objeto de análise (ou seja, a falibilidade da própria incidência), incorpora-o como um de seus pressupostos. Em outras palavras, é em decorrência do reconhecimento do problema das múltiplas interpretações que se faz necessário o estabelecimento de técnicas que visem a controlar tal liberdade interpretativa.

É nesse cenário que a noção de prova como limitação à atividade constitutiva do fato jurídico assume especial relevância na perspectiva constructivista. Como bem afirma Paulo de Barros Carvalho, “[...] fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento [...]”⁹⁰.

⁸⁷ TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>. Acesso em: 21.04.2023, p. 3.

⁸⁸ IVO, Gabriel. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/284106170/Gabriel-Ivo-O-Direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-pdf>. Acesso em: 21.04.2023, p. 2.

⁸⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas: 2018, p. 292.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 965.

2.3.2.1 A prova como enunciado dialógico: proposta para uma abordagem constructivista da prova

O termo “prova” é extremamente polissêmico, apresentando dezenas de significados distintos, os quais variam de acordo com o contexto e a finalidade do seu uso. Diante disso, sem prejuízo de outras tantas, Fabiana Del Padre Tomé⁹¹ destaca as seguintes acepções para a palavra “prova” no âmbito do direito: processo, produto, enunciação, enunciado, fato, norma, signo, indício, pista, vestígio, marca, sinal, mensagem, relação de implicação entre enunciados linguísticos, elemento constitutivo do fato jurídico, meio de convencimento, demonstração, experiência, competição, certificação, entre outros.

Sem pretender aprofundar cada um dos inúmeros sentidos que o termo “prova” apresenta no cenário jurídico, o que ressalta deixar claro é o que todos eles possuem em comum: sustentar a constituição do fato jurídico. Com efeito, pelo prisma constructivista, a prova não se volta à exata reconstrução da “verdade”, mas simplesmente à constituição de um fato jurídico⁹². Como já visto, considerando a incompatibilidade dessa teoria com a ideia de verdade absoluta, o que resta para o direito é exclusivamente a linguagem – à qual ele se refere (linguagem dos fatos sociais) e por meio da qual ele se constitui (linguagem do direito positivo).

Retomando a ideia luhmanniana de acoplamento estrutural, as provas desempenham relevante função ao irritar o sistema jurídico por meio da sua abertura cognitiva, possibilitando uma reação que implique alterações no seu interior. Entretanto, para que as provas efetivamente movam as estruturas do ordenamento, faz-se necessário que elas sejam traduzidas de acordo com as regras do processo comunicativo do direito. Isso significa que, do ponto de vista jurídico, inexiste prova crua, *in natura*.

Em outras palavras, afirma-se categoricamente que, para se tornar juridicamente relevante, a prova precisa ser vertida na linguagem do direito, destacando-se, assim, o sentido de prova como enunciado linguístico. A par de o direito não tocar nem se confundir com a realidade, tudo o que lhe resta é a sua própria linguagem. Nas palavras de Gregorio Robles,

⁹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário – de acordo com o Código de Processo Civil de 2015.** 4^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 87-114.

⁹² Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart chegam à mesma conclusão: “Assim se explica o porquê, diante de dois processos idênticos em que foram produzidas as mesmas alegações e as mesmas provas, de dois juízes distintos poderem chegar a duas conclusões completamente antagônicas: é que a prova não se presta à reconstrução da verdade – caso em que as conclusões judiciais, como exercício de mero silogismo, deveriam ser, inexoravelmente, as mesmas -, mas a apoiar a argumentação retórica das partes (e também do magistrado) sobre a controvérsia exposta” (ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme. **Prova e convicção: de acordo com o CPC de 2015.** 1. ed em e-book baseado na 3. ed. impressa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, Cap. 3 da Parte I).

“Todos los elementos que componen el Derecho son *verbalizables*. La lingüisticidad es la forma natural de aparición fenoménica del Derecho. En ese sentido puede afirmarse que el Derecho *es lenguaje*”⁹³.

A prova em seu estado bruto (marca, vestígio, pista) é mero signo, suporte físico desprovido de sentido. É necessário dotar o signo de um significado para que ele cumpra a função primordial da linguagem: a comunicação. Somente a partir disso é possível cogitar a sua inserção no mundo jurídico. A dotação de significado, nesse particular, somente ocorre por meio da emissão de enunciados que explicitem a ideia representada pelo signo (a significação). Uma digital na arma do crime, antes de ser significada, é apenas uma marca qualquer. Isso não basta para o direito: é preciso que, por meio da linguagem, seja enunciado o seu significado: “Esta digital pertence a Zé”, o que fundamentaria a alegação fática de que “Zé matou Ciço”.

Por esse prisma, portanto, nenhuma prova dispensa o enunciado para ingressar no sistema jurídico⁹⁴, pois, à míngua de linguagem, é impossível promover a interrelação entre o sistema social e o sistema jurídico: eles não se comunicariam. Assim, por exemplo, as digitais ingressam no processo por meio do laudo pericial; o corpo da vítima é substituído pelo laudo cadavérico ou pelo exame de corpo de delito; a circulação de mercadorias é substituída pelo contrato, nota fiscal ou livros contábeis. Até mesmo vestígios concretos porventura carreados aos autos, como as cápsulas das balas alvejadas na vítima⁹⁵, precisam ser enunciados por meio de linguagem (no caso, um laudo de perícia balística, por exemplo). Em qualquer hipótese, os sujeitos precisam enunciar o significado da prova. Como destaca Beclaute Oliveira Silva, “Os enunciados de fato possuem uma peculiaridade. Reportam-se ao fato, mas têm por lastro outro

⁹³ ROBLES, Gregorio. *Op. cit.*, p. 87. Destaques no original.

⁹⁴ “O enunciado estabelece uma relação, pois se refere a algo do mundo exterior ou interior, de existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é o seu significado; suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito; é a significação” (IVO, Gabriel. O direito e a sua linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 534).

⁹⁵ Neste ponto particular, peço licença aos leitores para evocar reminiscências da minha infância. Sou advogado por seguir os passos do meu pai, Ricardo Barbosa. Quis o destino que o direito tributário se tornasse a minha maior obsessão, embora essa área nunca tenha sido um foco da atuação profissional do meu pai. Na primeira década da sua carreira, o Barbosa “original” atuou em alguns casos criminais de grande repercussão local. Já tendo regressado a Alagoas após ter passado alguns anos entre Brasília e São Paulo (onde nasci), ele assumiu um caso envolvendo um homicídio por motivações passionais, no qual um homem, atingido em seu orgulho masculino, matara o amante de sua mulher a tiros. Não raramente, meu pai me levava ao seu escritório, mas existiam algumas regras. As principais, além do silêncio, eram não mexer num livro de Medicina Legal nem nos processos que, ainda físicos, repousavam em sua mesa. É óbvio que essas proibições, para uma criança de 9 ou 10 anos, surtiam o efeito totalmente inverso. A aura misteriosa que envolvia aqueles processos gerava um fascínio e uma curiosidade irresistíveis. Foi numa dessas ocasiões que, num momento de distração do meu pai, folheei aquele processo misterioso de capa rosa. E lá estavam, grampeados nas páginas dos autos, dentro de pequenos saquinhos transparentes, as cápsulas das balas do crime e alguns dentes da vítima, juntos aos respectivos laudos. Primeiro, o estupor, acompanhado de uma profunda necessidade de entender aquilo. Depois, o interesse maior ainda pelas coisas do direito.

enunciado, a prova. A prova não deixa de ser um tipo específico de enunciado. Não se provam fatos, mas alegações sobre o fato”⁹⁶.

A ideia de “intertextualidade” trabalhada por Priscila de Souza mostra-se extremamente útil para o entendimento da proposta teórica apresentada neste trabalho a respeito da natureza linguística das provas. Para ela⁹⁷,

A intertextualidade é o modo como os textos são construídos. Como se vê, todo discurso sempre se refere a outro discurso. Isso porque, diante da concepção de conhecimento da qual partimos, os enunciados se referem a outros enunciados e não a uma realidade “em si mesma”. Não há como conceber que a criação de um texto possa ser absolutamente independente de outros textos.

Em todo caso, o enunciado probatório há de ser necessariamente dialógico⁹⁸, sem o que inexistiria processo comunicativo, obstando a alteração do sistema jurídico. A título ilustrativo, as mesmas notas fiscais que o auditor usa para provar a ausência de recolhimento de um determinado tributo (“fato A”) podem ser igualmente usadas pelo particular para provar que os produtos nela descritos são isentos (fato “B”). Por seu turno, com base nos mesmos documentos, a autoridade julgadora poderá optar pelo “fato A”, “fato B” ou, até mesmo, um “fato C” (p. ex.: nem todos os produtos descritos nas notas são isentos). Estabelece-se um diálogo entre os sujeitos, o que move a marcha processual adiante⁹⁹.

Tomando de empréstimo a perspectiva de Mikhail Bakhtin¹⁰⁰, “Os limites de cada enunciado concreto como unidade da comunicação discursiva são definidos pela alternância dos sujeitos do discurso, ou seja, pela alternância dos falantes”. Isso implica, em última análise, que a prova, no direito, se manifesta essencialmente por meio de um encadeamento sucessivo de enunciados que pressupõem o diálogo entre todas as partes. É dizer: todo enunciado é limitado por “[...] um princípio absoluto e um fim absoluto: antes do seu início, os enunciados de outros; depois do seu término, os enunciados responsivos de outros”.

⁹⁶ SILVA, Beclauze Oliveira. O enunciado (dialógico) na decisão jurídica – Nas sendas de Mikhail Bakhtin. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 47, n. 185, p. 123-133, jan./mar. 2010, p. 130.

⁹⁷ SOUZA, Cecilia Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 2. ed, rev., v. 1. São Paulo: Noeses, 2020, p. 94.

⁹⁸ Adotando, nesse ponto específico, a concepção dialógica da prova, assim se pronunciaram Marinoni e Arenhart: “Com efeito, a função da prova é permitir o embasamento concreto das proposições formuladas, de forma a convencer o juiz de sua validade, diante da sua impugnação por outro sujeito do diálogo” (ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. cit.*)

⁹⁹ “A atitude responsável do receptor é esperada e querida pelo emissor, sob pena de se ter um solilóquio travestido de diálogo. Além disso, o emissor é potencialmente um respondente. Assim, cada enunciado acaba sendo um elo na cadeia complexa de outros enunciados. O outro, o ouvinte, fala! Isso torna possível o processo comunicativo mediante sua unidade, o enunciado” (SILVA, Beclauze Oliveira. O enunciado (dialógico) na decisão jurídica – Nas sendas de Mikhail Bakhtin. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 47, n. 185, p. 123-133, jan./mar. 2010, p. 125).

¹⁰⁰ BAKHTIN, Mikhail. **Estética da criação verbal**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 275.

A noção de prova como enunciado dialógico pela perspectiva bakhtiniana, conforme proposto por Beclaute Oliveira Silva¹⁰¹, é totalmente compatível com a teoria constructivista, sobretudo no que diz respeito à autorreferencialidade da linguagem do direito (autopoiese) e, por que não dizer, ao inquestionável caráter retórico que os enunciados probatórios assumem no diálogo entre os sujeitos processuais¹⁰², uma vez que o processo comunicativo em contendas administrativas ou judiciais é voltado eminentemente ao convencimento da autoridade investida no poder de decidir o caso¹⁰³.

Ao expressar que a sua obra adota o princípio filosófico segundo o qual a linguagem não possui “[...] outro fundamento além de si própria, não havendo elementos externos à linguagem (fatos, objetos, coisas, relações) que possam garantir sua consistência e legitimá-la”¹⁰⁴, Paulo de Barros Carvalho, mesmo sem mencionar, se aproxima bastante da ideia bakhtiniana a respeito da limitação dos enunciados por outros enunciados. E mais: revela a desconexão entre os enunciados jurídicos (inclusive as provas) e o evento ocorrido no mundo sensível, o que reforça o afastamento da teoria constructivista da ideia de verdade universal e absoluta, sobretudo no que diz respeito à possibilidade do seu alcance. Por esse ângulo, portanto, as provas são enunciados voltados à constituição de outros enunciados: os fatos jurídicos.

¹⁰¹ SILVA, Beclaute Oliveira. A prova e o fato. In: **Direito, Processo e Cidadania**. Recife, v. 1, n. 1, p. 175-206, jan./abr. 2022, p. 201.

¹⁰² A retórica está totalmente ligada à qualidade e profundidade da fundamentação das decisões públicas, sendo, por isso, impossível desconsiderar a sua relevância no processo comunicacional do direito. Quanto mais democrático é o sistema jurídico, maior é a necessidade de justificar, por meio de argumentos sólidos e transparentes, o motivo da adoção de determinada medida por parte dos órgãos investidos no poder de decidir a controvérsia. Nesse sentido, Basile Christopoulos, para quem “[...] a argumentação jurídica cresce no contexto brasileiro atual, onde a demanda por decisões públicas vem acompanhada pela necessidade de maior e melhor fundamentação dos atos praticados pela administração pública, seja no âmbito judicial ou administrativo. O raciocínio é o de que, quanto mais democracia, maior a demanda por argumentos que justifiquem as decisões de poder” (CHRISTÓPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade: argumentação consequencialista nas decisões do STF**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2016, p. 18).

¹⁰³ A respeito do dialogismo à luz do Constructivismo Lógico-Semântico, pertinentes são as palavras de Fernanda Pacobahyba: “Dessa maneira, o percurso gerador de sentido do CLS, sem representar um campo interno de um sujeito solipsista (STRECK, 2014b), representa uma possibilidade que se insere em uma dimensão maior, na qual ficam agregados outros discursos, sem relações hierárquicas, até que sobrevenha uma decisão de autoridade competente, e que estabeleça horizontes interpretativos com base na pré-compreensão e nos valores eleitos pelo ordenamento” (PACOBAHYBA, Fernanda. *Op. cit.*, p. 254).

¹⁰⁴ Por relevante, cita-se integralmente o parágrafo no qual Paulo de Barros Carvalho fez tais observações: “Será bom acentuar que lidarei com a linguagem tomando-a segundo o princípio da autorreferência do discurso, na linha das teorias retóricas, e não na acepção das teorias ontológicas, pelas quais a linguagem humana ‘constituiria um meio de expressar a realidade objetiva, coisas (res, substantia) e entidades equivalentes’, como expõe João Maurício Adeodato. A adoção desse princípio filosófico implica ver a linguagem como não tendo outro fundamento além de si própria, não havendo elementos externos à linguagem (fatos, objetos, coisas, relações) que possam garantir sua consistência e legitimá-la. Às teorias que avançam na primeira direção, o autor pernambucano denomina ontológicas, sendo retóricas as que seguem o segundo critério” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 18).

2.3.2.2 Quando a prova é “válida”? A necessária verificação dos ecos do fato alegado no enunciado probatório

É importante esclarecer que o reconhecimento da inalcançabilidade da verdade absoluta nada tem a ver com a defesa do abandono de padrões éticos ou com um excessivo e perigoso relativismo no direito. Pelo contrário, como já dito reiteradas vezes neste trabalho, é diante de tal constatação que se faz necessário controlar o discurso jurídico, o qual deve se dar de forma lógica, coerente e ética. Os fatos, como visto, somente se manifestam por meio da linguagem, de modo que a prova-enunciado há sempre de ter um mínimo de referencialidade com o enunciado fático que se pretende provar.

Na obra *Interpretação e superinterpretação* (1992), Umberto Eco oferece importantes reflexões sobre os limites do intérprete na dotação de significado dos textos que se lhe apresentam. Nesse trabalho, Eco expõe a sua preocupação quanto ao fato de que, desde a escrita da sua *Opera aperta* (1962) – obra na qual ele defendeu o papel ativo do intérprete na atribuição de sentidos a textos dotados de valor estético –, os direitos dos intérpretes passaram a ser bastante exagerados. Alguns autores passaram a defender uma liberdade exacerbada do leitor, como se o texto fosse “[...] apenas um piquenique onde o autor entra com as palavras e os leitores com o sentido”¹⁰⁵.

Opondo-se a essa visão, o filósofo e semiótico italiano sustenta que a semiótica ilimitada, com ênfase no papel do leitor, não pode conduzir à conclusão de que a atividade interpretativa é desprovida de critérios. Para ilustrar a questão, afirma que se Jack, o Estripador, justificasse seus crimes com base em sua interpretação do Evangelho segundo São Lucas, haveria aí pelo menos um exemplo de interpretação que pode ser considerada ruim¹⁰⁶. Isso demonstra que a interpretação possui, no mínimo, critérios públicos estabelecidos pelo próprio sistema linguístico ou convencionados entre os sujeitos do processo comunicacional que regulam a “validade” ou “invalidade” da interpretação apresentada.

Em contraposição às teorias voltadas para o leitor (*intentio lectoris*), estão as teorias voltadas à busca da intenção original do autor (*intentio auctoris*). O problema dessa última vertente, nas palavras de Eco, é que a intenção do autor é “[...] muito difícil de descobrir e frequentemente irrelevante para a interpretação de um texto”. Para ele, entre a *intentio lectoris*

¹⁰⁵ ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. 2^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 28.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 28-29.

e a *intentio auctoris* existe uma terceira possibilidade: a *intentio operis*, isto é, a intenção do texto¹⁰⁷.

À vista disso, existe um elo dialético entre a *intentio lectoris* e a *intentio operis*, assim como entre esta última e a *intentio auctoris*. Embora a intenção do texto somente seja construída a partir da interpretação feita pelo leitor, esse processo interpretativo é validado dentro dos limites do próprio texto, tudo isso dentro de um “círculo hermenêutico”. É o texto que fundamenta a sua interpretação, e esta é válida enquanto encontrar respaldo no texto, numa dinâmica dialética e tautológica. A intenção do autor, por seu turno, é inalcançável. O que existe é apenas a noção ideal de um “autor-modelo” (imaginário, convencional) que consigna sua intenção também por meio do texto. Qualquer divagação, por parte do intérprete, sobre o que se passava na mente do autor durante o processo de enunciação torna-se não apenas irrelevante, mas sobretudo perigoso, visto que apenas “[...] a coerência interna do texto domina os impulsos do leitor, de outro modo incontroláveis”. Em suma, “[...] qualquer interpretação feita de uma certa parte de um texto poderá ser aceita se for confirmada por outra parte do mesmo texto, e deverá ser rejeitada se a contradisser”¹⁰⁸.

Isso permite concluir que é possível reconhecer uma “superinterpretação” (isto é, uma interpretação exagerada ou inadequada) independentemente da existência de uma única interpretação considerada “correta”. De um mesmo enunciado, é possível extrair diversas interpretações; o que vai restringir a liberdade do intérprete são os próprios horizontes da linguagem posta. Até mesmo o contexto, que não pode ser desconsiderado, precisa evidentemente manter relação com o texto (do contrário, o contexto seria inexistente) e ser expresso em linguagem para fundamentar a interpretação proposta. Eis o “cerco inevitável da linguagem”¹⁰⁹, ao qual também não escapa o direito.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 29.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 76.

¹⁰⁹ “[...] o Direito não escapa do cerco da linguagem. Assim, onde encontrarmos porção da vida em que se entrelacem as relações interpessoais, aí poderá estar o Direito. Logo, também estarão a norma jurídica e a forma como ela, a norma, se expressa: a linguagem. Deste modo, entender as formas de produção do Direito, as suas fontes, consiste em penetrar na linguagem do Direito para surpreendê-la naquilo que diz e que faz. Mas não apenas. O mundo, com tudo que ele implica, chega até nós por meio de uma linguagem. Já é o produto de uma interpretação promovida por intermédio dos limites da cultura. Só poderemos falar sobre o mundo mediante uma linguagem. Desse modo, os eventos, os elementos necessários à aplicação do Direito, existem a partir de uma interpretação. A linguagem do Direito abrange a linguagem normativa e a linguagem dos fatos. O Direito é o resultado daquilo que foi falado ou escrito, ou seja, o Direito é aquilo que foi comunicado, o que só se torna possível por meio de uma linguagem. O Direito, portanto, não vai além das bases textuais, pois todas as situações da vida se mostram por meio de uma linguagem” (IVO, Gabriel. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/284106170/Gabriel-Ivo-O-Direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-pdf>. Acesso em: 21.04.2023, p. 15).

A ideia de Umberto Eco serve de grande auxílio para a proposição de uma teoria semiótica da limitação da atividade probatória no direito. Assim como a *intentio auctoris*, o evento ocorrido no mundo sensível é inalcançável; o que resta é apenas o “autor-modelo”, ou seja, o fato, sua representação (figuração) linguística. Por outro lado, embora não se possa desconsiderar a relevantíssima função do sujeito na interpretação dos elementos probatórios e constituição dos fatos jurídicos, não se lhe pode conceder uma exacerbada liberdade interpretativa (*intentio lectoris*). É nesse contexto que a atividade probatória dos sujeitos processuais é limitada pelos horizontes comunicativos da própria linguagemposta no processo (*intentio operis*).

Ainda não foi inventada uma máquina que permita João Valério voltar no tempo para presenciar a deglutição de Pero Fernandes Sardinha pelos caetés, tampouco possui o ser humano a onisciência divina necessária para apreender toda a complexidade da realidade que o cerca. A despeito disso, não se pode aceitar que toda e qualquer constituição linguística da realidade seja “válida”. Assim, embora do ponto de vista ontológico (plano do “ser”) a prova-enunciado realmente não se confunda com a realidade por ela retratada, não se pode desconsiderar que, do ponto de vista deontológico (plano do “dever-ser”), ela não pode perder totalmente a referencialidade com as alegações de fato que pretende demonstrar. Uma tal desconexão linguística fulminaria o dialogismo, interrompendo o processo comunicativo. Sem vínculo comunicacional com o fato alegado, a prova perde sua função, quedando inoperante. As linguagens do tecido social e do direito positivo, embora distintas, hão de se acoplar. É nesse sentido que se afirma que as provas devem preservar os ecos dos fatos alegados. Em suma, a prova, como enunciado, não pode extrapolar os próprios limites do processo comunicativo do direito, sob pena de evaporar e sumir.

Da teoria constructivista, pois, decorre o dever de se adotar uma postura rigorosa com as provas e compromissada com a fundamentação e racionalidade da escolha de uma interpretação em detrimento de outras possíveis. Por meio da incursão na contextura interna das normas jurídicas tributárias (noção de RMIT exposta anteriormente), o Constructivismo Lógico-Semântico permite a realização do controle racional da nomodinâmica tributária. Portanto, longe de ser “formalista” ou “relativista”, o modelo constructivista apenas propõe a adoção de uma necessária postura analítica, calcada no controle rigoroso do discurso jurídico. Pelo contrário, é a visão de uma incidência perfeita e infalível que implica a sua incontrolabilidade, tendente ao arbítrio da autoridade que “declara” o sentido único, supremo e indiscutível da norma aplicada.

Nesse panorama, os enunciados probatórios assumem capital importância na construção do fato jurídico: enquanto linguagem competente, o funcionamento de todo o sistema jurídico depende deles, sem os quais, por mais que tenham sido seguidas as formalidades prescritas, não se constituirá fato juridicamente válido¹¹⁰. Como se sabe, o direito tributário é regido, entre outros, pelo princípio da estrita legalidade, de sorte que um tributo somente pode ser cobrado dentro dos estritos limites estabelecidos pelo direito. Assim, deve haver robusta demonstração da alegação fática que sustenta a cobrança, de tal sorte que, carecendo de prova (isto é, sendo insuficiente a referibilidade entre o enunciado probatório e o enunciado fático), reputa-se ilegal a cobrança, ensejando a sua anulação.

Para o direito, pois, reputa-se válido o fato constituído que se pautar nos enunciados probatórios, produzidos de acordo com as regras prescritas pelo ordenamento, dentro do seu esquema de determinação formal, isto é, o conjunto de regras que disciplinam a produção probatória no processo. Nesse particular, analisando a chamada sintaxe interna do procedimento probatório, Fabiana Del Padre Tomé afirma que, respeitando-se as regras de produção probatória, primeiro se alega um fato, para só depois prová-lo. O ato de provar, por seu turno, consiste na emissão de enunciados probatórios relacionados ao fato alegado. O ciclo se encerra com a constituição do fato jurídico em sentido estrito, a partir da combinação articulada dos enunciados probatórios¹¹¹.

Como será analisado mais adiante, o lançamento é termo polissêmico, podendo ser entendido como procedimento, ato ou norma. Nada obstante, independentemente da acepção que se adote, a prova se mostra, sempre e inexoravelmente, como elemento essencial: no lançamento como procedimento, a prova é indispensável para a aferição processual da ocorrência do fato e sua quantificação; no lançamento como ato administrativo, a prova demonstra a concretização do motivo, elemento pressuposto para a sua prática; na norma individual e concreta, a prova é essencial para constituir o fato jurídico descrito no antecedente normativo, significando dizer que a prova é imprescindível para a constituição da motivação do ato-norma¹¹².

¹¹⁰ TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>. Acesso em: 21.04.2023, p. 5 e 9.

¹¹¹ Por sintaxe interna entende-se o conjunto de regras prescritas pelo ordenamento para a produção da prova. Por exemplo: a produção de prova pericial deve seguir um procedimento determinado, que vai desde a indicação e designação do *expert*, a formulação de quesitos pelas partes, até a produção do laudo pericial. (*Ibidem*, p. 8-10).

¹¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Teoria Gabriel Ivo do ato administrativo: validade, eficácia e aplicação das normas jurídicas. In: RAMOS, Maria Raquel Firmino et. al. (org.). **Direito, tributação e o cerco da linguagem**. São Paulo: Dialética, 2021, p. 103-104.

2.3.2.3 A quem incumbe provar no lançamento tributário? Breves reflexões sobre a presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos e a (des)necessidade de produção de provas pela Fazenda Pública

Por fim, convém tecer algumas breves palavras a respeito do ônus probatório no processo tributário. Para tanto, parte-se da pertinente observação feita por Paulo Celso Bergstrom Bonilha, no sentido de que a presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos não afastam o ônus probatório da Fazenda com relação à ocorrência do fato jurídico tributário alegado. Nesse sentido, defende o autor que, havendo incerteza a respeito da realização da hipótese de incidência tributária, “[...] incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência”¹¹³. Em contrapartida, ao contribuinte cumpre comprovar a ocorrência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da obrigação tributária. Exemplificando, caberia ao fisco comprovar a circulação de mercadorias, indicando claramente os documentos que amparam sua alegação (fato “A”), ao passo em que caberia ao contribuinte comprovar que as mercadorias são isentas (fato “B”).

Esse entendimento é, de fato, o mais acertado, sobretudo considerando os direitos fundamentais ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal). Em obséquio a tais direitos inerentes a todos os administrados, o fisco definitivamente não está dispensado de indicar as provas que lastreiam o lançamento, afinal, a ausência de apresentação de elementos que permitam ao contribuinte controlar a validade do ato administrativo praticado implicaria manifesta impossibilidade de defesa. Em suma, o lançamento desprovido de provas é passível de anulação¹¹⁴.

¹¹³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 76.

¹¹⁴ Esse entendimento já vem sendo seguido inclusive pelos órgãos administrativos de julgamento de demandas tributárias, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais de Alagoas (TATE/AL, antigo Conselho Tributário Estadual – CTE/AL). A título de exemplo, vejam-se os seguintes precedentes:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) Ano-calendário: 2002 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO E OMISSÃO DE RENDIMENTOS. “BEACON HILL”. SUJEIÇÃO PASSIVA. COMPROVAÇÃO TITULAR DOS VALORES TRANSFERIDOS NO EXTERIOR. ÔNUS DA PROVA DO FISCO. De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 142 do Código Tributário Nacional, incumbe à fiscalização identificar perfeitamente o sujeito passivo da obrigação tributária, com base em provas robustas lastreadas por documentos hábeis e idôneos, não podendo se apoiar em presunções e/ou meros indícios. A presunção legal de omissão de rendimentos com arrimo em acréscimo patrimonial a descoberto, prescrita nos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/88, não tem o condão de suplantar o dever legal de a autoridade fiscal identificar o verdadeiro titular dos valores concernentes à movimentação/transferência bancária objeto do lançamento. In casu, o simples fato de constar o nome do contribuinte no comprovante da transferência bancária no exterior, no campo ‘Order Customer’, não implica dizer necessariamente ser o verdadeiro remetente” (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão. Processo n. 10380011441200748 2402-011.687. 2ª Seção de Julgamento. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator: Gregorio Rechmann Junior, Data

Com efeito, pelo prisma constructivista, pode-se afirmar que a presunção de legitimidade é inerente a todo fato jurídico constituído, até que seja efetivamente expurgado do sistema. Dito de outra forma: se o direito somente se realiza por meio da linguagem, a linguagem posta será considerada válida até que uma nova linguagem retire a validade da anterior. Por mais que a linguagem jurídica vigente se insubordine às normas de produção do próprio sistema e desafie todos os cânones da moral e da justiça, ela estará apta a surtir efeitos jurídicos, a não ser que seja expurgada do sistema, observando-se as regras do processo comunicativo do direito. A mera discordância ou repulsa dos sujeitos ao direito posto não possui força revogatória. Como pontua Cristiano Carvalho, “Na contínua dinâmica de autoconstrução são necessárias normas para todas as funções, inclusive a de expurgar elementos defeituosos do sistema”¹¹⁵. Seguindo essa premissa, Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶, em sua singular verve questionadora, problematiza:

[...] uma vez que todo ato jurídico, produzido pelo particular ou pelo órgão público, vale até prova em contrário, que juridicamente o desconstitua, por que só os atos administrativos gozariam da presunção de legitimidade? Não seria esse um traço presente em todos os atos jurídicos?

Ao fim e ao cabo, portanto, a presunção de legitimidade nada tem que ver com uma pretensa desnecessidade de provar os fatos que servem de pressuposto (motivo) para a prática do ato administrativo. Indo além, como visto, a prova está relacionada ora ao processo (como instrumento linguístico de aferição dos critérios estabelecidos na regra-matriz de incidência

de Julgamento: 15/06/2023, Data de Publicação: 19/07/2023. **Jusbrasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1904674438>. Acesso em: 16.07.2024).

“EMENTA – ICMS 1. MERCADORIA ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL CONSIDERADO INIDÔNEO POR CONTER DECLARAÇÃO FALSA RELATIVA À COMPRA DE EQUIPAMENTOS MÉDICO-HOSPITALAR POR PESSOA FÍSICA COM VISTAS A DISSIMULAR OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO REALIZADA POR PESSOA JURÍDICA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS 2. INFRAÇÃO COMPROVADA NOS AUTOS 3. LANÇAMENTO PROCEDENTE. 4. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. MAIORIA.

[...]

As garantias das provas e do dever de ônus da prova da Fazenda Pública (quem acusa) também são exigidas na conformidade necessária com a Constituição. A Administração Pública somente pode impor ao particular penalidades e cobranças de tributos com provas inequívocas dos fatos geradores e dos ilícitos (ao provar a culpabilidade). Este é o mínimo de segurança jurídica do nosso ordenamento jurídico.

Quanto ao ônus da prova, impõe-se afastar prática assaz comum que afronta o princípio de moralidade administrativa, que é aquela de alegar provas genéricas ou insuficientes no auto de infração, a pretexto de satisfazer o ônus da prova da autoridade fazendária, mas que, ao fim e ao cabo, serve para “forçar” o contribuinte à produção de provas, numa espécie de inversão do “ônus da prova” ou de prova negativa. [...]” (ALAGOAS. Conselho Tributário Estadual de Alagoas. Acórdão n. 152. Processo n. 1500-015077/2012. 1ª Câmara. Relator: Arlindo Ramos Júnior. Data de julgamento: 09/08/2017. **SEFAZ/AL**. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=el6fLHcrArc%3D&highlight=%C3%B4nus%20da%20prova>. Acesso em: 16.07.2024).

¹¹⁵ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 246.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimento-administrativo-tributario-e-o-emprego-de-presuncoes-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 22.04.2023.

tributária), ora ao motivo do ato-fato, ora à motivação do ato-norma, não possuindo qualquer relação direta com a presunção de legitimidade, posto que até mesmo um ato absolutamente desprovido de provas, como a condenação de um inocente, por mais que cause a repulsa da sociedade, será considerado válido até o momento em que for eliminado do sistema.

