

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

VICTORIA WERNER DE NADAL

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REVISÃO

Porto Alegre

2022

VICTORIA WERNER DE NADAL

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REVISÃO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Professor Orientador: Dr. Luiz Felipe Silveira Difini.

Professor Coorientador: Dr. Andrei Pitten Velloso.

Porto Alegre

2022

DE NADAL, Victoria Werner.

Lançamento tributário e sua revisão / Victoria Werner De Nadal.
2022.

192 f.

Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini

Coorientador: Andrei Pitten Velloso.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande
do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em
Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Lançamento tributário. 2. Revisão. 3. Invalidades.

VICTORIA WERNER DE NADAL

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA REVISÃO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada no dia 31 de agosto de 2022.

BANCA EXAMINADORA:

Rafael Da Cás Maffini

Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Hugo de Brito Machado Segundo

Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

Durante a pesquisa e elaboração deste trabalho, por diversas vezes pensei no quanto eu teria a escrever no tópico de agradecimentos. Mas a verdade é que, chegado o momento, não há o que eu escreva aqui que demonstre o quão realizada e grata me sinto.

De todo modo, passo a tecer meus agradecimentos – os quais são maiores ao que transparecerão – àqueles que me acompanharam e me apoiaram no desenvolvimento desta pesquisa e em meu crescimento acadêmico, porque “sozinhos somos apenas uma fração do que podemos ser”.

Ao Professor Andrei Pitten Velloso, meu agradecimento por me aprovar no processo seletivo para ingresso no Programa de Mestrado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e, além de auxiliar na escolha do tema, ter contribuído sobremaneira para o desenvolvimento da pesquisa.

Agradeço igualmente ao Professor Luiz Felipe Silveira Difini pela orientação e pelos aprendizados que obtive durante a participação nas suas disciplinas.

Aos professores que me acompanham desde a graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul até a especialização no Instituto de Estudos Tributários, meu agradecimento por terem introduzido, instigado e ensinado Direito Tributário a mim. Ao Professor Arthur Ferreira Neto, pelas profundas reflexões que qualquer aula sua proporciona e por sua mentoria. Ao Professor Pedro Augustin Adamy, quem me mostrou que ter dúvidas é tão – ou mais – importante quanto ter respostas.

Faço um agradecimento especial a todas oportunidades acadêmicas que me foram dadas pelo Professor Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira através do Grupo Avançado de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário – Gtax e do Tax Moot Competition Brazil. Agradeço também aos colegas do Instituto Tax Moot, a todos os professores e alunos que participaram e participam deste evento acadêmico, o qual tanto soma à minha formação.

Sou, também, profundamente grata aos meus colegas de mestrado, Bruno Guimarães, Clairton Gama e Felipe Cornely, os quais foram de grande importância nesta jornada. Por todas conversas, debates, indicações e artigos escritos

conjuntamente, meu muito obrigada. Ao Bruno Guimarães, minha gratidão pelo apoio, leitura atenta deste trabalho e, especialmente, toda a sua sinceridade.

Agradeço também aos membros da banca de qualificação e de defesa, os Professores Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira, Rafael Da Cás Maffini e Igor Danilevycz, que muito me honraram pela disponibilidade e arguições direcionadas.

Mas tudo isso não seria possível sem a rede de apoio dos meus amigos, sócios e familiares, aos quais agradeço por estarem sempre comigo, mesmo nos meus momentos de ausência.

Meus sócios Vitor Kaiser Jahn e Pedro Fülber Simon, sou muito grata por compartilharmos, além do Escritório Simon, Nadal & Jahn Advocacia, também a paixão pela academia.

Por fim, e mais importante, agradeço aos meus pais, Gabriel De Nadal e Solange Maria Werner, ao meu irmão, Pedro Werner De Nadal, e ao Rodrigo Villa Real Mello, pelo amor incondicional e todos incentivos que recebi.

RESUMO

A presente dissertação tem por objeto o estudo da revisão do lançamento tributário, buscando extrair quais são as situações que autorizam a revisão do lançamento tributário, qual o modo como ela deve ser realizada e quais são as consequências que deste procedimento podem advir. A abordagem adota o método dedutivo e o procedimento utiliza os métodos teleológico e o método jurídico da interpretação sistemática. São empregadas as técnicas de revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. Parte-se do estudo do lançamento tributário, com a sua definição, análise das suas diferentes modalidades previstas na legislação e a investigação de dois efeitos relevantes à revisão: a irrevogabilidade e, como regra, inalterabilidade do lançamento tributário. Em seguida, adentra-se na Teoria das Nulidades, a começar pela sua abordagem no Direito Civil e no Direito Administrativo para se chegar no Direito Tributário, em que serão fixadas premissas para a aplicação da Teoria especificamente ao lançamento tributário. Com base nesses pressupostos, é investigada a revisão do lançamento tributário no ordenamento jurídico pátrio, definindo-a e apresentando suas modalidades. Chega-se na conclusão de que existem três limites os quais devem ser observados para a revisão do lançamento tributário, de ordem objetiva ou material, processual e temporal. **Palavras-chave:** 1. Lançamento tributário. 2. Revisão. 3. Invalidades.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to study the tax assessment review, in order to extract which are the situations that authorize the review of the tax assessment, how it should be carried out and what are the consequences that may result from this procedure. The approach adopted the deductive method and the procedure uses the teleological method and the legal method of systematic interpretation. Bibliographic, legislative and jurisprudential review techniques are used. It starts with the study of the tax assessment, with its definition, analysis of its different modalities provided for in the legislation and the investigation of two effects relevant to the review: the irrevocability and, as a rule, inalterability of the tax assessment. Then, it enters the Theory of Nullities, starting with its approach in Civil Law and Administrative Law to arrive to Tax Law, in which premises will be set for the application of the Theory specifically to the tax assessment. Based on these assumptions, the review of the tax assessment in the national legal system is investigated, defining it and presenting its modalities. It comes to the conclusion that there are three limits which must be observed for the review of the tax assessment, objective or material, procedural and temporal. **Keywords:** 1. Tax assessment. 2. Review. 3. Invalidities.

SUMÁRIO

1	LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	15
1.1	Definição do lançamento tributário	17
1.1.1	Lançamento enquanto norma individual e concreta	18
1.1.2	Procedimento ou ato administrativo	21
1.1.3	Natureza declaratória ou constitutiva	29
1.1.4	Lançamento tributário sob a perspectiva do Direito Tributário Material e do Direito Tributário Formal	33
1.2	Modalidades de procedimento de lançamento tributário	36
1.2.1	Lançamento com base em declaração	37
1.2.2	Lançamento de ofício	39
1.2.3	Lançamento por homologação	40
1.3	Efeitos do ato de lançamento tributário	52
1.3.1	Irrevogabilidade do ato de lançamento tributário	53
1.3.2	Inalterabilidade do ato de lançamento tributário	56
1.4	Lançamento tributário à luz da teoria das nulidades	69
1.4.1	Teoria das Nulidades na doutrina civilista	73
1.4.2	Teoria das Nulidades na doutrina administrativista	76
1.4.2.1	Teoria Monista	77
1.4.2.2	Teorias Dualista e Trialista	78
1.4.3	Teoria das Nulidades na doutrina tributária	85
1.4.4	Fixação de premissas para a Teoria das Nulidades no Direito Tributário	92
1.4.5	Nulidade e anulabilidade do lançamento tributário	95
2	REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	100
2.1	Definição de revisão do lançamento tributário	100
2.2	Modalidades de revisão do lançamento tributário	103
2.2.1	Iniciativa da Administração Pública	103
2.2.1.1	Revisão de ofício <i>lato sensu</i>	103
2.2.1.2	Recurso de ofício	105
2.2.2	Iniciativa do contribuinte	107
2.2.2.1	Impugnação	107

2.2.2.2	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita	113
2.3	Limites à revisão do lançamento tributário	115
2.3.1	Limites objetivos ou materiais	116
2.3.1.1	Histórico legislativo e doutrinário dos limites objetivos ou materiais: erro de fato, erro de direito e vedação à modificação de critérios jurídicos	117
2.3.1.1.1	Anteprojeto e Projeto de Código Tributário Nacional	117
2.3.1.1.2	Redação aprovada do Código Tributário Nacional	124
2.3.1.1.3	Fixação de premissas quanto ao erro de fato, o erro de direito e a modificação de critérios jurídicos	137
2.3.1.2	Matérias em que há autorização para a alteração do lançamento tributário na revisão de ofício	143
2.3.1.2.1	Existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior	146
2.3.1.2.2	Fraude ou falta funcional da autoridade que praticou o lançamento tributário	152
2.3.1.2.3	Omissão de ato ou formalidade essencial	154
2.3.1.3	Vedação à modificação dos critérios jurídicos	159
2.3.2	Limites processuais	165
2.3.2.1	Dimensões do lançamento e da impugnação	165
2.3.2.2	Coisa julgada ou preclusão administrativa	170
2.3.3	Limite temporal	177
2.3.3.1	Decadência na revisão do lançamento por homologação	180
2.3.3.2	Decadência na revisão do lançamento fundada em vício formal	181
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	186
	REFERÊNCIAS	193

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é considerado um segmento do Direito no qual as formalidades são de grande relevância. Afinal, embora os tributos sejam o preço da liberdade, não haverá falar em liberdade se o Estado vier a ultrapassar os poderes que lhe forem outorgados mediante escolha representativa. Para tanto, tais limites devem ser rigorosamente observados, no que se inclui a forma do exercício da atividade de cobrança do crédito tributário.

O lançamento tributário é justamente o instrumento previsto no Código Tributário Nacional através do qual o ente tributante cobra determinado tributo em desfavor de determinado particular: exige-se que a lei abstrata dê espaço à produção de uma situação individual, através da qual é possível ser inferido o direito do Estado de receber certa quantia em dinheiro e, ao mesmo tempo, o dever do contribuinte de efetuar o pagamento.

Como consequência, uma vez realizado um lançamento tributário, cria-se uma justa expectativa no contribuinte no sentido da sua conformidade tributária caso realize o pagamento do que lhe está sendo exigido pelo ente tributante. Cuida-se de confiança depositada na Administração Pública pelo particular, a partir da qual este conduz sua vida e seus negócios, e que por essa razão merece ser tutelada pelo Direito.

Disso se extrai que não apenas o lançamento tributário deve ser objeto de profundo estudo, mas também como o ordenamento jurídico regula que um lançamento tributário realizado possa ser submetido a um procedimento de revisão pela autoridade fazendária. Registre-se que, embora atualmente uma grande parte dos tributos sejam lançados sem uma relevante participação do Estado – a chamada privatização da gestão tributária –, também nestes casos a revisão do lançamento tributário deve se dar em observância a determinados requisitos para que haja a proteção da confiança do contribuinte.

Desta feita, no presente trabalho objetiva-se aprofundar o estudo da revisão do lançamento tributário, o qual será impulsionado pelo problema de pesquisa formulado nas seguintes questões norteadoras: quais são as situações que

autorizam a revisão do lançamento tributário, qual o modo como ela deve ser realizada e quais são as consequências que deste procedimento podem advir?

A escolha do tema está lastreada na percepção de que não há expressiva doutrina brasileira que aprofunde o tema e sistematize a revisão do lançamento tributário, a despeito da sua importância e, ao mesmo tempo, complexidade. Se comparado a outras matérias de Direito Tributário, ou até mesmo ao próprio lançamento tributário, a revisão não conta com ampla bibliografia para consulta.

Outrossim, verifica-se que, ao tratar da revisão do lançamento tributário, é comum a adstrição à distinção da revisão com base em erro de direito ou erro de fato. Contudo, acredita-se que o tema merece ser abordado com maior profundidade, no que se inclui a pretensão de demonstrar que esta clássica distinção entre o erro de direito e o erro de fato deve ser revisitada à luz do modo como a matéria foi positivada no âmbito do Código Tributário Nacional.

A presente pesquisa também é justificada na sua relevância prática, pois são frequentes as situações nas quais a revisão do lançamento tributário é posta em julgamento, seja na esfera administrativa ou no Poder Judiciário, demandando-se o enfrentamento da matéria.

Destaca-se desde já que a pesquisa pretendida aborda a revisão do lançamento tributário de forma ampla. Não se limita às hipóteses nas quais há uma alteração no lançamento tributário para aumentar o crédito tributário exigido ou modificar a sua fundamentação, tampouco se exige que ocorra por iniciativa de ofício da Administração Pública. Por revisão estão também contemplados neste trabalho, por exemplo, os casos em que esta culminará na necessidade de desconstituição do lançamento sem que seja possível um novo lançamento, ou quando é o próprio particular que dá início ao procedimento tendente à verificação da adequação do lançamento ao ordenamento jurídico.

Adotar-se-á o método dedutivo, partindo-se da compreensão da função que o lançamento guarda no ordenamento jurídico pátrio, da análise dos modelos de tratamentos de vícios em atos jurídicos existentes, bem como de qual foi a escolha legislativa adotada para a regulação da revisão do lançamento tributário. Com a fixação de premissas em cada um desses pontos, será possível inferir se e como deve ocorrer a revisão de um lançamento tributário que se identifique estar em

desconformidade com o Direito, assim como apresentar de forma clara as suas consequências.

No que diz respeito ao procedimento, será utilizado o método teleológico para averiguar entendimento do legislador que culminou nas disposições do Código Tributário Nacional acerca da revisão do lançamento. Igualmente, far-se-á uso o método jurídico da interpretação sistemática, de modo a se buscar compreender a positivação coerente da matéria com os demais preceitos do Direito Tributário pátrio vigente. Tratando-se de pesquisa dogmática, os dados serão levantados mediante revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial.

Com a estrutura dividida em duas partes, no primeiro capítulo será apresentado o lançamento tributário mediante a sua definição, análise das diferentes modalidades de procedimentos previstas na legislação e investigação de especialmente dois efeitos que são relevantes ao estudo da revisão. Tais efeitos são o da irrevogabilidade e da, como regra, inalterabilidade do lançamento, sendo este especialmente abordado sob o prisma da segurança jurídica, da proteção da confiança e das recentes alterações promovidas pela Lei nº 13.655/2018 à Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-lei nº 4.657/1942).

Ainda, adentrar-se-á na Teoria das Nulidades no Direito Tributário. Far-se-á necessário perquirir, em um primeiro momento, a forma como a matéria é abordada no Direito Civil – o seu berço –, prosseguindo-se para a sua recepção do Direito Administrativo e, por fim, no Direito Tributário. Serão, então, fixadas premissas e abordada aplicação da Teoria especificamente ao lançamento tributário.

No segundo capítulo, o qual terá como pressuposto o capítulo anterior, investigar-se-á a revisão do lançamento tributário, definindo-a e apresentando as diferentes modalidades de procedimento que podem ser utilizadas para tanto. Em seguida, tendo por base o ordenamento jurídico em vigor, serão propostos três limites que devem ser observados para a revisibilidade. Cada um destes limites será aprofundado, ao que se busca delinear quando, como e quais as consequências da revisão do lançamento tributário.

O estudo do primeiro limite, de ordem objetiva ou material, partirá da análise das questões atinentes ao erro de fato, ao erro de direito e à modificação de critérios jurídicos à luz do Anteprojeto e do Projeto de Código Tributário Nacional,

rememorando as posições doutrinárias existentes à época e perquirindo a evolução da matéria no Direito pátrio. Em seguida, serão verificadas quais as matérias em que há autorização legal para a alteração do lançamento tributário e será apontada a impossibilidade de modificação dos seus critérios jurídicos.

Por sua vez, no segundo limite, de ordem processual, será abordada a necessidade de observância às dimensões do lançamento e da impugnação administrativa quando da revisão do lançamento, assim como da coisa julgada ou da preclusão administrativa.

Chegando-se no terceiro limite, de ordem temporal, identificar-se-á que há um lapso temporal no qual a revisão do lançamento tributário pode ser exercida, destacando-se as peculiaridades das situações nas quais a revisão diz com um lançamento realizado na modalidade por homologação ou quando esta for fundada em um vício formal.

1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, ao tratar em seu Título III sobre o “Crédito Tributário”, reserva no Capítulo II, intitulado “Constituição do Crédito Tributário”, duas seções para dispositivos relacionados ao lançamento tributário, sendo a Seção I denominada “Lançamento” e a Seção II denominada “Modalidades de Lançamento”. Especificamente no artigo 142, que inaugura a Seção I, o legislador procurou conceituar o lançamento tributário, senão vejamos:

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

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

Com isso, busca-se a redução da vagueza do termo, que surge na codificação pela primeira vez no referido dispositivo e é, em sequência, utilizado nos artigos 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 160 e 173¹.

Essa definição fornecida em dispositivo legal caracteriza-se como normativa e não teórica². As definições normativas são aquelas dadas por órgãos competentes à criação e aplicação do Direito, como as advindas da lei, que se destinam a facilitar a interpretação e aplicação das normas integrantes do sistema e com as quais há inter-relação³. Ou seja, ao definir o lançamento tributário no artigo 142, o legislador procurou assegurar a eficácia dos preceitos com os quais este irá se relacionar ao longo do Código Tributário Nacional⁴. Trata-se uma norma jurídica não-autônoma, a

¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 106.

² BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 74.

³ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 74.

⁴ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 77.

qual tem sentido normativo para conexão com outros dispositivos do Código Tributário Nacional que se reportem ao lançamento tributário⁵.

A despeito do objetivo do legislador de conceituação do lançamento tributário, a doutrina pátria costuma apontar a existência de aparentes contradições no Código Tributário Nacional entre o conceito previsto no artigo 142 e o utilizado em outros dispositivos do mesmo diploma. Veja-se, por exemplo, que enquanto o artigo 142 define o lançamento como um procedimento, o artigo 150 da codificação trata o lançamento como um ato administrativo. Alberto Xavier, inclusive, aponta que o artigo 142 do Código Tributário Nacional ocasiona grandes imprecisões e equívocos, ao que lhe é atribuída a responsabilidade pelas grandes obscuridades existentes a respeito do lançamento tributário⁶.

Daí porque, não obstante a existência da definição normativa do lançamento tributário, a doutrina busca também a sua definição teórica, que é aquela formulada pelo cientista do Direito frente à experiência do Direito positivo e do seu conhecimento⁷. Diz-se que:

[...] só os incautos se deixam convencer por meras definições legais ou disposições topográficas; os cientistas do direito que almejem desvendar a verdadeira natureza jurídica do instituto não devem contemplá-lo isoladamente, mas inserido no contexto mais amplo do sistema jurídico-tributário, sob o influxo de seus princípios norteadores⁸.