3 ANTES DA REVISÃO: O LANÇAMENTO E OS CRITÉRIOS DE CONTROLE DA SUA VALIDADE

O lançamento é o sentido da incidência tributária. Como visto na seção anterior, o direito é um fenômeno eminentemente comunicacional, operando-se única e exclusivamente por meio da linguagem. É por meio do lançamento que o aplicador, observando os limites formais e materiais estabelecidos em normas de superior hierarquia (em especial na RMIT), traduz em linguagem competente o evento ocorrido no mundo sensível, constituindo a relação jurídica tributária.

Uma vez enfrentados os pressupostos teóricos da incidência tributária, é chegado o momento de se dedicar à análise mais aprofundada dos aspectos doutrinários, legais e jurisprudenciais do lançamento em si, notadamente no que se refere ao seu conceito, suas espécies e, principalmente, ao controle da sua validade, tema crucial para que se possa compreender a revisão do lançamento.

3.1 Ato, procedimento ou norma: afinal, como compreender o lançamento tributário?

Em seu *Direito e Justiça*, Alf Ross já apontava para o problema da ambiguidade e vaguezza do significado das palavras ou frases, o que conduz a um desafio na interpretação dos textos, em especial dos jurídicos. No seu entendimento, diante da indefinição semântica das palavras, a interpretação nunca é um processo mecânico e exato. Tal clareza só pode ser atingível no plano sintático, já que, do ponto de vista semântico, existe uma “incerteza fundamentalmente insuperável”¹¹⁷.

O jusfilósofo dinamarquês destaca “[...] que a maioria das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consistem num núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza [...]”. Nesse contexto, defende que é errôneo crer que o entendimento de uma expressão possa ser alcançado pela soma das interpretações individualizadas de cada palavra. Para ele, o sentido de uma expressão só pode ser alcançado a partir da expressão como um todo (e não cada palavra considerada isoladamente), bem como pelo contexto no qual tal expressão foi empregada. É, pois, da confluência entre a expressão em si, o uso e o contexto que surge a possibilidade de se aproximar de uma zona de segurança semântica da palavra ou expressão¹¹⁸.

¹¹⁷ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. 1^a ed. Bauru: EDIPRO, 2000, p. 165.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 164.

Com a expressão “lançamento tributário” não é diferente. Como sói ocorrer com todas as demais palavras e expressões, “lançamento tributário” apresenta uma zona de oscilação semântica, dentro da qual estão localizados diversos significados. Diante disso, é preciso que o intérprete saiba identificar em que sentido a expressão está sendo empregada, a fim de se evitar equívocos na aplicação dos textos jurídicos. É nesse contexto que a doutrina entra com a função de, analisando os textos jurídicos, descrevê-los e explicá-los da forma mais fidedigna possível.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, prescreve que o lançamento tributário deve ser entendido como “[...] 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”. A despeito da intenção declarada pelo legislador no art. 142 de tratar o lançamento como um procedimento, ou seja, um encadeamento sucessivo de atos, é imperioso observar que o próprio Código apresenta outros sentidos para a palavra, notadamente como “ato”, a exemplo do que dispõe o *caput* do seu art. 150. Esse aparente conflito entre os diferentes empregos do termo lançamento e a definição legal trazida no art. 142 foi há muito observada por José Souto Maior Borges, ao se posicionar da seguinte maneira: “Que o lançamento não é apenas procedimento comprova-o o art. 150, *caput*, do CTN, dispositivo que expressamente se refere ao ato de lançamento”¹¹⁹.

Analizando o tema, Eurico Marcos Diniz de Santi apresenta pelo menos seis acepções distintas para o vocábulo empregadas no CTN. A primeira delas, já explanada, diz respeito à literalidade do art. 142, *caput*, do Código, isto é, o lançamento como procedimento administrativo exercido pela autoridade competente com a finalidade de constituir o crédito tributário. O segundo significado envolve trabalhar o conceito de lançamento não como o procedimento, mas como o produto deste, ao que de Santi denomina “ato-norma”, baseado numa norma individual e concreta que institui a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo. Pela terceira acepção, enxerga-se o lançamento como a integração entre o procedimento administrativo e a inscrição em dívida ativa. O quarto sentido seria o lançamento como “ato-fato” (não confundir com o “ato-norma”) produzido ao término do procedimento, ou seja, o veículo introdutor da norma individual e concreta de lançamento. Por fim, o quinto e o sexto sentidos dizem respeito à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação. Por esse prisma, o lançamento seria, respectivamente, ou o procedimento de apuração pelo sujeito passivo ou a norma individual e concreta por ele produzida, nos termos do art. 150 e

¹¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 83.

parágrafos do CTN¹²⁰. Semelhantemente ao quanto feito pelo referido autor no que diz respeito ao “ato-fato” praticado pela autoridade tributária, também não seria absurdo aplicar a mesma lógica ao sujeito passivo, dando origem a uma sétima acepção, consistente no “ato-fato” praticado pelo contribuinte.

O que se conclui é que o lançamento pode ser visto ora como procedimento, ora como produto desse procedimento (seja esse produto enxergado como ato ou como norma, ou ainda, como prefere Eurico de Santi, a híbrida figura do “ato-norma”). Visto como “produto”, o lançamento possui uma feição dúplice. Por “ato”, deve-se entender a “roupagem” do lançamento, como ele se apresenta ao mundo, ou seja, a sua feição formal. É o que se chama de “veículo introdutor”, uma norma geral e concreta. Seu conteúdo é uma norma individual e concreta, em cujo antecedente reside um fato jurídico tributário e, no seu consequente, a relação jurídica tributária, na qual o sujeito passivo tem o dever de pagar determinada quantia ao sujeito ativo¹²¹. A identificação de um sentido em detrimento de outro, resgatando as ideias de Alf Ross, vai depender do contexto em que a expressão for utilizada. É nessa mesma linha que, simplificando a questão, entende Paulo de Barros Carvalho, para quem “[...] o importante é observar a ambiguidade presente na palavra ‘lançamento’, que padece do problema semântico do tipo ‘processo/produto’, como tantas outras no discurso prescritivo e descritivo do direito”¹²².

Consoante as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, procedimento (ou processo) administrativo é “[...] uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo”¹²³. Transportando essa visão para explicar o procedimento do lançamento tributário, pode-se conceituá-lo como o encadeamento de atos praticados pela administração com a finalidade de constituir a relação jurídica tributária, mediante a prática de um ato final (lançamento como ato), que insere no ordenamento uma norma individual e concreta (lançamento como norma). É nesse contexto que José Souto Maior

¹²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 146.

¹²¹ A esse respeito, esclarecedoras são as lições de Silvia Zomer, que apregoa: “Nesse sentido, do enunciado prescritivo do art. 142 do CTN podemos construir duas normas jurídicas: (I) uma norma geral e concreta (norma veículo introdutor, veiculada pela enunciação-enunciada) que informa o modo de produção do ato-norma administrativo e a competência para sua produção; (II) uma norma individual e concreta (norma introduzida, veiculada pelo enunciado-enunciado), que constitui o crédito tributário ao individualizar o fato jurídico tributário no tempo e no espaço, os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica e o valor do tributo” (ZOMER, Silvia Regina. **Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Intelecto Editora, 2016, p. 108).

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 531-532.

¹²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 456.

Borges realiza interessante metáfora, ao comparar o procedimento a uma visão dinâmica do lançamento, e o ato, a uma visão estática¹²⁴. No mesmo sentido entende Paulo de Barros Carvalho, para quem “[...] norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade”¹²⁵. Saliente-se que o procedimento ou a prática do ato do lançamento podem ser também realizados pelo próprio sujeito passivo, conforme preceitua o art. 150 do CTN, no chamado “lançamento por homologação” ou, como parte da doutrina prefere, “autolançamento”, para diferenciá-lo daquele praticado por autoridade administrativa.

É preciso ressaltar, no entanto, “[...] que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro”¹²⁶. Como bem destaca Eurico Marcos Diniz de Santi, “É o próprio ordenamento jurídico, mediante as normas que prescrevem o exercício formal da competência administrativa, quem decide se o suporte fáctico suficiente para postura do ato-norma é um ato isolado ou um procedimento”¹²⁷.

Seja tomado como o procedimento ou seu produto, o lançamento tributário sempre resulta na constituição da relação jurídica tributária, onde habita o que se chama de “crédito tributário” (e o seu contraposto “débito tributário”). Em outras palavras, nasce o crédito no exato momento em que a regra-matriz de incidência tributária é incidida (aplicada), ou seja, no átimo em que se insere no sistema jurídico o ato-norma do lançamento, que pode ser (ou não) resultado do procedimento de lançamento. Antes do lançamento, portanto, existem apenas abstrações em torno de uma hipotética relação jurídica tributária. É o lançamento que, traduzindo em linguagem competente o evento tributário, tem o condão de objetivar a relação jurídica, por meio da identificação dos sujeitos ativo e passivo, entre os quais se institui um vínculo obrigacional, consistente numa prestação pecuniária de valor determinado, tudo isso no consequente de uma norma individual e concreta¹²⁸.

Portanto, conclui-se que todos os sentidos de lançamento (procedimento, ato e norma) são aceitos e vastamente utilizados na prática e na teoria, inexistindo a primazia de um sentido em detrimento de outro¹²⁹. Tudo vai depender da vontade do utente e do contexto da mensagem emitida.

¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 83.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 533.

¹²⁶ *Idem*. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 425.

¹²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 149

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 527.

¹²⁹ *Idem*. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 423.

3.2 Constitutiva ou declaratória: qual a natureza da eficácia do lançamento?

Ao longo dos anos, a eficácia jurídica do lançamento vem gerando calorosos debates na doutrina em torno de sua natureza constitutiva ou declaratória. E não é para menos. Isso porque o posicionamento que se adota a respeito da eficácia declaratória ou constitutiva repercutirá diretamente em questões da mais alta relevância envolvendo a relação jurídica tributária, mormente com relação a aspectos envolvendo o seu surgimento, a definição do valor do crédito e a sua exigibilidade.

Conforme já abordado, a teoria tradicional da incidência propõe a sua automaticidade e infalibilidade, enquanto a teoria constructivista pressupõe ato humano de aplicação, mediante a tradução dos acontecimentos do mundo em linguagem competente, segundo as normas de direito. Viu-se, ainda, que pela teoria tradicional (ponteana) a incidência e a aplicação representam situações cronologicamente distintas: primeiro a norma incide, depois o homem aplica-a. Já pelo viés constructivista, incidência e aplicação se confundem, visto que aplicar a norma é o mesmo que incidi-la. Feitas essas considerações, é possível constatar que a defesa da natureza declaratória em face da constitutiva (ou vice-versa) está intimamente ligada aos pressupostos teóricos que se adota.

Para os que defendem a tese declaratória, o lançamento nada faz do que declarar uma obrigação previamente constituída infalível e automaticamente, tão logo tenha se concretizado o fato gerador. Esse entendimento advém da literalidade do §1º do art. 113 do CTN, ao dispor que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Assim, o lançamento não cria nem modifica um direito, apenas reconhece, com efeitos *ex tunc*, a obrigação preexistente.

Filiado a essa corrente é Alfredo Augusto Becker, para quem, como visto, a incidência ocorre de forma automática e infalível. Segundo afirma, para que alguém constate a existência (ou não) de uma relação jurídica, “[...] é absoluta e logicamente necessário que, *antes*, investigue a realização (ou irrealização) da hipótese de incidência daquela regra jurídica”. Partindo dessa premissa, Becker aduz que, via de regra, a exigibilidade nasce simultaneamente com o direito subjetivo, entretanto, essa simultaneidade não é obrigatória, havendo casos anormais em que a exigibilidade (também chamada por ele de pretensão) somente surge em momento posterior. Nesse sentido, o autor entende que o lançamento se enquadra nessa segunda hipótese, ou seja, trata-se de expediente cujo efeito jurídico é acrescentar exigibilidade à relação jurídica previamente nascida. Sendo assim, inevitavelmente o lançamento possui uma face

declaratória, à medida que “[...] nenhum fato de lançamento pode ser de outra maneira constituído senão mediante uma declaração de verdade”. Isso, no entanto, não impede o autor de reconhecer também uma face constitutiva ao lançamento, referente à inovação representada pelo acréscimo da exigibilidade ao direito previamente nascido¹³⁰.

Nesse sentido, percebe-se que a fenomenologia do lançamento, em Becker, é mais complexa do que, à primeira vista, parece. Em sua visão, existem duas incidências distintas, em decorrência da realização dois suportes fáticos (pelo prisma tradicional) também distintos. Num primeiro momento, incide a regra que cria o fato jurídico tributário, do qual decorre, automática e infalivelmente, o surgimento de uma relação jurídica tributária, porém sem crédito exigível; num segundo momento, a autoridade competente realiza o suporte fático do lançamento tributário, de cuja incidência decorrem a consolidação do crédito e a sua exigibilidade. A primeira incidência ocorreria automática e infalivelmente com a concretização total da hipótese de incidência tributária, enquanto a incidência do lançamento representaria um *posteriori* em relação à primeira incidência, consistente na aplicação do direito e instituição da exigibilidade do crédito tributário.

Ressalte-se, diante disso, que Alfredo Augusto Becker é totalmente coerente com os seus pontos de partida de matizes ponteanos. Entretanto, é imperioso alertar que, precisamente em razão disso, Becker não realiza qualquer distinção entre fato e evento, tampouco considera a tradução em linguagem competente como requisito necessário e imprescindível para a operacionalidade do direito. Nesse sentido, pela ótica constructivista, a simples atividade de investigar a realização do evento tributário, mediante a tradução deste em nova camada de linguagem, já representa a própria constituição do fato jurídico tributário.

Assim, pelo viés constructivista, não há se falar em declaração da ocorrência do fato: uma vez que fato é um relato em linguagem do evento, ao se relatar como ocorrido este, constitui-se aquele. O que se declara, portanto, é a ocorrência do evento. O fato constituído, entretanto, é o que efetivamente ingressa no mundo jurídico, pelo que se conclui que o lançamento possui natureza eminentemente constitutiva, seja do fato, seja da relação jurídica tributária. Nessa mesma linha, afirma Paulo de Barros Carvalho que “[...] o enunciado projeta-se para o passado, recolhe o evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário.

¹³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 376-381. Destaques no original.

Retenhamos esses dois aspectos: o enunciado do antecedente da norma individual e concreta que analisamos se *constitui* como fato ao *descrever* o evento”¹³¹.

Evidentemente, a constituição da obrigação tributária por meio do lançamento deve se ater às normas de produção estabelecidas pelo próprio sistema jurídico. É a partir investigação da observância às regras de produção que eventuais falhas no lançamento poderão ser constatadas, a ensejar, dependendo do caso, a sua revisão. Com efeito, para Silvia Zomer, a norma individual e concreta do lançamento deve: (i) encontrar fundamento de validade na RMIT; (ii) observar as normas de competência para a sua elaboração (como procedimento e sujeito competente); (iii) obedecer aos mandamentos constitucionais gerais ou específicos que lhe informam (p. ex.: capacidade contributiva, não cumulatividade, legalidade, entre outros); e, por fim, (iv) ser fundamentada em provas, cuja função é motivar o ato-norma posto¹³².

3.3 Sobre o ato de classificar e as espécies de lançamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro

Viu-se no primeiro capítulo deste trabalho que, antes do Giro-Linguístico, trabalhava-se com a ideia de que as palavras possuíam correspondência natural em relação aos objetos por ela designados, de modo que elas não poderiam ser “corretamente” utilizadas para representar um objeto distinto. Ao passo em que a linguagem passou a ser analisada como elemento central do conhecimento humano, passou-se a compreender que as palavras, na verdade, não possuem conexão natural com as coisas; são, pelo contrário, arbitrárias, visto que qualquer outro conjunto de fonemas poderia ter sido adotado pela comunidade para designar o mesmo objeto. Como explica John Hospers¹³³, ao serem adotadas pela comunidade, as palavras se convertem em “signos convencionais”. Em suma, as coisas não possuem nomes que lhes sejam inerentes: é o homem, no uso de suas faculdades intelectuais, que as nomeia.

Independentemente das crenças do sujeito que analisa um dado evento natural, sua linguagem não será capaz de alterar a realidade que o circunda. O fato de uma pessoa descrever a queda livre de um objeto como “levitação” não impedirá dito corpo de atingir o solo. Trata-se de sistemas distintos: um, a realidade do mundo sensível, outro, da linguagem que o descreve. Somente a realidade sensível interage com a realidade sensível, e somente a linguagem interage

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 440. Destaques no original.

¹³² ZOMER, Silvia Regina. *Op. cit.*, p. 114.

¹³³ HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**, 1. Madrid: Alianza Editorial, 1976, p. 17.

com a própria linguagem. Por isso, vale resgatar a advertência de Dardo Scavino, para quem “[...] la realidad nunca refutó un discurso o una interpretación de los hechos, siempre lo hicieron otros discursos y otras interpretaciones”¹³⁴.

Classificar nada mais é que agrupar objetos de acordo com critérios previamente estabelecidos pelo sujeito que classifica. Ao classificar, “rotulam-se”, mediante atribuição de nomes, classes distintas de objetos, de acordo com as suas semelhanças e diferenças. Dessarte, a princípio, não há maneira certa ou errada de classificar objetos, assim como também não existe uma maneira certa ou errada de dar nome às coisas¹³⁵. Diante disso, passou a gozar de forte prestígio na doutrina brasileira a célebre frase de Genaro Carrió, no sentido de que “*Las clasificaciones no son ni verdadeiras ni falsas, son serviciales o inútiles*”¹³⁶. Adepto desse entendimento é José Souto Maior Borges¹³⁷, para quem

As classificações formuladas pela ciência do Direito, ao descrever seu objeto de estudo – as normas jurídicas –, não são, como bem adverte a doutrina, verdadeiras ou falsas. Podem ser, ao contrário, úteis ou inúteis, porque lhes incumbe apenas facilitar a compreensão do Direito Positivo, sua interpretação e aplicação.

Há, por outro lado, quem discorde da aplicação desse entendimento ao direito. Eurico Marcos Diniz de Santi¹³⁸, em seu *Lançamento tributário*, expressa que as classificações do direito positivo, ao contrário do que acontece com as classificações das ciências naturais, possui caráter prescritivo, e não meramente descriptivo. Em outras palavras, ao classificar, o legislador não emite uma mera sugestão de como um determinado objeto deve ser classificado; sua classificação é impositiva, de tal maneira que, em se desrespeitando a classificação prescrita pelo legislador, está-se efetivamente a descumprir o próprio direito.

Caso diverso é a classificação no âmbito da Ciência do Direito: por ser descriptiva, cumpre a esta descrever o seu objeto – o direito positivo – com fidedignidade, não podendo contrariá-lo. Nesse caso, para de Santi, pode-se falar em classificação verdadeira ou falsa, à medida em que a descrição da Ciência do Direito explique com precisão (ou não) as classificações prescritas pelo direito positivo. O seguinte trecho ajudará na compreensão da ideia do autor:

Dois são os níveis, ou tipos, possíveis de classificações jurídicas: (i) aquelas construídas no direito positivo e (ii) as descritas na Ciência do Direito. (...)

¹³⁴ SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. 1^a ed. Lanús: Paidós, 2000, p. 12.

¹³⁵ HOSPERS, John. *Op. cit., passim*.

¹³⁶ CARRIÓN, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Argentina, 1964, p. 72.

¹³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 311.

¹³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 210-211.

Se a classificação é elaborada pelo legislador, ela é válida (valor que se opõe a não-válido), e como se trata de proposição prescritiva, a ela não se pode atribuir os valores aléticos “verdadeiro” ou “falso” nem “correto” ou “incorreto”.

Por outro lado, coisa diversa é a classificação efetivada pelo cientista do direito; cuida de proposição descritiva, e por isso há de manter coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo: sendo correta, é verdadeira; caso contrário, é falsa.

Portanto, é preciso saber distinguir as classificações do direito positivo das classificações científicas do Direito. Isso porque nada impede que o cientista do Direito faça críticas às escolhas do legislador e, sem negar a validade das classificações do direito positivo, crie suas próprias classificações – essas, porém, sem caráter impositivo. De um lado, portanto, tem-se as classificações prescritivas do direito positivo; de outro, classificações sem caráter impositivo, criadas na Ciência do Direito para facilitar a compreensão e aplicação do seu objeto de estudo.

Feitas essas considerações, importa mencionar que o Código Tributário Nacional, em seus arts. 147, 149 e 150, prevê três espécies distintas de lançamento: de ofício, por homologação e por declaração (ou misto). O critério classificatório adotado pelo legislador foi o grau de participação da autoridade administrativa e do sujeito passivo na formalização da obrigação tributária. Com efeito, no lançamento de ofício, tem-se a atuação total da autoridade administrativa, a qual se encarrega de todos os expedientes necessários para a apuração do crédito. No lançamento por homologação, destaque merece a atuação do contribuinte na formalização da obrigação, declarando e recolhendo por conta própria o valor que entende devido, situação na qual a autoridade administrativa atua fiscalizando a atividade do contribuinte, ou seja, se a sua declaração de débito corresponde com a situação fática e as regras tributárias vigentes. Por fim, o lançamento por declaração caracteriza-se por uma participação “mista” da autoridade administrativa e do sujeito passivo, cumprindo a este prestar as informações necessárias e, àquela, constituir o crédito.

3.3.1 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, cujos principais exemplos são o IPTU e o IPVA, é aquele praticado diretamente pela autoridade administrativa, presumidamente com pouca ou nenhuma participação do sujeito passivo na prestação das informações necessárias para a formalização do vínculo jurídico tributário. Está previsto no art. 149 do CTN, que não traz maiores explicações a respeito da sua definição legal, limitando-se a elencar, em seus incisos, as hipóteses em que o lançamento pode ser realizado ou revisto de ofício. Uma vez que as

hipóteses prescritas nos incisos do art. 149 para o lançamento se confundem com a possibilidade de sua revisão, o tema será retomado com mais vagar no próximo capítulo deste trabalho.

Além disso, como será demonstrado mais adiante, cumpre ressaltar que o lançamento de ofício somente se diferença do lançamento por declaração quando visto como procedimento, uma vez que, apreciadas como ato, ambas as espécies de lançamento são idênticas, haja vista serem emanadas da autoridade administrativa.

Por fim, impende salientar, com arrimo em José Souto Maior Borges, que enquanto os lançamentos por homologação e por declaração podem ser supridos¹³⁹ pelo lançamento de ofício, o inverso não ocorre¹⁴⁰, ou seja, o lançamento de ofício, se não realizado, não pode ser suprido pelas outras modalidades.

3.3.2 Lançamento por homologação

O lançamento por homologação é, sem dúvidas, um dos temas mais controversos do direito tributário brasileiro. Muito disso se deve à confusa redação do Código Tributário Nacional ao regular a matéria, sobretudo devido ao fato de o art. 142, *caput*, dispor expressamente sobre a competência privativa da autoridade administrativa para a prática do lançamento, enunciado esse que é logo depois infirmado pelo art. 150.

Com efeito, dispõe o art. 150¹⁴¹, *caput*, do CTN que o lançamento por homologação ocorre nos casos em que o sujeito passivo “antecipa” o pagamento sem exame prévio da autoridade administrativa. Nesse sentido, à primeira vista, o lançamento por homologação consistiria não no ato do contribuinte, mas no da autoridade administrativa que, tomando conhecimento da atividade do primeiro, expressa ou tacitamente (após decorrido o prazo de cinco anos, nos termos do §4º) a homologa. O §1º, por sua vez, em confusa redação, dispõe que

¹³⁹ O autor refere-se a “conversão”, porém, para os desígnios do presente trabalho, opta-se por “suprimento”, do verbo “suprir”.

¹⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 341.

¹⁴¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

o pagamento antecipado “extingue” o crédito, porém, sob “condição resolutória da ulterior homologação”, ou seja, coloca o crédito tributário num verdadeiro limbo entre a existência e a inexistência.

Sobre os §§ 2º e 3º, José Souto Maior Borges chama atenção para a péssima redação dos referidos dispositivos, também confusa. O §2º prescreve, *ipsis litteris*, que “não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito”; já o §3º é no sentido de que “os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”. Sobre ser de fato intricada a redação dos mencionados parágrafos, o autor esclarece que se trata, na verdade, de hipóteses de lançamento de ofício, nos casos em que o contribuinte declara ou paga o tributo devido a menor. Nessas situações, a toda evidência, a atividade irregular do contribuinte não terá o condão de extinguir o crédito tributário (§2º), porém, caso haja pagamento antecipado, o respectivo valor deverá ser abatido do eventual lançamento de ofício suplementar (§3º), sob pena de enriquecimento sem causa do erário¹⁴².

Entre as principais discussões doutrinárias envolvendo a figura do lançamento por homologação, sobressaem as questões atinentes a se a atividade do contribuinte insere ou não norma individual e concreta no sistema, bem como qual seria a natureza do ato homologatório praticado pela autoridade administrativa. Nesse sentido, convém chamar atenção para o fato de que, se o próprio §1º do art. 150 dispõe que o “pagamento antecipado” extingue o crédito “sob condição resolutória da ulterior homologação”, existe uma relação jurídica constituída no consequente de uma norma individual e concreta. Com efeito, a despeito da atecnia do legislador neste ponto, nem mesmo a própria leitura literal do CTN permite concluir pela existência de crédito sem obrigação, tendo em vista que, apesar de o legislador ter prescrito a estranha possibilidade da existência de obrigação sem crédito, o inverso não é verdadeiro, haja vista a existência de uma ordem cronológica, extraída dos próprios ditames do Código, entre ambos os institutos: primeiro nasce a obrigação (art. 113, §1º)¹⁴³ e só depois nasce o crédito (art. 142).

Ainda nesse contexto, Sacha Calmon Navarro Coelho aponta algumas impropriedades na redação do CTN, destacando a flagrante contradição apresentada ao se dispor que o

¹⁴² BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 394-395.

¹⁴³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

lançamento é atividade vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único) e, ao mesmo tempo, condicionar a sua realização a uma condição futura e incerta: a homologação. Pior ainda: esta (a homologação) pode até mesmo nem ocorrer (como de fato jamais ocorre), hipótese diante da qual o legislador saiu pela tangente, com a figura da homologação tácita¹⁴⁴. Isso significa que, a despeito de ser o lançamento uma atividade vinculada e obrigatória, o próprio Código admite algumas hipóteses em que o lançamento é consumado por uma omissão do fisco, o que se tenta resolver pela “solução criativa” da homologação tácita a que se refere Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁵.

Diante disso, a pergunta que persiste é: se somente é considerado lançamento o ato praticado por autoridade administrativa, o que ocorre nos casos de homologação tácita, em que, por um lado, não se reconhece eficácia constitutiva no ato praticado pelo particular e, por outro, o fisco é omisso? Seria logicamente possível a figura da antecipação de um pagamento sem que jamais a obrigação e o crédito fossem constituídos? Diante de todas essas inconsistências, são extremamente pertinentes as ferrenhas críticas, ainda atuais, realizadas por Paulo de Barros Carvalho em edições mais antigas do seu *Curso de direito tributário*¹⁴⁶. Veja-se:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

[...]

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente

¹⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 874.

¹⁴⁵ O renomado autor não é partidário da tese de que a atividade do particular possa ser equiparada ao lançamento. Para Schoueri, “[...] a ideia de que o contribuinte apure, ele mesmo, o montante devido, recolhendo-o aos cofres públicos, sem qualquer participação da Administração, é contraditória em relação ao próprio conceito de lançamento. Afinal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é uma atividade da Administração. Como, então, admitir um lançamento por parte do contribuinte? Ainda mais complexo fica o raciocínio quando se reconhece que, na verdade, não há uma atividade de lançamento, já que este deve ser notificado ao contribuinte. Chega-se, então, à constatação de que o tributo foi recolhido sem lançamento. Mas, aqui, cai-se numa situação paradoxal, já que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do artigo 3º do Código. Se não houver lançamento, chega-se à conclusão de que não há tributo.

“Diante de tal dilema é que o Código Tributário Nacional adotou uma solução criativa, buscando conciliar a necessidade de ocorrência de um lançamento, por um lado, e, por outro, as contingências práticas da economia de massa, que exigem o reconhecimento de que não é possível esperar uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente considerado: o lançamento por homologação”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1192).

¹⁴⁶ Trecho da 6ª edição do *Curso de direito tributário*. Apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 847-848.

público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.

É de se ver, portanto, que a dicção do art. 142 do CTN não pode ser “levada ao pé da letra”, tampouco a leitura do referido enunciado pode se dar de forma divorciada da lógica jurídica e dos demais dispositivos contidos no próprio diploma legal: a interpretação do direito posto jamais prescinde de uma visão lógica e sistemática.

Não há, pois, outra saída senão reconhecer a aptidão da atividade do contribuinte para inserir no ordenamento norma tributária individual e concreta, de idêntica feição à que seria introduzida pela autoridade administrativa, dela diferindo apenas quanto ao sujeito que a editou (no caso do lançamento por homologação, o sujeito passivo; já nas hipóteses do lançamento de ofício ou por declaração, a autoridade administrativa). De resto, repita-se, a norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo preenche todos os requisitos da produzida pela administração, constituindo, no antecedente, fato jurídico tributário e, no consequente, relação jurídica tributária. Nesse sentido é Paulo de Barros Carvalho, para quem “Deixando entre parênteses as qualificações jurídicas inerentes à autoria, poderíamos mesmo dizer que, em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular”¹⁴⁷. Não é por outro motivo que o Superior Tribunal de Justiça editou o verbete sumular de n. 436, no sentido de que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Sendo assim, não se pode negar que o CTN, embora empregue todos os esforços para não o fazer, investe o particular na condição de “sujeito competente” para constituir o crédito tributário. É a prática que o comprova. Por esse motivo, Paulo de Barros Carvalho defende que ambos os atos (praticado pelo Poder Público ou pelo contribuinte) deveriam ser designados no sistema tributário brasileiro pelo mesmo nome, “[...] apenas acrescendo um prefixo ou sufixo que pudesse diferencá-los quanto à autoria. Estabeleceria uma paridade que se comprova, renovadamente, no plano das atividades concretas, sobre simplificar a compreensão da matéria, por si só já tão árida”. É nesse contexto que surge a defesa, pelo autor, de chamar o ato praticado pelo particular de “autolançamento”, seguindo a mesma tradição da maioria dos países latino-

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 180.

americanos e europeus (notadamente Espanha), ao utilizar os binômios *determinación* e *autodeterminación* ou *liquidación* e *autoliquidación*¹⁴⁸.

E quanto à natureza do ato de homologação? É totalmente pacífico que, na prática tributária, a figura da homologação expressa praticamente inexiste ou, se existe, se dá em casos tão isolados que deles não se tem notícia. Aliás, praticar a homologação expressa seria um ato inútil, tendo em vista que, conforme já visto, e diante do entendimento já sumulado do Superior Tribunal de Justiça, uma vez declarado o crédito pelo contribuinte, nenhuma providência se exige do fisco para que este possa cobrá-lo. Na realidade, o que acontece é a “homologação tácita” do crédito constituído pelo contribuinte, quando corretamente constituído, ou a instauração de procedimento fiscalizatório com a finalidade de realizar o lançamento de ofício de eventuais diferenças não declaradas pelo contribuinte e aplicação das penalidades cabíveis. Assim, o prazo quinquenal que o fisco dispõe para realizar a homologação expressa ou tácita, na verdade, nada mais representa do que o período no qual o Poder Público pode exercer seu poder de polícia para revisar o lançamento realizado pelo particular, constituindo eventuais diferenças e aplicando penalidades. Trata-se, portanto, de prazo decadencial, findo o qual a Fazenda Pública perde o direito de fazer o lançamento suplementar (de ofício) e aplicar multas.

3.3.3 Lançamento por declaração

Previsto no art. 147 do CTN¹⁴⁹, o lançamento por declaração é caracterizado pela prestação de informações, pelo contribuinte ou por terceiro, a respeito de questões de fato pertinentes à cobrança do tributo. Nesse caso, a obrigação tributária somente surge com o ato da autoridade administrativa, o que diferencia essa espécie de lançamento daquela feita por homologação, situação na qual a própria declaração do contribuinte tem o condão de constituir a obrigação.

O §1º do art. 147 dispõe que a retificação da declaração que implique redução ou “exclusão” do tributo somente pode ser feita mediante (i) prova de erro e (ii) enquanto não

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 181.

¹⁴⁹ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

notificado o lançamento. O §2º, por seu turno, versa que os erros contidos na declaração devem ser retificados de ofício pela autoridade administrativa.

A diferença de tratamento com relação às outras espécies de lançamento é apenas aparente, haja vista os referidos textos não fazerem mais do que expressar o óbvio. A toda evidência, e conforme já visto no item 2.3.2 deste trabalho, se o declarante alega erro e deseja diminuir ou evitar a constituição do tributo, incumbe a ele o ônus de prová-lo. Por outro lado, a imposição do limite temporal (notificação do lançamento) para a retificação da declaração também é uma decorrência lógica da própria situação, visto que, em se tratando o lançamento de um ato jurídico pronto e acabado, não mais será bastante que o contribuinte retifique a sua declaração para corrigi-lo, devendo, a partir de então, impugnar o lançamento para desconstituir-lo. Por fim, convém reforçar que o §1º somente se aplica às hipóteses em que a retificação implicar redução ou impossibilidade de constituição do tributo. Assim, o CTN faculta, por exemplo, que o contribuinte retifique a declaração para majorar o tributo, independentemente de prova, sendo ainda garantido o seu direito à realização da denúncia espontânea para recolher eventuais diferenças, nos termos do art. 138, mesmo que esta (a denúncia) se dê após o lançamento – mas antes de qualquer medida fiscalizatória em relação à infração (parágrafo único)¹⁵⁰.

Em segundo lugar, merece destaque o fato de que, mercê do princípio da legalidade, nenhum tributo pode ser cobrado fora dos limites legais, ainda que o erro seja imputável exclusivamente ao contribuinte. Portanto, qualquer erro existente nas informações prestadas pelo sujeito passivo ao fisco deve ser corrigido, seja pelo próprio sujeito passivo (enquanto não lançado o tributo), seja pela autoridade administrativa, no próprio ato de lançamento. É dever da autoridade administrativa, portanto, retificar erros não apenas para aumentar a cobrança, mas também para diminuí-la, a depender do caso concreto. Do contrário, nada impede que o contribuinte, mesmo tendo dado causa ao excesso de cobrança, apresente sua impugnação em face do lançamento, provando o erro e reclamando o restabelecimento da legalidade.

Exemplo de lançamento por declaração é o ITCMD, situação na qual o contribuinte ou terceiro presta as informações a respeito da doação ou da sucessão, enquanto o fisco estadual, de posse dessas informações, lança o tributo.

¹⁵⁰ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

3.3.4. Crítica à classificação do CTN: a impertinência do lançamento por declaração

Em consonância com o próprio art. 142 do CTN, ao qualificar o lançamento como um procedimento administrativo, as espécies de lançamento prescritas pelo legislador nos arts. 147, 149 e 150 dizem respeito justamente ao procedimento, e não ao ato de lançamento. Ocorre que, como visto anteriormente, o procedimento não é da essência do ato de lançamento¹⁵¹: hipóteses há em que o ato de lançamento ocorre independentemente de quaisquer atos jurídicos prévios, bastando, para tanto, imaginar o caso de uma taxa de valor fixo, situação na qual a obrigação é imediatamente constituída.

Assim, a classificação proposta pelo CTN só faz sentido quando se analisa o lançamento pela sua contextura procedural, visto que, como ato, as diferentes espécies de lançamento se diferenciam apenas quanto ao sujeito que o pratica. Uma vez que o procedimento nem sempre se faz necessário, a classificação escolhida pelo legislador acaba por ser falha, deixando de lado o principal e o imprescindível: o lançamento enquanto ato.

Visto como ato, no entanto, as vicissitudes que o precederam são irrelevantes para a sua caracterização¹⁵², pouco importando se foi o sujeito passivo quem prestou as informações necessárias ao fisco ou se este já estava munido de todos os pormenores necessários para lavrar o lançamento. Aliás, diga-se de passagem, até mesmo no lançamento de ofício, em que supostamente a autoridade administrativa age sozinha, o sujeito passivo possui algum grau de participação, mediante a disponibilização das informações indispensáveis para a constituição do crédito tributário, seja por meio de suas obrigações acessórias, seja mediante a disponibilização de informações em registros públicos (cadastro imobiliário, por exemplo), seja, ainda, respondendo intimações em procedimentos fiscalizatórios. Com isso, destaca-se que até mesmo o critério de classificação adotado pelo CTN, qual seja, o grau de participação das partes na constituição do crédito, é totalmente relativo, bastando, para tanto, imaginar a situação hipotética em que, num procedimento fiscalizatório (portanto, submetida a lançamento de ofício), o sujeito passivo fornece todas as informações requisitadas pela administração, que, ao fim, lavra o lançamento suplementar e aplica a penalidade cabível, situação na qual, apesar de se tratar de lançamento de ofício, o sujeito passivo teria, ainda que contra a sua vontade, máxima participação na constituição do crédito.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 460.

¹⁵² *Ibidem*.

De todo modo, como destaca Paulo de Barros Carvalho, “[...] mesmo nas conjunturas em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o derradeiro ato da série, com peculiaridades intrínsecas que o individualizam [...]”¹⁵³. Por esse prisma, remanesce como critério seguro e objetivo para a distinção entre os diferentes tipos de lançamento o sujeito que o pratica. Nesse contexto, é impertinente (embora válida no direito positivo) a classificação do lançamento por declaração, uma vez que, ao fim e ao cabo, o referido ato em nada se distingue do lançamento de ofício; por outro lado, o critério de diferenciação do procedimento pelo grau de participação do sujeito passivo na constituição do crédito é falho, restando, assim, do ponto de vista científico, apenas duas espécies de lançamento: de ofício, quando praticado pela autoridade administrativa, e “por homologação” (ou autolançamento), quando praticado pelo sujeito passivo. Visto como ato, reitere-se, o dito lançamento por declaração em nada se diferencia do lançamento de ofício.

3.4 Breve pausa para uma reflexão: entre a quarta revolução industrial, a reforma tributária e os novos horizontes do lançamento

Está em curso a chamada “quarta revolução industrial”, expressão apresentada em 2016 pelo então presidente do Fórum Econômico Mundial de Davos, Klaus Schwab, para designar a revolução tecnológica que impactará profundamente a maneira como a humanidade vive e se relaciona, em todos os aspectos¹⁵⁴.

Num breve apanhado histórico, se a primeira revolução (segunda metade do século XVIII e início do século XIX) foi marcada pelas máquinas a vapor e pela utilização do carvão como combustível, a segunda revolução (meados do século XIX e primeira metade do século XX) pelo emprego da energia elétrica e do petróleo, e a terceira (segunda metade do século XX e início dos anos 2000), pela inserção dos computadores e utilização em massa da *internet*, a quarta revolução industrial é caracterizada pela hiperconectividade entre atores humanos, mecânicos e informáticos, tendo como consequência a possibilidade de análise em tempo real de informações e a substituição do ser humano em tarefas cada vez mais complexas¹⁵⁵, o que pode ser muito bem ilustrado com a *internet* das coisas, o *big data* (análise de quantidades

¹⁵³ *Ibidem*.

¹⁵⁴ SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. São Paulo: Edipro, 2016.

¹⁵⁵ DEL MASSO, Fabiano Dolenc; GODOY, Eduardo do Prado. Os efeitos da quarta revolução industrial na dinâmica do trabalho jurídico. In: **Revista Direitos Culturais**. Santo Ângelo, v. 15, n. 37, p. 101-121, set./dez. 2020, p. 102.

massivas de dados), a impressão 3D, a engenharia genética e, sobretudo, a inteligência artificial¹⁵⁶.

O grande diferencial entre a Revolução atualmente vivenciada e as que a precederam se explica pela velocidade do desenvolvimento das novas tecnologias e da ruptura com tudo o que se conhecia até então, numa velocidade jamais antes vista. Por outro lado, se até a terceira revolução industrial os avanços eram voltados para a otimização de atividades massificadas e menos complexas (linhas de produção, troca de mensagens, informações em tempo real), a quarta revolução caminha a passos largos para possibilitar a substituição da atuação humana em atividades nas quais a sua participação era antes considerada inexorável, o que é muito bem representado pela inteligência artificial, cujos rumos são tão disruptivos e avassaladores quanto imprevisíveis e possivelmente perigosos.

O que antes somente era imaginado em obras de ficção, como os engenhosos e futuristas aparelhos eletrônicos de *Os Jetsons* ou o computador superinteligente e sarcástico de *Coragem, o cão covarde*, hoje já é uma realidade cada vez mais palpável em todos os campos da vida em sociedade, inclusive no direito tributário.

Na última década, vem sendo crescente o emprego das novas tecnologias no contexto da fiscalização tributária, notadamente o tratamento de volume massivo de dados (*big data*) e a utilização de *softwares* para a reprodução ou ampliação da atividade cognitiva humana (inteligência artificial)¹⁵⁷. Recentemente, foi noticiado no *site* do Ministério da Fazenda o desenvolvimento de uma nova tecnologia que, por meio da utilização de algoritmos de inteligência artificial e análise de redes complexas, já vem mostrando resultados significativos na potencialização da análise e cruzamento de dados fiscais, possibilitando um incremento considerável na capacidade de detectar fraudes e ilegalidades¹⁵⁸.

A reforma tributária, por seu turno, não vem passando ilesa à revolução tecnológica em voga. Dentre as principais inovações trazidas pela reforma, destaca-se a instituição do *split payment*, caracterizado pela possibilidade de recolhimento do tributo no momento da liquidação

¹⁵⁶ SOARES, Matias Gonsales. **A quarta revolução industrial e seus possíveis efeitos no direito, economia e política.** Universidade Autônoma de Lisboa. Lisboa, 2018, p. 5. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2020/6/B86DDA9403078E_AquartaRevolucaoIndustrialeseu.pdf. Acesso em: 23.09.2024.

¹⁵⁷ ANJOS, Pedro Germano dos; PINHEIRO, Marcelo Teles Silva. A implementação da inteligência artificial (IA) na fiscalização tributária: inovações disruptivas para eficiência na arrecadação do IPTU. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 159, n. 159, p. 183-207, jun./2024, p. 188. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtrib/article/view/719/369>. Acesso em: 23.09.2024.

¹⁵⁸ RECEITA DESENVOLVE FERRAMENTA INOVADORA CAPAZ DE AMPLIAR DETECCÃO DE FRAUDES TRIBUTÁRIAS E ADUANEIRAS. **Ministério da Fazenda**, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/receita-desenvolve-ferramenta-inovadora-capaz-de-ampliar-detectao-de-fraudes-tributarias-e-aduaneiras>. Acesso em: 23.09.2024.

financeira da operação, conforme prevê o novel art. 156-A, §5º, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal¹⁵⁹, inserido pela Emenda Constitucional n. 132/2023. O *split payment*, em breve resumo, significa que o pagamento realizado pelo adquirente do bem ou serviço é imediatamente segregado pela instituição bancária entre o valor pertencente ao fornecedor e o valor pertencente ao fisco. Essa ideia aparentemente simples, no entanto, só se torna praticável a partir da utilização das tecnologias que apenas a atual revolução disruptiva pôde oferecer, em especial no que diz respeito à necessidade de se lidar, em tempo real e de forma automatizada, com o processamento de um volume gigantesco de informações financeiras (*big data*). Nesse contexto, no uso das novas tecnologias, “[...] os bancos assumem um papel ativo, deduzindo automaticamente o valor do imposto e repassando ao Comitê Gestor”¹⁶⁰.

Em última análise, uma eventual integração, em tempo real, entre as informações de transações bancárias e os sistemas de tecnologia e informação das autoridades fazendárias, aliada ao emprego de novas tecnologias de processamento de dados e inteligência artificial generativa, pode conduzir a uma “onisciência” sobre as informações fiscais dos particulares, facilitando ao extremo a fiscalização de fraudes e outras ilegalidades.

Em todo e qualquer caso, no momento atual, não se pode admitir que o lançamento ocorra de forma autônoma (pelo menos não diante do ordenamento jurídico vigente). Por um lado, os atos praticados por inteligência artificial não se revestem dos elementos mínimos exigidos legalmente para os atos administrativos, dentre os quais figura o lançamento tributário. Por outro lado, diante do cenário jurídico posto, os contribuintes ainda não se encontram dispensados de cumprir seus deveres instrumentais e, por meio deles, constituir o crédito tributário pelo lançamento por homologação. Muito pelo contrário, de acordo com o art. 52, §§

¹⁵⁹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

(...)

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

¹⁶⁰ BELLUCCI, Maurício; PIVA, Sílvia. Reforma tributária e tecnologia: redefinindo a arrecadação fiscal. In: BRITTO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024, p. 412.

1º e 2º, do PLP n. 68/2024, mesmo nos casos de *split payment*, ainda incumbe ao sujeito passivo a declaração e constituição do crédito tributário¹⁶¹.

Diante de tudo isso, o que se pode concluir é que, atualmente, o sistema do direito positivo ainda não comporta a realização do lançamento tributário de forma autônoma por *softwares* de inteligência artificial, “[...] devendo o produto do processamento de dados ser utilizado como ferramenta para auxiliar o trabalho dos servidores”¹⁶², o que, por si só, otimiza exponencialmente a atividade de arrecadação tributária.

O futuro é incerto, e a regulamentação jurídica da constituição do crédito tributário possui a difícil missão de acompanhar, na medida do possível, a grande velocidade das inovações tecnológicas disruptivas trazidas pela quarta revolução industrial. O lançamento de ofício recuperará a relevância que já teve outrora? O lançamento por homologação perderá a sua importância diante da evolução das novas tecnologias? Diante da atual revolução tecnológica, se caminha para a total automação da constituição do crédito tributário, por obra de *softwares* de inteligência artificial? Não se arrisca a responder. A única afirmação que se pode fazer é que, em qualquer cenário, a linguagem se fará inexoravelmente presente, seja ela humana ou artificial, assim como as normas jurídicas permanecerão sujeitas a critérios mínimos de validade.

3.5 Como controlar a incidência tributária? Em busca de critérios de (in)validade do lançamento

Como visto, seja em que cenário for, a linguagem e a existência de critérios mínimos de validade permanecerão como atributos inseparáveis do ciclo de positivação das normas jurídicas, razão pela qual, neste momento, passa-se a tratar do complexo tema da “validade” do lançamento tributário.

Debruçando-se sobre o tema da validade dos atos jurídicos, Marcos Bernardes de Mello, diante da diversidade de acepções que o vocábulo “validade” assume a depender do seu uso no

¹⁶¹ Art. 52. Os prestadores de serviços de pagamento eletrônico que participam da liquidação da transação de pagamento deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação, os valores do IBS e da CBS (*split payment*), de acordo com o disposto nesta Subseção.

§ 1º O fornecedor é obrigado a incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam:
I - a vinculação das operações com a transação de pagamento; e

II - a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações.

§ 2º O fornecedor, ou outra pessoa que receber o pagamento pela operação, deverá transmitir as informações previstas no § 1º deste artigo ao prestador de serviço de pagamento.

¹⁶² MELO, Laura Maria de Queiroz. **Inteligência artificial em um Estado Democrático de Direito: uso de IA pelo Poder Público na atividade fiscalizatória tributária federal**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2022, p. 53.

direito, opta por classificar seus conceitos sob três prismas de análise: o filosófico, o sociológico, e o dogmático.

Segundo o autor, para a Filosofia do Direito, a validade apresenta dois sentidos distintos. De acordo com o primeiro conceito, a palavra “validade” designa o plano lógico do direito, isto é, o plano do dever-ser, em oposição ao plano da facticidade, da causalidade ou, ainda, do ser. Por esse prisma, entende-se que o direito não se opera concretamente no mundo fático, mas num plano lógico, chamado pelo autor de “plano da validade”. Ainda do ponto de vista filosófico, a validade jurídica pode significar a conformidade das normas jurídicas com os seus fundamentos éticos, sociológicos ou dogmáticos. Sob o olhar sociológico, a validade seria tida como sinônimo de efetividade, ou seja, como a aceitação e obediência da comunidade às normas que lhe são impostas. Em outras palavras, sociologicamente falando, uma norma é considerada válida quando é respeitada por seus destinatários. Por fim, pelo aspecto dogmático, validade é qualidade dos atos jurídicos praticados de acordo com as normas vigentes, “[...] não contendo qualquer mácula que os torne defeituosos”; do contrário, são considerados inválidos¹⁶³.

Com acerto, o autor alagoano alerta desde o princípio aos seus leitores que a validade experimenta grande variação semântica entre as mais diversas doutrinas, de modo que, “[...] como se vê, grassam extremas divergências, variando as opiniões segundo as convicções filosóficas de cada um”¹⁶⁴.

Dentre os que divergem da proposta definitória de Marcos Bernardes de Mello, está Antonio Carlos de Souza Júnior, que critica sobretudo a separação entre os prismas filosófico e dogmático. Para ele, nada impede que a Filosofia do Direito seja guiada por um vetor normativista (dogmático), o que acabaria confundindo os planos propostos pelo primeiro autor. Antonio Carlos de Souza Júnior destaca, ainda, que a própria questão filosófica da validade como a relação de consonância com os seus fundamentos pode gerar confusões teóricas, visto que, por uma perspectiva normativista, a questão poderia ser analisada tanto pela Filosofia quanto pela própria Teoria do Direito¹⁶⁵.

O fato, contudo, é que as divergências em torno do conceito de validade para o direito são, em grande medida, consequência da ausência de um regramento uniforme no ordenamento jurídico para tratar de todas as possibilidades de invalidação. Pelo contrário, o que se constata é que cada ramo do direito regula o seu próprio sistema de invalidades segundo as suas

¹⁶³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade.** 8^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1-2.

¹⁶⁴ *Ibidem*.

¹⁶⁵ SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **A conservação do ato irregular no direito tributário.** 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 76.

particularidades. Sobre o tema, Marcos Bernardes de Mello afirma que “[...] a elaboração de uma teoria geral das nulidades nos parece uma missão irrealizável, em face da desuniformidade com que as espécies são tratadas no plano do direito positivo”¹⁶⁶.

Analizando a espinhosa questão, Martín Diego Farrell faz valiosa contribuição ao perceber que, em qualquer caso, a validade não é uma propriedade das normas, mas a relação entre estas e o critério eleito pelo jurista. De acordo com o autor argentino¹⁶⁷,

Las normas jurídicas se consideran válidas cuando concuerdan con el criterio de validez adoptado por el jurista. Puede decirse, entonces, que la validez no es una propiedad de las normas, sino una relación entre la norma y el criterio elegido: cuando la norma se ajusta al criterio se la considera válida.

Essa observação é de máxima pertinência, pois deixa de lado questões por demais abstratas para se adotar uma postura muito mais prática e objetiva. Isso se faz colocando a figura do critério no centro do debate, ou seja, antes de qualquer divagação, faz-se necessário questionar: qual é o critério de validade adotado? Somente após a identificação do critério é que haverá a possibilidade de progresso na análise do tema.

Nesse sentido, interessam para o presente estudo dois critérios de validade, critérios esses que, como será esclarecido mais adiante, devem ser trabalhados em paralelo, ainda que não se confundam. O primeiro critério é a relação de pertinencialidade da norma para com o sistema; o segundo, o respeito às normas de superior hierarquia.

Diante da proeminência desses dois critérios para uma abordagem normativista do direito, o jurista italiano Riccardo Guastini distingue os referidos sentidos de validade de acordo com a sua “força”. Nesse diapasão, pelo sentido “fraco”, a validade diz respeito ao simples pertencimento da norma ao sistema, independentemente de vícios na sua gênese; já pelo sentido “forte”, a norma deve obedecer a todas as regras de produção previstas pelo sistema. Ou seja, pelo critério “fraco” de validade, basta que uma norma tenha sido posta no ordenamento por uma autoridade *prima facie* competente; já pelo prisma “forte”, uma norma que, apesar de existente, apresenta algum vício na sua produção, já é considerada “inválida”¹⁶⁸.

A gênese da ideia de validade como relação de pertinência com o sistema (sentido fraco) reside na obra do austríaco Hans Kelsen, que, em sua *Teoria geral das normas*, define a validade como “[...] a específica existência da norma”¹⁶⁹. Assim, dizer que uma norma é válida é o

¹⁶⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, p. 15.

¹⁶⁷ FARRELL, Martin Diego. **Hacia un criterio empírico de validez**. Buenos Aires: Astrea, 1972, p. 23.

¹⁶⁸ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. 1^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 272-273.

¹⁶⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. 1^a ed. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 3. Entretanto, é importante ressaltar que esse não é o único sentido de “validade” utilizado por Kelsen em suas obras. Sobre o assunto, pertinentes são as observações de Gabriel Ivo, para quem: “É bem verdade que o termo validade não tem um sentido único na obra de Hans Kelsen. Pelo menos quatro sentidos de validade é possível encontrar. Validade no

mesmo que dizer que ela existe e, portanto, pertence ao sistema jurídico. O entendimento kelseniano inspirou o desenvolvimento de diversas outras teorias de cunho normativista, como é o caso do Constructivismo Lógico-Semântico. Com efeito, seguindo a mesma linha de raciocínio de Kelsen, Paulo de Barros Carvalho afirma que a validade é *status* de relação, sendo “[...] o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada na sua inteireza lógico-sintática, e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a norma 'n' é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'”¹⁷⁰. No mesmo sentido é o pensamento de José Souto Maior Borges, para quem, “No plano normativo, a existência se confunde com a própria validade da norma. [...] Dizer que a norma jurídica existe significa o mesmo que afirmar a sua validade”¹⁷¹.

Lourival Vilanova apregoa que “A pertinencialidade é um conjunto de condições de forma e de conteúdo, ou de forma somente, para uma proposição jurídica existir, isto é, ser válida – pertencer a um sistema jurídico S”¹⁷². Contudo, é evidente que a publicação do texto normativo por órgão credenciado, pura e simplesmente, não encerra as discussões a respeito da sua correção. Uma vez inserida a norma no ordenamento, pode ela ser confrontada com as normas de estrutura que regulam a sua produção. Caso seja constatado algum desrespeito a essas regras, o texto normativo analisado pode ser invalidado, isto é, expulso do sistema. É nesse contexto que surge a necessidade de se trabalhar um critério paralelo para a validade, por meio do qual, regressando-se ao momento da produção (enunciação), se possibilite investigar se a norma produzida se encontra ou não de acordo com as normas de superior hierarquia. Esse confronto entre o fato jurídico de produção da norma e as normas de estrutura é viabilizado pela enunciação enunciada¹⁷³.

Diante disso, propõe-se neste estudo que a validade do lançamento tributário seja analisada de acordo com estes dois critérios: a pertinencialidade (sentido fraco) e a adequação às regras de produção (sentido forte), cada um com a sua finalidade específica. Nesse sentido,

sentido de existência específica de uma norma. Validade para significar a pertinência de uma norma a um ordenamento jurídico. Validade como criação pelo modo previsto no ordenamento. Uma norma é válida quando produzida em conformidade à norma de superior hierarquia, que é o seu fundamento de validade. E, por último, validade no sentido de obrigatoriedade” (IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 120-121).

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 56.

¹⁷¹ Apud SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. *Op. cit.*, p. 82.

¹⁷² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 293-294.

¹⁷³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 116-117. Sobre “enunciação enunciada”, vide, nesta dissertação, a seção “2.2.3 Incidir é aplicar: a visão constructivista da incidência normativa”.

assevera Antonio Carlos de Souza Júnior que “[...] independentemente da concepção sobre o significado da palavra validade jurídica, é preciso trabalhar com um critério de pertinência e um critério de regularidade para o estudo da produção do direito”¹⁷⁴.

Operar com os dois conceitos (forte e fraco) possui grande utilidade para o desenvolvimento da ideia de revisão do lançamento tributário. Isso porque, ao se adotar a validade como pertinência ao sistema (sentido fraco), permite-se que se possa trabalhar a ideia de norma existente – portanto, válida – ainda que ela apresente defeitos. Isso significa dizer, nesse particular, que a norma posta, mesmo que contenha vícios quanto ao procedimento, à matéria ou à competência, será considerada válida enquanto não afastada do sistema. É por isso que, como aduz Gabriel Ivo, “[...] os documentos normativos chamados inválidos, em face de irregularidade no seu processo de criação, são considerados válidos até que sejam invalidados por meio do processo adequado tecido no ordenamento jurídico”¹⁷⁵. Portanto, pela vertente teórica que se adota, não há se falar em invalidade “automática e infalível”, visto que a invalidação dependerá essencialmente de ato humano que a declare e regule seus efeitos.

Diante disso, surgem relevantes questionamentos atinentes, principalmente, à produção de efeitos do ato que, apesar de apresentar vícios, foi posto no sistema. A esse respeito, ressalta Tercio Sampaio Ferraz Júnior que até mesmo “[...] uma norma que não vale ou deixa de valer pode ter produzido efeitos que devem ser dogmaticamente considerados”¹⁷⁶. Exemplo claro disso é a modulação de efeitos no âmbito do controle de constitucionalidade.

Nesse contexto, a produção de efeitos do lançamento “nulo” é algo que não pode ser esquecido. Independentemente da sua adequação às normas de produção, o lançamento estará apto gerar efeitos desde a sua inserção no sistema do direito positivo. A mera instauração da possibilidade de invalidação e revisão já confirma a conclusão, bastante óbvia, de que o lançamento defeituoso produzirá efeitos jurídicos até que seja invalidado. Nesse contexto, o víncio no processo de produção, verificado a partir da enunciação enunciada, é o pressuposto fático para a prática da invalidação e da revisão do lançamento, sendo oportuno pontuar a impossibilidade lógica de se cogitar esta última (a revisão) sem a constituição da primeira (a invalidade).

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 115. Registre-se que também se optou por não adotar a terminologia “irregularidade” para se referir aos defeitos do ato jurídico, tendo em vista que esse termo já é vastamente utilizado pelos tribunais pátrios para indicar os vícios pequenos, que não causam prejuízo.

¹⁷⁵ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 141.

¹⁷⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, p. 225.

3.5.1 De volta à autopoiese: do desrespeito às normas de estrutura à aplicação das normas de revisão sistêmica

Como visto no primeiro capítulo desta dissertação, o direito positivo, enquanto sistema, é essencialmente autopoético, o que significa dizer que ele, por meio da sua linguagem, determina suas próprias regras de produção. Assim, as normas jurídicas regulamentam a sua própria nomodinâmica (ciclo de positivação), estabelecendo as regras de criação e expulsão de enunciados normativos do sistema. Em outras palavras, as unidades elementares do direito (as normas jurídicas) estabelecem entre si uma relação totalmente autorreferencial, numa dinâmica circular em que normas são criadas e extintas por meio de outras normas.

De acordo com as clássicas e sempre atuais lições de Norberto Bobbio, o ordenamento jurídico não é composto apenas por normas cujo objetivo primordial é a regulamentação dos comportamentos humanos (normas de conduta): ao lado destas, existem também normas que disciplinam a produção de outras normas jurídicas (normas de estrutura ou de competência). Estas últimas (as normas de estrutura) impõem limites materiais e formais ao exercício do poder normativo quanto à criação, modificação ou extinção das normas jurídicas¹⁷⁷. Consoante o jurista italiano, “O primeiro tipo de limite refere-se ao conteúdo da norma que o inferior está autorizado a emanar; o segundo refere-se à forma, isto é, ao modo ou ao processo pelo qual a norma do inferior deve ser emanada”¹⁷⁸.

Os ensinamentos de Norberto Bobbio sobre a distinção entre normas de conduta e normas de estrutura são extremamente profícos para a análise do direito positivo enquanto estrutura sistemática e hierarquizada. É a partir dessas concepções que Tárek Moysés Moussallem dá um passo adiante e subdivide as normas de estrutura em dois grupos: normas de produção jurídica e normas de revisão sistêmica. Sobre essa subclassificação, Moussallem explica que “[...] somos levados a entrever normas de estrutura que não se referem ao modo de produção normativa, mas sim à forma de revisão de outras normas do conjunto”. Dessarte, pela proposta classificatória de Moussallem, as normas, quanto à sua finalidade, podem ser classificadas em (i) normas de produção jurídica, (ii) normas de revisão sistêmica e (iii) normas de conduta¹⁷⁹.

¹⁷⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 1^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 54.

¹⁷⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 54.

¹⁷⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2^a ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 77.

O que distingue as normas de produção jurídica das normas de revisão sistêmica é o fato de que, enquanto as primeiras se ocupam do regramento de inserção de novas normas na ordem do direito positivo, as segundas são voltadas para a modificação ou extinção de outras normas. Por esse ângulo, o lançamento tributário, em sua acepção normativa (norma individual e concreta), se trata de norma de conduta; a RMIT, por veicular limites ao conteúdo do lançamento, se trata de norma de produção jurídica¹⁸⁰, assim como as normas procedimentais que regulam a forma do lançamento; por fim, as normas de invalidação e revisão do lançamento são verdadeiras normas de revisão sistêmica, por implicarem extinção ou alteração de uma outra norma jurídica.

Portanto, sempre que o exercício do poder normativo desafiar as regras de produção jurídica, seja em seu âmbito material, seja em seu âmbito formal, a norma produzida estará sujeita à invalidação. Em última análise, pode-se afirmar que a inobservância às regras de produção reclama sempre a aplicação das regras de revisão sistêmica, como são os casos das normas de invalidação e revisão do lançamento. A constituição da invalidade, assim, possui uma dinâmica própria. De acordo com Tárek Moysés Moussallem¹⁸¹,

A partir do documento normativo (DN1), o cientista aceita o veículo intodutor (VI1) como presumivelmente válido. Por meio da enunciação-enunciada (VI1), começará a perquirir a forma procedural e o agente produtor do documento normativo investigado (DN1), utilizando-se para tanto da teoria das provas.

Posteriormente, realiza o cotejo da atividade e dos agentes produtores do veículo intodutor (VI1) com as normas sobre produção normativa.

(…)

Se houver conformidade entre a norma sobre produção normativa e a atividade enunciativa, dir-se-á que o documento normativo (DN1) é válido. Caso contrário, o sistema do direito positivo necessitará de produzir um outro documento normativo (DN2), cujo veículo intodutor (VI2) contenha no seu enunciado-enunciado a aplicação de uma norma de revisão sistêmica para retirar o veículo intodutor (VI1) do sistema (um dos possíveis significados para “revogação”). Do inverso, o documento normativo permanece, com presunção *juris tantum*, no sistema do direito positivo.

Nesse sentido, reitere-se a ideia segundo a qual a norma jurídica, mesmo que possua vícios em sua gênese, será presumida válida até que essas inconsistências sejam demonstradas de acordo com as regras de controle do sistema, para que só então haja a sua invalidação (ou seja, a sua exclusão do ordenamento). Assim, não se sustenta a distinção comumente defendida por parte da doutrina tributarista entre lançamentos “provisórios” e “definitivos”, em que os

¹⁸⁰ Nesse particular, o autor desta dissertação discorda do posicionamento defendido por Tárek Moysés Moussallem, para quem “Como exemplos de normas de conduta temos as regras-matrizes de incidência dos mais variados tributos [...]” (*Ibidem*, p. 80).

¹⁸¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2^a ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 177.

primeiros seriam aqueles ainda suscetíveis de alteração, ao passo em que os últimos seriam considerados “imutáveis”, não mais suscetíveis a mudanças no seio administrativo¹⁸².

Por uma perspectiva pragmática, no entanto, não há atos imunes a impugnações e alterações, inexistindo sentido em realizar tal distinção, visto que, a depender do ponto de vista, todos os atos são definitivos e, ao mesmo tempo, provisórios. Definitivos porque assim são presumidos, até que sejam expulsos do sistema; provisórios porque todos os atos, ainda que presumidos definitivos, são suscetíveis de impugnações e questionamentos. Do que se observa, a distinção entre lançamento provisório e definitivo não é critério seguro sobre o qual se possa trabalhar. Nesse diapasão, é oportuno mencionar as lições de Paulo de Barros Carvalho, para quem a “[...] susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos [...]”, não havendo o menor cabimento na dualidade comentada. Do contrário, “O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções”¹⁸³.