Desta feita, mesmo que considerando a conceituação legal do lançamento tributário – a qual se faz relevante para a atribuição do seu sentido normativo –, este merece o estudo por parte da doutrina, com a investigação da sua definição teórica.

⁵ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 77.

⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 23.

⁷ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 77.

⁸ MELO, Marcia Soares de. O lançamento tributário e a decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 379-394, p. 379.

Neste primeiro capítulo, portanto, buscar-se-á identificar a definição teórica do lançamento tributário, de modo a fixar as matrizes que são adotadas pela doutrina e possibilitar, então, o posterior estudo da revisão do lançamento.

Serão também analisadas as modalidades de lançamento tributário existentes no Direito brasileiro, apontando-se, para tanto, as diferentes posições doutrinárias existentes. Outrossim, serão aprofundados especialmente dois efeitos do lançamento tributário que se mostram relevantes para a compreensão da temática da revisibilidade do lançamento tributário.

Por fim, será investigada a Teoria das Nulidades aplicada ao lançamento tributário, partindo-se dos estudos na doutrina civilista e na doutrina administrativista para, após, chegar-se nas particularidades do Direito Tributário.

1.1 Definição do lançamento tributário

Além do previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, Eurico Marcos Diniz de Santi esquematizou a plurivocidade de sentidos incorporados pela legislação e a técnica-dogmática ao lançamento tributário, tendo o jurista identificado o seu emprego:

(v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 do CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 do CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário, no caso dos chamados “lançamentos por homologação” (art. 150 do CTN e parágrafos)⁹.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

Dessas diferentes utilizações do vocábulo são extraídos basicamente dois sentidos gerais para o lançamento tributário: (i) o de norma individual e concreta; e (ii) de ato ou procedimento material de formalização do crédito tributário¹⁰.

Frente a isso, importa estudar tais acepções para analisar definição teórica do lançamento tributário pela doutrina pátria e, nas situações em que necessário para o desenvolvimento deste trabalho, informar a qual há filiação, bem como perquirir qual a sua natureza jurídica.

1.1.1 Lançamento enquanto norma individual e concreta

Para que se compreenda o motivo pelo qual uma parcela da doutrina entende ser o lançamento tributário uma norma individual e concreta, serão expostas abaixo duas concepções teóricas quanto à incidência da norma jurídica e os reflexos destas no entendimento dos autores acerca do lançamento¹¹.

Tradicionalmente, os juristas compreendem que há a incidência automática e infalível da norma jurídica assim que ocorrido, no plano da realidade, o antecedente de uma norma geral e abstrata. No âmbito da doutrina do Direito Tributário, Alfredo Augusto Becker defendia que:

Quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixar de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica.

Entretanto a hipótese de incidência apenas se realiza quando se realizarem (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível¹².

¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

¹¹ Ultrapassa os lindes deste trabalho o aprofundamento de tais teorias, de modo que se fará uma contextualização breve, mas, acredita-se, suficiente para encerrar o seu objetivo de demonstrar os resultados nos quais os dois diferentes pontos de partida podem chegar.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 278.

Por essa razão, Alfredo Augusto Becker entendia o lançamento tributário como o meio através do qual (a) há a constatação de que houve a realização da hipótese de incidência e a incidência infalível da regra jurídica tributária; (b) a captação do fato realizado e a sua base de cálculo já predeterminada pela regra jurídica; (c) a transfiguração da base de cálculo em uma cifra aritmética pré-estabelecida na legislação; e (d) o cálculo da quantidade de tributo mediante a aplicação da alíquota também estabelecida na legislação¹³.

Isto é, para o autor o lançamento tributário é formado por um conjunto de operações de investigação e análise dos fatos que realizaram a hipótese de incidência – com a constatação da qual se conclui que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica exatamente no instante lógico posterior ao acontecimento do último fato que completou a integralização da hipótese de incidência –, conversão da base de cálculo em cifra aritmética e cálculo do tributo¹⁴.

Partindo de diferente referencial teórico, Paulo de Barros Carvalho sustenta hodiernamente a inoportunidade da incidência automática e infalível da norma, a qual fica na dependência de uma ação humana. Em suas palavras:

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering¹⁵.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 325-326.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 319.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 20.

Destarte, de acordo com essa concepção adotada por Paulo de Barros Carvalho, para alcançarem um inteiro teor de juridicidade as normas gerais e abstratas reivindicam a edição, através do homem, de uma norma individual e concreta¹⁶. Fixe-se que as normas gerais são aquelas dirigidas a uma classe de pessoas e as normas abstratas são aquelas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe de ações); ao passo que as normas individuais são aquelas que têm por destinatário um indivíduo singular e as normas concretas são as que regulam uma ação singular¹⁷. Por essa razão, afirma-se que a ocorrência no mundo social, mesmo que coincida semanticamente com os eventos descritos no antecedente normativo, não é suficiente para a edificação das obrigações tributárias, as quais exigem a sua apresentação em linguagem juridicamente adequada, a saber: a linguagem normativa individual e concreta¹⁸.

Adaptando-se o raciocínio datado de 1981 de José Souto Maior Borges à regulação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, esta atribui ao legislador complementar o estabelecimento das normas gerais de Direito Tributário; ao legislador ordinário cabe a instituição dos tributos; ao passo que se faz necessária a expedição de uma norma individual para a exigência do crédito tributário. E é para o jurista, então, o lançamento a forma pela qual se opera a aplicação em concreto da norma legal abstrata a determinado contribuinte ou responsável, em determinada circunstância de fato¹⁹.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho aponta que o lançamento tributário se configura justamente como esta norma individual e concreta produto da aplicação (interpretação e incidência) de uma norma geral e abstrata (a regra-matriz de incidência tributária) a um caso particular, que possibilita a exigência do crédito tributário²⁰.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 159.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Saudatti. São Paulo: Edipro, 2001, p. 181.

¹⁸ CONRADO, Paulo Cesar. Processualidade e extinção da obrigação tributária. *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 51-61., p. 51.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 66-67 e 97.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 160.

Também Eurico Marcos Diniz de Santi compreende o lançamento tributário como a “norma individual e concreta que formaliza o crédito tributário e decorre de procedimento administrativo realizado pela autoridade administrativa”²¹. A menção exclusiva à autoridade administrativa pelo autor decorre do fato de o artigo 142 do Código Tributário Nacional ter excluído o sentido do lançamento tributário como uma norma individual e concreta formalizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária²², tema ao qual será despendida atenção no tópico das modalidades de lançamento tributário, em especial no atinente ao chamado lançamento por homologação.

Desse modo, compreendidas as duas concepções acerca da incidência e a exigência pela segunda teoria de uma norma individual e concreta para a aplicação de normas gerais e abstratas em casos concretos, infere-se a razão desta adotar o entendimento de que o lançamento tributário é uma norma individual e concreta que autoriza a exigência dos tributos.

1.1.2 Procedimento ou ato administrativo

Ao mesmo tempo em que é possível sustentar que o lançamento tributário é uma norma individual e concreta posta no sistema jurídico, pode este também ser concebido como o procedimento de criação dessa norma individual e concreta. De igual modo, o mesmo tempo em que o lançamento tributário pode ser um conjunto de operações, este pode também ser percebido como o resultado dessas operações.

De fato, o Código Tributário Nacional trata em seu artigo 142 o lançamento tributário um procedimento administrativo. Posteriormente, em seu artigo 150, há expressa referência ao lançamento como um ato.

Nesse contexto, verifica-se um dilema se o lançamento tributário seria “ato ou procedimento”, que pode ainda se transformar em um trilema, qual seja, do “ato ou

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 80.

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

procedimento, ou ambos”²³. É que o termo “lançamento” padece do problema semântico da ambiguidade, com o qual pode haver confusão quanto ao processo/produto^{24 25}.

Portanto, ganha relevância a abordagem do presente tópico, no âmbito do qual será possível elucidar a configuração do lançamento tributário como um procedimento ou como um ato administrativo. Para fins metodológicos, aproveita-se da separação geralmente realizada para tanto, qual seja, a de identificar a doutrina em diferentes correntes, de acordo com proximidade dos entendimentos adotados pelos autores quanto à questão.

Em uma primeira corrente podem ser enquadrados os autores que sustentam ser o lançamento tributário um ato e, também, um procedimento administrativo, a saber, José Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, Eurico Marcos Diniz de Santi, Estêvão Horvath, Ives Gandra da Silva Martins, Luiz Felipe Silveira Difini e Hugo de Brito Machado Segundo.

José Souto Maior Borges apontou que o Código Tributário Nacional não adota posição excludente de caracterização do lançamento tributário como procedimento e ato administrativo. Para o autor, o artigo 142 estabelece que o lançamento é o procedimento administrativo “tendente” a algo que nada mais é do que o ato resultante deste procedimento, motivo pelo qual o lançamento seria um procedimento e, igualmente, um ato administrativo²⁶. Considerando a polivalência de significados que termo lançamento guarda no diploma, alertou o jurista que deve ser distinguido “(a) o ato ou procedimento de criação normativa, ato e procedimento pelos quais é posta numa norma individual e concreta, inovando no ordenamento jurídico e (b) a própria norma instituída por esse ato ou procedimento”²⁷.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165.

²⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 114.

²⁶ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 81-83.

²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 109.

Paulo de Barros Carvalho também escreveu que a expressão lançamento pode ser concebida como norma, como procedimento ou como acto, sendo semanticamente válidos os três ângulos de análise:

Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do acto (i); procedimento, como a sucessão de actos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e acto, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii)²⁸.

O autor utilizou uma analogia que bem demonstra a sua construção jurídica:

Pensemos num bolo cuidadosamente preparado para ser servido como sobremesa. Há uma receita, formulada por escrito ou passada de pessoas para pessoas pelos múltiplos canais por onde flui a cultura. Eis aí a norma, no caso, não positivada pelo direito, mas fixando um conjunto de providências, como a previsão de quantidades de substâncias, misturadas segundo certas proporções e maneiras específicas, e obedecendo a uma ordem sequencial, tudo realizado em determinadas condições de temperatura e pressão, procedimento que há de ser percorrido para que, encerrado o processo, apareça, como resultado, o produto final, no nosso exemplo, o bolo.

Se transpusermos o raciocínio para a região das entidades jurídicas, direcionando-o ao campo que nos interessa, podemos aludir ao “lançamento”, concebido como norma, como procedimento ou como acto²⁹.

Igualmente, para Eurico Marcos Diniz de Santi o lançamento pode ser considerado como um procedimento no plano fático e como um ato-norma no plano normativo. No plano fático, o lançamento é tido pelo autor como um procedimento, porque este consiste no:

fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fato jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea,

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164.

sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para a edição do ato-norma administrativo³⁰.

Já no plano normativo, o lançamento é para Eurico Marcos Diniz de Santi:

o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando-se à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota³¹.

Estêvão Horvath, nesse mesmo sentido, identificou que há no Código Tributário Nacional duas realidades distintas ocultando-se sob o único *nomen juris* “lançamento”. Por esse motivo, propôs que seja o procedimento de apuração dos tributos denominado “procedimento de lançamento”, deixando-se o termo “lançamento” apenas para designar o ato em que culmina o procedimento, ou que é praticado independentemente deste. Entendeu o autor que esta separação é tecnicamente mais adequada, bem como possibilita que seja aplicada com maior facilidade a secular teoria dos atos administrativos para o deslinde de questões que surjam da atuação da norma individual e concreta posta pelo lançamento³².

Consoante Ives Gandra da Silva Martins, o lançamento é um ato e um procedimento, estando explícitas no artigo 142 do Código Tributário Nacional as linhas mestras do que seria o ato e do que seria o procedimento que no ato se encerra³³. Igualmente adotando o entendimento do lançamento tributário como ato e como procedimento, Luiz Felipe Silveira Difini anota que a expressão “tendente” utilizada pelo diploma legal é inadequada, pois o procedimento não é tendente a realizar as operações descritas, mas sim as realiza efetivamente³⁴.

³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

³¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114-115.

³² HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 47-48.

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do lançamento. **Revista de Direito Administrativo**, n. 168, p. 18-32, abr./jun. 1987. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v168.1987.45515>. Acesso em: 10 junho 2022, p. 22.

³⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2022, p. 263.

Por fim, essa compreensão dúplice do lançamento tributário também é abordada por Hugo de Brito Machado Segundo, de acordo com quem o lançamento tributário é um ato administrativo, mas praticado ao cabo de um procedimento preparatório. Desta feita, pode a expressão lançamento tributário ser utilizada tanto para designar, de uma forma mais rigorosa, o ato administrativo que, em seu entendimento, constitui o crédito tributário; ou de modo mais amplo, englobando também o mero procedimento, cuja extensão pode ser maior ou menor, o qual antecede a prática do ato. Em sua obra, optou por utilizar a expressão lançamento em seu sentido estrito de ato administrativo, destacando que sempre que a palavra fosse empregada com significado mais amplo isto seria expressamente referido no texto³⁵.

Enquadram-se em uma segunda corrente, por sua vez, os autores que compreendem o lançamento tributário apenas como um ato administrativo, ao que se cita Alberto Xavier, Luciano Amaro e José Eduardo Soares de Melo.

Alberto Xavier refutou que o lançamento tributário seja um procedimento ou uma pluralidade de operações lógicas e o definiu como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”³⁶. Compete registrar, entretanto, que o jurista reconheceu que o artigo 142 do Código Tributário Nacional tratou o lançamento como procedimento administrativo, ao que afirmou ter este incorrido em sério equívoco, bem como que o diploma teria recaído em contradição em outros dispositivos ao tratar o lançamento como ato jurídico. Desse modo, infere-se que Alberto Xavier não nega que houve o emprego pelo Código Tributário Nacional do lançamento tributário tanto como um procedimento quanto como um ato, ainda que sob críticas³⁷.

Também enquadrado nesta segunda corrente, Luciano Amaro, citando Alberto Xavier para tanto, afirma que o lançamento tributário é ato, mesmo que

³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 57.

³⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67.

³⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

praticado após um procedimento de investigação dos fatos cujo conhecimento e valorização se imponham, pois este é eventual e não sempre necessário³⁸.

José Eduardo Soares de Melo, ademais, sustenta que o ato administrativo pressupõe uma série de atividades interligadas que compõem um todo unitário, mas que o trabalho da fiscalização seria apenas preparatório, embora demandando diversas providências, como por exemplo as de levantamento e análise de documentação do contribuinte. Para o jurista, desse modo, o que interessará de toda a atuação fazendária será tão somente o resultado, o último ato praticado que positivará o lançamento, razão pela qual defende ser o lançamento tributário um ato administrativo³⁹.

Uma terceira corrente comumente abordada, em seu turno, encampa o lançamento tributário apenas como um procedimento administrativo, nos quais costuma se enquadrar Hugo de Brito Machado e Ruy Barbosa Nogueira.

A partir do artigo 142 do Código Tributário Nacional e de interpretação sistemática, Hugo de Brito Machado define o lançamento como um procedimento administrativo no qual se objetiva “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante de crédito tributário”⁴⁰. Igualmente tendo como ponto de partida a definição do artigo 142 do Código Tributário Nacional, Ruy Barbosa Nogueira afirma ser o lançamento tributário um procedimento⁴¹.

Importa referir, no entanto, que esses autores definiram o lançamento como um procedimento, mas não foram ao ponto de o recusar expressamente também como um ato administrativo⁴². Isto é o que se extrai claramente da obra de Ruy Barbosa Nogueira, o qual, a despeito de definir o lançamento como um procedimento, por diversas vezes também acabou por se referir ao lançamento

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 147.

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 226.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 177.

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 221-222.

⁴² XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 45-46.

como sendo um ato⁴³. Daí porque é possível concluir-se que não necessariamente essa terceira corrente seria divergente da primeira abordada.

Finalmente, pode-se fazer referência a uma quarta corrente, de acordo com a qual o lançamento tributário não seria nem um procedimento e nem um ato administrativo, especialmente em virtude de a maioria dos créditos tributários não serem objeto de uma atitude positiva da Administração Pública. A esse respeito, faz-se referência a Sérgio André Rocha:

[...] o lançamento tributário, considerado ontologicamente, por não constituir uma atividade exclusiva da Administração Pública, não corresponde a um ato administrativo específico de aplicação da norma jurídica, mas sim uma atividade de concretização de seu comando, por vezes materializada em um ato específico e realizada pelo sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por ambos os sujeitos da relação jurídica tributária em conjunto.

De fato, a realização factual do comando abstrato contido na norma jurídica tributária, ou seja, sua concretização, depende de uma série de condutas a serem realizadas ora pela Administração Fazendária, ora pelo sujeito passivo do dever jurídico tributário e ora por ambos⁴⁴.

Isso porque, para Sérgio André Rocha, o lançamento tributário não é exclusivamente produzido pela Administração Pública, sendo o artigo 142 do Código Tributário Nacional incoerente com a realidade factual e com o próprio artigo 150 do mesmo diploma⁴⁵. Define então, o autor, o lançamento tributário como sendo “o conjunto de atividades desenvolvida pela Administração Fazendária, pelos sujeitos passivos dos deveres jurídicos-tributários, ou por ambos”, nem sempre materializada em um ato específico⁴⁶. Refere ainda que nos chamados lançamentos por homologação, na maioria das vezes, a homologação do Fisco acaba por ser tácita,

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226 e 228.

⁴⁴ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 353-354.

⁴⁵ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 359.

⁴⁶ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 357.

ao que o suposto ato administrativo exigido não ocorre, sendo o lançamento tributário, a bem da verdade, fruto de uma omissão da Administração⁴⁷.

Registra-se que esse fato levantado por Sérgio André Rocha não passou despercebido por outros autores. Todavia, considera-se que o Código Tributário Nacional adotou a expressão lançamento exclusivamente para se referir à atividade e ao ato administrativo, utilizando o direito positivo a figura do “lançamento por homologação” como um disfarce para não reconhecer a atividade do sujeito passivo, mesmo que este costume, também, aplicar a norma geral e abstrata no caso concreto⁴⁸. A doutrina, outrossim, trata deste lançamento realizado pelo sujeito passivo como um “autolancamento”, de forma a diferenciá-lo da expressão “lançamento” prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional⁴⁹, ou ainda como uma confissão de dívida, consoante será aprofundado quando do estudo das modalidades de lançamento tributário.