Portanto, conclui-se que a invalidação ou alterabilidade do lançamento nada tem que ver com a sua “provisoriedade” ou “definitividade”. A possibilidade de impugnações e alterações é inerente a todos os atos jurídicos, o que, no entanto, não refuta a sua definitividade. “Definitivo”, neste trabalho, é qualidade do ato posto no sistema, e assim permanecerá sendo até que deixe de ser, em razão da aplicação de uma norma de revisão sistemática. Eis o sentido do ciclo de invalidação no modelo constructivista.

¹⁸² Os termos “definitivo” e “provisório” possuem muitos sentidos no direito positivo. Na tradição processualista civil, por exemplo, o termo “definitivo” é colocado como oposição ao vocábulo “terminativo” para qualificar os diferentes tipos de decisões judiciais. Por essa linha, “definitiva” seria a decisão com resolução do mérito, e “terminativa”, a decisão sem resolução do mérito (CUNHA, Leonardo Carneiro da; DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal**. 13 ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 398). O termo “provisório”, por seu turno, é utilizado para qualificar aquelas situações que aguardam uma decisão “definitiva” (ou seja, de mérito). É o caso, por exemplo, das tutelas provisórias, cujas decisões não fazem coisa julgada, apenas estabilizam-se (art. 304, CPC). No direito tributário, as palavras “definitivo” e “provisório” são utilizadas em sentidos totalmente diferentes. A seguinte passagem da obra de José Souto Maior Borges, que é crítico a tal distinção no direito tributário, ilustra bem o sentido em que os vocábulos são empregados nessa área do direito: “Como o CTN, no art. 174, se refere a uma ‘constituição definitiva’ do crédito tributário, pode-se pretender esteja nele contemplada implicitamente – já que expressamente não o está – a viabilidade de uma constituição ‘provisória’ do crédito tributário. E porque o CTN, no seu art. 142, *caput*, atribui ao lançamento o efeito de constituir o crédito tributário, ter-se-ia, consequentemente, como possível a ocorrência de um lançamento ‘provisório’ em contraposição a um lançamento ‘definitivo’” (*Op. cit.*, p. 451). Por esse prisma, lançamento “provisório” seria aquele ainda sujeito a alterações nos termos do CTN, e “definitivo” aquele não mais modificável no âmbito administrativo. Assim, quando se fala em “definitividade” ou “provisoriedade” para criticar tal distinção quanto ao lançamento tributário, é nesse último sentido (com o qual não se concorda nesta dissertação) que as palavras são utilizadas.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 446-447.

Em síntese, uma vez introduzida a norma no ordenamento, sua validade pode ser questionada mediante o confronto da norma posta com as normas de produção jurídica. Como observa Martin Diego Farrell, pela perspectiva normativista de validade, as normas de produção delimitam três elementos da norma produzida: o órgão (ou competência), o procedimento e o conteúdo¹⁸⁴. Nesse sentido, a ofensa aos dois primeiros (competência e procedimento) se enquadra na categoria dos “vícios formais”, enquanto a inobservância do último (conteúdo) configura o que se chama de “vícios materiais”.

3.5.1.1 Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem a competência

A competência, como leciona José Souto Maior Borges, refere-se ao âmbito pessoal de validade para a prática de determinado ato. No caso do lançamento tributário, trata-se da capacidade administrativa atribuída a determinado órgão para a criação de normas tributárias individuais e concretas válidas (sentido forte)¹⁸⁵.

Em decorrência do que dispõe expressamente o *caput* do art. 142 do Código Tributário Nacional, a competência possui especial importância para o controle da validade do lançamento. Ao ser estabelecido que o lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa, o regramento da competência em matéria tributária contrasta com o entendimento defendido por administrativistas de escol, no sentido de que o vício sobre tal aspecto, no direito administrativo, seria sempre “convalidável”¹⁸⁶.

Sem adentrar no mérito do conceito de “convalidação”, que será objeto de análise mais detida posteriormente, é importante ressaltar que o direito tributário não comporta esse tipo de tolerância com relação aos vícios de competência na prática do lançamento. Diferentemente do que ocorre no direito administrativo, na área tributária o vício de competência colide frontalmente com o art. 142 do CTN, que estabelece o lançamento como ato privativo da

¹⁸⁴ *Op. cit.*, p. 47-48.

¹⁸⁵ *Op. cit.*, p. 92.

¹⁸⁶ Consoante a administrativista Weida Zancaner, “Os atos com vício de competência, exarados no exercício de poderes vinculados, são sempre convalidáveis”, visto que, “[...] em se tratando de atos vinculados, o dever de convalidar se impõe, não havendo qualquer diferença se o agente produtor do ato é absoluta ou relativamente incompetente, pois a questão da vontade não se põe nesses casos, já que esta se encontra determinada pela dicção legal” (ZANCANER, Weida. Convalidação dos atos administrativos. *Enciclopédia Jurídica da PUCSP*, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/8/edicao-1/convalidacao-dos-atos-administrativos>. Acesso em: 05.09.2024). No mesmo sentido, Egon Bockmann Moreira, para quem “Serão convalidáveis atos portadores de vícios menores (restritos a aspectos sanáveis da competência, formalidade e ‘procedimento’)” (MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 4^a ed. atual., rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 116).

autoridade competente, bem como, no âmbito federal, com o art. 59, inciso I, do Decreto n. 70.235 de 1972¹⁸⁷, que expressamente prescreve a nulidade de todos os atos praticados por pessoas incompetentes, comando esse que vem sendo pacificamente aplicado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹⁸⁸.

Sobre o entendimento do CARF a respeito do tema, convém chamar atenção para as Súmulas n. 21 e 27. De acordo com a Súmula n. 21 do CARF, “É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu”. A Súmula n. 27, por seu turno, dispõe que “É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo”. Este último entendimento decorre do quanto disposto no art. 9º, §2º, do Decreto n. 70.235 de 1972, o qual prescreve expressamente que o procedimento fiscal será válido mesmo que formalizado por servidor competente de jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo, conforme a redação dada pela Lei n. 8.748 de 1993.

No estado de Alagoas, o vício de competência como causa de nulidade do lançamento é previsto no art. 7º, inciso I, da Lei Estadual n. 6.771 de 2006 (Lei do Processo Administrativo Tributário Estadual - PAT). De acordo com o referido dispositivo legal, são nulos os atos, entre outras hipóteses, nos casos de incompetência. O comando legal é reiterado pelo art. 24, inciso I, do Decreto Estadual n. 23.370 de 2013 (Regulamento do PAT).

¹⁸⁷ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

¹⁸⁸ “IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. NORMAS PROCEDIMENTAIS. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. AUSÊNCIA IDENTIFICAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NULIDADE. SÚMULA. De conformidade com a jurisprudência consolidada neste Colegiado, inclusive objeto da Súmula CARF nº 21, a qual é de observância obrigatória pelos julgadores administrativos, é nula, por vício formal, a Notificação de Lançamento desprovida da identificação da autoridade fazendária que a expediu. Recurso especial negado” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-001.220. Relator: Manoel Coelho Arruda Junior. Brasília, 20.10.2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024).

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF – NULIDADE — COMPETÊNCIA. É nulo o demonstrativo de evolução patrimonial a descoberto quando executado por servidor incompetente, devendo outro ser realizado.

Recurso especial negado” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-001.142. Relator: Manoel Coelho Arruda Junior. Brasília, 19.10.2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024).

“ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. AUDITOR FISCAL APOSENTADO. VÍCIO DE COMPETÊNCIA. O ato administrativo de lançamento formalizado por meio de auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal já aposentado padece de vício de competência, devendo ser declarado nulo, nos termos do que dispõe o artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72. Recurso de Ofício negado” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3202-000.867. Relator: Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Brasília, 20.08.2013. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024).

Nesse diapasão, é importante frisar que, embora exista norma geral de direito tributário estabelecendo o lançamento como de competência privativa, o CTN não indica quais seriam os agentes investidos de tal poder. E tampouco poderia fazê-lo. Isso porque o poder para regulamentar as próprias competências é um dos pilares fundamentais da forma federativa de Estado (art. 1º, CF), a qual estaria seriamente comprometida caso a União se intrometesse na estruturação e repartição das competências dos demais entes federativos. Assim, a competência para a realização do lançamento deverá ser analisada à luz da legislação de cada ente da federação.

A título de exemplo, no estado de Alagoas, o lançamento por meio da lavratura de auto de infração é de competência privativa dos fiscais de tributos estaduais. Isso é o que se extrai do art. 72 do Regulamento do PAT alagoano¹⁸⁹.

Portanto, o vício de competência do lançamento é insanável, por decorrência direta do que dispõe o art. 142, *caput*, do CTN, especialmente no que diz respeito à sua privatividade. Não há, pois, como “salvar” o lançamento com vício de competência: é necessário anulá-lo e, se ainda houver prazo, poderá a autoridade verdadeiramente competente repeti-lo. Sim, repeti-lo, porque em se tratando de atividade plenamente vinculada, a sua prática por sujeito não habilitado não afasta a obrigatoriedade da sua realização por aquele que é realmente investido de competência, sob pena de responsabilidade funcional, conforme a dicção da parte final do art. 3º e do parágrafo único do art. 142, ambos do CTN¹⁹⁰.

Cuidando-se de ato administrativo da categoria dos vinculados, a autoridade competente não apenas pode, como deve realizar (repetir) aquele lançamento que foi anulado por vício de competência. Isso significa que a autoridade competente não possui qualquer margem para decidir, de acordo com critérios de conveniência e oportunidade, a respeito da realização (ou não) do lançamento. A atividade constitutiva do crédito tributário não é discricionária. Nesse particular, tomam-se de empréstimo as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, para afirmar que, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é o “[...] único possível comportamento da Administração [...]”¹⁹¹ em face da ocorrência da hipótese de incidência tributária.

¹⁸⁹ Art. 72. A lavratura do auto de infração é de competência privativa dos fiscais de tributos estaduais.

¹⁹⁰ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 142. (...).

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

¹⁹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 438.

Por fim – é importante pontuar –, sendo o próprio sujeito passivo “agente competente” para constituir o crédito tributário nos casos de lançamento por homologação, também se aplicam a ele todas as regras referentes à capacidade para editar tal ato. Assim, o lançamento por homologação realizado por pessoa sem capacidade legal para tanto deve, em regra, ser anulado e desconsiderado para todos os fins.

3.5.1.2 Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento

O exercício válido (sentido forte) da competência deve observar todo um conjunto de regras que limitam o agir da autoridade. Ou seja: para que o exercício da competência não se transforme em abuso de poder (arbítrio), faz-se necessário impor limites à sua prática. Eis a função do procedimento.

Como sustenta Gabriel Ivo, o vício de procedimento é aquele que abstrai o conteúdo da norma produzida. Em outras palavras, é o que exsurge exclusivamente a partir do desacordo “[...] entre a enunciação, ocorrente no plano da facticidade, e as normas que prescrevem o rito procedural”¹⁹². Nesse sentido, partindo-se da leitura do *caput* do art. 142 do CTN, as regras procedimentais que devem ser observadas para a prática do lançamento são aquelas que regulamentam as atividades de (i) verificar a ocorrência da hipótese de incidência, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e (v) aplicar a penalidade cabível.

Além de tais atividades, expressamente previstas no enunciado do referido dispositivo legal, não se pode olvidar um último elemento indispensável para a constituição da obrigação tributária: a publicidade. Sobre esse aspecto, Daniel Monteiro Peixoto salienta que, “[...] entendendo-se o direito como fenômeno comunicacional, a conclusão que se impõe é que, antes da notificação, isto é, antes da recepção da mensagem normativa pelo seu destinatário, não há de se falar em norma válida”¹⁹³. Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, o direito é essencialmente dialógico. Destarte, como afirma Eurico Marcos Diniz de Santi, “O ato-norma administrativo, pensado ou guardado numa gaveta, sem se dar o mínimo de condições para o

¹⁹² IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 128-129.

¹⁹³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 176.

conhecimento do destinatário, é um sem sentido jurídico. Por isso, consideramos a publicidade e sua espécie a notificação como inerente à formalização”¹⁹⁴.

Portanto, sempre que houver desrespeito às normas que disciplinam a prática de cada uma dessas atividades, restará configurado o vício procedural. No âmbito federal, o processo administrativo fiscal é disciplinado pelo Decreto n. 70.235/1972, ao passo em que, no estado de Alagoas, a matéria é objeto de regulamentação pela Lei Estadual n. 6.771/2006¹⁹⁵.

3.5.1.3 Da nulidade do lançamento por desrespeito às normas de produção jurídica que estabelecem o conteúdo

Se o vício procedural é aquele que abstrai o conteúdo da norma produzida, o vício material é exatamente o inverso, ou seja, trata-se de falha no próprio conteúdo da norma, o qual não se adequa com exatidão às normas superiores que delimitam o seu âmbito de validade material.

Como visto na segunda seção deste trabalho¹⁹⁶, o conteúdo do lançamento (aqui entendido como norma individual e concreta) é delimitado pela regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), a qual estabelece os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo para a constituição válida da obrigação tributária. Deve haver, portanto,

¹⁹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 162.

¹⁹⁵ O CARF e o TATE/AL (antigo CTE/AL) possuem entendimento majoritário no sentido de que a inobservância das regras procedimentais implicará a invalidação do ato por vício formal, notadamente quando a falha acarretar prejuízo à defesa dos contribuintes. A título de exemplo, vejam-se os seguintes precedentes:

“FISCALIZAÇÃO REALIZADA FORA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. CONSTATAÇÃO DE PREJUÍZO PARA A DEFESA. INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE MÉRITO. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. A anulação do lançamento sob fundamento de suposto cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pela autoridade fiscal lançadora, caracteriza vício de natureza formal, uma vez que não houve julgamento de mérito e a nulidade não afetou a regra matriz da relação jurídica tributária, que se encontra devidamente evidenciada na Notificação Fiscal e complementada pelo Relatório Fiscal, que se fizeram acompanhar dos devidos documentos comprobatórios dos fatos noticiados” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-011.266. Relator:

Mario Hermes Soares Campos. Brasília, 21.05.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14.09.2024).

“ICMS – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 1. FALTA DERECHO DE OLHIMENTO DE ICMS. 2. CONFLITO NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. 3. DESCUMPRIMENTO DE FORMALIDADE INDISPENSÁVEL AO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. 4. LANÇAMENTO NULO POR VÍCIO FORMAL, NOS TERMOS DO ART. 2º, LETRA “B”, E PARÁGRAFO ÚNICO, LETRA “B”, DA LEI FEDERAL N.º 4.717/65. 5. REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. 6. INCIDÊNCIA DA NORMA DO ART. 173, II, DO CTN” (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-1C n. 137/2017. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 02.08.2017. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=MviwQDfKvIY%3D&highlight=%22v%C3%ADcio%20formal%22>. Acesso em: 14.09.2024).

¹⁹⁶ Sobre RMIT e os limites à atividade interpretativa do aplicador da norma tributária, ver item 2.3 do presente trabalho.

a devida adequação entre os critérios abstratamente delineados pela RMIT e aqueles concretamente constituídos pelo ato-norma de lançamento. Ao se aferir à validade material do lançamento, não se questiona mais “como”, mas justamente “o que” foi constituído.

Nesses torneios, o vício material pode ocorrer em duas situações: erro de fato ou erro de direito. Sem pretender aprofundar o tema neste momento, tendo em vista que ele será melhor abordado na última parte desta dissertação, pode-se asseverar que o erro de fato é uma falha de subsunção entre o evento ocorrido no mundo fenomênico e a hipótese de incidência tributária¹⁹⁷. No aspecto fático, as provas assumem especial relevância, pois é somente através do arcabouço probatório do lançamento que se poderá verificar a validade do fato jurídico tributário constituído. Por outro lado, haverá também vício material sempre que for constatada alguma falha na fundamentação jurídica da cobrança, ou seja, quando existir algum erro ou insuficiência no enquadramento legal da exação¹⁹⁸. Assim, o vício material poderá ocorrer em qualquer um dos cinco aspectos previstos na regra-matriz de incidência tributária, acarretando a nulidade do lançamento.

A correta distinção, nem sempre fácil, entre erro de fato e erro de direito é da mais alta relevância, haja vista as significativas diferenças de tratamento jurídico dispensado a cada um desses tipos de vício material, bastando, no presente momento, mencionar que o erro de direito é insuscetível de correções, ao passo em que o erro de fato pode ser corrigido estritamente dentro das hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Ao mesmo tempo, vale destacar a importância da distinção entre vícios formais e vícios materiais, tendo em vista que os primeiros (formais) acarretam a reabertura do prazo para a revisão do lançamento (art. 173, inciso II, do CTN); em contrapartida, os vícios materiais somente podem ser objeto de revisão dentro do prazo decadencial original (inciso I). Porém, isso é assunto para o último capítulo.

O que importa aqui apontar é a confusão algumas vezes realizada pelos órgãos administrativos de julgamento ao trocar aquilo que seria claramente um vício material (por dizer respeito ao conteúdo do ato) por um vício formal, cujo efeito prático é, convenientemente, a reinauguração do prazo de lançamento, em manifesto prejuízo ao sujeito passivo. É o que se

¹⁹⁷ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário: vícios formais e materiais.** 1^a ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 167.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 181.

verifica, por exemplo, em alguns julgados do CARF¹⁹⁹ e do TATE/AL (antigo CTE/AL)²⁰⁰ que consideram nulo por vício meramente formal o auto de infração que contém deficiência na descrição fática.

Essa linha de entendimento, no entanto, não resiste a uma análise mais profunda da questão. Como exposto no primeiro capítulo, o direito somente se opera por meio da linguagem. Ela, a linguagem, não é mero instrumento, mas a própria essência do direito. Dizer que a “descrição” fática é deficiente é o mesmo que dizer que o fato jurídico foi constituído de maneira inadequada, não havendo espaço para se qualificar esse tipo de vício como sendo de índole meramente formal. A toda evidência, se o vício diz respeito à própria constituição do fato jurídico (e não mera “descrição”), trata-se eminentemente de um vício material, localizado no âmago do conteúdo do ato.

Contudo, há também no CARF²⁰¹ e no TATE/AL precedentes no sentido de que a falha na constituição do fato jurídico é realmente de índole material, o que impede a reabertura do

¹⁹⁹ NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DESCRIÇÃO IMPRECISA DOS FATOS. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA CARACTERIZADO. É nulo o Auto de Infração que não descreve devidamente os fatos, de tal forma que não é possível concluir qual a conduta que está sendo penalizada, para que o sujeito passivo possa realizar a sua defesa. (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3001-002.846. Relatora: Francisca Elizabeth Barreto. Brasília, 15.08.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18.09.2024).

²⁰⁰ ICMS - Obrigação principal 1. Impressão de talonário fiscal sem prévia autorização da Secretaria da Fazenda. 2. Complemento da descrição fática a indicar utilização de documento fiscal - Mapa Resumo ECF - em suposto desacordo com a legislação. 3. Conflito na determinação da infração. 4. LANÇAMENTO NULO por indeterminação da infração, nos termos do art. 7º, IV, “a”, da lei 6.771/06. 5. Reexame Necessário conhecido e improvido. 6. Decisão singular mantida. 7. Incidência da norma do art. 173, II, do CTN. “A nulidade do ato administrativo em análise se verifica na indefinição do ilícito, porquanto não se percebem “elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração” (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-1C n. 232/2018. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 17.08.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=to7nhrqxmug%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024)

Curiosamente, pouco mais de um mês depois, o mesmo relator votou em sentido totalmente oposto, como se verifica a seguir:

ICMS - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. 2. CONFLITO NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. 3. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR COM SEGURANÇA A INFRAÇÃO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 4. LANÇAMENTO NULO POR VÍCIO MATERIAL, NOS TERMOS DO ART. 7º, IV ,A, DA LEI 6.771/06. 5. REEXAME NECESSÁRIO. CABIMENTO. REFORMA DA DECISÃO APENAS PARA DECRETAR A NULIDADE MATERIAL, E NÃO FORMAL, DO LANÇAMENTO. “Destarte, sintetizando o quanto discorrido, o lançamento tributário em apreço caracteriza-se incompleto, sem a observância da descrição dos fatos de forma clara e precisa, evidenciando-se vício material, por ser o crédito dele decorrente duvidoso ensejando, pois, a sua nulidade” (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-1C n. 123/2018. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 28.09.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=wiXEnD2t6Hs%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024).

²⁰¹ AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal

prazo quinquenal para a prática da revisão do lançamento²⁰². O vício material, assim, é aquele que se vincula ao conteúdo do lançamento, ou seja, à linguagem empregada para a constituição da norma tributária individual e concreta, em qualquer um dos seus cinco critérios estabelecidos de acordo com a regra-matriz.

3.6 Espécies de invalidade de acordo com o grau de prejuízo do lançamento defeituoso: uma confusão teórica pouco útil

Quando se aborda o tema da invalidade (sentido forte) das normas jurídicas, diversas terminologias são utilizadas para se fazer menção aos seus diferentes tipos e efeitos, destacando-se, nesse contexto, as expressões “nulidade”, “anulabilidade”, “mera irregularidade” e “convalidação”.

Não raramente, essa miscelânea terminológica acaba por conduzir a confusões desnecessárias para o entendimento do tema do controle de validade do lançamento tributário, por si só já tão intrincado. Isso se deve, em grande medida, ao fato de tais classificações serem eminentemente doutrinárias, ou seja, não decorrem diretamente do direito positivo, de modo que cada autor adota o sentido que lhe parece mais adequado aos seus objetivos teóricos²⁰³.

Portanto, as expressões “nulidade”, “anulabilidade”, “mera irregularidade” e “convalidação” podem assumir sentidos diversos, a depender do autor, do modelo teórico e do contexto em que são utilizadas. Nada obstante, justamente pela ampla utilização desses termos tanto pela doutrina como pela jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos, impõe-se que o tema seja enfrentado neste trabalho. Por meio da realização de um pacto semântico, pretende-se, sem maiores pretensões de esgotar a questão, tecer alguns breves comentários e

(BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3002-002.885. Relator: Marcos Antonio Borges. Brasília, 15.07.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18.09.2024).

²⁰² ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DECORRENTE DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INFRAÇÃO QUE GEROU A AUTUAÇÃO. CONHECIMENTO E NÃO PROVIMENTO DA REMESSA PARA REEXAME NECESSÁRIO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO SIGULAR. “ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho Tributário Estadual – CTE, POR UNANIMIDADE, EM CONHECER DA REMESSA PARA REEXAME NECESSÁRIO, PARA NEGAR-LHE PROVIMENTO, MANTENDO NA ÍNTegra A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE JULGOU O LANÇAMENTO NULO POR VÍCIO MATERIAL, tudo conforme o inteiro teor das deliberações assentadas e discutidas na sessão de julgamento, que se encontram à disposição do contribuinte, na secretaria do órgão julgador, pelo prazo de 30 (trinta) dias” (ALAGOAS. Conselho Tributário Estadual. Acórdão CTE-2C n. 73/2020. Relatora: Larissa Amaral de Andrade. Maceió, 18.03.2020. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=OyEjWQ51wmo%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024).

²⁰³ Sobre classificações, ver item 3.3.

fixar premissas importantes para o desenvolvimento do capítulo final deste estudo, concernente à revisão do lançamento tributário.

3.6.1 O prejuízo como elemento integrante da hipótese de incidência da norma de invalidação do lançamento tributário

De acordo com as lições de Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco no clássico *Teoria Geral do Processo*, existem três formas distintas para se abordar o complexo tema das nulidades: “a) todo e qualquer defeito do ato jurídico leva à sua nulidade; b) nulo só será o ato se a lei assim expressamente o declarar; c) um sistema misto, distinguindo-se as irregularidades conforme sua gravidade”²⁰⁴.

Como bem se observa, não é preciso maiores considerações para concluir que, diante do sistema constitucional tributário vigente, os dois primeiros modelos de abordagem das nulidades são totalmente insatisfatórios. Se, por um lado, seria extremado aceitar que qualquer falha no lançamento, ainda que insignificante, acarretasse a necessária anulação do ato – em manifesto prejuízo às contas públicas e ao financiamento dos direitos dos cidadãos –, por outro, não se pode admitir um regime tarifado de nulidades, no qual os contribuintes, mesmo totalmente prejudicados por eventual falha, encontrar-se-iam desprotegidos caso aquela hipótese não estivesse expressamente prevista no texto legal.

Faz-se necessário, portanto, eleger outro critério, mais justo e seguro, para a invalidação dos atos defeituosos, uma vez que, como oportunamente destaca Antonio Carlos de Souza Júnior, “[...] o sistema jurídico convive com o descumprimento (parcial e total) das suas próprias regras [...]”, sendo sempre pertinente relembrar que a norma “nula”, enquanto não invalidada, continua sendo parte do sistema, motivo pelo qual não se lhe deve qualificar como “não-ato” ou “não-jurídica”²⁰⁵.

É diante desse dilema que surge o elemento “prejuízo” para equilibrar os dois extremados modelos de nulidade. Antonio Carlos de Souza Júnior, a esse respeito, destaca²⁰⁶:

Como uma tentativa de superar o problema da omissão (ausência de taxatividade) e, ao mesmo tempo, enfraquecer um rígido sistema de controle da produção dos atos processuais, a introdução da regra do prejuízo surge como uma técnica de efetivação da instrumentalidade das formas, princípio que passou a ter grande aceitação nos modelos processuais.

²⁰⁴ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. 31^a ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 420.

²⁰⁵ SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos de. *Op. cit.*, p. 171.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 425.

A questão que persiste é: qual é o conceito de prejuízo para fins de invalidação do lançamento tributário?

O prejuízo nada mais é do que uma situação de desvantagem anormal da parte ou o descumprimento da finalidade do ato praticado em razão da sua desconformidade. Nesse particular, toma-se o cuidado de empregar o adjetivo “anormal”, visto que, em algumas circunstâncias, a situação desvantajosa é inerente ao próprio ato. Assim, não se poderia afirmar, por exemplo, que o prejuízo da lavratura de um auto de infração com vício na notificação reside justamente na constituição do débito em face do contribuinte, visto que esse é o efeito natural de todo e qualquer lançamento. Por esse motivo, esclarecedoras são as observações de Leonardo Carneiro da Cunha, para quem não se admitem presunções de prejuízo: o prejuízo reclama sempre a sua demonstração efetiva (não existe prejuízo *a priori*). Segundo o processualista, “O prejuízo relaciona-se com o alcance de objetivos processuais: sempre que se perdem ou se reduzem faculdades ou poderes processuais que influencie o resultado do processo, há prejuízo”, e conclui afirmando que “O prejuízo deve ser analisado *a posteriori*, sendo reconhecido apenas nos casos em que haja interferência em direitos fundamentais, sobretudo o contraditório e a ampla defesa”²⁰⁷.

Reita-se: haverá prejuízo sempre que do ato praticado em desconformidade com as normas de superior hierarquia decorrer uma desvantagem anormal para as partes. Assim, como bem destaca Luís Eduardo Garrossino Barbieri, esses danos não se limitam aos direitos à ampla defesa e ao contraditório, podendo alcançar outros direitos, como a propriedade privada e a liberdade²⁰⁸.

O prejuízo, portanto, é um pressuposto da invalidação do ato defeituoso, ou seja, ele integra a hipótese de incidência (antecedente) da norma de invalidação. Trata-se do célebre brocado francês do *pas de nullité sans grief*, segundo o qual, sem prejuízo, a invalidação não deve se operar. Esse modelo garante uma maior estabilidade e previsibilidade das relações jurídicas, e vem sendo amplamente adotado pelos tribunais administrativos no controle da validade do lançamento tributário²⁰⁹.

²⁰⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Código de Processo Civil comentado**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 489.

²⁰⁸ *Op. cit.*, p. 115.

²⁰⁹ Sobre o tema, vejam-se os seguintes julgados do CARF e do TATE/AL, respectivamente: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2006 AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Na falta de demonstração de prejuízo à parte ou da prática de arbitrariedade pela fiscalização, não há nulidade do lançamento em razão da ausência do MPF. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO REALIZADO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual. Inteligência

No processo administrativo federal, no que concerne especificamente à nulidade do lançamento, a questão é tratada especialmente pelo art. 59, inciso II e §3º, e pelo art. 60, ambos do Decreto n. 70.235/1972²¹⁰.

Dessarte, são nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, inciso II), contudo, a nulidade não será declarada quando o mérito puder ser decidido em favor da parte a quem a nulidade aproveitaria (§3º). Desse último ponto, extrai-se a existência do princípio da primazia da resolução do mérito no âmbito do processo administrativo tributário federal.

Por seu turno, dispõe o art. 60 que todos os vícios não previstos no art. 59 (incompetência ou preterição do direito de defesa) não importarão nulidade. Tal disposição deve ser interpretada com bastantes ressalvas, justamente por remeter o aplicador a um sistema tarifado de nulidades no processo administrativo tributário, hoje não mais compatível com o sistema de garantias constitucionais dos contribuintes. Uma leitura mais apressada do enunciado do art. 60 poderia conduzir à conclusão, completamente equivocada, de que os atos praticados em total desconformidade com a ordem posta, mesmo que prejudiciais a qualquer uma das partes (p. ex.: ofensa à anterioridade), não seriam passíveis de nulidade, contanto praticados por agente incompetente e não implicassem cerceamento de defesa. Tal hipótese é

da Súmula CARF nº 178. (CARF 10830724074201187 1402-006.215, Relator: Jandir José Dalle Lucca, Data de Julgamento: 17/11/2022, Data de Publicação: 22/12/2022)

EMENTA : ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS COMPROVADO PELA DIFERENÇA ENTRE AS INFORMAÇÕES ENVIADAS PELAS OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. JULGAMENTO TOTALMENTE PROCEDENTE NA COORDENADORIA DE JULGAMENTO. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE PARA ALTERAR DE OFÍCIO A PENALIDADE PARA O ART. 79 DA LEI 5.900/96. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO AO DIRETO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA PRESUNÇÃO ESTABELECIDA PELA LEI. NORMA PROCEDIMENTAL. CONTRIBUINTE OBRIGADO À EMISSÃO DE CUPOM FISCAL NAS OPERAÇÕES COM CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO, CONFORME ART. 50, § 2º DA LEI 5.900/96, REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 6846/07. NO MÉRITO. FATOS NÃO REFUTADOS PELO CONTRIBUINTE. INCONTROVERSO. ÚLTIMA DILIGÊNCIA ATESTA A SINTONIA DOS DADOS APONTADOS PELO FISCO COM OS INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE. DASN. PROCEDENTE EM PARTE. ALTERAÇÃO DA MULTA. ART. 79 DA LEI 5.900/96. (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-2C n. 73/2020. Relatora: Larissa Amaral de Andrade. Maceió, 18.03.2020. Disponível em: https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar_documento?acess=1&key=WIWqPJgVLyM%3D&highlight=preju%C3%ADzo. Acesso em: 22.09.2024)

²¹⁰ Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

completamente absurda e apenas demonstra que o art. 60 deve ser interpretado com muita cautela.

Em Alagoas, a Lei do PAT regula a matéria especialmente em seu art. 7º, incisos II e IV, e seus §§ 1º a 3º²¹¹, dispositivos esses que, por espelharem a mesma racionalidade da legislação federal, dispensam maiores comentários, bastando, para tanto, reforçar que a demonstração do efetivo prejuízo é fundamental para a decretação da nulidade em qualquer dos casos.

3.6.2 “Inexistência”, “nulidade”, “anulabilidade” e “mera irregularidade”: a miscelânea classificatória como consequência da falta de consenso

Tradicionalmente, as categorias de “nulidade”, “anulabilidade” e “mera irregularidade” são graduadas de acordo com a gravidade do prejuízo causado às partes. Dessa forma, em escala crescente, primeiro apareceriam as meras irregularidades (prejuízos ínfimos e irrelevantes), depois, a anulabilidade (prejuízos intermediários, geralmente vinculados a vícios de forma) e, por fim, as nulidades (prejuízos graves, geralmente relacionados ao conteúdo do ato). Por esse ângulo, defendido por autores como Luís Eduardo Garrossino Barbieri, os atos meramente irregulares e anuláveis seriam convalidáveis, ao passo em que os nulos seriam insuscetíveis de convalidação²¹².

Esse tipo de classificação, no entanto, não se mostra satisfatório dentro do modelo teórico adotado neste trabalho. Como dito anteriormente, a classificação das invalidades é extremamente variável de autor para autor, de modo que, inexistindo suporte seguro no campo

²¹¹ Art. 7º São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; e

b) em que se configure a ilegitimidade passiva.

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do ato administrativo, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o sujeito passivo e o montante do crédito tributário, devendo ser corrigidas e suprimidas as incorreções e omissões por determinação da autoridade competente, desde que o fato não acarrete prejuízo à defesa do sujeito passivo.

§ 2º Na hipótese do § 1º, se as incorreções, omissões ou exigências causarem prejuízo à defesa do sujeito passivo, desde que este não tenha contribuído para tal situação, deverá o mesmo ser intimado das alterações, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do débito com o desconto previsto à época da efetivação do ato administrativo ou apresentação de impugnação.

§ 3º As irregularidades que tiverem causado prejuízo à defesa, quando devidamente identificadas e justificadas, só acarretarão a nulidade dos atos que não puderem ser supridos ou retificados.

²¹² *Op. cit.*, p. 115.

do direito positivo ou um consenso teórico mínimo a respeito do tema, o esforço na tentativa de distinguir cada tipo de falha acaba por gerar muito mais confusões do que por esclarecer o tema. Justamente por inexistir e, mais que isso, ser impossível a elaboração de uma teoria geral das nulidades, essas categorias são utilizadas das mais variadas formas em cada campo da Ciência do Direito, e as premissas também se mostram extremamente cambiantes, de uma forma tal que, quanto mais se tenta entender o tema, mais confuso ele se torna.

A crítica formulada não é inédita, e pode ser vislumbrada na obra de Tércio Sampaio Ferraz Jr²¹³. Ao tratar da distinção entre inexistência, nulidade e anulabilidade, o jusfilósofo paulista observa que tais distinções “[...] não são rigorosas, e é difícil trazê-las a um princípio classificatório geral”. Em seguida, prossegue afirmando que

[...] todas essas distinções e conceitos não foram produzidos por decorrência lógica, a partir de algum princípio teórico, mas pela própria prática do direito, emergindo da necessidade de se discriminar entre casos mais ou menos graves de conflitos, com extensão social maior ou menor de suas consequências. Os critérios surgidos dos problemas de decidibilidade são, assim, tópicos, carregados de valorações, dificilmente formalizáveis de modo rigoroso.

Com efeito, a proposta classificatória tradicional, graduada de acordo com a gravidade do prejuízo, padece de algumas inconsistências. A primeira delas reside na dificuldade de se classificar teoricamente, de maneira prévia (*a priori*), aquilo que só pode ser apurado *a posteriori*, no campo prático. Por isso, embora seja possível, em mero exercício de abstração, imaginar alguns exemplos que se enquadrem em cada uma das categorias, a prática sempre ameaça subverter a proposta teórica. O vício formal “anulável” poderia se revelar, na prática, “absolutamente nulo”; o vício material, por outro lado, poderia se manifestar como uma “mera irregularidade”. Para ilustrar a questão, imagine-se a cobrança de um tributo instituído por decreto (vício de forma vinculado ao veículo introdutor): é óbvio que, numa situação como essa, apesar de se tratar de um vício “meramente” formal, a cobrança da exação seria totalmente nula. Por outro lado, imagine-se que determinada empresa tenha mudado sua denominação social e, posteriormente, é autuada com a indicação de sua denominação antiga (vício de conteúdo vinculado à identificação do sujeito passivo): novamente, em sendo possível identificar claramente o contribuinte por outros elementos (o CNPJ e a inscrição estadual, por exemplo), o que seria, *a priori*, nulo por vício material transformar-se-ia, *a posteriori*, numa mera irregularidade.

Outra inconsistência desse tipo de proposta classificatória reside em distinguir, na prática, a anulabilidade da mera irregularidade, sobretudo porque, dentro de tal modelo, ambos

²¹³ *Op. cit.*, p. 227.

os casos estariam sujeitos à “convalidação”. Por outro lado, como visto, o sistema de nulidades do lançamento tributário não admite a preservação de atos que impliquem prejuízos para o sujeito passivo, o que fulmina a categoria das “anulabilidades” dentro do controle da validade do lançamento (pois é impossível convalidar ato que implique prejuízo). Dessarte, se o vício é superável e não causa prejuízo significante para o sujeito passivo, sendo possível a sua convalidação, a anulabilidade acaba por se confundir com a mera irregularidade; por outro lado, se o vício do lançamento acarretar prejuízo para o contribuinte, é vedada a sua convalidação, de sorte que a anulabilidade, nesse caso, confundir-se-ia com a nulidade.

Do quanto exposto, conclui-se que embora na teoria seja possível realizar, em mero exercício de abstração, essa categorização das invalidades, na prática há de se convir que esse modelo classificatório é absolutamente caótico.

Muito mais relevante do que rotular cada uma das espécies de invalidade é fundamentar adequadamente a decisão que resulta na invalidação ou convalidação. Por um prisma mais pragmático, a distinção entre atos “inexistentes”, “nulos”, “anuláveis” ou “meramente irregulares” se revela muito mais retórica do que teórica. Sendo o direito um fenômeno eminentemente comunicacional (como visto no primeiro capítulo deste trabalho), e uma vez que o objeto da Ciência do Direito é a própria linguagem do direito positivo, mostra-se tão pertinente quanto adequado o deslocamento do problema da inalcançável essência dos atos produzidos para os enunciados emitidos para referi-los.

Em outras palavras, tratar o defeito do ato por “inexistência”, “nulidade”, “anulabilidade” ou “mera irregularidade” reflete muito mais o grau de reprovabilidade retórica empregado no argumento do decisor do que, propriamente, uma questão de gravidade apriorística e essencial do vício. É nesse sentido que, como constata Torquato Castro Jr., “[...] o ‘válido’ é o ‘confirmado’, o ‘nulo’ é o ‘rejeitado’ e o ‘inexistente’ é o ‘desconfirmado’”²¹⁴.

Em síntese, o que se pretende deixar claro é que, seja lá qual for a miscelânea classificatória adotada (atos inexistentes, nulos, absolutamente nulos, parcialmente nulos, anuláveis, meramente irregulares, perfeitos etc.), tais categorias estão mais vinculadas à “atitude de resposta”²¹⁵ do intérprete do que à essência – inalcançável – do ato objeto de análise.

²¹⁴ CASTRO JÚNIOR, Torquato Castro. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista.** São Paulo: Noeses, 2009, p. 173.

²¹⁵ “Na presente tese, a metáfora escolhida é a dos modos da negação: o ato inexistente corresponde à atitude de resposta do órgão decisor em face de uma mensagem que ele rejeita como mensagem, ou seja, desconfirma sua natureza de mensagem. O ato nulo corresponde àquele em que o decisor reconhece tratar-se de uma mensagem, mas recusa-se a aceitar o conteúdo. O ato ineficaz é aceito como mensagem e conteúdo, mas os efeitos são deliberadamente suspensos pela autoridade decorosa” (*ibidem*, p. 175).

4 SOBRE A REVISÃO DO LANÇAMENTO COMO TÉCNICA DE BUSCA DA LEGALIDADE: CONTEXTO E LIMITAÇÕES

Como visto na segunda seção deste estudo (*Incidência tributária: as premissas teóricas para uma perspectiva constructivista do lançamento*), o lançamento é o ato mediante o qual o sujeito autorizado pela ordem jurídica aplica a regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata) a um caso concreto, introduzindo no sistema uma norma individual e concreta. Tal norma individual e concreta é composta, em seu antecedente, por um fato jurídico tributário, e no seu consequente, por uma relação jurídica tributária. Noutros torneios, o lançamento, como qualquer ato de aplicação (incidência) jurídica, exige a tradução da linguagem da realidade fática para a linguagem do direito positivo, sem o que este permanece inerte.

Na seção seguinte (*Antes da revisão: o lançamento e os critérios de controle da sua validade*), o tema do lançamento tributário foi aprofundado, sendo abordados o seu conceito, a sua eficácia, a sua classificação e, principalmente, os critérios de controle da sua validade. Viu-se, nesse particular, que o exercício do poder normativo pelos sujeitos autorizados deve se dar dentro dos estritos limites estabelecidos pelas regras de produção jurídica; do contrário, a norma produzida pode ser invalidada ou revisada mediante a aplicação de uma outra norma: a norma de revisão sistêmica. Eis a inescapável autorreferencialidade do sistema do direito positivo.

A invalidação e a revisão do lançamento tributário, enquanto entidades normativas, estão, portanto, inseridas dentro de um mesmo contexto: o da revisão sistêmica. Estão umbilicalmente ligadas à necessidade de observância às normas de superior hierarquia durante a produção do lançamento, as quais impõem limites formais e materiais. É por isso que se pode afirmar com a mais absoluta segurança que a invalidação e a revisão figuram como imprescindíveis instrumentos de concretização do princípio da estrita legalidade, nos temos daquilo que dispõem os arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal.

Com efeito, a necessidade de aplicação das normas de revisão sistêmica decorre justamente do fato de que não existe incidência automática e infalível, afinal, se esta fosse perfeita e houvesse um sentido único e supremo por detrás dos enunciados jurídicos, a invalidação ou revisão de normas jurídicas seria um sem-sentido deôntico. A automaticidade, perfeição e unicidade, em última análise, fulminam logicamente a possibilidade de se revisar ou invalidar normas jurídicas. É apenas a partir das premissas da pluralidade interpretativa inerentes aos textos normativos e da falibilidade da incidência que se pode desenvolver uma teoria constructivista sobre a revisão do lançamento tributário. Nesse particular, convém trazer à baila as acertadas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem “O Estado deve exercer

o controle da legalidade e da constitucionalidade de seus próprios atos, direitos e pretensões. Como o lançamento, nos casos em que se apropostra, é ato de aplicação da lei aos casos concretos, não é difícil supor que erros e demasias venham a ocorrer”²¹⁶.

É óbvio, no entanto, que a possibilidade de alterações desenfreadas das normas geraria um caos insustentável das relações jurídicas. É exatamente por isso que o sistema do direito positivo prescreve os limites formais e materiais para que a substituição do lançamento seja realizada de forma regular, conforme será visto no decorrer deste capítulo. Antes, porém, por ser da mais alta relevância, faz-se necessário identificar a natureza jurídica da revisão do lançamento tributário e realizar uma breve incursão sobre o contexto normativo da modificação do lançamento no CTN.

4.1 A natureza jurídica da revisão do lançamento: convalidação ou repetição do ato? Uma distinção fundamental

Tal como ocorre com os conceitos de nulidade e anulabilidade, o termo “convalidação” também apresenta diversos sentidos e usos. Egon Bockmann Moreira, em estudo sobre o processo administrativo federal, define a convalidação como a prática de ato administrativo dotado de efeitos retroativos, com o objetivo de corrigir e ratificar os efeitos de ato pretérito²¹⁷. Na mesma linha, Celso Antônio Bandeira de Mello define a convalidação como “[...] o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos. [...] O ato convalidador remete-se ao ato inválido para legitimar seus efeitos pretéritos”²¹⁸. Por esse prisma, a convalidação decorreria, a um só tempo, da constituição da invalidade do ato viciado e, concomitantemente, da sua correção, com efeitos retroativos. O ato convalidante funcionaria, assim, como uma “emenda” ao ato defeituoso, conservando os efeitos deste último.

Essa linha de entendimento, no entanto, não se mostra compatível com o modelo teórico adotado neste trabalho. Ora, se para “convalidar” se faz necessário retificar o defeito da norma inválida (sentido forte), modificando-a, é certo que convalidação nenhuma houve, mas, sim, a construção de uma nova norma jurídica. A convalidação, por esse ângulo de análise, encerraria a sua própria contradição: para convalidar, é preciso constituir a invalidade, e se a norma viciada for alterada, ela deixará de existir, tornando-se outra.

²¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 845.

²¹⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 4^a ed. atual., rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 114.

²¹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 486.

Mutatis mutandis, a visão segundo a qual a convalidação operar-se-ia pela retificação da falha da norma inválida transgride, de uma só vez, os três princípios da lógica clássica: a identidade, a não-contradição e o terceiro excluído. Se a norma X é composta pelos elementos “a”, “b” e “c”, a alteração de qualquer um desses elementos transmuta-a numa nova norma (p. ex., uma norma Y, composta pelos elementos “a”, “b” e “d”). Eis o princípio da identidade, conhecido popularmente pela expressão “[...] uma coisa é uma coisa, outra coisa é outra coisa”²¹⁹. Assim, a norma retificada não é convalidada, pois ela deixa de existir no mesmo momento da sua alteração. Pela não-contradição, por outro lado, entende-se que uma coisa não pode ser e não ser ao mesmo tempo²²⁰. Nesses torneios, se o reconhecimento da invalidade for considerado como o próprio pressuposto da convalidação, não se pode considerar a norma “convalidada” válida e não válida no mesmo átimo. Por fim, pela lei do terceiro excluído, entende-se que uma proposição ou é verdadeira ou é falsa, inexistindo uma terceira possibilidade²²¹. Dessarte, ao se considerar que a norma “X” é inválida e válida, necessariamente uma das asserções deve ser verdadeira, e a outra, falsa.

Diante de tudo isso, parece ser muito mais apropriado abordar o problema como propõe Riccardo Guastini: convalidação é o reconhecimento expresso da validade da norma. Convalidada, pois, é aquela norma que teve a sua validade confirmada pelo órgão competente. Exemplos bastante claros são a ADC julgada procedente e a ADI julgada improcedente: em ambos os casos, o órgão competente (STF) declara a validade da norma analisada. Dessarte, para Guastini²²²,

Las normas convalidadas deben ser distinguidas de las normas válidas. Una norma es válida si, y sólo si, responde a los criterios de validez del ordenamiento. Una norma es convalidada si, y sólo si, ha sido juzgada como válida (convalidada, precisamente) por un órgano competente para juzgar la validez de las normas.

Dentro do contexto do presente estudo, a convalidação do lançamento diz respeito à sua confirmação, sem reconhecimento de qualquer tipo de vício relevante. Aplica-se, pois, exclusivamente aos casos em que o vício é inexistente ou insignificante (mera irregularidade), sem qualquer pecha de “invalidade” (sentido forte).

É da mais suma relevância não confundir a convalidação com a repetibilidade do ato, dada a absoluta diferença de tratamento jurídico conferido a cada uma das situações, sobretudo no direito tributário. Isso porque, enquanto a convalidação significa a confirmação da validade

²¹⁹ CASTRO JÚNIOR, Torquato Castro. *Op. cit.*, p. 178.

²²⁰ *Ibidem*, p. 180.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 287.

²²² GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho.** 1. ed. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p. 370.

do ato e, portanto, a sua manutenção no sistema, a revisão, calcada na repetibilidade, implica a substituição do ato viciado por um ato novo, ou seja, tem na invalidação do primeiro a sua premissa. Sendo a convalidação uma forma de conservação do ato sem vícios (ou com vícios insignificantes) no ordenamento, não há se falar em convalidação quando tal ato é, pelo contrário, expurgado dele. Realizando as devidas adaptações²²³, é perfeitamente possível aplicar a teoria desenvolvida por Marcos Bernardes de Mello a respeito da “sanação” dos negócios jurídicos defeituosos ao lançamento tributário, especialmente quando ele afirma que “A repetição do negócio nulo, removendo-se o defeito invalidante, constitui negócio jurídico novo, que não guarda relação com o anterior nulo. Não há, a rigor, sanação da nulidade. Não há confirmação do negócio jurídico nulo”²²⁴.

Essa distinção implica consequências significativas quando se trata do lançamento tributário, especialmente quando se tem em conta que o Código Tributário Nacional prescreve diversas restrições à sua repetibilidade, por meio do instrumento intitulado pelo Código como “revisão”. Com efeito, dispõe o art. 145 e seus incisos que o lançamento regularmente notificado somente poderá ser alterado em razão da impugnação do sujeito passivo, do recurso de ofício ou, ainda, da iniciativa de ofício da autoridade administrativa, de acordo com o rol taxativo do art. 149. Este, por seu turno, dispõe mais nove hipóteses em que o lançamento pode ser revisto de ofício, dentre as quais se destacam os casos em que o defeito invalidante do lançamento tenha decorrido de falsidade, erro, omissão ou inexatidão de informações prestadas pelo contribuinte. Além disso, não se pode deixar de mencionar o quanto contido no parágrafo único do art. 149, no sentido de que a realização de um novo lançamento é temporalmente limitada ao lustro decadencial do direito da Fazenda Pública, que é de cinco anos²²⁵.

Perceba-se, nesse contexto, que a mera convalidação não se sujeita às limitações do CTN, visto que não se equipara à substituição do lançamento irregular por um novo (revisão). É nesse contexto que surge o seguinte questionamento: quando será o caso de convalidação e quando será o caso de revisão do lançamento tributário?

No âmbito do processo administrativo federal, dispõe a Lei n. 9.784/1999, em seu art. 55, que “Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela

²²³ Onde ele menciona “negócio” ou “negócio jurídico”, leia-se “lançamento” ou “lançamento tributário”.

²²⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, p. 240.

²²⁵ A demarcação do termo inicial do prazo decadencial do lançamento tributário depende de diversos fatores, notadamente se se trata de lançamento de ofício ou por homologação, ou se existe possibilidade de antecipação da fluição do prazo em razão de alguma atividade fiscalizatória do fisco. A esse respeito, ver arts. 173 e 150, §4º, do CTN.

própria Administração”. A Lei Estadual n. 6.161/2000, que regula o processo administrativo no estado de Alagoas, também no seu art. 55, dispõe de idêntica forma à legislação federal. A partir dos dispositivos em questão, é possível estabelecer três requisitos para a convalidação de atos irregulares nos processos administrativos: a inexistência de lesão ao interesse público, a inexistência de prejuízo a terceiros e que o defeito do ato seja sanável.

O Decreto n. 70.235/1972, em âmbito federal, e a Lei n. 6.771/2006, em Alagoas, como já visto no capítulo anterior, são expressos a respeito da nulidade do ato praticado em prejuízo ao contribuinte. O Código de Processo Civil, por seu turno, aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo tributário (art. 15), dispõe em seu art. 283 que “O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais”, e seu parágrafo único determina que a convalidação do ato é condicionada pela ausência de prejuízos à defesa de qualquer parte.

Por fim, mas não menos importante, não se pode fazer uma análise da convalidação do lançamento tributário sem considerar o que dispõe o art. 142 do CTN, sobretudo quando prescreve que o lançamento é de competência privativa da autoridade legalmente designada para tanto. Além disso, o CTN faz expressa menção à anulação do lançamento por vício formal, estabelecendo, nesses casos, a inauguração de novo prazo decadencial, conforme enuncia o seu art. 173, inciso II.

Em seu estudo sobre as nulidades no lançamento tributário, Luís Eduardo Garrossino Barbieri defende que são considerados “anuláveis” (e, portanto, “convalidáveis”, apesar do prejuízo causado) os vícios formais do lançamento²²⁶. Para tanto, cita renomada doutrina administrativista e tributarista, a exemplo, respectivamente, de Maria Sylvia Zanella di Pietro e Fabiana Del Padre Tomé.

Nada obstante, com todo o respeito a tão prestigiado rol de juristas, não se pode com eles concordar. Com efeito, é interessante notar que todos os diplomas legais aplicáveis direta ou subsidiariamente ao processo tributário são unâimes a respeito da proibição da convalidação nos casos de prejuízo às partes envolvidas.

O sistema constitucional tributário apresenta uma feição especialmente protetiva com relação ao contribuinte, como bem salienta Antonio Carlos de Souza Júnior²²⁷. Por essa razão, o vício de competência esbarra no art. 142, do CTN, que estabelece o lançamento como ato privativo da autoridade competente. Trata-se, como visto, de vício formal, de tal sorte que,

²²⁶ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. *Op. cit.*, p. 125

²²⁷ SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos de. *Op. cit.*, p. 248.

juntamente com os demais vícios procedimentais (também formais), subsume-se ao art. 173, inciso II, do CTN, que estabelece a invalidação do lançamento, com a reabertura do prazo decadencial de cinco anos para prática de um novo (revisão).

Finalmente, os lançamentos eivados de vício material também devem ser anulados, mercê do princípio da estrita legalidade (arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal), podendo ser reeditados dentro das estritas hipóteses previstas nos arts. 145 e 149 do CTN.

Dessarte, é de se ver que, em razão do seu caráter protetivo, o sistema tributário não permite a manutenção de atos com vícios materiais ou formais que causem prejuízo ao contribuinte. Não há se falar, pois, de lançamento “anulável”, visto que todo vício prejudicial no lançamento conduz à sua própria nulidade, sem qualquer possibilidade de convalidação. A solução apontada pelo CTN, nesses casos, é por demais clara: a reedição (revisão) do lançamento.

Portanto, no que diz respeito ao lançamento tributário, em qualquer uma de suas acepções (procedimento, ato ou norma), a convalidação só tem lugar à medida em que o vício não resulte em prejuízo, ou seja, quando se tratar do que a doutrina e a jurisprudência vêm chamando de “mera irregularidade”²²⁸. Luís Eduardo Garrossino Barbieri lista diversos exemplos de atos considerados meramente irregulares, a saber: erros de grafia na formalização do lançamento; erro ou ausência de indicação do local ou data da lavratura; descrição dos fatos em termo anexo, ao invés de constar no próprio corpo do auto de infração; recebimento de intimação via AR por pessoa não autorizada, mas no endereço indicado pelo próprio contribuinte como seu domicílio tributário, entre outros²²⁹. Portanto, apresentando defeitos, ou o lançamento é nulo (quando há prejuízo), ou o lançamento é meramente irregular, aceitando-

²²⁸ Paulo de Barros Carvalho assim define os atos irregulares: “Tais entidades estariam eivadas de pequenos vícios que, por irrelevantes, não justificariam a anulação do ato. O nome do contribuinte, ainda que permitindo sua identificação, não está corretamente consignado. Nesses casos, suficiente será leve retificação que não determina, por si só, qualquer mudança jurídica no relacionamento entre Administração e administrado” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 499).

²²⁹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. *Op. cit.*, p. 140-151.
Sobre o reconhecimento de mera irregularidade em erro de grafia no auto de infração, o seguinte julgado do CARF: “**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE DIGITAÇÃO. MERA IRREGULARIDADE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.** A indicação incorreta da data de atração da embarcação no auto de infração lavrado para exigência da multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’ , do Decreto-lei nº 37/1966 constitui mera irregularidade incapaz de acarretar a nulidade do ato, principalmente quando for possível, a partir das demais informações constantes no auto e da documentação de suporte, identificar a data correta. Trata-se de um simples erro de digitação, que não gera prejuízo ao direito de defesa da Recorrente” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3001-002.371. Relator: João José Schini Norbiato. Brasília, 20.02.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 26.09.2024).

se a sua convalidação (quando não há prejuízo), inexistindo hipótese de lançamento “anulável” (isto é, prejudicial, mas convalidável).

Isso significa que todo vício minimamente prejudicial ao contribuinte é insuperável? De forma nenhuma. O que se quer destacar aqui é que a convalidação do lançamento tributário possui âmbito de aplicação mais limitado do que em outras áreas do direito. Contudo, isso não impede que um novo lançamento seja praticado, respeitando-se os limites impostos especialmente pelos arts. 145, 149 e 173, inciso II, do CTN, os quais não se aplicam caso se trate de mera convalidação.

Em última análise, o controle de validade do lançamento tributário alberga três, e somente três, possibilidades: i) convalidação, quando o lançamento não apresentar nenhum defeito ou os prejuízos decorrentes deste forem insignificantes (meras irregularidades); ii) anulação sem possibilidade de revisão, nos casos de erro de direito; e iii) anulação com possibilidade de revisão, nos casos de vícios meramente formais ou erro de fato.

A distinção entre convalidação e reedição (revisão) do lançamento, portanto, não se trata de simples preciosismo teórico, possuindo relevantíssimas implicações práticas, dada a radical diferença de tratamento jurídico dispensado pelo sistema a cada um dos casos. Em termos práticos, isso significa, por exemplo, que uma mera irregularidade pode ser corrigida a qualquer tempo (mesmo após o prazo decadencial) ou que a revisão do lançamento, por resultar na constituição de relação jurídica inteiramente nova, deve implicar a reabertura dos prazos de defesa do contribuinte.

4.2 O contexto da alterabilidade do lançamento no Código Tributário Nacional: considerações preliminares sobre os arts. 140, 141 e 144 do CTN

A alterabilidade do lançamento tributário não é objeto de regulamentação exclusiva dos arts. 145 e 149 do CTN, existindo outros enunciados que tratam da questão no mesmo diploma legal. Para os desígnios deste estudo, convém destacar as disposições contidas nos arts. 140, 141 e 144 do Código Tributário Nacional.

Dispõe o art. 140 que “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a êle atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”. A partir da leitura do dispositivo em questão, de pronto sobressaem algumas perplexidades. Em primeiro lugar, é de se destacar a atecnia em se separar o crédito da obrigação tributária, como se um pudesse existir sem o outro. A impropriedade é, em grande medida, resultado da concepção, característica do

pensamento jurídico brasileiro da primeira metade do século XX, segundo a qual a incidência e a aplicação da norma jurídica seriam situações apartadas, de forma que, no momento da incidência, nasceria a obrigação tributária, enquanto o crédito somente surgiria a partir do ato de aplicação representado pelo lançamento.

Essa ideia de incidência automática e sua separação do ato de aplicação, já combatida em diversas passagens neste trabalho, se irradiou manifestamente por diversos outros dispositivos do Código, a exemplo dos arts. 113, §1º²³⁰, 139²³¹, 142, *caput*, e 150, §1º. Paulo de Barros Carvalho, no entanto, em sua costumeira assertividade, desvela as impropriedades cometidas pelo legislador. Segundo o autor, “O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”. É exatamente por essa razão que, ainda nas palavras de Carvalho, “[...] subtrair o crédito da estrutura obrigacional significa pulverizá-la, fazê-la desaparecer [...]”²³².

Paulo de Barros Carvalho não está isolado nessa crítica. Com efeito, comentando a problemática redação do art. 140 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho se manifesta no sentido de que “A redação traz lição mal assimilada da teoria dualista das obrigações (*Shuld* e *Haftung*, em alemão), na qual se distingue o débito da responsabilidade”, o que, no seu entendimento, não permitiria concluir que obrigação e crédito seriam independentes um do outro. “Se se reconhece que o crédito é inexigível [...]”, prossegue o autor, “[...] não há mais razão para continuar a existir uma obrigação sem objeto. Neste último caso, a obrigação, obviamente, é afetada”²³³.

É precisamente pelo indiscutível fato de o crédito ser o conteúdo da obrigação tributária que a alteração de um implica, necessariamente, a alteração da outra. Assim, o art. 140 do CTN de maneira nenhuma deve ser tido como um óbice à revisão do CTN; muito pelo contrário: apesar de muito mal redigido, trata-se de regra expressa de revisão do lançamento por vício formal. A esse respeito, esclarecedora é a explicação de Luciano Amaro²³⁴:

Não era necessário mais esse atropelo conceitual para dizer o que o art. 140 pretende significar, que é apenas a ideia (correta, em regra) de que aquilo que puder afetar o ato formal de lançamento ou as garantias ou privilégios atribuídos ao direito do Fisco não contamina a obrigação tributária que tenha sido objeto do lançamento. Se o

²³⁰ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²³¹ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

²³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 400.

²³³ *Op. cit.*, p. 845.

²³⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 460.

lançamento, por exemplo, for nulo em razão de algum vício, isso não atinge, em regra, a obrigação tributária, que pode ser objeto de novo lançamento, em forma adequada.

O art. 141, logo em seguida, confirma a ideia de que o lançamento tributário está sujeito a modificações, entretanto, estas somente podem ser procedidas nos casos previstos no próprio Código, sob pena de responsabilidade funcional do agente, nos termos da lei²³⁵.

A expressa previsão da possibilidade de revisão do lançamento e a sua limitação às hipóteses estritamente previstas no CTN prestigiam o preceito fundamental da legalidade, nos termos do art. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal, o que confere proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes e maior estabilidade às relações jurídicas tributárias. Mas não é só: ao estabelecer a taxatividade das hipóteses de modificação do lançamento, o art. 141 do CTN também consagra o princípio da indisponibilidade do interesse público²³⁶.

Finalmente, cumpre tecer alguns breves comentários sobre o que dispõe o art. 144 do Código Tributário Nacional. O *caput* do dispositivo enuncia que “O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Trata-se, nada mais nada menos, da aplicação do brocado latino do *tempus regit actum* ao lançamento tributário, especificamente no que diz respeito à sua materialidade. Naturalmente, a revisão do lançamento não escapa à regra: a lei material aplicável é aquela válida no momento da ocorrência do evento tributário. Isso implica afirmar que, no momento da revisão, mesmo que a regra-matriz do tributo tenha sido supervenientemente alterada ou revogada, o sujeito passivo, a toda evidência, não se encontra eximido do seu pagamento, salvo nos casos de remissão.

Admite-se, em contrapartida, a aplicação da lei vigente no momento da revisão com relação às regras procedimentais, mesmo que estas sejam distintas das que vigiam no momento da ocorrência do evento tributário. É o que se extrai do §1º do dispositivo em comento, o qual, em apertada síntese, prescreve ser aplicável ao lançamento a legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou, ainda, outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, salvo, nestes últimos casos (garantias e privilégios) para atribuir responsabilidade a terceiros.

No que diz respeito à revisão do lançamento, faz-se necessário tomar alguns cuidados na interpretação do §1º do art. 144 do CTN. Em primeiro lugar, é importante notar que a

²³⁵ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído sómente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

²³⁶ AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 461.

aplicação da legislação que tenha instituído “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” não autoriza, obviamente, a alteração dos critérios jurídicos com a finalidade de agravar a cobrança, prática essa expressamente vedada pelo art. 146, que será examinado de maneira mais profunda posteriormente. Sendo assim, os “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” aos quais se refere a parte inicial do §1º do art. 144 diz respeito apenas a critérios formais (isto é, regras procedimentais de apuração e fiscalização) que não interfiram, ainda que de maneira oblíqua, na alteração dos critérios da regra-matriz, o que esbarraria no princípio da irretroatividade tributária. Com efeito, nos termos do art. 150, inciso III, alínea “a”, da CF, é expressamente vedada a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

No que diz respeito à ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas ou à outorga, ao crédito, de maiores garantias ou privilégios, não há maiores dificuldades na compreensão do comando. O que não pode haver é a extração indireta dos limites delineados pela RMIT, pelo que se concorda com Luciano Amaro quando o autor afirma que “Desde que não interfiram nem com o valor da obrigação nem com a definição do sujeito passivo, admite o §1º a aplicação de novas normas procedimentais, garantias ou privilégios [...].” Ainda de acordo com Amaro, a parte final do §1º do art. 144 do CTN é por demais óbvia: “não se pode atribuir responsabilidade tributária a terceiro. Lei que o fizesse seria inconstitucional por retroatividade”²³⁷, complementando, pelo mesmo motivo, que a lei nova não pode implicar alteração da definição do contribuinte do tributo.

Finalmente, o §2º do art. 144 não merece maiores comentários, tendo em vista que ele nada mais faz do que repetir aquilo que já estava claramente dito no *caput*. Enuncia o §2º que “O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”. O exemplo utilizado por Luciano Amaro²³⁸ ajuda a enxergar melhor a absoluta redundância do enunciado em questão:

Se se tratar, por exemplo, de imposto sobre o patrimônio, cobrado por períodos anuais, e a lei dispuser que o fato gerador se considera ocorrido a cada dia 1º de janeiro (ou 30 de junho, ou 31 de dezembro, ou qualquer outro dia), a lei aplicável será aquela que (à vista dos princípios constitucionais e das regras de vigência e aplicação das leis no tempo) estiver em vigor e for eficaz naquela data; ou seja, aplicar-se-á a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, que é exatamente o que quer o *caput* do artigo, aparentemente excepcionado pelo parágrafo.