Como é necessário esclarecer a revisão do que – se de um procedimento, de um ato ou de ambos – se estará a estudar neste trabalho, compete adotar uma posição, ao que se alinha à primeira corrente mencionada. Assim como José Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, Eurico Marcos Diniz de Santi, Estêvão Horvath, Ives Gandra da Silva Martins, Luiz Felipe Silveira Difini e Hugo de Brito Machado Segundo, compreende-se o lançamento tributário tanto como procedimento administrativo quanto como ato administrativo, acreditando-se ser esta concepção coerente com o estabelecido pelo legislador no Código Tributário Nacional.

O desafio estará em o intérprete identificar quando se está a referir ao procedimento administrativo ou ao ato administrativo, a fim de ser possível extrair as melhores conclusões hermenêuticas possíveis. Para facilitar a distinção, nas hipóteses em que esta polivalência identificada puder causar alguma dificuldade

⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 361.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 160.

⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 81.

prática ou teórica, tem-se como solução utilizar as expressões “procedimento de lançamento” e “lançamento”, eleitas por Estêvão Horvath⁵⁰.

1.1.3 Natureza declaratória ou constitutiva

Outro ponto que enseja divergências na doutrina – chamado de “querela fradesca” por Alfredo Augusto Becker⁵¹ – diz com a natureza do lançamento tributário: se declaratória ou constitutiva do crédito tributário.

No Código Tributário Nacional optou-se por separar a obrigação tributária e o crédito tributário, estipulando que o lançamento tributário constitui o crédito tributário (artigo 142) da obrigação tributária nascida anteriormente com a ocorrência do fato gerador (artigo 113, § 1º), abordando inclusive a obrigação tributária e o crédito tributário em Títulos distintos do Livro Segundo (“Obrigação Tributária” é o objeto do Título II, enquanto “Crédito Tributário” é objeto do Título III).

A comunidade jurídica, no entanto, mostrou-se crítica quanto a essa separação. Sustenta-se que obrigação tributária não contaria com a silhueta se não houvessem correlatos crédito e débito tributários⁵². O crédito tributário seria um dos elementos mínimos da relação jurídica tributária, surgindo no mundo jurídico com a incidência da norma sobre os efeitos eleitos positivamente como suficientes para a sua formação⁵³. É que “sem crédito, não há débito; sem crédito e débito, não há vetor vínculo; e sem vetor vínculo, não há relação obrigacional tributária, que é o conteúdo mínimo da relação jurídica tributária”⁵⁴.

⁵⁰ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 48.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 319.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 145.

⁵³ JENIÉR, Carlos Augusto. Análise Lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-93, p. 56.

⁵⁴ JENIÉR, Carlos Augusto. Análise Lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-93, p. 55-56.

Diante disso, afirma-se que o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato imponible e o nascimento do crédito tributário apenas a partir do lançamento tributário é distinção adotada pelo Código Tributário Nacional – cujas repercussões devem ser levadas em consideração pelo interprete –, mas que não se sustenta ontologicamente⁵⁵.

Essa é a razão pela qual, tendo por base o artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, que estabelece o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, os autores adeptos da teoria da natureza declarativa sustentam que o lançamento realizado posteriormente apenas declararia um crédito tributário já nascido, pois integrante do vínculo obrigacional. Esse dispositivo legal foi a consagração da posição capitaneada por Amílcar de Araújo Falcão e Geraldo Ataliba.

Amílcar de Araújo Falcão defendia que é o “fato gerador” o pressuposto e ponto de partida para a obrigação tributária⁵⁶. Para o autor, destarte, o lançamento é declaratório da obrigação tributária e diz com a exigibilidade da prestação que constitui objeto desta, limitando-se “a reconhecer, valorar qualitativa e quantitativamente, liquidar em suma a obrigação tributária que lhe é preexistente, que nasce quando da ocorrência do fato gerador”⁵⁷.

Igualmente, anos após, Geraldo Ataliba apontava que a obrigação tributária nasceria com a ocorrência concreta dos fatos previstos hipoteticamente na hipótese de incidência prevista na legislação, designada por este como “fato imponible” ou “fato tributário”. Trabalhando os elementos da hipótese de incidência, ademais, descreveu o referido jurista que estes determinam o efeito jurídico de criação de uma obrigação jurídica concreta, estipulado em lei, a cargo de uma pessoa determinada e em um momento preciso, “a configuração do fato (aspecto material), sua conexão

⁵⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2022, p. 266.

⁵⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p. 97.

⁵⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p. 104.

com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal)”⁵⁸.

Nessa concepção declarativista, então, o lançamento apenas declara, formalizando e individualizando a obrigação e o crédito tributário que tiveram nascimento quando da ocorrência do “fato gerador”⁵⁹.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, não é o lançamento constitutivo, porque os elementos constitutivos do direito ao crédito são a lei e o fato típico, sendo o lançamento apenas a configuração formal do crédito⁶⁰. O lançamento tributário, consoante Estevão Horvath, adiciona a determinação à obrigação e ao crédito nascidos em estado indeterminado, com a liquidação e a propiciação de exigibilidade⁶¹. James Marins, ademais, afirma que o lançamento foi concebido apenas com a finalidade de registrar a realidade e declarar a existência de seus efeitos jurídicos⁶².

Alberto Xavier observa que a expressão “crédito tributário” teria um significado diverso no Código Tributário Nacional, o que justificaria a separação entre a obrigação tributária e o crédito tributário, bem como a menção de que o lançamento teria por fim “constituir o crédito tributário”. Para o autor, o diploma trata o crédito tributário como sendo a relação jurídica tributária objeto de prévio lançamento, motivo pelo qual não seria em si mesma absoluta e inexata a redação do artigo 142 do Código Tributário Nacional ao imputar uma natureza constitutiva ao lançamento tributário⁶³. Não obstante, o Alberto Xavier aborda a natureza declaratória ou constitutiva sob o ponto de vista do nascimento da obrigação tributária e conclui que,

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 69-69.

⁵⁹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 228.

⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 227-228.

⁶¹ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 72.

⁶² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 206.

⁶³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25-26.

como no Direito brasileiro a obrigação tributária nasce do fato tributário típico, não tem o lançamento tributário natureza constitutiva dessa obrigação⁶⁴.

Em seu turno, Hugo de Brito Machado é adepto da natureza constitutiva, pois se ampara no disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional e adota a tese de que o crédito tributário surge apenas com o lançamento tributário. Com o nascimento da obrigação o seu conteúdo ainda não é determinado e o sujeito passivo não está formalmente identificado, de modo que não é a prestação respectiva exigível. O crédito tributário é para o jurista, portanto, um segundo momento na relação de tributação e que nasce apenas com o lançamento, motivo pelo qual este seria constitutivo de crédito tributário e declaratório da obrigação tributária correspondente⁶⁵.

Recentemente, Paulo de Barros Carvalho trouxe um novo olhar para o dilema posto há longa data na doutrina. O autor compreende que não há sentido falar em relação jurídica de caráter obrigacional sem que haja os correlatos crédito e débito tributários⁶⁶. No entanto, defende que o lançamento tributário seria tanto declaratório quanto constitutivo, sob os seguintes argumentos:

De um lado, terá ele, invariavelmente, a eficácia declaratória: como o enunciado de fato se refere a uma situação que já se consumou no tempo, expressa em verbo sempre no pretérito, não pode deixar de ser declaratório desse evento. Por outra parte, o aspecto constitutivo também o acompanha a cada passo, visto que é pelo ingresso do ato no ordenamento positivo que nascem os direitos subjetivos e os deveres subjetivos contrapostos⁶⁷.

Isso porque, como analisado anteriormente, segundo Paulo de Barros Carvalho faz-se necessária a edição de uma norma individual e concreta para que exista a obrigação tributária. Sendo essa norma individual e concreta veiculada pelo

⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 383.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 125 e 178.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 143.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 105.

lançamento tributário, este declarará a situação consumada e terá uma natureza constitutiva de direitos e deveres subjetivos⁶⁸.

Posteriormente, Eurico Marcos Diniz de Santi também concluiu pela possibilidade da natureza declaratória e constitutiva do lançamento tributário: “o fato-evento é declaratório do evento e constitutivo do fato jurídico tributário e o fato-conduta é tão apenas constitutivo do crédito tributário”⁶⁹.

Por essas razões, pode se inferir que a compreensão acerca da natureza declaratória ou constitutiva do lançamento tributário vai depender do modelo que o cientista opera as categorias do Direito⁷⁰.

1.1.4 Lançamento tributário sob a perspectiva do Direito Tributário Material e do Direito Tributário Formal

Ainda no âmbito de definição, considerando que do lançamento tributário pode ser tanto um procedimento quanto um ato, este também estará relacionado a normas de Direito Material e a normas de Direito Formal. E, como se verá, a depender de onde se situa o vício no lançamento, se nas normas de Direito Material ou nas normas de Direito Formal, o seu tratamento será diverso. Assim, a análise do lançamento tributário sob esses dois prismas mostra-se necessária para que possam ser posteriormente tratadas as invalidades do lançamento.

Norberto Bobbio já abordava limites materiais e formais, apontando que o primeiro se refere “ao conteúdo da norma que o inferior está autorizado a emanar”; ao passo que o segundo se refere “à forma, isto é, ao modo ou ao processo pelo qual a norma do inferior deve ser emanada”⁷¹. Em suas palavras:

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 171.

⁶⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 96.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 169.

⁷¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 54.

A observação desses limites é importante, porque eles delimitam o âmbito em que a norma inferior emana legitimamente: uma norma inferior que exceda os limites materiais, isto é, que regule uma matéria diversa da que lhe foi atribuída ou de maneira diferente daquele que lhe foi prescrita, ou que exceda os limites formais, isto é, não siga o procedimento estabelecido, está sujeita a ser declarada ilegítima e a ser expulsa do sistema⁷².

Marcos Bernardes de Mello define as normas de Direito Material como aquelas que dizem respeito ao conteúdo, ou seja, à matéria de que trata o ato jurídico⁷³. Conforme Hugo de Brito Machado Segundo, o Direito Material – ou também chamado de Direito Substancial – diz com as normas que tratam da distribuição dos bens da vida, das quais se cita como exemplo as normas relativas às relações de família, à propriedade, aos contratos⁷⁴.

Na seara do Direito Tributário, de acordo com James Marins, as normas materiais têm em seu núcleo a relação jurídica tributária obrigacional, a qual nasce a partir do fenômeno da incidência e estabelece um vínculo pecuniário entre o Estado e o contribuinte⁷⁵. Para o jurista, o Direito Tributário material é:

o subsistema jurídico que compreende o conjunto de normas relativas à incidência tributária, disciplinando a competência dos entes tributantes, a forma (espécie normativa) e conteúdo da norma instituidora (hipótese consequente) de impostos, taxas e contribuições e as correspectivas garantias materiais dos contribuintes (garantias materiais da relação jurídica tributária) diante da incidência tributária⁷⁶.

Nesse mesmo sentido, Estevão Horvath expõe que o Direito Tributário Material disciplina a “existência orgânica do tributo, isto é, os direitos e deveres que

⁷² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 54.

⁷³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 119.

⁷⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4.

⁷⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

⁷⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

emergem da relação jurídica tributária, com relação ao seu objeto, a seus titulares – sujeitos ativos e passivos – e à sua configuração estrutural”⁷⁷.

Por sua vez, o Direito Tributário Formal, nas palavras de James Marins, é o “subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas mobilizantes, procedimentais, que disciplinam a fiscalização, a formalização (lançamento) e cobrança administrativa do crédito tributário”⁷⁸. Isso porque, ainda que existente a relação jurídica de obrigação tributária, para o pagamento dos tributos são necessários procedimentos de fiscalização, formalização e cobrança pela Administração tributária, ou de atos de formalização e recolhimento a serem praticados pelos próprios contribuintes⁷⁹. Essa atividade de mobilização, seja por parte da Administração, seja por parte dos contribuintes ou até mesmo de terceiros, a qual tem por finalidade o ato de lançamento tributário, corresponde ao momento dinâmico da relação jurídica tributária e é regida pelo Direito Tributário Formal⁸⁰.

Conforme destacado por Deonísio Koch, o Direito Tributário, em especial, é caracterizado por ser uma disciplina particularmente formal. Devem os atos ser praticados consoante as formas disciplinadas na legislação, de modo ao poder de tributar restar inserido dentro da estrita legalidade, com o objetivo de proteção do contribuinte aos excessos de exação⁸¹.

Assim, o Direito Tributário Formal regula o “procedimento de atuação do tributo, é dizer, dos procedimentos necessários à determinação, tutela jurídica e cobrança do tributo”, tendo um “caráter instrumental, adjetivo”⁸². Em outras palavras, o Direito Tributário Formal indicará “a forma, o procedimento, o caminho” que deve ser seguido pela Administração Pública e pelos administrados para tornarem efetivas

⁷⁷ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34.

⁷⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

⁷⁹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

⁸⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

⁸¹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 286.

⁸² HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34.

as normas de Direito Tributário material⁸³. É, pois, o meio através do qual se dá visibilidade ao Direito Tributário Material⁸⁴, este sem o qual o Direito Tributário Formal não deveria existir, mas que nem por isto é revestido de uma importância menor, dado o marco de direitos subjetivos que representa⁸⁵.

Nesse contexto, pode-se concluir que o procedimento de lançamento tributário (no que se inclui também a forma pela qual ele será materializado) será regulado por normas de Direito Tributário Formal, ao passo que no conteúdo do ato de lançamento tributário a relevância será das normas de Direito Tributário Material.

1.2 Modalidades de procedimento de lançamento tributário

Em observância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, o diploma legal estabelece uma classificação do lançamento na sua acepção de procedimento, que antecede o ato final de lançamento⁸⁶. Essa classificação é tricotômica e tem como critério discriminatório qual o grau de colaboração do administrado no procedimento⁸⁷.

Por levar em consideração o procedimento de lançamento tributário e não dizer com os elementos estruturais do ato em si, a classificação encontra críticas, principalmente por parte daqueles doutrinadores que compreendem ser o lançamento tributário apenas um ato administrativo⁸⁸. Partindo-se desta concepção, a crítica está justamente em as modalidades de lançamento contempladas pelo

⁸³ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34-35.

⁸⁴ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 286.

⁸⁵ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 40-41.

⁸⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 57.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 460.

⁸⁸ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 68.

Código Tributário Nacional serem, em verdade, modalidades de procedimentos, razão pela qual não se prestariam para classificar o lançamento tributário⁸⁹.

Todavia, a posição adotada neste trabalho é no sentido de que a expressão “lançamento tributário”, na forma como positivada no Código Tributário Nacional, pode corresponder tanto a um procedimento quanto a um ato, de modo que o importante é se ter a consciência de que a classificação em questão do diploma legal está relacionada àquele e não a este.

De qualquer modo, a classificação das modalidades de lançamento tributário pelo Código Tributário Nacional é vinculante para que o intérprete e aplicador da lei, sendo a definição de lançamento do artigo 142 do diploma uma norma não autônoma, mas genérica que corresponde às diversas formas de lançamento estipuladas nos artigos 147 a 150⁹⁰.

No presente estudo, ainda, encontra-se pertinência em tal análise para que possamos também compreender como fora regulamentada pelo Código Tributário Nacional a revisão das diferentes modalidades de – procedimento – de lançamento tributário, perquirindo se há ou não diferenças e peculiaridades a serem consideradas.

Feitas esses apontamentos preliminares, as três diferentes modalidades de procedimento para o ato de lançamento tributário enumeradas pelo Código Tributário Nacional são: o lançamento com base em declaração ou misto (artigo 147) o lançamento de ofício ou direto (artigo 149), e o lançamento por homologação ou autolancamento (artigo 150).

1.2.1 Lançamento com base em declaração

O lançamento com base em declaração – ou, como também chamado pela doutrina, misto –, previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional, ocorre quando a legislação ordinária tributária imputar ao sujeito passivo da obrigação

⁸⁹ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 69.

⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 356-360

tributária ou a terceiro o fornecimento de informações de fato necessárias à feitura do ato de lançamento tributário pela Administração Pública:

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.

Prestadas as informações de fato, a Autoridade Administrativa deverá corrigir de ofício eventuais erros que forem por ela apurados, bem como arbitrar outro valor ao atribuído pelo declarante aos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos a serem tributados, consoante dispõem o artigo 147, § 2º, e o artigo 148 do Código Tributário Nacional. Após a análise da declaração prestada, o contribuinte será notificado pela Administração quanto à incidência tributária e sua formalização, do valor do crédito tributário a ser recolhido e do prazo para tanto, momento em que nascerá o seu dever de pagamento. Quer dizer, o pagamento do tributo apenas ocorrerá depois de um ato de lançamento tributário por parte do sujeito ativo da obrigação tributária.

Portanto, esta modalidade de lançamento tributário transfere ao particular – embora em um grau inferior do que ocorre no lançamento por homologação ou autolanzamento – uma função administrativa, que corresponde a uma obrigação acessória (artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional) de prestar informações sobre matéria de fato⁹¹. Veja-se que o contribuinte é obrigado pela legislação a prestar informações quanto aos fatos, mas não a fazer a valoração jurídica ou a liquidação do crédito tributário, os quais ficam à encargo da Administração quando se trata de lançamento com base em declaração, diferentemente do que ocorre no lançamento por homologação a seguir analisado⁹². Não obstante, é possível afirmar

⁹¹ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 379.

⁹² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O lançamento tributário e a decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22-39, p. 24.

que há um certo grau de valorização jurídica, pois se faz necessário, no mínimo, a análise de se os fatos são ou não sujeitos à declaração⁹³.

Por haver participação do sujeito passivo ou de terceiro e também do sujeito ativo da obrigação tributária, este procedimento de lançamento também é denominado de misto pela doutrina. É uma modalidade não usual, utilizada atualmente por algumas legislações ordinárias municipais e estaduais para o Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis (ITBI) e para o Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCD).

1.2.2 Lançamento de ofício

O lançamento de ofício, previsto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, é aquele efetuado pela Administração Pública sem que seja necessária alguma iniciativa ou participação do sujeito passivo⁹⁴. A terminologia “ofício” é decorrente do fato de a autoridade administrativa promover o lançamento em razão de seu ofício, exercido dentro da atividade estatal⁹⁵. Utiliza-se, ainda, o termo “direto” para fazer referência a esta modalidade, pois se trata de uma forma direta de formalização pelo administrador, sem a participação do contribuinte⁹⁶.