²³⁷ *Ibidem*, p. 471-472.

²³⁸ *Ibidem*, p. 472.

Mais uma vez, a péssima técnica redacional empregada pelo legislador em alguns enunciados do CTN causa confusões, como neste caso em que o §2º parece excepcionar o *caput*, quando, em verdade, o confirma plenamente.

4.3 As normas de produção da norma de revisão: a inescapável dinâmica circular do sistema do direito positivo

O direito, como visto diversas vezes neste estudo, é autopoético, o que significa dizer que ele se autorregula por meio de sua própria linguagem: a linguagem prescritiva das normas jurídicas. Tudo no direito é regido por normas, inclusive o processo de produção, extinção e alteração de outras normas. Por isso, diz-se que existem duas classes de normas de acordo com a sua finalidade: as normas de conduta e as normas de estrutura. As primeiras regulam as condutas humanas em suas relações intersubjetivas, enquanto as segundas se ocupam do regramento da produção de outras normas. As normas de estrutura, por seu turno, podem ser subdivididas em mais dois grupos: as normas de produção jurídica, cujo objeto é regular a criação de novas normas no sistema, e as normas de revisão sistêmica, estas voltadas ao regramento da alteração ou invalidação de outras normas.

Havendo descompasso entre a norma produzida e as suas respectivas regras de produção, estará ela sujeita à invalidação. A revisão, como visto, implica inexoravelmente a invalidação da norma revisada no mesmo instante em que a altera. Trata-se de conclusão inarredável, por se tratar de uma consequência imposta pela lógica, em especial no que diz respeito ao princípio da identidade. Em suma, alterando-se qualquer elemento da norma revisada, esta transforma-se imediatamente numa nova norma.

A dinâmica circular do direito é inafastável, o que implica dizer que as normas de estrutura, invariavelmente, também possuem sua produção regulada por outras normas de estrutura, num encadeamento normativo que se desenrola até alcançar a norma fundamental²³⁹. Com a revisão do lançamento, na qualidade de norma de revisão sistêmica, não é diferente: também ela está sujeita aos limites materiais e formais estabelecidos por normas de superior hierarquia.

4.3.1 Os limites formais à prática da revisão do lançamento

²³⁹ SOUZA, Cecilia Priscila de. Notas sobre a linguagem normativa entre o direito positivo e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 1. ed. v. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 148.

As regras que estatuem limites formais (competência e procedimento) possuem especial relevância no que concerne à revisão do lançamento tributário. Como se sabe, há evidente disparidade de forças entre os particulares e o fisco, sobretudo quando se considera a circunstância, oportunamente relembrada por Rodrigo Dalla Pria, de “[...] os atos de imposição tributários, no mais das vezes, serem praticados de forma impositiva e unilateral, o que não impede que estejam acobertados pelo manto da presunção de legalidade”²⁴⁰.

É exatamente nesse contexto que as normas de estrutura, dentro do contexto do tema estudado, destinam-se a assegurar um grau mínimo de proteção e segurança ao sujeito passivo em face de eventuais abusos que possam ser cometidos pelas autoridades fiscais na revisão do lançamento. Saliente-se, nesse particular, que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LIV, veda expressamente a privação patrimonial dos cidadãos sem o devido processo legal, não sendo preciso muito esforço para reconhecer que os procedimentos administrativos fiscais de revisão do lançamento não escapam a essa regra. O devido processo legal, no entanto, não significa a mera observância a regras procedimentais: é preciso que estas garantam dignamente o exercício da ampla defesa e do contraditório, conforme estabelecido pelo inciso LV do art. 5º da Carta Cidadã²⁴¹.

4.3.1.1 Da competência para a revisão do lançamento: a distinção entre as competências para iniciar o procedimento e praticar o ato

Encontra-se no art. 145 do CTN a previsão das pessoas autorizadas a inaugurar o procedimento de revisão. De acordo com o indigitado dispositivo, em seus três incisos, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de (I) impugnação do sujeito passivo, (II) recurso de ofício e (III) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, de acordo com os casos listados no art. 149.

Convém destacar, todavia, que as hipóteses mencionadas pelo art. 145 do CTN não dizem respeito, exatamente, à prática do ato derradeiro de revisão (resultado pretendido), mas

²⁴⁰ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 151.

²⁴¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

à competência para instaurar o procedimento autônomo ou incidental de alteração do lançamento. Esse é o entendimento perfilhado por José Souto Maior Borges, para quem o mencionado dispositivo legal “[...] disciplina a competência administrativa para iniciar o procedimento de alteração ou revisão do lançamento”²⁴².

No que diz respeito à hipótese do recurso de ofício, trata-se dos casos em que a impugnação do sujeito passivo é acolhida total ou parcialmente pela autoridade julgadora, situação na qual caberá à autoridade legalmente autorizada apresentar o recurso cabível ou, como ocorre em muitos casos, a decisão é sujeita à remessa necessária, tudo isso no âmbito do processo administrativo fiscal. É o que se dá, no âmbito federal, em conformidade com o art. 34 do Decreto n. 70.235/1972²⁴³, e, no estado de Alagoas, nos termos do art. 48 e incisos da Lei Estadual n. 6.771/2006²⁴⁴.

Não se pode deixar de observar que, como ocorre com frequência, o legislador cometeu alguns deslizes técnicos na redação do dispositivo que prescreve as pessoas autorizadas a instaurar o procedimento de revisão do lançamento.

Em primeiro lugar, mencione-se a opção realizada por erigir o recurso de ofício à condição de hipótese autônoma de competência para a deflagração do procedimento de revisão, uma vez que, por questões lógicas, o procedimento já teria sido inaugurado pelo sujeito passivo, mediante impugnação, figurando o recurso de ofício apenas como marco inicial de uma nova instância de julgamento da revisão proposta na origem. Do contrário, nenhum sentido faria em reconhecer autonomia ao recurso de ofício e não fazer o mesmo com relação aos recursos voluntários do contribuinte, nas hipóteses em que a sua pretensão não é acolhida no primeiro grau de julgamento²⁴⁵.

Em segundo lugar, o legislador também se esqueceu de mencionar no art. 145 as hipóteses em que o sujeito passivo inicia o processo de revisão por conta própria, nos casos de lançamento

²⁴² BORGES. José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2^a ed. atual. e rev. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 259.

²⁴³ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

²⁴⁴ Art. 48. Quando contrárias à Fazenda Estadual, ficam sujeitas à reexame necessário: (NR)

I - por uma das câmaras do CTE, as decisões proferidas por julgador de primeira instância; (NR)

II - pelo Pleno do CTE, as decisões não unâimes de uma de suas Câmaras. (NR)

²⁴⁵ Nesse sentido, Luciano Amaro, para quem: “Embora não expressamente previsto, é óbvio que o recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo (cuja impugnação não tenha sido acolhida pela autoridade administrativa, também pode propiciar a alteração do lançamento)”. (p. 473)

por homologação. Em convergência com tal entendimento, Karem Jureidini Dias afirma que “[...] a revisão pode ser feita pelo próprio administrado, no exercício de retificação de seus atos [...]”²⁴⁶. Com efeito, o fato de tal hipótese não ser expressamente prevista no rol do art. 145 do CTN não implica impossibilidade de o sujeito passivo iniciar, por conta própria, procedimento de revisão do lançamento por ele realizado, o que, por uma leitura sistemática, decorre diretamente do princípio da legalidade e do próprio prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN. Em outros dizeres, o mesmo direito que é concedido ao fisco de revisar o lançamento de ofício também é conferido ao sujeito passivo, sempre que o tributo por ele lançado estiver em descompasso com os ditames legais. No plano pragmático, o exercício desse direito geralmente se realiza por meio da retificação das declarações anteriores. Uma vez corrigidas as informações fiscais, o contribuinte poderá proceder um pedido de restituição ou uma declaração de compensação, o que, a título ilustrativo, ocorre no âmbito federal por meio da sistemática do PER/DCOMP.

Portanto, a rigor, é possível identificar duas pessoas competentes para a instauração do procedimento de revisão do lançamento tributário. A primeira pessoa seria o próprio contribuinte, seja por meio da impugnação ao lançamento de ofício (art. 145, inciso I, CTN), seja por meio da retificação das suas próprias declarações (art. 150, inciso I, CF, c/c o art. 150, §4º, CTN); a segunda seria a autoridade administrativa com poderes para tanto (art. 145, inciso III, CTN). O recurso de ofício, nesse particular, figuraria como uma mera possibilidade lógica do procedimento revisional já inaugurado pelo sujeito passivo. Por fim, frise-se que, em se tratando o lançamento de ato plenamente vinculado e jungido ao princípio da legalidade, a iniciativa de ofício ou a interposição de recurso pela autoridade administrativa não são mera permissão a ser exercida de acordo com a conveniência e oportunidade administrativas, mas verdadeiro dever²⁴⁷.

Conforme explanado anteriormente, não se pode confundir a competência para a deflagração do procedimento revisional com a competência para a própria prática do ato de revisão. Tome-se como exemplo o caso do inciso I do art. 145 do CTN. Se é verdade que o sujeito passivo, por meio da sua impugnação, possui competência para iniciar o procedimento de revisão, o mesmo não se pode dizer quanto à efetiva alteração do lançamento tributário, que, nesse caso, somente poderá ser realizada pela autoridade administrativa legalmente autorizada,

²⁴⁶ DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019, p. 95.

²⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 260.

seja por meio de decisão administrativa, seja por meio da modificação, de ofício, da acusação fiscal. Nesse mesmo sentido entende Karem Jureidini Dias²⁴⁸, para quem:

A Administração Pública pode revisar atos próprios de lançamento originariamente de ofício ou atos do sujeito passivo. O sujeito passivo, por sua vez, só revisa os atos próprios. O administrado não tem prerrogativa para alterar o fato jurídico tributário constituído pela Administração Pública. Eventual rejeição pelo sujeito passivo de lançamento, originariamente de ofício ou por revisão da Administração pública, demanda provação de tarefa jurisdicional, devendo ser objeto de apreciação dos Tribunais Administrativos ou Judiciais.

O que não se tolera, de modo algum, é que a figura da autoridade julgadora se confunda com a figura da autoridade fiscalizadora, o que vulneraria o modelo democrático de devido processo administrativo. Com efeito, a confusão entre as atividades de fiscalização (ou acusação) e julgamento fulminaria a imparcialidade da autoridade julgadora.

Embora as atividades de acusação fiscal e julgamento ocorram dentro da mesma estrutura administrativa do fisco, é corolário natural do devido processo administrativo que não haja confusão entre os agentes investidos do poder de acusar e aqueles cuja atribuição é julgar. Portanto, às instâncias julgadoras não cabe agravar, de ofício, o lançamento. Porém, sendo o caso de invalidade parcial do lançamento anteriormente realizado, que favoreça o contribuinte, nada impede que as autoridades julgadoras determinem as devidas correções, que devem ser observadas pelas autoridades fiscais²⁴⁹.

Percebe-se, assim, a diferença entre a competência para iniciar o procedimento de revisão e a competência para, de fato, introduzir no sistema a norma individual e concreta que corrige o lançamento viciado. A questão fica clara quando se leva em consideração que, no âmbito do processo contencioso fiscal, embora seja o sujeito passivo competente para dar início ao procedimento revisional, ele não possui o poder de, por si só, alterar o lançamento. Nesse

²⁴⁸ *Op. cit.*, p. 95.

²⁴⁹ No sentido da impossibilidade do agravamento do lançamento pelo julgador administrativo, veja-se: “LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALOR INFERIOR AO CORRETO. AGRAVAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPROCEDÊNCIA.

Mesmo constatando que o lançamento foi feito em valor inferior àquele que seria o correto, não cabe ao julgador administrativo agravar o lançamento de ofício”. (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 1301-002.158. Relator: Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro. Brasília, 5.10.2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6608412>. Acesso em: 21.04.2024).

Por outro lado, no sentido da possibilidade de a autoridade julgadora reconhecer a invalidade parcial do lançamento:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, afastar a decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao vale-transporte”. (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 2301-011.023. Relator: Wesley Rocha. Brasília, 16.01.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21.04.2024).

caso, são as autoridades administrativas competentes que, apreciando a impugnação apresentada pelo contribuinte, deliberarão pela revisão ou não do lançamento atacado.

Sendo assim, a competência para efetivamente editar a norma de revisão sistêmica deve ser verificada na legislação de cada ente federativo. Nesse sentido entende José Souto Maior Borges, para quem a competência para revisar “[...] dependerá da consulta à legislação efetiva editada pelas pessoas constitucionalmente competentes”²⁵⁰.

Nesse diapasão, a princípio, entende-se que as pessoas autorizadas para realizar a revisão são as mesmas instituídas do poder para lançar o tributo, entretanto, nada impede que a legislação de cada ente designe outras autoridades para tanto, sejam as hierarquicamente superiores, sejam as autoridades julgadoras, nos casos em que, de suas decisões, decorrer a invalidação parcial do lançamento anterior. O que jamais poderá ocorrer, repita-se, é que a autoridade julgadora atue como fiscal, retificando de ofício falhas em prejuízo do contribuinte.

No caso da revisão do lançamento por homologação, é o sujeito passivo autorizado a inserir, ele próprio, a alteração no sistema jurídico, independentemente de qualquer atuação por parte do fisco. Isso porque, se a entrega de declarações pelo contribuinte constitui o débito fiscal, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco (conforme pacificamente aceito pela jurisprudência pátria, nos termos da Súmula n. 436 do STJ²⁵¹), nenhum sentido faria em negar eficácia constitutiva à retificação dessas mesmas declarações. O que ocorre é que, após a retificação do lançamento pelo sujeito passivo, o fisco passa a dispor de um prazo quinquenal para exercer o poder de polícia e, sendo o caso, lavrar o competente auto de infração e imposição de penalidades.

4.3.1.2 Do procedimento para a revisão do lançamento

Retenha-se a seguinte premissa: o art. 145 do CTN prevê, basicamente, dois tipos de procedimento para a revisão do lançamento: o contencioso, inaugurado mediante impugnação do sujeito passivo (inciso I), e o oficioso, por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 (inciso III). A hipótese prevista no inciso II, como visto, é mera decorrência lógica do procedimento contencioso instaurado pelo sujeito passivo.

Em ambos os casos (procedimento contencioso ou oficioso), existe um rito que deve ser seguido. Por se tratar de matéria procedural, os entes federativos possuem competência

²⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit*, p. 261.

²⁵¹ Súmula n. 436 – STJ. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

concorrente para legislar a respeito do tema (art. 24, inciso XI, CF). No âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto n. 70.235/1972, ao passo em que no estado de Alagoas a matéria é objeto da Lei Estadual n. 6.771/2006.

A fase litigiosa (contenciosa) dos processos administrativos tributários é instaurada pela impugnação ao lançamento realizado pelo fisco²⁵², seja ele originário ou já resultante de revisão. O lançamento realizado pela autoridade fiscal deve trazer, em seu veículo introdutor (auto de infração ou notificação de lançamento), todas as informações necessárias para a correta e clara compreensão da imputação fiscal, inclusive com a apresentação de provas, possibilitando, dessa forma, que o contribuinte exerça a sua defesa.

Na impugnação, o sujeito passivo poderá apresentar toda a matéria de defesa que entender cabível, juntamente com os documentos que demonstrem o seu direito. Poderá, ainda, requerer a produção de outras provas que entenda relevantes, como a realização de diligências diversas ou perícias, cabendo-lhe, no entanto, o ônus de demonstrar a necessidade de tais atos²⁵³.

²⁵² Decreto n. 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Lei n. 6.771/2006:

Art. 21. Instaura-se o processo administrativo tributário contencioso decorrente de Auto de Infração, para solução de litígios entre o Fisco e os sujeitos passivos tributários, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento de crédito tributário.

²⁵³ Decreto n. 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Lei n. 6.771/2006:

Art. 23. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos e demonstrativos, laudos e pareceres técnicos que entender necessários ao esclarecimento da controvérsia, nos seguintes prazos, a contar da intimação:

I - 15 (quinze) dias, no caso do procedimento especial a que se refere o inciso II do art. 36 desta Lei; e

II - 30 (trinta) dias, nos demais casos. (Redação dada ao caput pela Lei nº 7.078, de 20.07.2009, DOE AL de 21.07.2009, rep. DOE AL de 22.07.2009)

Uma vez apresentada a impugnação, o processo é dirigido à autoridade julgadora de primeira instância, a qual possui amplos poderes de instrução processual. Poderá, portanto, não apenas acatar ou rejeitar o pedido de produção de provas do contribuinte, como também determinar, de ofício, a realização de diligências ou perícias que entender necessárias²⁵⁴.

No curso da instrução processual, é tão natural quanto frequente que sejam detectadas incorreções no lançamento impugnado, tanto a favor como contra as pretensões do particular. No primeiro caso, deve a autoridade julgadora dar procedência, total ou parcial, à impugnação; no segundo, isto é, quando das diligências e perícias forem descobertos fatos que agravem a imputação inicial, caberá à autoridade julgadora dar conhecimento do fato à autoridade fiscal competente, a fim de que esta última formalize a revisão com as modificações necessárias, com a total devolução do prazo de defesa ao contribuinte. É o que ocorre, por exemplo, na hipótese do art. 18, §3º, do Decreto Federal n. 70.235/1972, ao dispor que:

§3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

No mesmo sentido é a racionalidade do art. 27, §3º, inciso I e alíneas, da Lei Estadual n. 6.771/2006, segundo o qual, se a diligência ou perícia implicar novas evidências do fato infrigente ou revisão do lançamento, inclusive nova classificação jurídica, o sujeito passivo deverá ser cientificado para, em trinta dias, efetuar o pagamento ou manifestar-se em relação às inovações²⁵⁵.

Nesse particular, é imperioso destacar que, como será aprofundado mais adiante, a possibilidade de “alteração da fundamentação legal” ou “nova classificação jurídica” não

²⁵⁴ Decreto 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Lei n. 6.771/2006:

Art. 27. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar sua necessidade.

(...)

§ 6º Compete à autoridade julgadora determinar a produção de provas, podendo, em decisão fundamentada, rejeitar o requerimento de diligência ou perícia.

²⁵⁵ Art. 27. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar sua necessidade.

§ 3º Se a diligência ou perícia implicar novas evidências do fato infrigente ou revisão do lançamento, inclusive nova classificação jurídica, deverão ser cientificados:

I – o sujeito passivo: para, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência:

a) efetuar o pagamento do débito com o desconto previsto à época da efetivação do ato administrativo originário;

ou

b) manifestar-se em relação às inovações.

significa uma carta em branco para que o fisco contorne o teor do art. 146 do CTN, que veda expressamente a alteração dos critérios jurídicos do lançamento originário. Portanto, os dispositivos em tela devem ser interpretados com o devido cuidado, no sentido de permitir a alteração da fundamentação legal única e exclusivamente com relação aos novos fatos descobertos no curso do processo administrativo, sendo vedada a inovação jurídica com relação aos fatos que já eram de conhecimento da fiscalização quando da lavratura do primeiro lançamento.

Encerrada a fase instrutória do processo, este segue para decisão de primeira instância, em face da qual cabem recursos, tanto pelo contribuinte como pelo próprio fisco, para as instâncias superiores, geralmente órgãos colegiados com composição paritária entre representantes do fisco e dos contribuintes. No âmbito federal, tal órgão é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao passo em que, no estado de Alagoas, o órgão colegiado de julgamento de recursos é o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (TATE), outrora intitulado Conselho Tributário Estadual (CTE).

Descabe, para os desígnios deste trabalho, exaurir o tema da tramitação dos processos administrativos fiscais nos respectivos órgãos julgadores, no entanto, cumpre destacar a existência de diversos outros atos relevantes, como pedidos de reconsideração, recursos especiais para instâncias colegiadas superiores e procedimentos especiais para causas de menor valor. Merece destaque, ainda, a questão do polêmico “voto de qualidade” adotado por diversos tribunais administrativos, inclusive pelo CARF e pelo TATE/AL²⁵⁶, por meio do qual se confere ao presidente do colegiado, sempre um representante do fisco, o poder do desempate. Esgotadas as possibilidades de recursos administrativos, opera-se o efeito preclusivo da fase processual administrativa, o que significa dizer que, independentemente da correção do lançamento, o contribuinte não terá mais a possibilidade de alterá-lo pela via administrativa, restando-lhe bater à porta do Judiciário²⁵⁷.

²⁵⁶ Decreto n. 70.235/1972:

Art. 25. *Omissis*.

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Lei n. 6.771/2006:

Art. 28. *Omissis*.

§ 7º As decisões no CTE serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente o voto de qualidade.

²⁵⁷ Sobre o efeito preclusivo do processo, pertinentes são as lições de José Souto Maior Borges, para quem: “Nada obstante, um efeito preclusivo processual é também identificável no lançamento. Uma vez esgotadas todas as vias de recurso, administrativo ou judicial, o lançamento torna-se imodificável. Conseqüentemente, o sujeito passivo não mais poderá subtrair-se ao cumprimento da sua obrigação, tal como fora concretizada e individualizada no lançamento. Torna-se, portanto, irrelevante, em tal hipótese, que a obrigação tributária, concreta e individualizada,

A revisão de ofício, por geralmente ocorrer no curso de fiscalizações, também demanda observância a determinadas regras procedimentais. É comum, nesses casos, que o processo fiscalizatório seja deflagrado mediante a expedição de norma que autoriza a autoridade fazendária a apurar eventuais irregularidades praticadas pelo contribuinte. O suporte físico dessa norma é denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), no âmbito federal, e Termo de Início de Fiscalização (TIF), em Alagoas²⁵⁸. Indigitados termos deverão conter informações essenciais que permitam aos contribuintes exercerem o controle de legalidade dos atos praticados pela fiscalização. Dentre tais informações, destacam-se a identificação do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado, o prazo para a realização do procedimento fiscal, a identificação do fiscal responsável pelo procedimento, a indicação do tributo objeto de fiscalização e o respectivo período de apuração.

Ao contrário do que vem sendo majoritariamente defendido pelos tribunais pátrios, os termos de fiscalização não constituem mero ato interno de controle da administração tributária, mas importantíssimo instrumento de controle de eventuais abusos que possam ser cometidos no curso das fiscalizações. É a esses atos, portanto, que cumpre delinear os limites da fiscalização a ser procedida, fora dos quais há latente risco de nulidade.

É preciso relembrar, contudo, que não é qualquer ofensa às regras procedimentais que será suficiente para justificar a anulação do ato, fazendo-se sempre necessário que o contribuinte demonstre claramente o prejuízo sofrido.

4.3.2 Entre o “fato” e o “direito”: os limites materiais à revisão do lançamento

Tradicionalmente, defende-se na doutrina e na jurisprudência brasileiras que o lançamento tributário somente pode ser modificado por “erro de fato”, nas estritas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN. Nesse cenário, o “erro de direito” implicaria a nulidade do lançamento, com impossibilidade absoluta da sua revisão, em decorrência do que dispõe o art. 146 do Código Tributário Nacional, ao prescrever que:

o seja em desconformidade, ou porque não fosse o caso de débito tributário ou porque esse débito fora fixado em medida diversa da estipulada em lei ou em conformidade com a previsão expressa em normas gerais e abstratas, sobretudo legais, que fundamentam a validade do lançamento” (*Op. cit.*, p. 458).

²⁵⁸ Nesse sentido, assim dispõe o art. 2º do Decreto Federal n. 3.724/2001: “Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)”. Semelhantemente, no estado de Alagoas, o art. 52, inciso II, do Decreto Estadual n. 25.370/2013: “Art. 52. Considera-se iniciado o procedimento administrativo tributário no momento da: (...) II – lavratura do termo de início de fiscalização”.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ab initio, é preciso pontuar que o objeto de proteção do art. 146 não é apenas o lançamento já formalizado, mas principalmente os fatos geradores já ocorridos quando do momento da mudança dos critérios jurídicos. Conforme oportunamente esclarece Luciano Amaro, “O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento)”²⁵⁹. Dessa forma, a impossibilidade de revisão do lançamento já realizado com base em novos critérios é uma derivação lógica da própria proibição de mudança dos critérios referentes a eventos tributários pretéritos.

A literalidade do referido artigo conduziu o antigo Tribunal Federal de Recursos a editar verbete sumular de n. 227, o qual estabelece que “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”. No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 1.130.545/RJ pela sistemática de recursos especiais repetitivos, consolidou o entendimento de que “[...] nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN [...]”²⁶⁰.

Por esse prisma, enquanto a correção do lançamento por erro de fato decorreria da necessidade de que a aplicação da lei tributária corresponda exatamente à ocorrência, no plano fático, da hipótese de incidência normativa, pode-se dizer que a impossibilidade de alteração do lançamento por erro de direito decorre da máxima segundo a qual o direito presume-se sempre conhecido, princípio geral do direito expressamente previsto no art. 3º da LINDB. Nesse diapasão, de acordo com Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, o erro de direito não envolve apenas a ignorância da norma, mas também o seu falso conhecimento e a sua interpretação errônea, “[...] haja vista que a ninguém é dado desconhecer a lei, muito menos o Fisco, que é quem

²⁵⁹ *Op. cit.*, p. 475.

²⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1130545 RJ 2009/0056806-7. Relator: Luiz Fux. Brasília, 22.02.2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19127293>. Acesso em: 27.09.2024.

detém a obrigação legal de aplicá-la e interpretá-la como uma das funções que lhe são inerentes e a mais especial”²⁶¹.

A simplicidade do tema, no entanto, é apenas aparente. No plano pragmático, o que se sucede muitas vezes é um grande desafio ao distinguir o erro de fato do erro de direito, ao ponto de alguns autores, como é o caso de José Souto Maior Borges, apontarem para a necessidade de superação dessa tentativa de distinção doutrinária. Com efeito, Borges²⁶² afirma que a categoria “erro de direito” não é cientificamente satisfatória, dada a impossibilidade de uma solução válida para o problema, o que vem motivando grande dissenso entre os doutrinadores, sendo os critérios distintivos extremamente variáveis de teoria para teoria. Nesse particular, por relevante, convém transcrever a linha de raciocínio do autor, que, em suma, defende a indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito:

[...] a distinção entre o direito e o fato não é realizável, porque só é relevante o fato – qualquer fato natural – enquanto juridicamente qualificado, ou seja, enquanto corresponde ao conceito de fato jurídico, algo inteiramente diverso do fato natural “bruto”. [...] Por isso, averbou-se, elegantemente, que ao considerar a questão de fato está presente e relevante a questão de direito; ao se considerar a questão de direito não se pode prescindir da solidária influência da questão de fato. Há, pois, nesse sentido, não só uma solidariedade, mas também uma indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito.

Prossegue José Souto Maior Borges²⁶³ afirmando que embora seja possível realizar uma tal distinção no plano abstrato, partindo da diferenciação entre fato e norma, essa distinção se mostra metodologicamente impossível no plano pragmático, posto que somente releva para o direito o fato jurídico, ou seja, a junção do fato com o direito, mostrando-se logicamente irrealizável uma tal separação, posto que, ao fazê-lo, o fato deixa de ser jurídico e, assim, deixa de ser relevante para o direito; por outro lado, a norma sem aplicação a um fato esvaziaria toda a discussão sobre o erro de fato e o erro de direito, pois não há de se cogitar erro sem norma aplicada. A discussão a respeito dos critérios distintivos entre fato e direito para fins de verificação do erro no lançamento seria, nesse contexto, um “falso problema”.

Não se pode, é bem verdade, negar solidez às ideias apresentadas pelo autor, o que, no entanto, tampouco as deixa imunes a críticas. Por um lado, se é verdade que os “fatos brutos” (ou, trazendo para a terminologia adotada neste trabalho, “eventos”) só adquirem relevância para o direito quando traduzidos em linguagem jurídica – ou seja, quando constituídos na forma

²⁶¹ *Apud* CARVALHO, Paulo de Barros. Tema XXXII – O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. In: **Derivação e positivação no direito tributário – vol. III**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 242.

²⁶² BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 274-275.

²⁶³ *Ibidem*.

de fatos jurídicos²⁶⁴ –, é inegável que o sistema do direito positivo adota amplamente a distinção entre erro de fato e erro de direito, não apenas no direito tributário, mas também em outras searas, como é o caso (para ficar num único exemplo) do processo civil. Nesse diapasão, o Código de Processo Civil pátrio faz alusão expressa ao “erro de fato” em seus arts. 393 (*caput*)²⁶⁵, 656²⁶⁶ e 966, inciso VIII, §1º²⁶⁷, merecendo destaque este último dispositivo (§1º do art. 966), ao dispor que se configura erro de fato quando for admitido fato inexistente ou considerado inexistente fato efetivamente ocorrido. O erro de direito, por seu turno, embora não mencionado expressamente pelo CPC, é facilmente identificado no art. 966, inciso V, ao firmar que caberá ação rescisória nos casos em que a decisão de mérito “violar manifestamente norma jurídica”²⁶⁸.

Diante disso, é possível afirmar categoricamente que, embora as categorias de “erro de fato” e “erro de direito” não sejam expressamente previstas na literalidade textual do CTN, elas são implicitamente extraídas da interpretação conjunta dos seus arts. 146 e 149, sendo forçoso reconhecer que, para fins de aplicação da lei tributária, a criticada distinção é, ao fim e ao cabo, relevante. Portanto, não se pode concordar com a afirmação de José Souto Maior Borges no sentido de que “É certo que o Código Tributário Nacional em nenhum dos seus dispositivos acolhe a suposta distinção entre erro de direito e erro de fato”²⁶⁹, utilizada como reforço à posição de que a distinção seria um “falso problema” de matiz meramente doutrinário.

Se é evidente que o erro de percepção do “fato bruto” (evento) é um problema extrajurídico, ou até mesmo filosófico, é por isso mesmo que não se pode propor critérios distintivos que extrapolem os limites da normatividade. É nesse contexto que Paulo de Barros Carvalho desloca a problemática do evento para a prova. Por esse prisma, o erro de fato se trata de um descompasso entre as provas e o fato jurídico constituído. “Lidas as provas com mais

²⁶⁴ Vide segunda seção.

²⁶⁵ Art. 393. A confissão é irrevogável, mas pode ser anulada se decorreu de erro de fato ou de coação.

²⁶⁶ Art. 656. A partilha, mesmo depois de transitada em julgado a sentença, pode ser emendada nos mesmos autos do inventário, convindo todas as partes, quando tenha havido erro de fato na descrição dos bens, podendo o juiz, de ofício ou a requerimento da parte, a qualquer tempo, corrigir-lhe as inexatidões materiais.

²⁶⁷ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: (...)

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

§ 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado.

²⁶⁸ Art. 966. *Omissis.*

(...)

V - violar manifestamente norma jurídica;

²⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p. 281.

cuidado, percebe-se que apontam para nova situação jurídica, que não aquela primeira. A conclusão será imediata: houve erro de fato”²⁷⁰.

Com isso, resolve-se o problema da extrajuridicidade apontado por José Souto Maior Borges. Pela proposta de Carvalho, a investigação do erro não mais se baseia no ingresso na intimidade dos eventos do mundo real com o objetivo de captar a sua essência (noção de verdade por correspondência já afastada no primeiro capítulo de desenvolvimento desta dissertação). O que ele destaca é a necessidade de as provas possibilitarem a construção de um enunciado em torno do qual haja um consenso mínimo para que seja mantido no mundo jurídico, uma vez que “[...] ‘enunciado verdadeiro’ é aquele que tende a ser aceito como tal pela comunidade do discurso”²⁷¹. Se dos enunciados probatórios não é possível constituir o fato jurídico, houve erro de fato. Por esse prisma, pois, o erro de fato não diz respeito diretamente a um descompasso entre o fato constituído e o evento, mas entre o primeiro e as provas em direito admitidas²⁷², uma vez que, como já visto neste trabalho, o evento em si é inacessível, restando para o direito apenas a sua própria linguagem: os enunciados probatórios.