Registra-se que, como se verá neste trabalho, o artigo 149 não trata apenas dos casos de ato primário de lançamento tributário, mas também dispõe em seus incisos VIII e IX sobre as hipóteses nas quais é possível a revisão de ofício do ato de lançamento já efetuado anteriormente, conforme exceção à inalterabilidade do lançamento tributário prevista no artigo 145, inciso III, do mesmo diploma legal.

Pois bem, o lançamento de ofício ocorre em duas circunstâncias distintas. Por primeiro, o lançamento tributário deve ser promovido de ofício ordinariamente

⁹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 152.

⁹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 181.

⁹⁵ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 252.

⁹⁶ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 252.

quando a lei assim determinar. São casos em que a Administração Pública costuma já estar de posse dos elementos e informações necessários à realização do lançamento, sendo despicienda a intervenção do contribuinte⁹⁷. Isso geralmente se dá nos impostos sobre a propriedade imobiliária, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Em segundo lugar, Administração Pública também deverá promover o lançamento de ofício com relação a outros tributos que não sejam ordinariamente sujeitos a esta modalidade em hipóteses nas quais, sendo caso de lançamento com base em declaração ou por homologação, haja omissões, incorreções ou negligências por parte do contribuinte no cumprimento de seus deveres estatuídos pela lei⁹⁸. Daí porque o lançamento de ofício nesta hipótese é chamado também de lançamento suplementar. Pode ser realizado com relação a todos os tributos e não apenas com aqueles ordinariamente submetidos a este procedimento, especialmente para a apuração de crédito tributário sonogado, aplicando-se ainda, se for o caso, a penalidade pecuniária cabível⁹⁹.

1.2.3 Lançamento por homologação

Por fim, chega-se à modalidade mais utilizada para o procedimento de lançamento tributário e, também, a que enseja os maiores debates doutrinários. É inicialmente oportuna uma análise histórica legislativa da regulamentação da matéria para que se compreenda a sistemática ao final adotada no Código Tributário Nacional vigente.

De autoria de Rubens Gomes de Sousa, o Anteprojeto de Código Tributário Nacional de 1953 tratava em seu Capítulo II “Das modalidades de lançamento”, sendo a Seção I intitulada de “Do lançamento por declaração” e a Seção II de “Do

⁹⁷ MELO, Fábio Soares de. **Processo administrativo tributário**: princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed., rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 86.

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 182.

⁹⁹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 252.

lançamento de ofício”. O Capítulo III, por sua vez, fora intitulado de “Dos tributos que não dependem de lançamento”, assim prevendo em seus artigos 175 e 176:

Art. 175. Quanto aos tributos, cuja legislação não preveja expressamente o prévio exercício, por parte da autoridade administrativa, da atividade referida no art. 168, ou atribua êsse exercício, no todo ou em parte, ao próprio contribuinte ou a terceiro, o crédito tributário considera-se definitivamente constituído, nos termos e para os efeitos do art. 171, com a notificação regularmente feita ao contribuinte ou seu representante, da concordância da autoridade administrativa competente com a atividade exercida pelo próprio contribuinte ou pelo terceiro legalmente obrigado ao seu exercício.

Parágrafo único. Equipara-se às hipóteses previstas nas alíneas II e III do art. 174, para o efeito de justificar o lançamento de ofício, a verificação feita pela autoridade administrativa competente, a qualquer tempo salvo prescrição, da omissão ou inexatidão do exercício da atividade a que se refere êste artigo, por parte do contribuinte ou do terceiro legalmente obrigado ao seu exercício.

Art. 176. Nas hipóteses previstas no art. 175 e seu parágrafo único, quaisquer atos que importem cumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal por parte do contribuinte ou de terceiro, anteriormente à verificação a que se referem os mesmos dispositivos, não afetam a referida obrigação, ou o exercício da atividade nêles prevista por parte da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Os atos a que se refere êste artigo serão todavia levados em consideração para verificação do saldo porventura devido, e para efeito de imposição ou graduação de penalidades¹⁰⁰.

Extrai-se da leitura desses dispositivos do Anteprojeto, pois, que a pretensão era a de não exigir um ato específico de lançamento tributário para os tributos cuja legislação não previsse uma atividade administrativa prévia e sim do sujeito passivo. Entretanto, isso acabou por ser modificado no posterior Projeto de Código Tributário Nacional enviado à Presidência da República:

O Projeto incorporou, entre as demais modalidades de lançamento, a matéria dos arts. 175 e 176 do Anteprojeto, que figuravam em capítulo intitulado "Dos tributos que não dependem de prévio lançamento", e adotou a terminologia "lançamento por homologação". Visou-se, com isso, acentuar o que já decorria,

¹⁰⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/5111517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 308.

embora com menor clareza, da sistemática do Anteprojeto, a saber, que todos os tributos dependem de lançamento. É o que resulta da circunstância do lançamento ser atividade privativa da autoridade fiscal (art. 105): nessas condições, segundo conclui a doutrina chamado "auto-lançamento" nada mais é que uma obrigação acessória (TESORO, "11 Cosidetto Auto-Accertamento", na Rivista Italiana di Diritto Finanziario, 1938, 1/12).

O exercício, pelo contribuinte ou pelo terceiro legalmente obrigado, da atividade que lhes é cometida pela lei significa, portanto, exclusivamente a observância de uma obrigação legal, mas não uma extinção do crédito sob condição resolutória. A extinção só ocorre com efeito, quando a regularidade daquele exercício seja verificada pela autoridade competente, retroagindo então os seus fitos à data em que tenha sido efetuada pela pessoa legalmente obrigada. Essa verificação, por sua vez, configura o lançamento, quando se traduza pela homologação dos atos praticados por quem de direito; fora dessa hipótese, tais atos serão computados, em sua parte útil, ou eventualmente para imposição de penalidades, na expedição do lançamento de ofício previsto no art. 111 n.º IV: é o que dispõem os §§ 1º e 2º do dispositivo em exame¹⁰¹.

Assim, partindo-se da concepção de que todos os tributos devem ser objeto de lançamento, bem como de que o lançamento é atividade privativa da Autoridade Administrativa, acabou por ser criada, por meio da utilização de uma ficção jurídica, a figura do lançamento por homologação no artigo 112 do Projeto de Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 112. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em virtude do qual a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

§ 1º. Nos casos previstos neste artigo, o pagamento só dá lugar à extinção do crédito à data da homologação nêle referida.

§ 2º. Não afetam a obrigação tributária principal quaisquer atos, anteriores ao lançamento por homologação, praticados pelo contribuinte ou por terceiro, visando a extinção total ou parcial do crédito.

¹⁰¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 211.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo caso, na imposição e graduação de penalidades¹⁰².

Atualmente, com redação muito semelhante à do artigo 112 do Projeto, o lançamento por homologação está previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional:

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.

Vê-se, então, que o Código Tributário Nacional preferiu não falar em “autolancamento”, o qual pressupõe a ideia de lançamento feito pelo sujeito passivo¹⁰³. Optou o legislador pela adoção de uma figura de lançamento de acordo com a qual o sujeito passivo efetuará o recolhimento sob condição do tributo, sem o lançamento prévio que, estando correto, deve ser objeto de expressa concordância

¹⁰² BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 51.

¹⁰³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 152.

pela Administração, ou ainda, caso não advenha concordância, o tempo faz as vezes da Administração, em uma concordância tácita desta¹⁰⁴.

Nesse sentido, consoante Fabio Fanucchi, a expressão “autolancamento” não se revela apropriada, sendo a denominação “lançamento por homologação” mais precisa por envolver os detalhes desta modalidade de lançamento tributário:

aquele em que o responsável pelo recolhimento do tributo arca com o ônus financeiro e aquele em que o mencionado responsável não o contribuinte de fato, além de estabelecer a necessidade de o sujeito ativo conferir o procedimento prático do sujeito passivo¹⁰⁵.

Ou seja, no lançamento por homologação fica, no plano fático, a cargo do sujeito passivo o procedimento para a apuração do montante de imposto devido e o seu recolhimento, sem que haja um exame prévio por parte da Autoridade Fazendária, à qual fica ressalvado o controle posterior. Não concordando a Administração Pública, será anulada a extinção do crédito tributário pelo pagamento e haverá a abertura de oportunidade ao lançamento de ofício; e, havendo homologação expressa ou tácita pela fluência do prazo atribuído em lei para tanto, estará realizado o lançamento¹⁰⁶.

O termo “homologação”, assim, decorre do fato de ser atribuída à Administração apenas a homologação do procedimento ou da atividade realizada pelo sujeito passivo quanto ao cumprimento da obrigação tributária principal¹⁰⁷. Essa homologação pode decorrer de uma conduta comissiva ou omissiva da Autoridade Fiscal, mas é sabido que a homologação expressa da atividade do contribuinte não é comum, de forma que, na prática, a Autoridade deixa o prazo fluir ou promove o lançamento de ofício para exigir créditos recolhidos a menor¹⁰⁸.

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 154.

¹⁰⁵ FANUCCHI, Fábio. **Custo de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976, p. 293.

¹⁰⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 462.

¹⁰⁷ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 254.

¹⁰⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 569.

Frente a isso, no entanto, surge uma grande problemática que torna de difícil conciliação o lançamento por homologação – em que nada faz o Fisco antes do sujeito passivo fazer a subsunção do fato, determinar e recolher o tributo – com a disposição do artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo a qual o lançamento é procedimento que compete privativamente à autoridade administrativa. Luciano Amaro, em crítica ao Código Tributário Nacional, sustenta que teria sido melhor aceitar que nessas situações inexistiria a figura do lançamento, não sendo este necessário¹⁰⁹.

De fato, para fugir desta questão e preservar, de um lado, o conceito do lançamento do artigo 142 como uma atividade privativa da autoridade administrativa e, de outro lado, a ideia de que todos os tributos deveriam ser submetidos a um lançamento, o Código Tributário Nacional criou uma figura em que a Administração Pública participa do lançamento tributário pela manifestação da sua concordância, aquiescência ou “homologação” diante da declaração e do pagamento realizado pelo sujeito passivo.

Ainda para contornar, estipulou o diploma legal que, no caso de omissão por parte da autoridade administrativa quanto à homologação, haveria a figura fictícia da homologação tácita, caracterizando-se esta pelo silêncio durante determinado lapso temporal¹¹⁰. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “o legislador ‘faz de conta’ que houve uma homologação”¹¹¹. Buscou-se, destarte, imputar uma participação da autoridade administrativa que não existe quando, em verdade, o lançamento por homologação é o “melhor e mais antigo exemplo de técnica de privatização da gestão tributária no Direito brasileiro”¹¹².

Frente a isso, a doutrina nacional é crítica até o presente, por inúmeras razões, com relação à sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional por meio da criação da figura do lançamento por homologação.

¹⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 152.

¹¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 152.

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 361.

¹¹² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 104.

Paulo de Barros Carvalho defende que deveria o legislador ter reconhecido na atividade realizada pelo sujeito passivo a edição de uma norma individual e concreta, bem como chamado os atos praticados pela Administração Pública e pelo sujeito passivo pelo mesmo nome, apenas acrescentando um prefixo ou sufixo que fizesse possível a diferenciação quanto à autoria. Isso simplificaria a compreensão de uma matéria que já é, por si só, árida, sem a necessidade de colocar tanta força em um singelo ato de verificação (homologação) – que em verdade seria um mero ato de fiscalização, como tantos outros – e de aclamar o lançamento como um “ato privativo e exclusivo” da Administração¹¹³.

Mas, como apontado pelo jurista, não foi esse o caminho adotado, tendo optado o nosso sistema que, pela força de um selo confirmatório, toda a atuação do particular se transforme em ato jurídico administrativo¹¹⁴. Daí porque se diz que:

A figura canhestra do “lançamento por homologação” é um mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto¹¹⁵.

Consoante referido por Eurico Marcos Diniz de Santi, o artigo 142 do Código Tributário Nacional exclui o sentido do lançamento tributário como uma norma individual e concreta formalizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, empregando-o como um procedimento formalizador do crédito tributário de competência administrativa¹¹⁶. Faz coro a este entendimento José Eduardo Soares de Melo, o qual registra que o posterior conhecimento pela Administração de atos realizados pelo sujeito passivo – no que se inclui também o pagamento do tributo – pode acarretar em um ato expresso daquela, mas que não deveria ter a fisionomia

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 174-174.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 174.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 311.

¹¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 79.

jurídica de homologação de lançamento, uma vez que o ato administrativo é simplesmente uma confirmação da legitimidade do procedimento do particular¹¹⁷.

É nesse contexto que se inserem os defensores da manutenção da denominação e utilização da figura do “autolancamento”. Para Estêvão Horvath o lançamento por homologação seria um autolancamento, fruto de uma imaginação criadora do legislador pátrio para tentar ser coerente com outra disposição legal de acordo com a qual o lançamento é privativo da Autoridade Administrativa¹¹⁸. Desse modo, defende o autor a figura do autolancamento enquanto “as operações de lançamento realizadas pelo particular, em cumprimento de um dever legal”, as quais “têm por objeto tanto a quantificação dos fatos como a quantificação do débito tributário”¹¹⁹.

É que o contribuinte aplica o Direito ao caso concreto, subsumindo os fatos por si realizados à norma tributária correspondente, quantifica o seu débito aplicando a alíquota à base imponible, em uma atividade que é materialmente idêntica à efetuada pela Administração Tributária¹²⁰. Portanto, em tais casos não haveria a necessidade de ato administrativo de lançamento para que os tributos tenham sua efetividade¹²¹. Porém, reconhece o jurista que, por meio de uma ficção jurídica, o autolancamento no Código Tributário Nacional é equiparado a um lançamento por parte da Autoridade Administrativa quando há o transcurso do prazo estipulado em lei para a emissão do ato de lançamento de ofício¹²².

Além disso, Estêvão Horvath apontou que o Código Tributário Nacional não dispôs a forma pela qual deve ser exteriorizada a homologação expressa do lançamento tributário. Considera o autor que uma manifestação da Fazenda Pública

¹¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 236.

¹¹⁸ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 158-159.

¹¹⁹ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 117.

¹²⁰ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 153.

¹²¹ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 162.

¹²² HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 177.

sem espaço para dúvida pode ser havida como aceitação e homologação da atividade realizada pelo sujeito passivo. Desta feita, em sua concepção os atos de cobrança administrativa ou a inscrição do débito em Dívida Ativa podem ser reputadas como o ato homologatório e expressivo da efetivação do lançamento por homologação, de modo a se considerar constituído o crédito tributário para fins do artigo 174 do diploma legal¹²³.

Para fins ilustrativos acerca do tema, tratando do desembaraço aduaneiro André Parmo Folloni e Mayara Hannemann qualificam este como um ato homologatório do lançamento, que se subsume aos parágrafos 1º e 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional¹²⁴. Enfrentando o argumento de que inexistiria atos humanos de verificação e que, por isto, não poderia ser o desembaraço aduaneiro compreendido como homologação, os autores afirmam que o sistema é a atuação da Administração, a qual tem contato, mesmo que de forma eletrônica, com todas informações que julga pertinente e, mediante a aplicação automática de critérios definidos previamente por esta, considera se a importação é insuspeita e deve ser liberada¹²⁵:

Quando as operações de importação são submetidas, no despacho aduaneiro, aos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, o cenário é diferente, pois não há qualquer controvérsia: o agente administrativo realiza o ato do lançamento com a conferência da operação, sendo-lhe possibilitado determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No caso do canal verde, tudo isso também é feito, mas pelo sistema informatizado.

Por isso, em qualquer caso, a conclusão da conferência aduaneira com a liberação da mercadoria ao importador implica homologação expressa do lançamento, refletindo, então, na impossibilidade de

¹²³ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 221.

¹²⁴ FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 109, jun./set. 2014, p. 443-465. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e109-19>. Acesso em: 17 jun. 2021, p. 452.

¹²⁵ FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 109, jun./set. 2014, p. 443-465. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e109-19>. Acesso em: 17 jun. 2021, p. 455.

futura revisão, salvo nos casos previstos no artigo 149 do Código Tributário Nacional, como se verá no ponto seguinte¹²⁶.

Já Andrei Pitten Velloso sustenta que não se configura o lançamento tributário com “a mera apuração e recolhimento do tributo ou pela liberação de mercadorias após o pagamento”¹²⁷. Seria exigida a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado (artigo 150, § 4º) e, embora a verificação das informações relativas à classificação fiscal seja um dos objetivos da conferência aduaneira, esta não se confunde com a homologação do pagamento antecipado e não é exauriente, inclusive porque geralmente realizada com base em critérios de seleção e amostragem que podem ser sujeitos posteriormente a uma revisão aduaneira. Para o jurista, apenas a formalização de exigência fiscal no procedimento de conferência aduaneira poderia ser equiparada a lançamento tributário¹²⁸.

Em outra referência crítica, diz-se que o Código Tributário Nacional chama de lançamento no artigo 150 um não ato estatal¹²⁹. Como apontado por Celso Antônio Bandeira de Mello, por vezes a lei pode atribuir dado efeito ao silêncio, estabelecendo que, decorrido *in albis* determinado prazo de pronunciamento pela Administração, considerar-se-á deferida ou indeferida a pretensão do administrado, ou será confirmado ou infirmado o ato sob controle. Destaca o jurista, entretanto, que o silêncio não seria ato jurídico e, por esta razão, também não poderia ser considerado ato administrativo. Tratar-se-ia a omissão de um fato jurídico administrativo, não importando qual efeito tenha a lei atribuído ao silêncio, razão

¹²⁶ FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 109, jun./set. 2014, p. 443-465. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e109-19>. Acesso em: 17 jun. 2021, p. 455-456.

¹²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 24.

¹²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 24-25.

¹²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 570.

pela qual deveria ser rejeitada a posição que considera ter aí existido um ato administrativo tácito¹³⁰.

Além disso, é encontrada uma problemática no Código Tributário Nacional nas hipóteses em que contribuinte preenche as guias de recolhimento dos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, mas não efetua o pagamento. Como destacado por James Marins, o artigo 150 apenas reconhece o lançamento por homologação quando o contribuinte procede ao pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, se não há o “pagamento antecipado”, não há falar em lançamento por homologação de acordo com o diploma legal, devendo ser promovido um lançamento com base em declaração¹³¹. Em exemplo utilizando a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o jurista pontua que:

Afigura-se evidente que a DCTF preenchida e paga opera os efeitos previstos no art. 150 do CTN, pois preenche integralmente a condição para existência do autolancamento. No entanto, quando o contribuinte apresenta a sua DCTF mas não realiza o pagamento, o regime aplicável será necessariamente o do art. 147, isto é, lançamento por declaração. Nesse caso, a auditoria interna prevista no regime infralegal da DCTF é procedimento de fiscalização que visa verificar as informações prestadas colimando a realização do lançamento por declaração na forma do art. 147 do CTN, que, naturalmente, para adquirir eficácia depende da notificação ao contribuinte nos termos do art. 145 do mesmo Código. Não é lícito à Administração tributária estabelecer exigências tributárias de ofício, pois semelhante regime, além de disciplinado por norma infralegal, conspira contra o sistema do CTN¹³².

James Maris refere, outrossim, que não é função da jurisprudência a chancela de interpretações da Administração que derroquem o Código Tributário Nacional, como vem acontecendo. Mesmo que o nosso atual sistema requeira atualizações, os

¹³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 421-422.

¹³¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 213.

¹³² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 214.

novos caminhos deveriam ser dados por produção legislativa, sem a demora verificada¹³³.

Em seu turno, Leandro Paulsen entende que, embora o Código Tributário Nacional não regule a constituição ou formalização do crédito tributário por meio de declaração ou confissão do contribuinte, tratando exclusivamente da constituição do por ato da autoridade administrativa, isto não deveria levar à compreensão de que o lançamento seria a única modalidade de formalização do crédito tributário, sendo as outras inválidas, irregulares ou sem sustentação¹³⁴. De acordo com o jurista:

O lançamento de ofício, relativamente aos tributos para os quais a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar, assume caráter tão somente supletivo. Age o Fisco quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco. Quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g. para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte¹³⁵.

Desse modo, para Leandro Paulsen as declarações do sujeito passivo – como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), a Guia de Apuração e Informação do ICMS (GIA), a Declaração de Ajuste do IR – configuram-se como o reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da obrigação de pagamento pelo sujeito passivo, fazendo-se despiciendo o lançamento¹³⁶. Quanto ao ponto, o artigo 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124/1984, tem disposição no sentido de que “o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória,

¹³³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 216.

¹³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 276.

¹³⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 276.

¹³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 277.

comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”.

A despeito da concordância desta pesquisadora com a posição de James Maris, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que “a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência pelo Fisco”, consoante redação da Súmula nº 436 da Corte¹³⁷.

Pelo exposto, em síntese, afere-se que se optou no Código Tributário Nacional pelo não reconhecimento como lançamento tributário da atividade exercida pelo sujeito passivo, a despeito da procedência das considerações doutrinárias levantadas. Para tanto, fora criada no diploma legal a complexa figura do lançamento por homologação, inclusive com a adoção de uma ficção jurídica de homologação tácita, de modo a sempre relacionar o lançamento tributário à Administração Pública.

1.3 Efeitos do ato de lançamento tributário

Como anotado por José Souto Maior Borges, há caracteres específicos e peculiares do ato de lançamento tributário que justificam o aprofundamento do seu estudo no campo do Direito Tributário, uma vez que produz efeitos jurídicos, resultando em direitos e deveres antes dele não existentes¹³⁸. Nesse sentido, Alberto Xavier anota que o lançamento possui uma vasta gama de efeitos por vezes ignorados em pesquisas:

o lançamento (tanto quando praticado antes do pagamento como realizado de ofício nos tributos de lançamento por homologação) vincula o contribuinte a realizar a prestação tributaria, nos precisos termos da declaração que nele se contém; torna-se imodificável pela Administração fiscal, decorridos certos prazos fixados na lei; torna-se igualmente imodificável pelas autoridades administrativas e pelos

¹³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de maio de 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 5 jan. 2022.

¹³⁸ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 99.

tribunais, precludidos os meios de defesa facultados pela ordem jurídica, produzindo, mesmo que viciado, todos os seus efeitos; confere ao Fisco a faculdade de executar coercivamente o crédito de imposto, nos precisos termos em que o declarou¹³⁹.

Desta feita, cumpre perquirir especialmente dois efeitos do ato de lançamento tributário que são relevantes a este trabalho: a sua irrevogabilidade e inalterabilidade.

1.3.1 Irrevogabilidade do ato de lançamento tributário

De acordo com o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. O lançamento tributário enquanto atividade administrativa vinculada também é preceito extraído da própria definição legal do artigo 3º do Código Tributário Nacional, segundo a qual o tributo é prestação pecuniária “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁴⁰. Sendo o lançamento tributário atividade vinculada, portanto, extrai-se ser este irrevogável após a sua prática, senão vejamos.

Por vinculada, compreende-se a atividade que não possui margem de liberalidade e subjetivismo para decisão, pois prevista previamente e tipificada na lei qual a única forma possível de comportamento frente a uma hipótese prefigurada em termos objetivo¹⁴¹. Diferencia-se da atividade discricionária, na qual o ato administrativo é praticado no exercício de uma competência que comporta certa margem de liberalidade e subjetivismo para a avaliação da decisão a ser adotada,

¹³⁹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 377.

¹⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1076.

¹⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 438.

de acordo com critérios de conveniência e oportunidade, não obstante ainda haja adstrição à lei reguladora¹⁴².

Na atividade vinculada, destarte, o legislador é quem esgota o conteúdo político do ato, não restando à Autoridade Administrativa margem de livre opção¹⁴³. Por esta razão, diz-se que, para além de a lei ter previsto o lançamento enquanto vinculado, admitir que este fosse feito conforme a conveniência e a oportunidade a ser apurada pela Administração configuraria inconstitucionalidade por violação ao princípio da legalidade na sua acepção de reserva absoluta da lei ou de tipicidade. Como apontado por Alberto Xavier, “a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da Administração”¹⁴⁴. A própria primazia pela segurança jurídica nas relações fisco contribuinte conduziu o Direito Tributário ao monopólio legal, ficando “a ponderação dos interesses envolvidos pela tributação, a valoração dos critérios e medida dos tributos” em competência exclusiva do legislador¹⁴⁵.

Registra-se, entretanto, que isto não significa que não possam as leis ordinárias conferir à Fazenda Pública o poder de dispor sobre o crédito tributário, exprimindo sua discricionariedade quanto às zonas extra típicas da obrigação, como no caso da transação (artigo 171 do Código Tributário Nacional), por exemplo¹⁴⁶. Como já afirmado por Hugo de Brito Machado, somente haverá contrariedade ao caráter plenamente vinculado caso a lei ordinária atribua às Autoridades Administrativas competência para, como na transação tributária, dispor sobre créditos tributários sem que seja estabelecido em quais as condições objetivas em que esta pode ser realizada¹⁴⁷. A esse respeito, há observância à vinculação da

¹⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 438.

¹⁴³ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 280.

¹⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

¹⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

¹⁴⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 230.

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 60-70, dez. 2001, p. 64-65.

atividade caso haja a encampação de parâmetros pelo Poder Legislativo, “passado a ser vinculada a atuação do administrador público ao receber crédito tributário pela forma transacionada, a partir da aprovação da lei”¹⁴⁸.

A revogação, por sua vez, “é a extinção de um ato administrativo ou de seus efeitos por outro ato administrativo, efetuado por razões de conveniência ou oportunidade, respeitando-se os efeitos precedentes”¹⁴⁹. Quanto ao ponto, é necessário desde já ter por esclarecida a diferença entre a revogação e a invalidação: enquanto a primeira tem como hipóteses fáticas questões relativas à conveniência ou oportunidade, a segunda diz com a presença de vícios em aspectos substanciais ou do processo de produção¹⁵⁰. Daí porque a revogação apenas é possível nos casos dos chamados atos administrativos discricionários e somente pode ser realizada pela própria Administração Pública, ao passo que a invalidação pode ocorrer tanto com relação a atos administrativos discricionários quanto a atos administrativos vinculados, bem como advir da identificação de vícios pela Administração ou em virtude da submissão pelo interessado do ato ao Poder Judiciário¹⁵¹.

A esse respeito, Celso Antônio Bandeira de Mello elenca os seguintes atos como geradores de situações irrevogáveis: atos que a lei declare irrevogáveis; os atos já exauridos; atos vinculados enquanto o sejam; chamados meros (ou puros) atos administrativos e atos de controle; atos que, integrando um procedimento, devem ser expedidos em ocasião determinada; atos complexos; atos que geram direitos adquiridos; e atos que consistem em decisão final do processo contencioso¹⁵².

¹⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p. 143-148, jan. 2008.

¹⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 461.

¹⁵⁰ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 142.

¹⁵¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 191.

¹⁵² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 468-470.

Desse modo, considerando especialmente que o procedimento que o lançamento tributário é atividade vinculada, em estrita decorrência da lei, conclui-se pela irrevogabilidade do ato de lançamento tributário¹⁵³. Em seu turno, a invalidação será admitida, sendo esta e as consequências dela provenientes objeto de estudo posteriormente neste trabalho.

Fixa-se, desse modo, a irrevogabilidade do ato de lançamento tributário, uma vez que este decorre de atividade vinculada da Administração Pública.

1.3.2 Inalterabilidade do ato de lançamento tributário

Outro efeito do ato de lançamento tributário que merece especial atenção neste estudo é a sua, como regra, inalterabilidade, ressalvadas hipóteses específicas previstas em lei¹⁵⁴. A esse respeito, cumpre transcrever o que dispõe o artigo 145 do Código Tributário Nacional:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Para compreensão da *ratio* do aludido dispositivo, é necessário referir que o contribuinte se encontra, antes de efetuado o lançamento tributário, sujeito ao regime geral objetivo instituído na lei tributária, o qual dá lugar a uma situação jurídica especial e individual criada a partir da efetivação do lançamento tributário¹⁵⁵. Desse modo, realizado o lançamento tributário, haverá a criação de uma situação

¹⁵³ CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**: pareceres e estudos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955, p. 200-201.

¹⁵⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 16.

¹⁵⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 26.

jurídica não mais impessoal, mas sim individual e, por consequência, imutável¹⁵⁶. Faz-se oportuna a transcrição das palavras de Rubens Gomes de Sousa:

Esta imutabilidade ou fixidez do lançamento, salvo casos expressamente previstos em lei, coaduna-se, assim, com a circunstância, já apontada, decorrente do próprio caráter do estatuto legal tributário, de que o lançamento cria uma situação jurídica bilateral: se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o impôsto lançado, por outro lado confere-lhe direito a ser tratado exatamente de acôrdo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquêle estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por fôrça do lançamento efetuado¹⁵⁷.

Veja-se que isso ocorre mesmo para aqueles que não adotam a concepção no sentido da necessidade da edição de uma norma individual e concreta para que seja alcançado o inteiro teor de juridicidade as normas gerais e abstratas¹⁵⁸. Seja a edição de uma norma individual e concreta necessária ou não, fato é que com o lançamento tributário estar-se-á frente à atuação específica da Administração (ainda que por uma ficção jurídica criada pelo Código Tributário Nacional no caso do lançamento por homologação), por meio da qual tem, inegavelmente, o nascimento de uma tutela individual que serve como base para a ação do individuo a quem se direcionou a atuação, o que é digno de proteção pelo Direito e se concretiza pela inalterabilidade do lançamento.

Esta regra geral da imutabilidade da situação jurídica individual frente ao lançamento, ainda, tem fundamento não apenas no direito subjetivo do cidadão, mas também na confusão deste direito subjetivo com o próprio interesse público o Estado de que haja a preservação da estabilidade das relações jurídicas¹⁵⁹. De fato, caso possível a alteração a qualquer momento do lançamento tributário, mesmo tendo o

¹⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27.

¹⁵⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 159.

¹⁵⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 28.

contribuinte acreditado estar regular referentemente a determinado fato jurídico que conte com lançamento em que houve participação da Administração e pagamento respectivo, viver-se-ia em um contexto de incerteza. Submeter o contribuinte a uma pluralidade de novas definições sobre a mesma situação jurídica, em um reexercício ilimitado do poder de lançar, apenas poderia ser concebido em ordens jurídicas de inspiração totalitária¹⁶⁰.

Afinal, a segurança jurídica é uma das manifestações do Estado Democrático de Direito, consagrado já no artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Como afirmado por Roque Antonio Carrazza, é a própria razão de ser da nossa Carta Magna, sendo um valor supremo da sociedade brasileira que inspira a edição e boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos e demais manifestações. Ou seja, a Constituição consagra a proteção e a preservação das justas expectativas das pessoas, com a vedação da adoção de medidas legislativas, administrativas ou ainda judiciais que sejam capazes de frustrar a confiança depositada no Poder Público¹⁶¹. É, consoante José Joaquim Gomes Canotilho, princípio indispensável ao Estado de Direito, por meio do qual se garante a estabilidade jurídica, a segurança de orientação e a realização do Direito¹⁶².

Na doutrina da autora francesa Sylvia Calmes, a segurança jurídica pode ser definida a partir de uma trilogia consubstanciada na previsibilidade, na acessibilidade e na estabilidade. A previsibilidade – ou também calculabilidade – refere-se à concepção de que medidas ou comportamentos futuros de autoridades públicas não devem ocorrer de forma inesperada. A acessibilidade engloba a palpabilidade, a legibilidade e a mensurabilidade dos comportamentos a serem adotados, o que exige uma publicidade eficaz, adequada e suficiente, bem como a motivação coerência e precisão. Por fim, a estabilidade – ou continuidade, constância, permanência, regularidade – garante que as medidas ou comportamentos podem

¹⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 218.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 469-470.

¹⁶² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina. 2000, p. 256-257.

ser modificados ou removidos apenas quando observadas determinadas condições estritamente demarcadas¹⁶³.

Mas embora a segurança jurídica seja inerente à ideia de Direito, importa referir que esta não se exterioriza da mesma forma em todos os ordenamentos jurídicos. Por esse motivo, a compreensão da segurança jurídica como uma norma, possibilitando-se a definição do seu conteúdo conforme os fundamentos diretos e indiretos de um ordenamento jurídico específico facilita – ou melhor, possibilita – verificar de que forma ela deve ser realizada, conferindo-lhe maior eficácia¹⁶⁴.

De acordo com Humberto Ávila, a segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro encontra um sentido mais protetivo no Direito Tributário, dadas as normas específicas e enfáticas do Sistema Tributário Nacional¹⁶⁵. Nesse contexto, o jurista conceitua a segurança jurídico-tributária no Direito brasileiro como:

Uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de uma elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer uma planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro¹⁶⁶.

Com efeito, o valor da segurança jurídica era estudado até meados do século XX apenas em sua feição objetiva, vinculando-se à certeza do ordenamento jurídico por meio da garantia à estabilidade das relações jurídicas e representada pelo princípio da legalidade, incluindo-se, no máximo, uma dimensão temporal de garantia da irretroatividade das ações estatais¹⁶⁷. No século XXI, no entanto, houve

¹⁶³ CALMES, Sylvia. Le principe de sécurité juridique em droits allemand, communautaire et français. **Le Revue du Notariat**, v. 110, n. 2, p. 287-309, set. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.7202/1045539ar>. Acesso em: 10 maio 2022, p. 304-305.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 146.

¹⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 298.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 300-301.

¹⁶⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 99.

um fortalecimento da consciência de que a norma não é resumida ao texto que a veicula, apenas sendo completada com a sua concreção em relação ao âmbito a ser revelado pela realidade social que pretende regular¹⁶⁸. Consequentemente, a previsão de certeza tão somente no plano abstrato da lei (legalidade e irretroatividade) mostrou-se limitada à tutela do valor da segurança do cidadão acaso desprezada a sua dimensão subjetiva, a qual é extraída das expectativas oriundas da interpretação que a norma vem recebendo ao ser aplicada em casos concretos¹⁶⁹.

Desse modo, a segurança jurídica vem sendo ramificada pela doutrina em duas partes: a primeira, de natureza objetiva, envolve os limites à retroatividade dos atos do Estado, dizendo respeito à proteção do direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição de 1988); e a segunda, de natureza subjetiva, é concernente à proteção da confiança das pessoas quanto aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos da atuação deste¹⁷⁰.

Sendo assim, como aplicação reflexiva, subjetiva e concretamente orientada do princípio da segurança jurídica, tem-se o princípio da proteção da confiança, de extrema importância nas relações jurídico-tributárias¹⁷¹ e, especificamente, no lançamento tributário. Configura-se como instrumento de defesa de interesse individual do particular que exerce a sua liberdade confiando na validade (ou aparente validade) de um ato normativo geral ou individual criado pelo Estado, que posteriormente tem a sua confiança frustrada diante da descontinuidade da vigência

¹⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 99.

¹⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 99.

¹⁷⁰ COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da administração pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/1999). **Revista de Direito Administrativo**, v. 237, p. 271-315, jul./set. 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v237.2004.44376>. Acesso em: 14 maio 2020, p. 273-274.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 382.

ou dos efeitos daqueles, seja por simples mudança, por revogação, anulação ou declaração de invalidade¹⁷².

Portanto, a proteção substancial da confiança visa tutelar pretensões ou direitos subjetivos, buscando preservar atos ou seus efeitos, e isso ainda que quando perpetrados contrariamente ao Direito¹⁷³.

Entretanto, a garantia de segurança jurídica não significa a garantia de imutabilidade do direito, mas sim do equilíbrio e da harmonia, da “estabilidade na mudança” para assegurar ao particular os seus direitos frente à inevitável impermanência do Direito¹⁷⁴. Mesmo que o futuro não possa ser “um perpétuo prisioneiro do passado”, não pode ser admitido que haja autorização para que o Estado, em todas as circunstâncias, adote novas providências em contradição com as que foram por ele próprio impostas, de forma a surpreender os que acreditaram nos atos do Poder Público¹⁷⁵.

Desse modo, enquanto o princípio da segurança jurídica é uma face geral do instrumento de proteção de um “conjunto de confianças” no ordenamento jurídico; o princípio da proteção da confiança veicula a proteção de “uma confiança”¹⁷⁶. Ou seja, ao passo que aquele protege o interesse de todos, apesar do interesse de

¹⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 379.

¹⁷³ MAFFINI, Rafael. Princípio da proteção da confiança legítima. *In*: NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo II: direito administrativo e constitucional. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/17/edicao-1/principio-da-seguranca-juridica-no-direito-administrativo-brasileiro>. Acesso em: 22 maio. 2021, p. 10.