Já no que diz respeito ao erro de direito, Paulo de Barros Carvalho defende se tratar de um problema de subsunção. Ocorre quando se aplica ao fato juridicamente constituído norma distinta da que deveria ter sido verdadeiramente aplicada²⁷³. É o que acontece, por exemplo,

²⁷⁰ *Idem. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.* 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 87. Nesse mesmo sentido, o seguinte julgado do TATE/AL:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUTO RETIDO. MATERIALIDADE QUE DESTOA DOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS CONSTANTES NOS AUTOS. ERRO DE FATO CARACTERIZADO. NULIDADE MATERIAL CONFIGURADA. REEXAME IMPROVIDO. REMESSA NECESSÁRIA AO PLENO DO CTE. (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-2C n. 047/2018. Relator: Pedro Ícaro Cavalcante de Barros. Maceió, 01.02.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=%2FXhRXvVGqc%3D&highlight=erro%20de%20fato>. Acesso em: 27.09.2024).

²⁷¹ *Ibidem*.

²⁷² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. cit.*, p. 582.

²⁷³ Nesse sentido já decidiu o CARF:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DESCONSIDERADA. AUTUAÇÃO COM BASE EM GLOSA INTEGRAL. ERRO DE DIREITO CARACTERIZADO. O lançamento efetuado com base no critério de glossa integral, em situação na qual a fiscalização foi informada que a hipótese no máximo caracterizaria postergação de pagamento, implica em base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, o que macula a autuação por vício material. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2007 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o quanto decidido em relação ao lançamento principal de IRPJ, por se tratar de mesma situação fática” (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9101-006.707. Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 12.09.2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1983150719>. Acesso em: 27.09.2024).

Também o TATE/AL:

“RECURSO ORDINÁRIO. DECISÃO SINGULAR. LANÇAMENTO PROCEDENTE. ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PROCEDIMENTO ORDINÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO AO ESTOQUE FINAL DE MERCADORIAS NO ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. 1) Recurso Ordinário Admitido. Pessoa Jurídica em situação cadastral baixada, ausência de publicação do edital de intimação do sujeito passivo, na forma dos artigos 43, inciso II, p. único; e 45, inciso III, do RPAT, aprovado pelo Decreto nº

quando, em razão da propriedade de determinado imóvel localizado na zona urbana de um município, se cobra ITR ao invés de IPTU. Dado o fato jurídico da propriedade, foi aplicada a norma errada, originando a cobrança indevida do tributo federal. Nesses torneios, Paulo de Barros Carvalho define o erro de direito como um descompasso entre a norma individual e concreta e a norma geral e abstrata²⁷⁴.

Portanto, enquanto o erro de fato possui caráter eminentemente intransformativo, por se verificar na estrutura interna de uma mesma norma jurídica, consistente no uso equivocado da linguagem constitutiva do direito a partir das provas disponíveis, o erro de direito seria um problema internormativo, por se verificar do descompasso entre, pelo menos, duas normas distintas: a individual e concreta (lançamento) e a geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária). Note-se, nesse particular, que ambos são problemas “intra” ou “internormativos”, jamais “extranormativos”, posto que, como acertadamente apontado por José Souto Maior Borges, o direito não se ocupa do que não é jurídico, isto é, o que está fora do âmbito normativo não interessa ao direito. Com efeito, Paulo de Barros Carvalho, reconhecendo a dificuldade da espinhosa tarefa de distinguir um do outro, assim sintetiza os critérios propostos para a diferenciação do erro de fato e do erro de direito no lançamento tributário:

- 1) A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem verificar-se no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no consequente, teremos erro de fato.
- 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta.
- 3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito²⁷⁵.

Por fim, como alerta Aurora Tomazini de Carvalho, apesar da designação “erro de fato”, isso não significa dizer que essa espécie de erro se configura única e exclusivamente no antecedente normativo: o erro de fato pode também ser verificado no consequente da norma

25.370/2013, sujeito passivo não deve ser penalizado por omissão da administração”. Na fundamentação do acórdão, foram adotados os seguintes argumentos: “No caso vertente, a base de cálculo do ICMS é o valor do estoque, acrescido da margem de 30% (trinta por cento), no entanto, a autoridade autuante, ao lavrar o auto de infração original, registrou apenas o valor do estoque, por assim interpretar a previsão legal, incorrendo, desta feita, em erro de direito, que pode ser constatado a partir da dissonância entre o enunciado do consequente da norma individual e concreta (elemento quantitativo do lançamento original) e o enunciado do consequente da regra matriz de incidência tributária (critério quantitativo – artigos 2º, inciso I, §2º, II; e artigo 6º, inciso XII, alínea “a”, da Lei 5.900/96). Assim, conquanto o ato de revisão tenha respeitado a limitação de ordem temporal imposta pelo artigo 149, p. único, do CTN, pois efetuado dentro do prazo previsto pelo artigo 173, I, do CTN, comprehendo que o mesmo não observou o limite material previsto no artigo 146, do CTN, pois, não é dado a autoridade autuante desconhecer a diretriz jurídica apropriada à sua escolha da base de cálculo”. (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-2C n. 130/2021. Relator: Vitor di Guaraldi Monteiro Pinto. Maceió, 25.08.2021. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=mm0h0VfEVy0%3D&highlight=erro%20de%20direito>. Acesso em: 27.09.2024).

²⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31 ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 87-88.

²⁷⁵ *Ibidem*, p. 452.

individual e concreta. É o que ocorre, segundo exemplifica, quando, por erro na análise das provas, o tributo é cobrado de sujeito passivo diverso daquele que realmente seria vinculado ao fato gerador²⁷⁶ (ex.: no lançamento do IPTU, cobra-se o proprietário do imóvel vizinho ao imóvel cuja propriedade é tributada).

4.3.2.1. Existe diferença entre erro de direito e mudança dos critérios jurídicos?

Para além das discussões envolvendo a distinção entre erro de fato e erro de direito, grassam na doutrina e na jurisprudência discordâncias a respeito da existência de distinção entre o erro de direito e a mera alteração dos critérios jurídicos. A respeito do tema, destacam-se três posicionamentos distintos, conforme se passa a tratar.

De acordo com o primeiro posicionamento, e mais tradicional (conforme exposto anteriormente), erro de direito e alteração dos critérios jurídicos se equivalem, sendo, ambos, decorrência da vedação inscrita no art. 146 do CTN. A distinção entre erro de direito e alteração dos critérios jurídicos, para essa corrente majoritária, seria irrelevante ou até inexistente, tendo em vista que tanto num quanto noutro caso seria proibida a revisão do lançamento.

Em contrapartida, há aqueles que entendem pela existência de diferença essencial entre o erro de direito e a mudança dos critérios jurídicos. Tal entendimento bifurca-se de acordo com a possibilidade ou não da revisão motivada por erro de direito. Por um lado, há quem entenda que somente a alteração dos critérios jurídicos estaria sujeita à vedação revisional do art. 146 do CTN, nada impedindo a revisão com base no erro de direito. Já de acordo com a terceira e última vertente, entende-se que, apesar da distinção conceitual entre ambos os institutos, nenhum deles permite a revisão do lançamento. Antes, contudo, de adentrar nos argumentos de uma e outra corrente sobre a possibilidade de revisão do erro de direito, convém estabelecer se realmente existe distinção relevante entre os institutos.

A ideia central de uma distinção entre erro de direito e alteração dos critérios jurídicos reside no fato de que há ocasiões em que existem duas ou mais possibilidades igualmente aceitáveis de aplicação das normas jurídicas, não se podendo acusar de errônea a escolha de uma determinada opção em detrimento das demais. Isso porque, apesar da pluralidade de possibilidades, todas elas estariam de acordo com a norma geral a abstrata, inexistindo descompasso entre esta e a norma individual e concreta. Haveria, neste caso, nada além que a

²⁷⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. cit.*, p. 582.

escolha de uma opção interpretativa (ou critério jurídico) ao invés de outra. Sobre o tema, são esclarecedoras as colocações de Alberto Xavier²⁷⁷, para quem:

O erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou a má aplicação desta seja notória ou indiscutível. Por sua vez, a mudança de critério jurídico ocorre em duas situações distintas: uma primeira, consiste na substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; uma segunda, consiste na substituição de um critério por outro que, alternativamente, a lei faculta ao órgão do Fisco, como sucede no caso de arbitramento do lucro das pessoas jurídicas.

No exemplo trazido pelo autor (arbitramento do lucro das pessoas jurídicas), justamente diante situação de carência de informações para a exata apuração do lucro real em determinados casos, permite o art. 51 da Lei n. 8.981/1995²⁷⁸ que a fiscalização escolha uma entre diversas alternativas para o arbitramento desse numerário, baseado na aplicação de uma alíquota sobre bases de cálculo diversas, podendo ser o ativo, o capital social, o patrimônio líquido, a folha de pagamento da empresa, entre outras. Perceba-se, nesse particular, que a escolha, pela fiscalização, de qualquer uma das alternativas revelar-se-ia válida. O que não poderia a fiscalização fazer é, após o lançamento, revisá-lo com base na mudança posterior de critério, posto tratar-se, o lançamento, de atividade plenamente vinculada, não comportando, pois, juízo de conveniência e oportunidade na sua realização, aplicando-se ao caso o art. 146 do CTN.

Outra hipótese de mudança de critério jurídico reside nos casos de interpretação controvertida sobre determinado texto normativo, antes da uniformização da matéria pelo órgão judicial ou administrativo competente (momento a partir do qual, seguindo-se a linha de raciocínio apresentada por Alberto Xavier, passaria a ser notória a má aplicação da lei). Imagine-se a situação em que existem duas correntes interpretativas igualmente possíveis, mas antagônicas. Uma defende a inclusão de determinada grandeza na base de cálculo de um tributo;

²⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 254.

²⁷⁸ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:
 I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
 II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
 III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
 IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
 V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
 VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
 VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;
 VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

a outra, a não inclusão. Nesse caso, uma vez realizada a escolha da fiscalização pela não inclusão, não poderia ela, após o lançamento, mudar de critério.

Do quanto exposto, conclui-se que, realmente, existem diferenças significativas entre o erro de direito e a mudança de critérios jurídicos. Enquanto o erro de direito se revela pela invalidade da norma individual e concreta em razão da desobediência à norma geral e abstrata, a escolha de um critério jurídico em detrimento de outro, por si só, não se revela inválida (sentido forte) ou errônea. Inválida seria a alteração posterior de tal critério, não a sua escolha originária. Resta saber se, apesar da diferença, o erro de direito é passível ou não de correção mediante revisão do lançamento.

Para Alberto Xavier, o verdadeiro fundamento da impossibilidade de revisão calcada em erro de direito não decorre diretamente do art. 146 (aplicável apenas aos casos de alteração dos critérios jurídicos), mas da taxatividade do art. 149 do CTN²⁷⁹. Dessarte, uma vez que o erro de direito não é previsto no CTN como hipótese revisional, descaberia a sua correção mediante atuação de ofício da autoridade administrativa²⁸⁰.

Em sentido oposto, Marina Vieira de Figueiredo entende que a revisão por erro de direito enquadrar-se-ia no inciso IX, *in fine*, do art. 149, referente à omissão, pela autoridade que realizou o lançamento, de “ato” ou “formalidade especial”. Nesse diapasão, Figueiredo argumenta que “[...] a subsunção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento àquilo que dispõe a regra-matriz de incidência tributária é formalidade essencial, por força do princípio da legalidade”. Por fim, conclui a autora que, no caso de erro, não só é permitido, como é obrigado o fisco a proceder a correção do lançamento, em razão do princípio da legalidade, que não pode ser afastado²⁸¹.

Entre ambos os posicionamentos, adota-se, neste trabalho, o primeiro. Isso porque o argumento oferecido por Marina Vieira de Figueiredo, no sentido de o erro de direito ser subsumível à hipótese do inciso IX do art. 149, se prestaria a justificar toda e qualquer revisão,

²⁷⁹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 255.

²⁸⁰ No mesmo sentido, já decidiu o CARF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2006 LANÇAMENTO FISCAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO DE OFÍCIO. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente é passível de alteração nos casos de impugnação, recurso de ofício ou revisão de lançamento nas hipóteses em que esta é possível. Sendo defeso ao Fisco efetuar novo lançamento exclusivamente para alteração de critério jurídico. Por falta de previsão legal, é incabível revisão de lançamento por iniciativa do Fisco nos casos em que se identifica erro de direito no lançamento anterior”. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1402-006.079. Relatora: Junia Roberta Gouveia Sampaio, 21.09.2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1683043432>. Acesso em: 27.09.2024).

²⁸¹ FIGUEIREDO, Marina Vieira. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 201-205.

tornando os demais incisos do mencionado dispositivo desnecessários. Afirmar que a observância da norma individual e concreta à norma geral e abstrata constitui uma “formalidade essencial” nada de novo acrescenta à interpretação do dispositivo, visto que tal obediência é, antes de tudo, uma fatalidade da própria fenomenologia do ciclo de positivação do direito. Como já visto neste estudo, todo e qualquer ato de aplicação demanda essa tal “formalidade essencial”, ou seja, o respeito às normas de estrutura, não sendo essa uma característica exclusiva do lançamento tributário. Vista, ainda, a questão pelo seu reverso, toda e qualquer nulidade no processo de positivação decorre de inobservância de formalidade essencial, isto é, do seu descompasso com normas de superior estatura, tornando vão o trabalho do legislador em listar as hipóteses de cabimento da revisão de ofício do lançamento, uma vez que todas elas poderiam ser resumidas num único enunciado: a parte final do inciso IX do art. 149.

Sobre a legalidade, é preciso ressaltar o seu caráter estrito no âmbito do direito público, em especial no direito tributário. Portanto, a conduta do agente público é pautada única e exclusivamente pela expressa autorização legal, jamais pela falta de proibição. Assim, à míngua de previsão expressa quanto à possibilidade de revisão de ofício por erro de direito, não poderá ela ser procedida. É, inclusive, o que prescreve expressamente o art. 141 do CTN, anteriormente analisado. Entende-se, nesse particular, que a intenção do legislador foi favorecer a segurança jurídica, evitando que justamente o Estado, principal emissor de normas jurídicas, oscile com relação aos seus posicionamentos. Portanto, pode-se afirmar que há uma estabilização da fundamentação jurídica do lançamento tão logo ele é introduzido na ordem do direito positivo, o que impede a sua alteração com relação aos mesmos fatos geradores.

Em razão de tudo isso, convém tomar de empréstimo, mais uma vez, as lições de Alberto Xavier, para quem “[...] se só pode haver revisão pela invocação de *novos fatos e novos meios de prova* referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a *fatos completamente conhecidos e provados*”²⁸². É por isso que, retomando a questão da hipótese de “alteração da fundamentação legal” decorrente da descoberta de novos fatos e provas no curso do processo administrativo (art. 18, §3º, do Decreto Federal n. 70.235/1972, e art. 27, §3º, inciso I e alíneas, da Lei Estadual n. 6.771/2006), não há se cogitar a alteração dos fundamentos jurídicos dos fatos já conhecidos pelo fisco. A hipótese é de “alteração” da fundamentação legal única e exclusivamente com relação aos novos fatos, e é natural que assim seja, tendo em vista que os novos fatos, a rigor, ainda não teriam sido objeto

²⁸² XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 255, destaque no original.

de lançamento, nada impedindo que este seja feito com a fundamentação jurídica necessária para justificá-lo.

O legislador do CTN, entretanto, optou por não exigir o mesmo rigor quanto às hipóteses de revisão do lançamento proposta pelo contribuinte. Ao revés, com relação ao sujeito passivo, existe expressa previsão legal de revisão do lançamento em caso de erro de fato ou de direito que implique pagamento indevido de tributo. Tal hipótese vem especialmente mencionada no art. 165 do Código Tributário Nacional²⁸³, ao prescrever que, independentemente da modalidade do pagamento, tem o sujeito passivo direito à restituição total ou parcial dos valores pagos, sempre que for constatado erro quanto à natureza ou às circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido, aplicação errônea da legislação tributária ou, ainda, erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Logo, como se extrai do próprio *caput* do art. 149, as limitações ali previstas somente se aplicam aos casos de revisão de ofício, ou seja, por ato do próprio fisco (hipóteses II e III do art. 145). No entanto, quando a revisão é motivada por iniciativa do próprio contribuinte (impugnação ou retificação de declarações), existe um campo maior de possibilidades no que diz respeito à correção do lançamento viciado por erro de direito. Em suma, as possibilidades de agravamento do lançamento são excepcionais e restritas, conforme dispõe o art. 149 do CTN; em contrapartida, inexiste previa limitação legal quanto às hipóteses de cabimento da invalidação total ou parcial do lançamento, seja por erro de fato, seja por erro de direito, havendo, nesse aspecto, uma ampla liberdade do sujeito passivo quanto ao exercício da sua defesa.

4.3.2.2 O art. 149 do CTN e o rol taxativo de hipóteses fáticas de revisão de ofício do lançamento

As normas jurídicas, como abordado anteriormente, podem ser classificadas, quanto à sua finalidade, em dois grupos: normas de conduta e normas de estrutura. Estas últimas, por seu

²⁸³ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
 II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
 III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

turno, de acordo com a proposta classificatória de Tárek Moysés Moussallem, podem ser subdivididas em normas de produção jurídica e normas de revisão sistêmica²⁸⁴. Ao contrário do que se possa imaginar a partir de uma leitura mais simplista da questão, a classificação proposta possui extrema relevância prática, servindo de instrumento para que não se cometam confusões quando da interpretação do *caput* do art. 149, que abriga, a um só tempo, hipóteses de prática do lançamento de ofício originário (norma de conduta) e a revisão, de ofício, do lançamento primitivo (norma de revisão sistêmica).

Com efeito, o art. 149²⁸⁵ comporta complexidades que, para o seu desenlace, merecem as devidas considerações. Existem três realidades que não se podem confundir para o correto entendimento do dispositivo em questão. As duas primeiras, já explicadas, referem-se à diferença entre (i) o lançamento de ofício e (ii) a revisão, de ofício, do lançamento. A terceira realidade decorre do ato objeto da revisão, que não se limita aos casos de (i) lançamento de ofício, podendo também ser (iii) o lançamento realizado pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação ou “autolançamento”). Nesse contexto, as hipóteses de lançamento de ofício e lançamento por homologação configuram-se como atos originários (normas de conduta)²⁸⁶; já a revisão, de ofício, do lançamento possui eminente feição de norma de revisão sistêmica.

Como visto no capítulo anterior, encarando-se o lançamento como ato introdutor de norma individual e concreta no ordenamento jurídico, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação somente se diferenciam pela pessoa que os realiza: a autoridade fiscal, no primeiro caso, e o próprio sujeito passivo, no segundo. Contudo, a entrega de declarações pelo

²⁸⁴ Sobre o tema, ver item 3.5.1 desta dissertação.

²⁸⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixa de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

²⁸⁶ O chamado “lançamento misto” (lançamento por declaração) é modalidade de procedimento, e não do ato de lançamento. Visto como ato, o lançamento misto coincide com o lançamento de ofício. Sobre o tema, ver item 3.3.3 desta dissertação.

contribuinte, com a apuração dos valores devidos, tal como ocorre no lançamento de ofício, constitui, para todos os fins, a obrigação tributária. A fase que se chama de “homologação” nada mais representa do que a possibilidade de o fisco vir a exercer seu poder de polícia sobre as atividades do particular, averiguando a correção das declarações prestadas e, sendo o caso, lavrar auto de infração e lançamento com relação às parcelas eventualmente não constituídas.

Tal exercício do poder de polícia se trata, justamente, da revisão do lançamento por homologação, cujas hipóteses são listadas entre os incisos III a VII do art. 149 do CTN, podendo ser do seguinte modo apresentadas: quando não tenha sido atendido o pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa no controle da constituição do crédito pelo sujeito passivo ou, ainda, quando o esclarecimento não for satisfatório (III); quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (IV); quando se comprove omissão ou inexatidão originada por pessoa legalmente obrigada, mesmo que não se trate do próprio contribuinte (V); quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo ou terceiro obrigado que configure infração à legislação tributária (VI); ou, por fim, quando se comprove dolo, fraude ou simulação, pelo sujeito passivo ou terceiro, que implique indevida diminuição do tributo ou sua total supressão (VII).

Os incisos VIII e IX são os únicos que se referem a “lançamento anterior”. Tal “lançamento anterior” deve ser entendido, para os desígnios interpretativos das respectivas hipóteses legais, como o lançamento de ofício originário. Assim, dispõem os incisos VIII e IX do CTN que o lançamento de ofício poderá ser revisto, por iniciativa do próprio fisco, nos casos em que deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (VIII) ou, quando da análise do lançamento anterior, se comprove fraude ou falta funcional da autoridade administrativa, ou, ainda, omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial (IX). Quanto a essa última hipótese, cumpre resgatar a ideia já apresentada nesta dissertação de que, sob pena de implosão de todo o art. 149, não se pode ter como “ato ou formalidade especial” o mero desajuste entre a norma individual e concreta e a geral e abstrata. O inciso IX do art. 149 trata, na verdade, dos requisitos formais do lançamento. Para facilitar a compreensão do exposto, exemplifica-se: haverá omissão de ato essencial quando a fiscalização não for precedida da expedição do respectivo TDPF ou TIF; haverá, ainda, omissão de formalidade especial quando a autoridade que realizou o lançamento carecer de competência, sendo pertinente reforçar que, por se tratar de vício formal, aplica-se o quanto disposto no art. 173, II, no que diz respeito à reabertura do prazo para novo lançamento.

De todo o exposto, o leitor mais atento deve ter notado que não foram apresentadas como hipóteses de revisão os incisos I e II do art. 149. Isso se deve ao fato de que, como dito, o art. 149 engloba duas situações distintas: o lançamento de ofício (norma de conduta) e a revisão, de ofício, do lançamento (norma de revisão sistemática). Nesse caso, os incisos I e II se referem às hipóteses de lançamento de ofício, ou seja, à norma de conduta, e não de revisão. Assim, haverá lançamento de ofício sempre que (I) a lei assim o determine (por exemplo: lançamento do IPTU) ou (II) quando o contribuinte não realizar o seu lançamento no prazo e na forma legalmente previstos.

Há na doutrina autores que defendem se tratar o inciso I do art. 149 de uma cláusula aberta, conferindo competência aos demais entes federativos para a edição de lei prevendo as suas próprias hipóteses de revisão do lançamento. Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi²⁸⁷ se manifesta no sentido de que

[...] não é possível esgotar aprioristicamente a matéria da revisão do lançamento tributário nos limites do Código Tributário Nacional. Não bastasse a demarcação constitucional das competências administrativas, o próprio art. 149, inciso I, remete à competência administrativa da União, estados-membros, Distrito Federal e municípios, que mediante legislação federal, estadual, distrital e municipal poderão também corroborar nos traços definidores dessa matéria.

Contudo, não se pode concordar com o posicionamento do prestigiado autor. Com efeito, entende-se que a melhor leitura do art. 149, inciso I, do CTN, é no sentido de que ele não confere uma tal liberdade aos demais entes federativos para criar suas próprias regras de revisão do lançamento tributário, pois isso representaria desconcertante brecha para burlar todo o sistema de competências cuidadosamente delineado pelo constituinte originário, sobretudo no que se refere à competência da União para, mediante lei complementar (art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF)²⁸⁸, estabelecer regras que visem, justamente, a evitar conflitos de

²⁸⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 257.

²⁸⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente, nesse último aspecto, quanto ao lançamento.

Não se pode, pois, entender o art. 149, inciso I, do CTN, como uma carta em branco para que os entes subnacionais criem as próprias regras de revisão do lançamento, tendo em vista que, por se tratar de norma geral, tal objeto somente pode ser regulamentado por meio de lei complementar federal. A verdadeira racionalidade do art. 149, inciso I, dessarte, deve ser no sentido de que o lançamento pode ser realizado de ofício quando a lei, disciplinando o tributo, determine que o seu lançamento assim seja feito. É o que ocorre, por exemplo, com o IPTU e o IPVA. O art. 149, inciso I, nesse sentido, é regra de lançamento de ofício (norma de conduta), e não de revisão, de ofício, do lançamento (norma de revisão sistemática).

Assim, uma vez analisado o teor do art. 149 do CTN, conclui-se que ele se trata, em decorrência do art. 146, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal, de enunciando limitante do poder de cobrar tributos, voltado a conferir estabilidade jurídica às situações que sejam constituídas pelo próprio fisco, ou melhor, de ofício. Em razão disso, nota-se que as normas individuais e concretas introduzidas no ordenamento pelo sujeito ativo somente podem ser alteradas em situações excepcionais, taxativamente prescritas nos incisos do art. 149. Não se pode, portanto, interpretar o art. 149 do Código Tributário Nacional como se os seus incisos fossem meramente exemplificativos, o que implicaria subversão da sua própria teleologia, bem como afronta à dicção expressa do art. 141 do mesmo diploma.

Finalmente, resgatando as ideias fixadas no item 2.3.2 deste trabalho, não se pode perder de vista que a revisão do lançamento deve ser lastreada em provas. É dizer: a revisão deve ser traduzida de acordo com a linguagem competente do direito, sem a qual este não se opera.

4.4 Os limites temporais da revisão do lançamento pelos sujeitos ativo e passivo

O fator tempo é um dos pilares fundamentais do sobreprincípio da segurança jurídica, haja vista a necessidade inexorável de as relações de direito caminharem sempre rumo a uma estabilização, conferindo uma desejável certeza quanto às situações jurídicas. São a certeza e a segurança jurídicas que permitem aos destinatários do direito terem previsibilidade quanto à regulamentação jurídica de suas condutas, “[...] abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”²⁸⁹.

²⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31 ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 168.

Nesse contexto, a ausência de limitações temporais à alteração dos atos jurídicos arremessaria todos os sujeitos de direito num abismo de obscuridade e incerteza quanto às relações jurídicas, impedindo-os de programar suas condutas, sendo inquestionáveis os prejuízos que decorreriam dessa situação de insegurança. Para tanto, imagine-se um contribuinte que, vinte, trinta ou cinquenta anos depois da cobrança tributária, é surpreendido pela revisão do lançamento por erro de fato, com juros e correção monetária. Para que isso não ocorra, o próprio ordenamento jurídico prescreve diversos mecanismos temporais que limitam a alteração de atos jurídicos praticados no passado, dentre os quais se destacam a preclusão temporal, a prescrição e a decadência.

Visando justamente à estabilização do lançamento no seio administrativo, o legislador prescreveu expressas limitações temporais ao exercício do poder de revisar o lançamento, seja por parte do fisco, seja, ainda, por parte do contribuinte. O parágrafo único do art. 149 do CTN limita temporalmente o exercício da revisão pelo sujeito ativo (de ofício), ao prescrever que “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, ou seja, o prazo para revisar o lançamento é o mesmo do qual dispõe o Estado para a realização do lançamento originário²⁹⁰.

Analizando o teor do referido enunciado, Alberto Xavier aponta falha visível em sua redação, frisando que, ao contrário do que leva a crer uma leitura literal e apressada, não apenas o início, mas também a conclusão do procedimento de revisão deve ocorrer antes da extinção do direito da Fazenda, o que se dá nos casos de decadência. De fato, seria um verdadeiro contrassenso o estabelecimento de limites temporais única e exclusivamente com relação ao “início” do procedimento, permitindo-se, no entanto, que este fosse concluído apenas anos ou décadas depois. Diante disso, vale transcrever as palavras do professor lusitano, para quem “[...] o prazo do reexercício do poder é também o mesmo prazo fixado para o seu exercício originário”²⁹¹.

Decerto, uma vez introduzido o ato primário no sistema, não há se cogitar interrupção, suspensão ou reinício do lustro decadencial para a sua revisão. Tanto o lançamento quanto a sua revisão dizem respeito à mesma realidade fática (“fato gerador”, evento), motivo pelo qual

²⁹⁰ Sobre a matéria, veja-se o seguinte julgado do TATE/AL:

“ICMS – LANÇAMENTO DE CRÉTIDO TRIBUTÁRIO, VÍCIO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL E APLICAÇÃO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE REVISÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR (EX VI. ART. 149, P. ÚNICO C/C ART. 150, §4º, AMBOS, DO CTN). EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (EX VI. ARTIGO 156, INCISO V, DO CTN)” (ALAGOAS. **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-2C n. 33/2017. Relator: Vitor di Guaraldi Monteiro Pinto. Maceió, 21.02.207. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/administrativo/documento-categoria?categoria=CAT010>. Acesso em: 27.09.2024).

²⁹¹ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 248.

compartilham o mesmo prazo para que sejam praticados. Diante disso, não se pode compreender a racionalidade do parágrafo único do art. 149 sem que sejam considerados, paralelamente, os ditames dos arts. 173 e 150, §4º, do CTN, que regulamentam a decadência do direito do fisco de constituir a obrigação tributária.

Sem pretender esgotar o tema da decadência em matéria tributária, por escapar aos desígnios do presente trabalho, cumpre explicar brevemente o teor dos enunciados em questão. Nos termos do art. 173 do CTN²⁹², o direito da Fazenda Pública para a constituição do seu crédito caduca em cinco anos, contados (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente realizado.

Neste ponto, cumpre desde já tecer alguns comentários. Em primeiro lugar, o art. 173 do CTN versa sobre a decadência, especificamente, do lançamento de ofício. No plano pragmático, pois, o prazo decadencial nos casos de lançamento de ofício somente inicia a sua contagem a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador. O inciso II, por seu turno, traz regra que dilata o prazo revisional, única e exclusivamente nos casos de anulação do lançamento anterior por vício formal.

O parágrafo único do art. 173, por seu turno, estabelece, em breve síntese, hipótese de antecipação (jamais de postergação)²⁹³ do início da contagem do prazo nos casos em que a constituição do crédito tiver sido iniciada antes do termo inicial previsto no inciso I, mediante notificação do sujeito passivo a respeito de qualquer medida indispensável ao lançamento.

²⁹² Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

²⁹³ ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/11/1994 a 31/12/1998 DECADÊNCIA. TERMO "A QUO" DA CONTAGEM DO PRAZO. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTERRUPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A regra estabelecida no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início da contagem do prazo decadencial, quando ainda não esteja em curso, e jamais para dilatar o prazo de cinco anos a favor da Fazenda Pública. Iniciada a fluência do prazo de decadência, não se interrompe pela notificação ao sujeito passivo do início do procedimento fiscal. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AFERIÇÃO INDIRETA. SUPERAÇÃO DA NULIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA A PARTIR DOS ELEMENTOS TRAZIDOS PELO CONTRIBUINTE. Inexiste nulidade por ausência de fundamentação legal para aferição indireta quando o lançamento, após diligência, deixa de aplicar o arbitramento para adotar como base de cálculo valor apurado a partir da informações prestadas pelo próprio contribuinte. (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9202-008.992. Relatora: Rita Eliza Reis da Costa, 26.08.2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1633411039>. Acesso em: 27.09.2024).

Assim, no caso de o contribuinte ser notificado de qualquer medida preparatória no mesmo ano da ocorrência do fato gerador, o início do prazo será antecipado para a data da dita notificação. É o que ocorre, por exemplo, nas hipóteses em que o fisco, antes de lançar o tributo, notifica o sujeito passivo para que este preste esclarecimentos a respeito de determinada operação.

Já o prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação é previsto no §4º do art. 150²⁹⁴, prescrevendo-se que o prazo quinquenal terá início a partir da ocorrência do fato gerador. Nesse diapasão, é imperioso destacar que a correta interpretação dos arts. 150, §4º, e 173, ambos do CTN, vem ensejando intensas disputas entre o fisco e os contribuintes, sobretudo nos casos em que o sujeito passivo não realiza qualquer medida para a constituição do seu crédito, cabendo à Fazenda Pública, por conta própria (ou seja, de ofício), a adoção das medidas necessárias para a formalização da obrigação, o que motivou a edição da Súmula n. 555 pelo Superior Tribunal de Justiça, que enuncia o seguinte:

Súmula 555 – STJ. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Sendo assim, no entendimento do STJ, nas situações em que o sujeito passivo não cumpre com a sua obrigação de lançar o tributo (lançamento por homologação), o prazo decadencial para que o fisco o faça passa a ser o do art. 173, inciso I, e não mais aquele do art. 150, §4º.