¹⁷⁴ QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. **Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf>. Acesso em: 22 maio 2022, p. 5.

¹⁷⁵ COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da administração pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/1999). **Revista de Direito Administrativo**, v. 237, p. 271-315, jul./set. 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v237.2004.44376>. Acesso em: 14 maio 2020, p. 276.

¹⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 382.

alguns, este garante o interesse de alguns, apesar do interesse de todos¹⁷⁷. O primeiro é vinculado à justiça geral e o segundo à justiça individual¹⁷⁸. A proteção da confiança, então, é um princípio “deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em termos mediatos, do princípio do Estado de Direito”, ao que se pode afirmar que o próprio artigo 1º da Constituição de 1988 lhe fundamenta¹⁷⁹.

Esse também é o entendimento dos autores alemães Klaus Tipke e Joachim Lang, os quais expõem a proteção da confiança do Estado de Direito e sua influência para a segurança jurídica. Como destacado pelos juristas, a proteção da confiança também está relacionada aos direitos fundamentais de liberdade do cidadão: o contribuinte precisa, para poder realmente desenvolver sua liberdade de agir no âmbito *jus* patrimonial, de certa segurança de planejamento e decisão, o que deve ser garantido pela proteção da confiança, entendida como proteção de disposição. Nesse contexto, sustentam os doutrinadores que é o princípio da confiança que fundamenta a irrevogabilidade dos atos administrativos e vincula a administração a declarações¹⁸⁰.

Cumprir referir, ainda, que há uma intensa relação entre a boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na medida em que ambas encerram um dever de coerência, de ser mantida a palavra dada ou o comportamento manifestado¹⁸¹. Verifica-se, todavia, especiais distinções entre elas, da qual se destaca a de índole funcional: a proteção da confiança assegura expectativas e impede a violação destas (sentido

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 382.

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 382.

¹⁷⁹ MAFFINI, Rafael. Princípio da proteção da confiança legítima. *In*: NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo II: direito administrativo e constitucional. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/17/edicao-1/principio-da-seguranca-juridica-no-direito-administrativo-brasileiro>. Acesso em: 22 maio. 2021, p. 12.

¹⁸⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014. Vol. III, p. 227.

¹⁸¹ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 234-235.

negativo); por sua vez, a boa-fé objetiva direciona comportamentos (sentido positivo)¹⁸².

Ocorre que, não obstante o valor jurídico da segurança jurídica agasalhe simultaneamente os princípios da legalidade tributária e da proteção da confiança, haverá circunstâncias em que estes se colocarão em contradição¹⁸³. Justamente por serem princípios, em tais situações será necessário um juízo de ponderação entre a proteção da confiança e a legalidade para a solução de determinado caso concreto¹⁸⁴.

Nesse contexto, Humberto Ávila leciona que dentre os elementos a serem considerado para a proteção da confiança envolvendo atos administrativos estão a legitimidade do ato, a indução, a individualidade, a onerosidade e a durabilidade¹⁸⁵. Esses elementos poderão compensar eventual ilicitude do ato administrativo e impedir a sua alteração em desfavor do indivíduo que com base nele se pautou:

quanto maiores forem a aparência de legitimidade do ato, a influencia comportamental dele decorrente, a proximidade com o Estado, a onerosidade gerada pela sua aplicação e a durabilidade de sua eficácia no tempo, tanto maiores serão as razões para a sua manutenção¹⁸⁶.

Por se tratar a proteção da confiança de norma protetiva ao contribuinte, em seu turno, caso identificada ilegalidade e sendo esta desagravadora de exação fiscal, impor-se-á o seu reconhecimento pela Administração Pública, com a consequente nulidade do lançamento tributário e a repetição do indébito tributário ao contribuinte, justamente na medida em que nesta hipótese não haverá confiança em conflito com a legalidade a ser preservada¹⁸⁷.

¹⁸² MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. São Paulo: Marcial Pons, 2015, p. 236.

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 582.

¹⁸⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 100.

¹⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 473.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 473.

¹⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 982.

Assim, sintetizadamente, a proteção da confiança apenas pode ser suscitada em favor do contribuinte, pois este é o seu destinatário, sendo os Poderes do Estado que criam o fato gerador da confiança e contra quem esta pode se impor¹⁸⁸.

Especificamente quanto ao lançamento tributário, porém, esses critérios de aplicação do princípio da confiança quando em conflito com outros princípios acabaram por já terem sido previamente sopesados pelo próprio legislador no Código Tributário Nacional¹⁸⁹. Dessa forma, pode-se afirmar que a matéria não mais comporta composição pelo aplicador, não lhe restando outra alternativa que não a aplicação da regra legal¹⁹⁰. Ou seja, não se faz necessário invocar ou ponderar a proteção da confiança em tais hipóteses, a despeito dos dispositivos legais que regulam a questão terem nesta a sua origem¹⁹¹. O lançamento tributário já vem no Código Tributário Nacional “cercado por preceitos legais que lhe atribuem estabilidade necessária à segurança das relações jurídicas”¹⁹².

Como visto, dispôs-se expressamente no artigo 145 do Código Tributário Nacional que o lançamento tributário realizado é, em regra, inalterável, de modo que apenas em casos excepcionais se faz possível sua alteração, e sob determinados requisitos a serem observados, conforme regulado no diploma legal. Não sendo hipótese de exceção prevista no Código Tributário Nacional, a inalterabilidade deverá ser respeitada para a proteção da confiança do sujeito passivo, ainda que o lançamento tributário padeça de ilegalidade, restando como alternativa, se for o caso, apenas a completa extirpação do mundo jurídico do lançamento tributário, mas não sua alteração, pois o conflito entre os princípios da proteção da confiança e da legalidade fora resolvido pelo próprio legislador.

¹⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 991.

¹⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 105.

¹⁹⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 105.

¹⁹¹ MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 107-135, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/protecao-da-confianca-e-direito-tributario/>. Acesso em: 15 out. 2021, p. 112.

¹⁹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1987, p. 97-139, p. 110.

Daí porque, em nome da vinculação com a juridicidade e com a legalidade, a Administração deve promover a alteração de seu posicionamento caso identifique um erro, mas, frente à proteção da confiança legítima e conforme disposto em lei, isto apenas poderá ser feito em detrimento do contribuinte se for para o futuro¹⁹³. É que, tendo o contribuinte acreditado na palavra da Administração, firmada em lançamento tributário, não pode aquele ficar à mercê de alterações, pelo menos não no Estado de Direito¹⁹⁴. Por essas razões, pode-se dizer que, da mesma forma que a atuação administrativa é vinculada para a atividade de lançamento tributário, o lançamento tributário perfectibilizado igualmente vinculará a autoridade que o efetivou¹⁹⁵.

Quanto ao termo inicial da inalterabilidade, o artigo 145 do Código Tributário estabelece que a Administração Tributária não poderá, como regra, alterar o ato de lançamento tributário após a notificação do sujeito passivo, momento a partir do qual há a válida ciência do contribuinte quanto à situação individual, chancelada pela autoridade administrativa, que lhe envolve¹⁹⁶.

Desta feita, identifica-se que mesmo antes do próprio aprofundamento da proteção da confiança na doutrina pátria, o Código Tributário Nacional já tinha previsões nesta matéria, resolvendo conflitos entre princípios.

Nesse sentido, compete referir que também se relacionam à precípua finalidade da proteção da confiança do contribuinte os artigos 100, parágrafo único, e 146 do Código Tributário Nacional, a serem posteriormente objeto de análise: o artigo 100, parágrafo único, estabelece que a observância às normas previstas no dispositivo exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária, e o artigo 146 regula uma proteção total da confiança, em caso de

¹⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 104.

¹⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 582.

¹⁹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 149.

¹⁹⁶ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 260.

modificação do critério jurídico, apenas autorizando cobranças futuras nas hipóteses em que tiver sido realizado lançamento tributário¹⁹⁷.

Mais recentemente, outrossim, foi publicada a Lei nº 13.655/2018, que introduziu novos dispositivos à Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-lei nº 4.657/1942), os quais, como consta de sua ementa, tratam sobre “segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”. Em seus artigos 23 e 24, a LINDB agora prevê a necessidade de adoção de um regime de transição quanto a decisões nas esferas controladora, administrativa e judicial que estabeleçam uma nova orientação ou interpretação e a irretroatividade das orientações gerais até então vigentes:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Isso porque a mudança de interpretação firmada nas esferas administrativa e judicial é equivalente à edição de uma nova lei, alterando-se o conteúdo normativo da legislação, ainda que esta permaneça inalterada sob o ponto de vista formal¹⁹⁸. Assim, a preocupação que inspirou a edição da chamada “nova LINDB” foi a de obstar o efeito retroativo de normas decorrentes de atos administrativos e de

¹⁹⁷ LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 6, n. 35, nov./dez. 2012, p. 42-70, p. 48-49.

¹⁹⁸ TAGLIARI, Rafael Zanardo. O Art. 23 da Lei n. 13.655/2018 e o Estabelecimento de Regras de Transição como Imposição do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 414-441. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021, p. 432.

interpretação da legislação, desconsiderando-se o que já estaria juridicamente estabelecido até então¹⁹⁹.

Nesse contexto, ainda que o Código Tributário Nacional já contasse com dispositivos para a proteção da confiança, pode-se afirmar que os artigos 23 e 24 da LINDB vieram a incorporar a interpretação defendida pela doutrina e por vezes não observada na prática, principalmente no que se refere às repentinas modificações de posicionamentos²⁰⁰.

Cumprido registrar que a aplicação da LINDB ao processo administrativo tributário não encontra aderência junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)²⁰¹, tendo inclusive sido editada a Súmula CARF nº 169, segundo a qual “o art. 24 do decreto-lei no 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei no 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo”²⁰². Quanto ao ponto, manifesta-se concordância com a posição de Pedro Adamy quando este refere que causa surpresa “pretender que um dispositivo que apenas reafirma a obrigatoriedade de observância da segurança jurídica, especificamente da proteção da confiança e da boa fé dos contribuintes não se aplica à jurisdição administrativa”²⁰³.

Carlos Ari Sundfeld, enquanto atuante na elaboração da lei, já em resposta às primeiras decisões do CARF negando a aplicação dos novos dispositivos da LINDB, expôs que “o direito tributário, por ser ramo do direito público cuja aplicação primária

¹⁹⁹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás. **Comentários à Lei n. 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 71.

²⁰⁰ QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. **Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf>. Acesso em: 22 maio 2022, p. 11.

²⁰¹ NETO, Carlos Augusto Daniel. CARF rejeita aplicação do art. 24 da LINDB aos processos tributários. **Consultor Jurídico** (Conjur), 6 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acesso em: 20 maio 2022.

²⁰² BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 169**. Portaria nº 12.975, de 10 de novembro de 2021. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11 de novembro de 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 20 maio 2022.

²⁰³ ADAMY, Pedro. Súmula 169 e a aplicabilidade da LINDB ao CARF. **Jota**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/sumula-169-e-a-aplicabilidade-da-lindb-ao-carf-17082021>. Acesso em: 20 maio 2022.

é da administração pública, está integralmente sujeito aos arts. 20 a 30 da Lei de Introdução reformada”, sendo que “todos os órgãos administrativos com competência na matéria, inclusive judicante, têm o dever de respeitá-los com fidelidade”²⁰⁴. Especialmente quanto aos artigos 23 e 24 acima colacionados, assim explicitou o jurista:

O art. 24 proíbe que a administração tributária dê aplicação retroativa a nova interpretação sobre a legislação tributária, de modo que nenhuma revisão de validade de ato singular da autoridade (o lançamento, por exemplo) pode ser feita por mudança da orientação geral a respeito. Aliás, como se sabe, a proibição da irretroatividade da nova interpretação vai além dos simples casos de invalidação de atos administrativos, pois está prevista em termos amplos na Lei Federal de Processo Administrativo (art. 2o, parágrafo único, XIII) e no Código Tributário (art. 100, II, III e parágrafo único, e art. 146).

Quando a administração tributária estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma tributária de caráter indeterminado, o art. 23 assegura para o contribuinte um regime de transição, na medida do necessário para impedir efeitos indevidos (desproporcionais, não equânimes, ineacientes ou contrários aos interesses gerais)²⁰⁵.

Além disso, em artigo publicado em livro coletivo em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi, Guilherme Camargos Quintela bem rechaçou os argumentos utilizados para negar a aplicação dos referidos dispositivos²⁰⁶. Por exemplo, uma afirmativa comum é a de que LINDB não se aplicaria ao processo administrativo tributário por não ser lei complementar. A esse respeito, destacou o autor que as normas da LINDB têm natureza claramente interpretativa, não possuindo o condão de interferir diretamente na relação tributária, razão pela qual não há falar em exigência de lei complementar. Nesse mesmo sentido, o jurista apontou que a

²⁰⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: direito tributário está sujeito à Lei de Introdução Reformada. **Jota**, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 20 maio 2022.

²⁰⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: direito tributário está sujeito à Lei de Introdução Reformada. **Jota**, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 20 maio 2022.

²⁰⁶ QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. **Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf>. Acesso em: 22 maio 2022, p. 16.

finalidade principal do artigo 146, inciso III, da Constituição é justamente a de resguardar a proteção da confiança do contribuinte, ao que se configuraria incongruência deixar de aplica a LINDB, a qual possui a mesma finalidade²⁰⁷.

1.4 Lançamento tributário à luz da teoria das nulidades

Para que se chegue nas especificidades da revisão do lançamento tributário é preciso, além da compreensão do lançamento tributário, também o estudo do modo pelo qual os vícios nele identificados devem ser tratados, o que será objeto deste tópico.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que a Teoria Geral do Direito divide o mundo jurídico em três planos, a saber, o da existência, o da validade e da eficácia, os quais são abordados sob diferentes perspectivas pela doutrina. São dois os modelos teóricos se destacam: quanto à “validade”, em um primeiro modelo esta é equiparada à existência; e, em um segundo modelo, é considerada como um atributo do ato criado em observância ao disposto na norma de competência²⁰⁸.

No entanto, como explicado por Tácio Lacerda Gama, não há “qualquer controvérsia – contradição ou contrariedade – entre as concepções de validade como sinônimo de existência ou como conceitos distintos”²⁰⁹. Para que haja uma controvérsia é necessário que uma concepção signifique o contrário da outra, não podendo ambas ser ao mesmo tempo verdadeiras. E, quanto ao ponto, as duas significações da validade são possíveis simultaneamente, pois partem de pontos de

²⁰⁷ QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. **Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf>. Acesso em: 22 maio 2022, p. 19-20.

²⁰⁸ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 22.

²⁰⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 326.

vista distintos sobre o sistema jurídico (um é o de quem vê para descrever e o outro é de quem prescreve normas)²¹⁰.

O primeiro modelo teórico referido foi defendido por Hans Kelsen. Segundo o autor, quando se afirma que “uma norma vale”, está a se admitir essa norma como existente. O doutrinador, destarte, não diferencia a existência da validade e adota o entendimento de que a validade é a específica existência da norma, sendo todas as normas consideradas válida até que haja o reconhecimento da invalidez pelo órgão competente. Por essa razão, aponta que a decisão anulatória não tem caráter simplesmente declaratório, mas sim constitutivo²¹¹.

Outrossim, de acordo com o entendimento adotado por Hans Kelsen, a eficácia é uma condição da validade, mas não há identidade entre a eficácia e a validade. Assim expôs o seu pensamento:

As normas de uma ordem jurídica positiva valem (são válidas) porque a norma fundamental que forma a regra basilar da sua produção é pressuposta como válida, e não porque são eficazes; mas elas somente valem se esta ordem jurídica é eficaz, quer dizer, enquanto esta ordem jurídica for eficaz. Logo que a Constituição e, portanto, a ordem jurídica que sobre ela se apóia, como um todo, perde a sua eficácia, a ordem jurídica, e com ela cada uma das suas normas, perdem a sua validade (vigência)²¹².

O segundo modelo teórico foi o adotado por Pontes de Miranda e denominado pela doutrina de Escada ponteana. De acordo com o jurista, para que um ato jurídico seja deficiente é necessário, em um primeiro momento, que ele efetivamente exista: “Defeito não é falta. O que falta não foi feito. O que é feito, mas tem defeito, existe. O que não foi feito não existe e, pois, não pode ter defeito. O que foi feito, para que falte, há, primeiro, de ser desfeito”²¹³. Isto é, o negócio jurídico ou o ato jurídico, mesmo que inválido, entra no mundo jurídico, ultrapassando o plano da

²¹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 326-327.

²¹¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 3-4 e 193.

²¹² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 149.

²¹³ MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. Tomo IV: Validade. Nulidade. Anulabilidade, p. 13.

existência²¹⁴. Portanto, para o jurista os atos jurídicos podem ser analisados em três planos distintos, quais sejam, o da existência, da validade e da eficácia.

Marcos Bernardes de Melo, adotando a concepção de Pontes de Miranda, assim resume os diferentes planos do mundo jurídico:

(a) no plano da existência entram todos os fatos jurídicos, lícitos ou ilícitos, válidos, anuláveis ou nulos (o ato jurídico *lato sensu* nulo ou anulável é, existe, apenas defeituosamente) e ineficazes;

(b) pelo plano da validade somente têm passagem os atos jurídicos *stricto sensu* e os negócios jurídicos, por serem os únicos sujeitos à apreciação da validade;

(c) no plano da eficácia são admitidos e podem produzir efeitos todos os fatos jurídicos *lato sensu*, inclusive os anuláveis e os ilícitos; os nulos, quando a lei, expressamente, lhes atribui algum efeito²¹⁵.

Muitos foram os autores que ao longo dos anos se debruçaram sobre esses três planos introduzidos por Pontes de Miranda, mas Humberto Theodoro Júnior e Helena Lanna Figueiredo afirmam que hoje prevalece o entendimento segundo o qual a existência diz com a necessidade de o ato jurídico existir como realidade material, como conjunto de fatos correspondentes ao tipo jurídico, com o plano do ser; a validade – o que interessa a este trabalho – está relacionada com a presença dos elementos do ato jurídico, sem que sejam identificados vícios; e a eficácia ocorre quando são produzidos os efeitos esperados do negócio jurídico²¹⁶.

No presente tópico, ainda que o seu cerne seja descritivo da doutrina, adotar-se-á o modelo capitaneado por Pontes de Miranda acerca dos três planos do mundo jurídico, razão pela qual se compreende estarem a existência, a validade e a eficácia em distintos planos. De todo modo, como não há falar em modelo teórico verdadeiro ou falso, ao serem em seguida descritas as diferentes posições doutrinárias, faz-se importante compreender se estas partem da mesma concepção ou de diversa.

Com essas considerações iniciais, partindo-se da Escada ponteana e tendo em vista que se objetiva aferir a forma como devem ser tratados eventuais vícios

²¹⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. Tomo IV: Validade. Nulidade. Anulabilidade, p. 28.

²¹⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 168.

²¹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto; FIGUEIREDO, Helena Lanna. **Negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 151-155.

identificados no lançamento tributário, o estudo nos tópicos a seguir dar-se-á especificamente quanto ao plano da validade, no qual foi desenvolvida a Teoria das Nulidades.

Sob a perspectiva da Dogmática Jurídica adotada, a validade é a qualificação que se atribui aos atos jurídicos conformes com o Direito de determinada comunidade, quer dizer, que não possuam mácula que os torne defeituosos²¹⁷. Fala-se em atos jurídicos válidos ou em atos jurídicos inválidos, sendo esta questão diretamente relacionada com o problema de violação de normas jurídicas²¹⁸. A invalidade é, assim, uma sanção adotada pelo ordenamento jurídico como uma forma de punição aos atos jurídicos contrários ao Direito, pois gera efeitos negativos que frustram os fins a que se destinavam os atos jurídicos considerados inválidos²¹⁹.

A análise pela doutrina do plano da validade – e, por conseguinte, das invalidades – teve início no Brasil com o estudo dos vícios e defeitos dos negócios jurídicos no âmbito do Direito Civil, no âmbito do qual se formou a conhecida Teoria das Nulidades, que busca a sistematização dos princípios que presidem a matéria²²⁰. Dessa forma, a referida Teoria será abordada, em um primeiro momento, na doutrina civilista para, após, passar-se à doutrina administrativista e chegar-se ao à doutrina tributária. Não se trata de buscar aplicar no Direito Público os cânones do Direito Privado, mas sim de reconhecer, como o fez Miguel Reale, que tal teoria está situada no plano da Teoria Geral do Direito e que as elaborações lógico-dogmáticas dos autores do Direito Civil, onde está o berço da matéria, têm contribuições substanciais para o direito público²²¹.

Isto não significa que não serão verificadas diferenças na Teoria das Nulidades em cada uma das áreas do Direito. Pelo contrário, ver-se-á justamente um

²¹⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 40.

²¹⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 94.

²¹⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 96.

²²⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: teoria geral do direito civil**. 33. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Vol. I: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil, p. 543.

²²¹ REALE, Miguel. **Revogação e anulamento do ato administrativo**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 61-62.

grande arcabouço doutrinário quanto a estas peculiaridades, sobre as quais se debruçará nas próximas páginas, na intenção de traçar premissas a serem utilizadas para o estudo do tratamento dos vícios do lançamento tributário e da forma como fora positivado o seu trato.

1.4.1 Teoria das Nulidades na doutrina civilista

Um ato jurídico que seja produzido em desacordo com o ordenamento jurídico será considerado um ato inválido e poderá sofrer sanções de maior ou menor intensidade, a considerar a gravidade da infração, a importância que lhe é dada e o grau de repulsa desta pelo Poder Legislativo²²².

No âmbito do Direito Civil, a doutrina aponta que a invalidade é apresentada em duas espécies de graus diferentes: a nulidade em espécie e a anulabilidade. O ato nulo, nas palavras de Pontes de Miranda, “é ato que entra, embora nulamente, no mundo jurídico. Também entra, e menos débil, no mundo jurídico o suporte fático do negócio jurídico anulável”²²³. A nulidade em espécie é uma sanção de maior gravidade, a qual acarreta, entre outras consequências, como regra, a ineficácia *erga omnes* do ato jurídico quanto a seus próprios efeitos e a insanabilidade do vício²²⁴. De outro lado, a anulabilidade tem seus efeitos relativizados apenas com relação às pessoas diretamente envolvidas no ato jurídico, o qual tem eficácia integral até que haja a sua desconstituição mediante impugnação em ação própria, ou pode ser convalidada por confirmação ou decurso do tempo²²⁵.

Essa divisão em infrações mais ou menos graves decorre do que alguns autores denominam de princípio da conservação, de acordo com o qual se deve

²²² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 104.

²²³ MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. Tomo IV: Validade. Nulidade. Anulabilidade, p. 29.

²²⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 104.

²²⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 104-105.

procurar conservar o máximo possível do negócio jurídico realizado pelo agente²²⁶. Autoriza-se no plano da validade, portanto, consoante o princípio da conservação, a confirmação dos atos encampados pelo legislador como anuláveis²²⁷.

Ocorre que, mesmo no âmbito do Direito Civil, em que houve um grande desenvolvimento da matéria, diz-se que a Teoria das Nulidades não tem sido disciplinada com perfeição pela legislação, o que ocorre certamente porque nem mesmo a doutrina conseguiu assentar com exatidão e uniformidade as suas linhas-mestras²²⁸. Diferentemente, entende-se que a Teoria das Nulidades ainda seria muito obscurecida e careceria de boa exposição dogmática, alimentando desarmonia entre os escritores tanto no que se refere à fixação dos conceitos, quanto no que diz respeito à terminologia²²⁹.

Nesse sentido, destaca-se a posição de Marcos Bernardes de Mello, segundo a qual a nulidade em espécie e a anulabilidade não se confundem, respectivamente, com a nulidade absoluta e a nulidade relativa, nomenclaturas estas que têm origem na doutrina francesa e acabaram por se difundir e serem também utilizadas por parte da doutrina nacional, o que em seu entendimento é um equívoco²³⁰. É que costumam, alguns autores, a referirem-se à nulidade ou nulidade absoluta como sendo aquela que, por ter fundamento de ordem pública, poderia ser alegada por qualquer interessado, ao passo que a anulabilidade ou nulidade relativa, por dizer respeito a interesses privados e pessoais, apenas poderia ser suscitada pelas partes envolvidas²³¹. Enfrentando os que fazem tais associações, o jurista aponta que há situações nas quais não apenas a anulabilidade, mas também a nulidade poderá ser alegada apenas pelo interessado, de modo que haveria imprecisão científica ao

²²⁶ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 74.

²²⁷ AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 76.

²²⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**: teoria geral do direito civil. 33. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Vol. I: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil, p. 530.

²²⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**: teoria geral do direito civil. 33. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Vol. I: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil, p. 530.

²³⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 105.

²³¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 106.

confundir e abordar como sinônimos nulidade e nulidade absoluta ou anulabilidade e nulidade relativa, como fazem alguns autores²³².

De todo modo, no âmbito do Direito Civil o legislador buscou sistematizar no Código Civil de 2002 os casos e as consequências de atos jurídicos nulos e anuláveis, havendo também disposições esparsas no próprio Código Civil ou em outras leis civilistas quanto à matéria. Ainda que não seja a intenção deste tópico adentrar em cada uma das hipóteses de nulidade ou anulabilidade dos negócios jurídicos, importa apresentá-las para fins ilustrativos.

O artigo 166 do Código Civil estabelece que devem ser declarados nulos os negócios jurídicos quando: I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; IV - não revestir a forma prescrita em lei; V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; e VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção. Igualmente, o artigo 167 do mesmo diploma legal prevê ser nulo o negócio jurídico simulado, exceto se válido for na substância e na forma. O Código de Defesa do Consumidor, além disso, estatui em seu artigo 51 um extenso rol de causas de nulidade de cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços em seu.

Enquanto isso, o artigo 171 do Código Civil determina ser anulável, além dos casos expressamente declarado em lei, o negócio jurídico: I - por incapacidade relativa do agente; e II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores. Registra-se haver críticas a essa enunciação, por conter impropriedade terminológica e ser insuficiente²³³. Na sequência, o artigo 172 estabelece que “o negócio anulável pode ser confirmado pelas partes, salvo direito de terceiro”.

²³² Conforme exemplos de Marcos Bernardes de Mello: “É o caso da decisão de órgão colegiado de pessoa jurídica que seja nula por violação de lei cogente ou praticada com simulação, em relação à qual somente o associado tem legitimidade para propor a ação de nulidade (Código Civil, arts. 45 e 48). O mesmo ocorre com o legado deixado por pessoa casada a quem seja seu concubino (Código Civil, art. 1.900, V), cuja legitimação para anulá-lo é deferida apenas à esposa e seus descendentes.” (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 106).

²³³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 187.

Essas são, em apertada síntese, as bases da Teoria das Nulidades na doutrina do Direito Civil para o tratamento das invalidades, a qual pode ser considerada o campo no qual é encontrada a maior quantidade de disposições legais a respeito.

1.4.2 Teoria das Nulidades na doutrina administrativista

Em se tratando de Direito Público, diferentemente do que ocorre no direito privado, há uma ausência de leis sistematizando os casos de invalidade, o que acaba por ensejar também divergências doutrinárias quanto à própria aplicabilidade ou não das espécies nulidade e anulabilidade frente à identificação de algum vício por violação a normas jurídicas em atos administrativos.

Note-se que a Lei nº 9.784/1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece, em seu Capítulo XIV, intitulado “Da anulação, revogação e convalidação” que “a Administração Pública deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos” (*caput* do artigo 53), bem como 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 própria Administração” (artigo 55). Todavia, não foram estabelecidos no diploma legal que critérios devem ser observados para se identificar quais são exatamente as hipóteses nas quais se estará frente a um defeito sanável, passível então de convalidação, ou quando haverá apenas o caminho da extirpação do ato do mundo jurídico.

Diante disso, os autores administrativistas debruçaram-se sobre a matéria, havendo aqueles que reputam não ser possível a sanção aos atos administrativos inválidos com a anulabilidade, mas tão somente com a nulidade; e aquelas que compreendem como possível tanto a sanção aos atos administrativos inválidos com a nulidade, como também com a anulabilidade.

A seguir, a doutrina foi agrupada para fins metodológicos em dois tópicos e de acordo com três diferentes teorias. No primeiro tópico será analisado o entendimento dos autores que se enquadram dentro da Teoria Monista e, em um segundo tópico, dos autores que se enquadram na Teoria Dualista e na Teoria Trialista.

1.4.2.1 Teoria Monista

De acordo com os autores da denominada Teoria Monista, não se admite a anulabilidade dos atos administrativos, ou seja, não existiria a figura dos atos administrativos passíveis de convalidação. Na presença de um vício no âmbito do Direito Administrativo estar-se-ia – sempre e necessariamente – frente a uma nulidade, impondo-se exclusivamente o reconhecimento do ato jurídico como nulo.

Hely Lopes Meirelles enquadra-se nesta Teoria, para quem não há falar em ato administrativo anulável no âmbito do Direito Administrativo, dada a impossibilidade de se preponderar o interesse privado sobre o público e, frente à exigência da legalidade administrativa, da inadmissibilidade da manutenção de atos ilegais, mesmo que assim desejem as partes. Nas suas palavras, “o ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido” e “jamais poderá ser legal ou meio-legal; válido ou meio-válido”²³⁴.

Porém, é importante registrar que o próprio autor, ainda que afirme não admitir a anulabilidade e a convalidação de atos administrativos, na esteira do artigo 55 da Lei nº 9.784/1999, aceita que determinados atos administrativos inválidos, excepcionalmente, por força do princípio da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança legítima do administrado ou do servidor público, sejam convalidados, desde que não haja lesão ao interesse público ou prejuízos a terceiros²³⁵.

²³⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 199 e 233.

²³⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 231-232.

Seguindo essa corrente, Diogo de Figueiredo Moreira Neto também aponta que apenas se identifica a nulidade no Direito Administrativo brasileiro, sustentando que a ação do Estado deve resguardar-se de juridicidade integral para sustentação da segurança jurídica²³⁶. Odete Medaur compreende que no Direito Administrativo as normas são todas, em princípio, de ordem pública, e os atos administrativos são todos editados para que haja o atendimento ao interesse público, ao que se deve, também diante do princípio da legalidade, ser reputado como nulo o ato administrativo contrário ao ordenamento jurídico: “embora a ilegalidade não acarrete prejuízo direto a pessoas, pode representar lesão a valores indisponíveis que a legislação administrativa quer preservar”²³⁷.

Ainda, Diogenes Gasparine compreende que não há convalidação no Direito Administrativo (como defendem aqueles que admitem a anulabilidade), ou seja, que não se admite a supressão retroativa da ilegalidade de um ato administrativo, sendo possível apenas a correção de pequenas irregularidades que não chegam a consubstanciar uma invalidade, como vícios gráficos. Por essa razão, adota o entendimento no sentido de que há apenas uma espécie de ato administrativo inválido, o comumente chamado de nulo, não havendo falar em atos nulos e atos anuláveis frente ao princípio da legalidade²³⁸.

Extrai-se, destarte, que esses autores utilizam especialmente dois argumentos para não aceitar a anulabilidade e convalidação dos atos administrativos viciados: a ofensa do ato administrativo viciado ao interesse público e a necessidade de observância aos preceitos legais pelo ato administrativo, de modo a não ser admitida a manutenção pela Administração Pública de um ato em contrariedade à lei.

1.4.2.2 Teorias Dualista e Trialista

²³⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 221.

²³⁷ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: 2018, p. 151-152.

²³⁸ GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 8. ed. rev. e atl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 106 e 110.

Por sua vez, as Teorias Dualista e Trialista admitem existência no Direito Administrativo de atos nulos e de atos anuláveis, utilizando como critério diferenciador de tais espécies a impossibilidade ou a possibilidade, respectivamente, de a ato administrativo ser convalidado.

Ruy Cirne Lima entendia que os atos administrativos podem ser nulos ou anuláveis, apontando como nulos os atos em que há incompetência absoluta do agente ou incapacidade absoluta do contratante, objeto ilícito ou impossível, forma não autorizada em lei, preterição de solenidade reputada essencial à sua validade e ineficácia textualmente declarada; e como anuláveis os atos em que houver incompetência relativa do agente ou incapacidade relativa do contratante e vício resultante de erro, dolo, simulação ou fraude. Todavia, apontava o jurista que “o ato administrativo anulável não é ratificável quando lesivo ao patrimônio fiscal da União, dos Estados, dos Municípios, das entidades autárquicas e das sociedades de economia mista”²³⁹.

Segundo José Cretella Júnior, desde que reúnam certos elementos ou requisitos aproveitáveis, os atos administrativos podem e devem, mediante tratamento legal adequado, ingressar no mundo administrativo com atuação eficiente, em uma espécie de convalhecimento, cura, terapêutica ou terapia para se tornar sadio o que está doente, recuperar-se o defeituoso. Destaca ser importante que, através do emprego de processos instrumentais depurativos, a Administração busque salvar o ato administrativo existente, mas com algum vício que lhe afeta, ora suprindo a ilegalidade cometida, ora selecionando a parte incólume do ato não afetada de ilegalidade a fim de conservá-lo, ora reagrupando peças válidas de ato ilegal para, com elas, haver a estruturação de novo ato, este então legal. Ainda, o autor alerta para a terminologia vacilante e desuniforme utilizada nos textos legais, na doutrina e na jurisprudência administrativa para fazer referência ao aludido tratamento legal, encontrando-se, por exemplo, a utilização dos termos “confirmação”, “ratificação”, “convalidação”, “revalidação” e “conversão”²⁴⁰.

²³⁹ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo brasileiro**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1954, p. 94-97.

²⁴⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 298-299.

Marcelo Caetano expõe que a invalidade do ato administrativo ilegal é uma consequência da legalidade dos atos administrativos (da necessidade de que o ato seja produzido como preceitua a lei) e que é a própria lei quem deve estipular as sanções que reprimem o ato inválido. Admite que na legislação brasileira há hipóteses nas quais o legislador compreende que a ilegalidade cometida não é tão grave a ponto de se sobrepor ao interesse de resguardar o que denomina de segurança dos direitos. Assim, defende a posição de que, em algumas situações, poderá o ato administrativo doente ser curado, inclusive com o decurso do tempo²⁴¹.

Oswaldo Aranha Bandeira de Mello leciona que a invalidade decorre sempre da violação de uma norma jurídica e que a distinção entre atos nulos e anuláveis, mesmo que tenha sido objeto de sistematização pelos civilistas, envolve matéria de Teoria Geral do Direito, sendo perfeitamente adaptável ao Direito Público. Afirma, ademais, que a distinção entre a nulidade e a anulabilidade é a possibilidade de convalidação desta e a impossibilidade de convalidação daquela. Para o jurista, outrossim, não pode ficar a cargo de uma política jurisprudencial a estipulação de casos de nulidade ou de anulabilidade, incumbindo tal tarefa à lei. Em sua concepção, na falta de texto legal específico indicando as hipóteses de nulidade ou anulabilidade deve ser aplicado o Código Civil²⁴².

De igual modo, Miguel Seabra Fagundes, reconhecendo que há uma deficiência e falta de sistematização dos textos de Direito Administrativo, alerta para as dificuldades de se construir a Teoria das Nulidades dos atos da Administração Pública. Refere não ser possível a disciplina da matéria tão somente com os elementos fornecidos pelos textos, fazendo-se necessário recorrer supletivamente ao Código Civil, mas desde que feitas as devidas reservas das particularidades da natureza dos atos administrativos²⁴³.

Para o autor, então, no âmbito do Direito Administrativo os atos viciados podem ser agrupados em três categorias: a dos atos absolutamente inválidos – ou, na nomenclatura do Código Civil, dos atos nulos –, na qual estariam os atos que

²⁴¹ CAETANO, Marcelo. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 183 e 187.

²⁴² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Vol. I: Introdução, p. 652 e 654-656.

²⁴³ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 52.

violam regras fundamentais relacionadas à manifestação da vontade, ao motivo, à finalidade ou à forma, havidas de obediência indispensável pela sua natureza, pelo interesse público ou previsão legal expressa; a dos atos relativamente inválidos ou anuláveis, em que estão os atos que infringem regras atinentes aos cinco elementos do ato administrativo, mas com relação aos quais, por razões concretas, entende-se por melhor atendido o interesse público ao se reconhecer a parcial invalidez, havendo o estabelecimento de uma hierarquia entre o interesse público abstratamente considerado e o interesse público ocorrente na espécie; e a dos atos irregulares, na qual estariam os atos que apresentem defeitos irrelevantes, quase sempre de forma, que não afetam ponderavelmente o interesse público²⁴⁴.