Uma vez analisados os limites temporais à revisão de ofício do lançamento, é chegado o momento de tratar das limitações temporais ao exercício desse mesmo direito pelo sujeito passivo. Como visto anteriormente, não é somente a autoridade administrativa que detém o poder de iniciar o procedimento revisional do lançamento, também o podendo fazer o contribuinte, seja por meio de impugnação ao lançamento realizado pela Fazenda (art. 145, inciso I, CTN), seja por meio do pedido de revisão e restituição nos casos de pagamento indevido do tributo (art. 165 e seguintes).

Nesse particular, no caso de impugnação, por se tratar de regra procedural não prevista no CTN, o prazo é fixado pela legislação de cada esfera federativa. No âmbito federal, o prazo de impugnação é de trinta dias corridos, contados da notificação, conforme dispõe o art. 15 do Decreto n. 70.235/1972²⁹⁵; no mesmo sentido é a legislação alagoana, nos termos do

²⁹⁴ Art. 150. *Omissis*.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

²⁹⁵ Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

art. 23 da Lei Estadual n. 6.771/2006, sendo o prazo, contudo, computado em dias úteis²⁹⁶. O transcurso *in albis* do prazo para impugnação do lançamento conduz à impossibilidade de instauração da fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, o que também impede a revisão do lançamento no âmbito administrativo (preclusão processual administrativa), restando ao contribuinte buscar amparo nos meios judiciais, cujo prazo extintivo da pretensão anulatória é prescricional de cinco anos²⁹⁷.

Entretanto, caso a revisão iniciada pelo sujeito passivo seja motivada pelo pagamento a maior ou indevido de tributo, o seu prazo deve ser contado na forma do art. 168 do CTN, que indica o prazo de cinco anos contados da data da extinção da obrigação, isto é, na data do próprio pagamento, o que se aplica tanto nos casos de lançamento de ofício como nos casos de lançamento por homologação.

²⁹⁶ Art. 9º Na contagem dos prazos processuais, computar-se-ão somente os dias úteis, excluindo-se o dia de início e incluindo-se o dia do vencimento.

Art. 23. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de apresentar a impugnação do lançamento na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos e demonstrativos, laudos e pareceres técnicos que entender necessários ao esclarecimento da controvérsia, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da intimação.

²⁹⁷ ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2002, 2003 IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. RECURSO VOLUNTÁRIO ADSTRITO À ANÁLISE DA INTEMPESTIVIDADE. A apresentação intempestiva da impugnação impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual o conhecimento do recurso voluntário estará adstrito apenas à análise da tempestividade quando questionada. (BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 2401-009.609. Relator: Matheus Soares Leite, 13.07.2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1631191424>. Acesso em: 27.09.2024).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação teve como objetivo desenvolver o tema do lançamento tributário e sua revisão no âmbito administrativo, cuja importância e utilidade prática tendem a aumentar em virtude das instabilidades que naturalmente serão instauradas no período de transição rumo ao novo sistema tributário nacional instituído pela reforma tributária.

Nesse contexto, foram analisadas as possíveis falhas na aplicação da norma tributária por meio do lançamento, bem como a apresentação da revisão administrativa como instrumento de retificação do lançamento e garantia do princípio constitucional da legalidade, plasmado nos arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal. Nesse particular, foram estudados, ainda, os limites formais, materiais e temporais para a prática da revisão, objetivando-se, com isso, auxiliar a otimização da prática fiscal tanto pelo Estado quanto pelos contribuintes.

Assim como as atropeladas palavras em português e latim proferidas por D. Pero Fernandes Sardinha antes da sua deglutição somente seriam compreendidas pelos famintos índios caetés após a tradução, isto é, a aproximação de uma língua à outra, o aplicador do direito funciona como um intérprete da linguagem da realidade sensível para linguagem do direito positivo. No direito tributário, essa tradução de linguagens, com a consequente constituição do fato jurídico e da relação jurídica tributária, compete ao lançamento.

O direito é um sistema linguístico. Ele somente se move por meio da sua linguagem interna. Por isso, não se pode cogitar uma incidência automática e infalível, posto que o que ocorre no mundo fenomênico, mas não é transformado em linguagem jurídica, não possui aptidão para alterar as estruturas do sistema do direito positivo. A incidência, portanto, carece de sentido e utilidade antes da concreta aplicação da norma. Por isso, incidir é aplicar. No campo tributário, é o lançamento, entendido como ato de aplicação das normas tributárias, que dá o sentido jurídico da incidência.

Apesar de não existir um sentido único e absoluto por detrás dos enunciados jurídicos, é fato que a atividade interpretativa do aplicador não pode se dar sem limites. É nesse sentido que a regra-matriz de incidência tributária, muito longe de ser um conceito meramente teórico, possui grande relevância prática: é ela que limita a liberdade interpretativa para a prática do lançamento. Mas não basta que o lançamento corresponda à RMIT: é necessário que a sua linguagem seja pautada em provas, vistas enquanto enunciados dialógicos.

Não é possível cravar um significado único para a expressão “lançamento tributário”. Assim, o lançamento pode ser compreendido como ato, procedimento ou norma. São os objetivos do intérprete e o contexto em que a expressão foi usada que apontarão para o sentido

adotado. Como ato, o lançamento tributário é visto como atividade administrativa ou, ainda, como o veículo introdutor da norma individual e concreta do lançamento (esta última, a acepção normativa). Por isso, alguns autores, como Eurico Marcos Diniz de Santi, preferem se valer da conjunção “ato-norma” para se referir ao lançamento. Além disso, o lançamento pode ser compreendido como sequência de atos voltados a constituir a relação jurídica tributária, no entanto, o procedimento não é da essência do lançamento, visto que hipóteses há em que o lançamento é feito independentemente de qualquer sequência prévia de atos, como se dá nos casos de algumas taxas de valor fixo.

À luz do Constructivismo Lógico-Semântico, não há como conceber que a eficácia do lançamento seja meramente declaratória. Se é somente a linguagem que move as estruturas do direito, nenhuma relação jurídica há antes da formulação dessa linguagem, o que se dá por meio do lançamento tributário. Por esse prisma, a aplicação de normas jurídicas é sempre constitutiva. Mesmo no que diz respeito à necessidade de declarar o acontecimento do “fato gerador” (hipótese de incidência), é importante notar que essa declaração é meramente secundária, pois o que de fato importa para o direito não é o evento declarado, mas o fato jurídico constituído, que, por seu turno, implicará, no consequente normativo, a relação jurídica.

De acordo com o Código Tributário Nacional, há três espécies de lançamento: de ofício, por homologação e por declaração. Apreciando o tema, constatou-se que essa classificação é feita de acordo com o tipo de procedimento empregado em cada modalidade do lançamento, contudo, não se pode deixar de observar que essa opção do legislador se revela falha, considerando que, como visto, o procedimento não é da essência do lançamento.

A rigor, considerando aquilo que é essencial do lançamento – o ato –, existem apenas duas modalidades: de ofício e por homologação. A primeira é a realizada por iniciativa da autoridade administrativa, enquanto a segunda é a realizada por atividade do particular. Em contrapartida, deixando de lado o critério “procedimento”, o lançamento por declaração em nada se distingue do lançamento de ofício, visto que ambos são praticados pela autoridade fiscal.

Uma vez posto na ordem jurídica, o lançamento pode ser submetido à prova da sua validade. Antes, porém, mostrou-se indispensável versar sobre o que vem a ser validade. Diante disso, adotou-se nesta obra duas acepções distintas para a validade jurídica, de acordo com dois critérios: a pertinencialidade (validade no sentido “fraco”) e a regularidade às regras de produção (validade no sentido “forte”). Pela acepção “fraca” de validade, esta confunde-se com a própria existência das normas jurídicas, de modo a dizer que ser válido é o mesmo que existir,

bastando, para tanto, que a norma tenha sido inserida no sistema por órgão credenciado. Já pela acepção “forte”, válida é a norma jurídica sem máculas em sua produção.

Ambos os conceitos de validade são igualmente importantes e úteis para se analisar a validade das normas jurídicas, fazendo-se necessário trabalhá-los em conjunto. É somente dessa forma que se permite compreender a possibilidade de norma válida (portanto, existente, sentido “fraco”) mesmo que apresente vícios em sua produção (validade no sentido “forte”). Isso implica concluir que, enquanto o lançamento inválido (sentido “forte”) não for expulso do sistema (validade em sentido “fraco”), ele continuará apto a gerar todos os seus efeitos.

As normas que regulam a produção de outras normas são intituladas “normas de estrutura”, de acordo com a clássica concepção de Norberto Bobbio. São essas normas que estabelecem os limites competenciais, procedimentais e materiais para a produção de outras normas. Noutros dizeres, para que uma norma seja considerada válida (sentido “forte”), faz-se necessário que ela observe as suas normas de estrutura. Diante disso, foram constatadas três espécies de vícios invalidantes do lançamento: vício de competência, vício no procedimento e vício no conteúdo. Os dois primeiros constituem vícios formais; o último, vício material.

Uma vez que o lançamento apresente algum dos vícios acima listados, estará ele sujeito à invalidação. Nada obstante, seria extremado defender que todo e qualquer vício, por mais insignificante que fosse, conduzisse à nulidade do lançamento. É por isso que, na esteira da doutrina e da jurisprudência majoritárias, defendeu-se neste trabalho a necessidade de comprovação do elemento prejuízo para fins de invalidação do lançamento.

No último capítulo, abordou-se primeiramente a natureza jurídica da revisão do lançamento. Concluiu-se, nesse sentido, que a ideia tradicional de convalidação é incompatível com o modelo teórico adotado, de sorte que o ato de convalidar, no Constructivismo Lógico-Semântico, só pode ser tido como a confirmação da validade da norma, na hipótese em que ela não apresentar nenhum vício ou este for insignificante. A ideia tradicional de que a convalidação consistiria na “retificação” e confirmação dos efeitos da norma defeituosa ofende as leis da lógica, sobretudo o princípio da identidade. Isso porque, ao se alterar qualquer elemento da norma defeituosa mediante “retificação”, ela instantaneamente se transforma numa nova norma, ou seja, convalidação nenhuma há: o que há é a criação de uma nova norma para o sistema.

Por essa razão, concluiu-se que a revisão implica sempre a invalidação da norma revisada, a qual, justamente por haver sido invalidada, não pode ser considerada convalidada. A convalidação, no direito tributário, destina-se única e exclusivamente aos atos com defeitos inexistentes ou insignificantes; a revisão, pelo contrário, terá lugar sempre que a

desconformidade da norma resultar em prejuízo significativo para as partes. Por meio da revisão, portanto, não se confirma a validade da norma anterior; invalida-a, criando outra em seu lugar.

O desenvolvimento dessas ideias foi fundamental para que se pudesse concluir que a convalidação não se submete aos limites impostos pelo CTN, os quais somente são aplicáveis aos casos de revisão, ou seja, na repetição do lançamento anterior, dessa feita sem os vícios invalidantes.

Neste estudo, adotou-se, ainda, a subdivisão das normas de estrutura em normas de produção (que regulamentam a criação de outras normas) e normas de revisão sistêmica (que alteram ou extinguem outras normas). Novamente, destaca-se a importância da classificação adotada, haja vista a sua destacada utilidade na compreensão do tema estudado. Foi a partir dessa classificação que se pôde conferir clareza na análise do texto do CTN, separando-se o lançamento (norma de conduta), da revisão (norma de revisão sistêmica), das suas respectivas normas de produção.

Isso permitiu a identificação das sutilezas do texto legislado, em especial o fato de o Código albergar no art. 149, de uma só vez, hipóteses de lançamento de ofício e de revisão, de ofício, do lançamento. O lançamento de ofício (norma de conduta) não se confunde com a revisão, de ofício, do lançamento (norma de revisão sistêmica). Ambos os casos, porém, exigem a obediência às suas respectivas normas de produção.

Para melhor compreender as normas de produção da revisão do lançamento, foram abordados os seus critérios formais (competência e procedimento) e materiais. Neste último caso (critérios materiais), mostrou-se fundamental a distinção entre erro de fato, erro de direito e alteração dos critérios jurídicos.

Primeiramente, foi abordado o tema da competência para a realização da revisão. Nessa oportunidade, distinguiu-se a competência para iniciar o procedimento da competência para praticar o ato. Isso se deve ao fato de o CTN permitir que tanto o fisco quanto o particular tomem a iniciativa de inaugurar o procedimento revisional, no entanto, a prática do ato de revisão incumbe única e exclusivamente ao fisco, situação essa que fica por demais evidente nos casos de inauguração do procedimento de revisão pelo sujeito passivo mediante impugnação, situação na qual, em contrapartida, é do Estado o poder de acolher ou não os argumentos do contribuinte, revisando ou não o lançamento.

Ato contínuo, foram analisadas as normas procedimentais de revisão do lançamento. Foram identificadas, assim, duas espécies de rito para a revisão: o contencioso, inaugurado mediante impugnação do sujeito passivo, e o oficioso, por iniciativa de ofício da autoridade

administrativa competente. Em decorrência do que dispõe o art. 24, inciso XI, da Constituição Federal sobre a competência concorrente para legislar sobre matéria procedural, a sequência de atos processuais de cada modalidade de revisão deve ser analisada à luz da legislação de cada ente federativo. No âmbito federal, a matéria é regulada pelo Decreto n. 70.235/1972, ao passo em que, no estado de Alagoas, é a Lei Estadual n. 6.771/2006 que se ocupa do tema.

Analisando-se o complexo tema dos vícios materiais do lançamento, chegou-se à conclusão de que o erro de fato é um problema intranormativo, decorrente da incompatibilidade entre a linguagem da norma individual e concreta (lançamento enquanto norma) e a linguagem das provas que lhe serviram de base. O erro de direito, por seu turno, é um problema internormativo, identificado pelo descompasso linguístico entre a norma individual e concreta (lançamento) e a norma geral e abstrata (RMIT). Finalmente, a alteração de critérios jurídicos não se confunde com o erro de direito, visto que na alteração de critérios a norma produzida não é conflitante com a RMIT, representando apenas uma alternativa interpretativa entre outras possíveis.

Após a devida distinção entre vício formal, erro de fato, erro de direito e alteração dos critérios jurídicos, e considerando a expressa previsão de que as hipóteses de modificação do lançamento são taxativas (art. 141, CTN), foram estabelecidas as seguintes conclusões sobre o cabimento da revisão de ofício (i. é, iniciadas pela autoridade fiscal): (i) os vícios formais estão sujeitos à revisão, conforme dispõe o art. 149, inciso IX, do CTN; (ii) os erros de fato também são sujeitos à revisão, nas hipóteses taxativamente prescritas pelos incisos III a VIII do art. 149 do CTN; (iii) o erro de direito não pode ser sanado por meio da revisão, por falta de previsão no art. 149; (iv) a alteração dos critérios jurídicos também não está sujeita à revisão, devido à expressa vedação do art. 146 do Código.

Ainda no que diz respeito às hipóteses cabíveis de revisão de ofício do lançamento (vícios formais e erro de fato), foram abordados os seus limites temporais. No caso da invalidação do lançamento por vício formal, inaugura-se novo prazo quinquenal para a realização de outro lançamento (art. 173, inciso II); já nos casos de erros de fato, o lançamento somente pode ser revisado enquanto não decaído o direito da fazenda pública (art. 149, parágrafo único).

Por outro lado, no que concerne às hipóteses de revisão do lançamento iniciadas pelo sujeito passivo, viu-se que o Código Tributário Nacional conferiu maior margem de modificabilidade. Assim, para além dos vícios formais e erros de fato, também se permite a alteração do lançamento nos casos de erro de direito e alteração dos critérios jurídicos. É o que se depreende a partir da leitura do art. 165 do CTN.

Nada impede, com efeito, que o contribuinte impugne o lançamento para apontar erro de direito ou para reclamar que lhe seja aplicado o critério jurídico mais favorável (como, por exemplo, para pedir a exclusão de determinada grandeza da base de cálculo). Paradoxalmente, é do total interesse do Estado que haja essa maior flexibilidade da alteração do lançamento por iniciativa dos contribuintes, visto que, do contrário, a única alternativa seria a anulação, resultando em perdas ao erário.

No que tange aos limites temporais para que o sujeito passivo exerça o seu direito de dar início ao procedimento revisional, foram constatadas algumas particularidades. Isso se deve ao fato de que, como visto, as regras procedimentais para a revisão do lançamento são disciplinadas concorrentemente pelos membros da federação, o que pode resultar em algumas diferenças de acordo com cada caso. No âmbito federal, nos termos do art. 15 do Decreto n. 70.235/1972, o prazo para impugnação do lançamento é de 30 dias corridos. Em âmbito local, a Lei alagoana de n. 6.771/2006 também prevê o prazo de 30 dias (art. 23), sendo este, porém, contado em dias úteis (art. 9º). A perda dos mencionados prazos impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, precluindo o direito à impugnação e estabilizando o lançamento na esfera administrativa. Nesses casos, resta ao contribuinte a via judicial, cujo prazo prescricional é de cinco anos.

Contudo, nas hipóteses de pagamento a maior ou indevido de tributo (isto é, com a sua extinção pelo total adimplemento), o prazo revisional em âmbito administrativo deve ser contado na forma do art. 168 do CTN, que estabelece o prazo quinquenal, a partir do pagamento, para que o lançamento seja questionado.

A abordagem do tema, de uma maneira geral, revelou a sua grande complexidade, sobretudo quando se tem em conta que a identificação das possibilidades de revisão demanda, necessariamente, o ingresso em temas extremamente controvertidos, como são os casos do erro de fato, do erro de direito e da alteração dos critérios jurídicos. Tudo isso apenas aponta no sentido de que o tema merece ser abordado com frequência e profundidade cada vez maiores, possibilitando, assim, que se caminhe em direção à formação de consensos que permitam uma maior clareza para a solução dos conflitos interpretativos que fatalmente serão causados pela reforma tributária, já iniciada com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023.

Este trabalho buscou oferecer importantes contribuições quanto aos aspectos práticos e teóricos sobre a revisão administrativa do lançamento. Do ponto de vista teórico, foram apresentados e criticamente analisados posicionamentos de renomados autores sobre o tema, permitindo-se, com isso, uma compreensão mais aprofundada sobre o lançamento e a sua revisão. No que se refere ao aspecto prático, o aclaramento das ideias pode favorecer a

otimização da prática da revisão do lançamento tanto pelo Estado quanto pelos contribuintes, evitando perdas desnecessárias para o erário e, ao mesmo tempo, que a revisão do lançamento seja feita de forma ilegal e confiscatória.

A partir da análise criteriosa dos aspectos relevantes da revisão do lançamento no seio administrativo, foram oferecidos subsídios para uma aplicação mais precisa do instituto pelo fisco e pelo contribuinte. Assim, acredita-se que os resultados e argumentos apresentados neste trabalho possam ser utilizados para influenciar nas decisões dos tribunais administrativos e judiciais, principalmente neste cenário imprevisível e totalmente desafiador instaurado pela reforma tributária, caminhando-se rumo a uma maior consistência e coerência na aplicação das regras jurídicas pertinentes à matéria. Portanto, o trabalho desenvolvido pode impactar positivamente na prática tributária, servindo como instrumento de suporte tanto para o Estado quanto para os cidadãos no desenvolvimento estratégico de suas atividades num contexto ainda incerto e obscuro.

Evidentemente, o presente estudo não esgotou nem seria capaz de esgotar toda a complexidade do tema, por si só controverso e limitado pela própria falta de clareza dos dispositivos legais que regulamentam o lançamento e a sua revisão. Isso somente demonstra a importância do desenvolvimento de novas pesquisas sobre a temática sob outros olhares, podendo ser entregues, por via de consequência, conclusões inteiramente distintas das apresentadas neste trabalho. É somente por meio da incessante investigação do tema que será possível uma compreensão mais completa e precisa dessa realidade tão relevante para a prática diária do direito tributário.

À guisa de conclusão, este trabalho visou a fornecer uma análise aprofundada sobre o lançamento tributário e a sua revisão no âmbito administrativo, instrumentos fundamentais na concretização do princípio da legalidade, destacando seus controvertidos aspectos teóricos e práticos. A importância do expediente revisional do lançamento foi destacada em diversas passagens desta dissertação, valendo mencionar a sua capital relevância como instrumento de equilíbrio na relação entre o fisco e os contribuintes, possibilitando, em última análise, que a cobrança de tributos se dê única e exclusivamente dentro daquilo que determinam os arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Conselho Tributário Estadual. Acórdão n. 152. Processo n. 1500-015077/2012. 1ª Câmara. Relator: Arlindo Ramos Júnior. Data de julgamento: 09/08/2017. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=el6fLHcrArc%3D&highlight=%C3%B4nus%20da%20prova>. Acesso em: 16.07.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-1C n. 123/2018. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 28.09.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=wiXEnD2t6Hs%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-1C n. 137/2017. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 02.08.2017. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=MviwQDfKvIY%3D&highlight=%22v%C3%ADcio%20formal%22>. Acesso em: 14.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-1C n. 232/2018. Relator: Antônio Roberto Bomfim Marques, Maceió, 17.08.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=to7hrqxmug%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-2C n. 047/2018. Relator: Pedro Ícaro Cavalcante de Barros, Maceió, 01.02.2018. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=%2FXhRXvVGqc%3D&highlight=erro%20de%20fato>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-2C n. 130/2021. Relator: Vitor di Guaraldi Monteiro Pinto, Maceió, 25.08.2021. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=mm0h0VfEVy0%3D&highlight=erro%20de%20direito>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-2C n. 33/2017. Relator: Vitor di Guaraldi Monteiro Pinto, Maceió, 21.02.207. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/administrativo/documento-categoria?categoria=CAT010>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Tributário Estadual.** Acórdão CTE-2C n. 73/2020. Relatora: Larissa Amaral de Andrade, Maceió, 18.03.2020. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=OyEjWQ51wmo%3D&highlight=insuficiente>. Acesso em: 18.09.2024.

_____ . **Conselho Tributário Estadual**. Acórdão CTE-2C n. 73/2020. Relatora: Larissa Amaral de Andrade. Maceió, 18.03.2020. Disponível em: <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?acess=1&key=WIWqPJgVLyM%3D&highlight=preju%C3%ADzo>. Acesso em: 22.09.2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ANDRADE, Oswald de. **Manifesto Antropofágico**. São Paulo, 1928. Disponível em: https://pib.socioambiental.org/files/manifesto_antropofago.pdf. Acesso em: 27.06.2024.

ANJOS, Pedro Germano dos; PINHEIRO, Marcelo Teles Silva. A implementação da inteligência artificial (IA) na fiscalização tributária: inovações disruptivas para eficiência na arrecadação do IPTU. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 159, n. 159, p. 183-207, jun./2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/719/369>. Acesso em: 23.09.2024.

ARENHART, Sérgio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme. **Prova e convicção: de acordo com o CPC de 2015**. 1. ed em e-book baseado na 3. ed. impressa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, Cap. 3 da Parte I.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAKHTIN, Mikhail. **Estética da criação verbal**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário: vícios formais e materiais**. 1ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELLUCCI, Maurício; PIVA, Sílvia. Reforma tributária e tecnologia: redefinindo a arrecadação fiscal. In: BRITTO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos (org.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.

BEZERRA NETO, Bianor Arruda. A reforma tributária e o “jogo da interpretação”: novos conceitos jurídico-políticos e impacto na litigiosidade. In: BRITO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-001.220. Relator: Manoel Coelho Arruda Junior. Brasília, 20.10.2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-008.992. Relatora: Rita Eliza Reis da Costa, 26.08.2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1633411039>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 2401-009.609. Relator: Matheus Soares Leite, 13.07.2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1631191424>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3001-002.846. Relatora: Francisca Elizabeth Barreto. Brasília, 15.08.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 2301-011.023. Relator: Wesley Rocha. Brasília, 16.01.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21.04.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 1402-006.079. Relatora: Junia Roberta Gouveia Sampaio, 21.09.2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1683043432>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 1402-006.215, Relator: Jandir José Dalle Lucca, Data de Julgamento: 17/11/2022, Data de Publicação: 22/12/2022.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3001-002.371. Relator: João José Schini Norbiato. Brasília, 20.02.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 26.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-011.266. Relator: Mario Hermes Soares Campos. Brasília, 21.05.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9101-006.707. Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 12.09.2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1983150719>. Acesso em: 27.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 1301-002.158. Relator: Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro. Brasília, 5.10.2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6608412>. Acesso em: 21.04.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 9202-001.142. Relator: Manoel Coelho Arruda Junior. Brasília, 19.10.2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3202-000.867. Relator: Luís Eduardo Garrossino Barbieri. Brasília, 20.08.2013. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 08.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n. 3002-002.885. Relator: Marcos Antonio Borges. Brasília, 15.07.2024. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18.09.2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão. Processo n. 10380011441200748 2402-011.687. 2^a Seção de Julgamento. 4^a Câmara. 2^a Turma Ordinária. Relator: Gregorio Rechmann Junior, Data de Julgamento: 15/06/2023, Data de Publicação: 19/07/2023. **Jusbrasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1904674438>. Acesso em: 16.07.2024.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp: 1130545 RJ 2009/0056806-7. Relator: Luiz Fux. Brasília, 22.02.2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19127293>. Acesso em: 27.09.2024.

BULYGIN, Eugenio. Mi visión de la filosofía del derecho. In: **DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho**, 32 (2009), pp. 85-90.

CALHEIROS, Valmir. Naufrágio e morte de bispo geram polêmica. **Gazeta de Alagoas**. Caderno Cidades. Maceió, 23.05.2004. Disponível em: <https://d.gazetadealagoas.com.br/cidades/34015/naufrgio-e-morte-de-bispo-geram-polmica>. Acesso em: 27.06.2024.

CARNAP, Rudolph. Testabilidade e significado. In: **OS PENSADORES**. 1 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1975, v. 44.

CARRIÓN, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Argentina, 1964.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31 ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Derivação e Positivação no Direito Tributário.** 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016, vol. III.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 7^a ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 13.04.2023.

_____. **Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimento-administrativo-tributario-e-o-emprego-de-presuncoes-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 22.04.2023.

_____. Tema XXXII – O procedimento administrativo tributário e o ato jurídico do lançamento. In: **Derivação e positivação no direito tributário – vol. III.** 1 ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CASTRO JÚNIOR, Torquato Castro. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista.** São Paulo: Noeses, 2009.

CHRISTOPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade: argumentação consequencialista nas decisões do STF.** Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2016.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo.** 31^a ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Código de Processo Civil comentado.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

_____; DIDIER JR., Freddie. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal.** 13 ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

DEL MASSO, Fabiano Dolenc; GODOY, Eduardo do Prado. Os efeitos da quarta revolução industrial na dinâmica do trabalho jurídico. In: **Revista Direitos Culturais.** Santo Ângelo, v. 15, n. 37, p. 101-121, set./dez. 2020.

- DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.
- ECO, Umberto. **Interpretação e superinterpretação**. 2^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- FARRELL, Martin Diego. **Hacia un criterio empírico de validez**. Buenos Aires: Astrea, 1972.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- FIGUEIREDO, Marina Vieira. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2011.
- FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 1 ed. Coimbra: Annablume; Imprensa da Universidade de Coimbra, 2012.
- GAETA, Flávia Holanda (coord.). **Comentários à EC 132/2023 – Reforma Tributária**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.
- GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. 1^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. **Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. 1. ed. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos – por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.
- HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico, 1**. Madrid: Alianza Editorial, 1976.
- IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/284106170/Gabriel-Ivo-O-Direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-pdf>. Acesso em: 21.04.2023.
- _____. O direito e a sua linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.
- _____. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues de. **Direitos fundamentais na Constituição de 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2008.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. 1^a ed. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- _____. **Teoria pura do direito**. 6^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar.** Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2004.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade.** São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 32^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência.** 20^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da validade.** 8^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO JR., João Alves de. A enunciação como o intervalo entre o ser e o existir: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de.; CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Constructivismo Lógico-Semântico.** 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2018, v. 2, p. 303-339.

MELO, Laura Maria de Queiroz. **Inteligência artificial em um Estado Democrático de Direito: uso de IA pelo Poder Público na atividade fiscalizatória tributária federal.** Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2022.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999.** 4^a ed. atual., rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário.** 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NEVES, Rômulo Figueira. **Acoplamento estrutural, fechamento operacional e processos sobrecomunicativos na Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann.** Dissertação (Mestrado em Sociologia) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea.** 3^a ed. São Paulo: Loyola, 2006.

PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo Lógico-Semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira.** 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário.** 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária.** 1^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RAMOS, Graciliano. **Caetés.** 35. ed. Rio de Janeiro: Record, 2021.

RECEITA DESENVOLVE FERRAMENTA INOVADORA CAPAZ DE AMPLIAR DETECÇÃO DE FRAUDES TRIBUTÁRIAS E ADUANEIRAS. **Ministério da Fazenda**, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/receita-desenvolve-ferramenta-inovadora-capaz-de-ampliar-detectacao-de-fraudes-tributarias-e-aduaneiras>. Acesso em: 23.09.2024.

ROBLES, Gregorio. **Teoría del Derecho (fundamentos de teoría comunicacional del Derecho)**. 3 ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2010, v. 1.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. 1^a ed. Bauru: EDIPRO, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2^a ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Teoria Gabriel Ivo do ato administrativo: validade, eficácia e aplicação das normas jurídicas. In: RAMOS, Maria Raquel Firmino et. al. (org.). **Direito, tributação e o cerco da linguagem**. São Paulo: Dialética, 2021.

SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. 1^a ed. Lanús: Paidós, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. São Paulo: Edipro, 2016.

SILVA, Beclaute Oliveira. A prova e o fato. In: **Direito, Processo e Cidadania**. Recife, v. 1, n. 1, p. 175-206, jan./abr. 2022.

_____. O enunciado (dialógico) na decisão jurídica – Nas sendas de Mikhail Bakhtin. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 47, n. 185, p. 123-133, jan./mar. 2010.

SOARES, Matias Gonsales. **A quarta revolução industrial e seus possíveis efeitos no direito, economia e política**. Universidade Autônoma de Lisboa. Lisboa, 2018, p. 5. Disponível em:

https://www.migalhas.com.br/arquivos/2020/6/B86DDA9403078E_AquartaRevolucaoIndustriaIaleseu.pdf. Acesso em: 23.09.2024.

SOUZA, Gabriel Soares de. **Tratado descritivo do Brasil em 1587**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fundação Darcy Ribeiro, 2013.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **A conservação do ato irregular no direito tributário**. 1^a ed. São Paulo: Noeses, 2022.

SOUZA, Cecilia Priscila de. Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 2. ed, rev., v. 1. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. Notas sobre a linguagem normativa entre o direito positivo e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. 1. ed, v. 2. São Paulo: Noeses, 2018.

STRECK, Lênio. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** 11^a ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TELES, Galderise Fernandes. A nova formatação do contencioso administrativo tributário: breves comentários ao artigo 156-B da Constituição Federal. In: BRITO, Lucas Galvão de; VERGUEIRO, Camila Campos. **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023.** São Paulo: Noeses, 2024.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário – de acordo com o Código de Processo Civil de 2015.** 4^a ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **A prova no direito tributário.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf>. Acesso em: 21.04.2023.

VASCONCELLOS, Simão de. **Chronica da Companhia de Jesu do Estado do Brasil.** 2 ed. Lisboa: Ed. A. J. Fernandes Lopes, 1865.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** São Paulo: Noeses, 2005.

WARAT, Luís Alberto. **O direito e a sua linguagem – 2^a versão.** 2^a ed. aumentada. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus.** São Paulo: Biblioteca Universitária, 1968

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ZANCANER, Weida. Convalidação dos atos administrativos. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/8/edicao-1/convalidacao-dos-atos-administrativos>. Acesso em: 05.09.2024).

ZOMER, Silvia Regina. **Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do Constructivismo Lógico-Semântico.** São Paulo: Intelecto Editora, 2016.