Celso Antônio Bandeira de Mello compreende que no Direito Administrativo os atos inválidos podem ser nulos e anuláveis, concordando com a posição e razões expostas por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. De acordo com autor, a categorização de quais vícios serão considerados nulos ou anuláveis é onde são identificadas as distinções mais acentuadas entre o Direito Privado e o Direito Público, mas as consequências, não obstante algumas desigualdades, são muito próximas²⁴⁵.

Em seu entendimento, o critério mais importante para distinguir as diferentes espécies de invalidade será o da possibilidade ou impossibilidade de convalidação do ato, o que descreve como a possibilidade ou não de refazimento do ato de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido invalidamente: mesmo no Direito Administrativo haverá casos de nulidade, em que o ato não será suscetível de convalidação; e de anulabilidade, em que o ato será suscetível de convalidação²⁴⁶.

Dessa forma, para o jurista são atos administrativos nulos aqueles que a lei assim os declare e nos que se faz racionalmente impossível a convalidação, pois o mesmo conteúdo, caso produzido novamente, teria a invalidade anterior reproduzida, ao que cita como exemplo os atos de conteúdo (objeto) ilícito, os praticados com desvio de poder, com falta de motivo vinculado ou com falta da

²⁴⁴ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 65-73.

²⁴⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 483.

²⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 483.

causa. São, por sua vez, atos administrativos anuláveis aqueles que a lei assim os declare e que possam ser re praticados sem vício, do que seriam exemplo os atos expedidos por sujeito incompetente, com vício de vontade ou defeito de formalidade²⁴⁷.

Antônio Carlos Cintra do Amaral, embora se filie à posição dicotômica, por adotar a compreensão de que a melhor classificação dos atos administrativos inválidos está na distinção entre os atos administrativos convalidáveis e os não convalidáveis, prefere utilizar-se desta terminologia do que a terminologia usual entre atos anuláveis (convalidáveis) e nulos (não convalidáveis). Concorda o autor com a posição de Hely Lopes Meirelles segundo a qual o ato administrativo é legal ou ilegal, válido ou inválido, mas critica que a diferença entre os atos anuláveis ou nulos diga com graus de invalidade no Direito Administrativo. Para Antônio Carlos Cintra do Amaral, os atos administrativos podem estar em conformidade com a ordem legal (válidos) ou não (inválidos), devendo estes últimos serem sancionados com a nulidade, exceto quando isto puder ser evitado mediante uma convalidação. A convalidação diria com a possibilidade de tornar válido um ato inválido, mediante a produção de um novo ato, quando os efeitos do ato convalidador retroagirem ao momento da produção do ato convalidado; é que, se não houver retroação, a bem da verdade, estar-se-á frente a um novo ato, com efeitos *ex nunc*²⁴⁸.

Outrossim, em livro especificamente sobre a convalidação a e invalidação dos atos administrativos, Weida Zancaner buscou afastar o argumento de que a legalidade imporia sempre à Administração o dever de invalidar os seus atos eivados de vício, a fim de restaurar a ordem jurídica ferida. Apontou a autora que a aludida restauração pode ocorrer tanto através da fulminação do ato viciado (invalidação) quanto pela correção do vício (convalidação)²⁴⁹. Teceu, então, considerações críticas à posição de Hely Lopes Meirelles quando afirma o doutrinador que, caso admitida a anulabilidade no campo do direito público, estar-se-ia frente a uma figura de “semi-invalidéz”, pois dizer que um ato jurídico apenas pode ser válido ou inválido

²⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 490.

²⁴⁸ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Extinção do ato administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 65-71.

²⁴⁹ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 55-56.

e que não há graus de invalidade não significa assumir que a ordem normativa reaja de uma mesma forma com relação aos atos que lhe são desconformes. O Direito repele de forma variável os atos viciados – que são ou não são válidos, não havendo falar em “semi-invalididez” apenas pela possibilidade de convalidação –, sendo a intensidade da repulsa que se tem com relação aos atos inválidos o que determina a diferença entre um ato nulo, irregular, anulável, inexistente ou quaisquer outros nomes que se deseje atribuir²⁵⁰.

Destaca-se, todavia, a discordância da jurista quanto a como vem sendo utilizado o interesse público enquanto determinante para sustentar o dever de invalidar da Administração Pública, através do que se acaba por outorgar ao administrador a possibilidade de atuação discricionária em matérias nas quais a discricção não tem guarida²⁵¹. Destarte, em sua concepção, à exceção de atos administrativos discricionários praticados por autoridade incompetente, ou há dever de invalidar, ou há dever de convalidar, ou estará a Administração impedida de uma ou outra medida. Deverá a Administração, segundo a autora, invalidar o ato quando este não comportar a convalidação (possibilidade de reprodução válida), pois nesta situação inexistirá outra forma de se restaurar a legalidade violada através do vício no ato administrativo; e, por sua vez, deverá convalidar sempre que o ato a comportar, sendo a convalidação um ato que não visará apenas a restauração da legalidade, mas também a estabilização das relações constituídas, em atendimento à segurança jurídica²⁵².

Weida Zancaner, ainda, classifica os atos administrativos em atos absolutamente sanáveis (atos maculados por pequenas irregularidades, como erros de grafia), atos relativamente sanáveis (atos que devem ser reproduzidos validamente pela Administração Pública), atos relativamente insanáveis (atos que não podem ser refeitos sem o vícios) e atos absolutamente insanáveis (atos que têm

²⁵⁰ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 87-88.

²⁵¹ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 89.

²⁵² ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 57-58.

por objeto a prática de um ato criminoso, um comportamento com relação ao qual é imposta sanção extrema pelo Direito)²⁵³.

Além disso, enfrentando o tratamento das nulidades no Direito Administrativo em comparação com o Direito Civil, Carlos Bastide Horbach fixou que as noções de anulabilidade, nulidade e inexistência compreendidas pelos civilistas e também administrativistas devem ser consideradas como modelos de sanções aos atos administrativos²⁵⁴. Todavia, propôs o jurista que a legalidade, a autonomia da vontade, a segurança jurídica e a boa-fé podem e devem ser levadas em consideração para a solução de casos concretos envolvendo a invalidade dos atos jurídicos e dos atos administrativos²⁵⁵. Quer dizer, defendeu-se que deve haver uma abertura “à problemática, ao pensamento casuístico, à tópica, como aperfeiçoamento da matéria”²⁵⁶.

Debruçando-se sobre a matéria, também concluiu Almiro do Couto e Silva que a divisão entre os atos administrativos nulos e anuláveis, já estabelecida no Direito Civil, deve ser mantida e que os atos anuláveis serão aqueles convalidáveis ou sanáveis em distintas modalidades e graus²⁵⁷. Mas também observou o doutrinador que o poder de anular comporta importantes exceções frente à proteção da confiança e a segurança jurídica:

ou é (i) afastado pela aplicação do princípio constitucional da proteção da confiança, após ter sido submetido a uma operação de ponderação juntamente com o princípio da legalidade, para verificar qual dos dois teria mais adequação ou mais "peso", em face do caso ou da situação concreta, ou é (ii) afastado e extinto pela incidência de regra legal, inspirada no princípio da segurança jurídica, fixadora de prazo preclusivo ou decadencial para o exercício do direito

²⁵³ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 91-98.

²⁵⁴ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das Nulidades do ato administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 303.

²⁵⁵ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das Nulidades do ato administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 302.

²⁵⁶ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das Nulidades do ato administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 304.

²⁵⁷ COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da proteção da confiança e a teoria da invalidade dos atos administrativos no direito brasileiro. *In*: COUTO E SILVA, Almiro. **Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 91-119, p. 110 e 113.

potestativo ou formativo extintivo da Administração Pública de anular seus atos administrativos contrários à lei ou à Constituição²⁵⁸.

Assim, verifica-se que os autores administrativistas que se enquadram na Teoria Dualista (anulabilidade e nulidade) ou na Teoria Trialista (anulabilidade, nulidade e irregularidades) admitem que a sanção aos atos administrativos pode ser tanto de nulidade quanto de anulabilidade, sendo a possibilidade ou não de convalidação o traço diferenciador entre tais sanções e imputando – em sua maioria – à lei a necessária regulamentação da matéria.

Ainda, mais recentemente vêm os administrativistas defendendo a necessidade de observância, especialmente, aos preceitos da segurança jurídica, da proteção da confiança e da boa-fé no trato das sanções aos atos administrativos inválidos.

1.4.3 Teoria das Nulidades na doutrina tributária

Chegando-se no Direito Tributário e – especificamente no que é o cerne deste trabalho – no ato de lançamento tributário, quando identificado que houve a violação a uma norma jurídica e que padece este de vícios, também são encontradas divergências quanto à aplicação da Teoria das Nulidades, embora a produção doutrinária não seja tão expressiva se comparada à dos administrativistas. Mas, ainda que o lançamento tributário seja também um ato administrativo, há peculiaridades do Direito Tributário com relação ao Direito Administrativo, razão pela qual se mostra pertinente a análise especificamente com relação ao ato administrativo próprio do Direito Tributário que é o lançamento tributário, assim como sob a perspectiva dos autores tributaristas e da legislação específica existente.

Conforme José Souto Maior Borges, é usual a divisão dos vícios do lançamento tributário de acordo com os seus efeitos (as suas consequências jurídicas), perspectiva sob a qual o lançamento deficiente poderá ser nulo ou

²⁵⁸ COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da proteção da confiança e a teoria da invalidade dos atos administrativos no direito brasileiro. *In*: COUTO E SILVA, Almiro. **Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 91-119, p. 102.

anulável. O autor, todavia, parte da concepção de que o lançamento tributário será sempre válido, podendo apenas ser anulado (anulabilidade), o que, de acordo com o ordenamento jurídico, poderá ter efeitos retroativos, mas não será uma “nulidade de pleno direito”, nem um ato puramente declaratório de revisão²⁵⁹. Tratar-se-ia a anulação do lançamento tributário de um ato constitutivo sem o qual o lançamento não poderá ser considerado inválido ou nulo *ab initio*²⁶⁰.

Verifica-se que José Souto Maior Borges aceita a anulabilidade em casos de vícios no lançamento tributário, mas sob uma perspectiva de que a nulidade corresponderia à não existência, partindo de concepção teórica diversa da adotada por Pontes de Miranda. Assim, a discussão travada pelo jurista em sua obra é anterior, dizendo com a própria concepção do que se entende por “validade”. Com a consciência da matriz adotada pelo jurista, contudo, tem-se que as suas lições igualmente contribuem ao estudo ora pretendido.

José Souto Maior Borges refere que, não havendo distinção pelo direito positivo, todas as suas disposições sobre a forma e o conteúdo do ato são condições para a sua validade, motivo pelo qual o não preenchimento, mesmo que apenas de uma dessas condições (requisitos) de validade do ato acarretará a sua invalidação jurídica²⁶¹. Aponta o jurista, porém, que seria perturbador que o menor defeito do ato o convertesse em um ato nulo, ao que, conforme transcrição:

[...] o direito positivo – não a ciência do Direito – corrige essa consequência, determinando que o ato incoincidente apenas de modo parcial com os requisitos instituídos pelo direito positivo, seja válido, prescrevendo que o ato defeituoso não seja considerado como nulo, precisamente porque o submete a um procedimento de anulação²⁶².

²⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 271 e 274.

²⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 275.

²⁶¹ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 276.

²⁶² BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 276.

Nesse contexto, para o autor é a legislação competente – inaugurada pelo Código Tributário Nacional, mas que poderia ser também promulgada pelos entes federados – que deve estabelecer, ou não, a distinção de efeitos a serem produzidos de acordo com os vícios a serem identificados. Sua posição é no sentido de que, na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, nem toda a revisão de lançamento tributário viciado implica necessariamente a sua anulação, podendo o procedimento revisório apenas alterar o lançamento para que este seja tido por válido. Outrossim, refere que o Código Tributário Nacional admite implicitamente em seu artigo 149 que a autoridade administrativa anule o lançamento anterior com eficácia retroativa²⁶³.

Alberto Xavier, por sua vez, concebendo tanto a nulidade quanto a anulabilidade no plano da validade, adota a posição de Hely Lopes Meirelles segundo a qual não há que se distinguir tais figuras no direito público, ao que vislumbra os vícios no lançamento tributário como sendo apenas casos de nulidade. Desta feita, para o autor a anulação é o ato jurídico secundário pelo qual a Administração destruirá, total ou parcialmente, o lançamento tributário viciado, cessando-se os seus efeitos de forma retroativa. Não obstante, Alberto Xavier admite que, em determinadas hipóteses autorizadas pelo Código Tributário Nacional, havendo um lançamento tributário em desconformidade com a lei, haja um lançamento suplementar, o que define como sendo um ato que se adiciona, de modo integrativo, ao lançamento original, concorrendo ambos para que seja dada a prestação legalmente devida, em uma “substituição” ou “reforma”, adicionando-se o efeito “constitutivo” da prática de um novo ato ao “efeito destrutivo” da declaração de nulidade parcial²⁶⁴.

Diferentemente, Alfredo Augusto Becker é doutrinador que aceitava a ocorrência de atos nulos e anuláveis no Direito Tributário, apontando que:

No mundo jurídico há maior (nulidade) ou menor (anulabilidade) intolerância ou repugnância por atos jurídicos defeituosos (inválidos: nulos ou anuláveis), de tal sorte que o legislador que criou a regra jurídica específica da nulidade ou da anulabilidade, também criou o instrumental técnico-jurídico para fazer desaparecer do mundo

²⁶³ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 279-280 e 285.

²⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257.

jurídico a existência jurídica e os efeitos jurídicos daqueles atos defeituosos (inválidos). Este fazer desaparecer é o desconstituir²⁶⁵.

Napoleão Nunes Maia Filho, ainda que não nomeie como nulidade e anulabilidade, entende que, havendo um lançamento tributário viciado, a Administração Pública deverá anulá-lo ou sanar o vício, desde que isto se mostre possível, sendo que ambas as hipóteses atenderiam a necessidade de restauração da legalidade administrativa. Alerta, contudo, que tais caminhos não são alternativos, sendo sempre prioritário que se exercite de imediato a atividade sanatória e, apenas caso não possível, deverá haver o reconhecimento da nulidade²⁶⁶.

Nessa mesma linha, Paulo de Barros Carvalho conceitua a invalidade como “a supressão, com efeito retroativo, de um ato administrativo ou da relação jurídica dela nascida, por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica”²⁶⁷. O jurista alia-se a Celso Antônio Bandeira de Mello e aceita a possibilidade tanto de nulidade quanto de anulabilidade do Direito Tributário e, ainda, refere a posição de Miguel Seabra Fagundes no que diz respeito aos atos irregulares. Como exemplo de ato nulo, cita a hipótese em que o motivo declarado no lançamento tributário inexistiu, ou quando identificado sujeito passivo diverso do que deveria integrar a obrigação tributária. Para ilustrar os casos de anulabilidade, refere-se às situações em que houver a troca de números, a substituição de valores. Por fim, faz alusão às situações de irregularidades, que por serem irrelevantes, não justificariam a anulação, como quando o nome do contribuinte não esteja corretamente consignado, mas permita a sua identificação²⁶⁸.

Tácio Lacerda Gama, tratando sobre as invalidades no Direito Tributário, aponta que a norma que reconhece um ilícito na criação de outra norma tem nitidamente um caráter sancionatório: seja para cumprir o papel de desestimular a

²⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 420.

²⁶⁶ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, p. 48-59, 1999, p. 55-56.

²⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 463.

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 462.

criação de atos ilícitos, seja para corrigir os efeitos e restringir a eficácia ou vigência das normas desviantes²⁶⁹. Destaca o autor, porém, que “os contornos de toda e qualquer sanção devem ser estabelecidos pela lei, segundo critérios que variam de acordo com a gravidade do ilícito”²⁷⁰. Há, assim, vícios que possuem maior ou menor gravidade, mas “não cabe ao intérprete autêntico julgar a gravidade do ilícito sem fundamento no que prescreve a lei, tampouco se admite juízos discricionários neste particular”²⁷¹. Será esse juízo de maior ou menor gravidade do ilícito que resultará em casos de nulidade ou anulabilidade: os atos anuláveis, conforme Tácio Lacerda Gama, serão aqueles criados com vícios menos graves do que os nulos, daí porque podem ser sanados, enquanto os nulos não²⁷².

Deonísio Koch filia-se igualmente à corrente que compreende ser admissível tanto a nulidade quanto a anulabilidade no Direito Público e, seguindo a divisão tricotômica de Miguel Seabra Fagundes, utiliza ainda a categoria dos atos irregulares. Compreende que esta posição possibilita uma graduação da reprimenda de acordo com a gravidade do vício – com atos praticados com irregularidades ou vícios de menor impacto em sua qualidade jurídica podendo ser convalidados –, desde que com as devidas adaptações ao Direito Tributário. A esse respeito, sustenta que, pelos princípios da legalidade e da autotutela, tanto na anulabilidade quanto na nulidade deve haver o reconhecimento dos vícios pela Administração, não sendo correto afirmar, como ocorreria no Direito Civil, que a anulabilidade apenas poderia ser reconhecida caso alegada pela parte interessada. Portanto, para o jurista o ato administrativo tributário poderá ser nulo quando houver defeito grave que não possa ser convalidado; ou anulável quando o ato, mesmo viciado, for capaz de atingir a sua finalidade jurídica e puder ser convalidado²⁷³.

²⁶⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349.

²⁷⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349.

²⁷¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349.

²⁷² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 356-357.

²⁷³ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 342-345.

Aceitando também a nulidade e a anulação no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz Santi aponta que estas são espécies do gênero invalidação que representam “técnicas de eliminação” de normas jurídicas inquinadas de invalidade. De acordo com o autor, o legislador deve sopesar as várias hipóteses de invalidades e lhes atribuir, de acordo com os seus valores, reações que sejam mais ou menos radicais, fixando os efeitos que caracterizam o esboço compositivo da nulidade e da anulação. O traço diferenciador entre a nulidade e a anulação será a possibilidade ou não de convalidação: “o ato-norma convalidável é anulável, o inconvalidável está sujeito à nulidade”²⁷⁴. Pautando-se a Administração pelo princípio da estrita legalidade, Eurico Marcos Dinis Santi defende que tem esta o dever de invalidar, ou, se possível, convalidar o ato-norma administrativo que seja inválido, o que deverá ocorrer em conformidade com a regra-matriz de invalidação, delineada no Direito Tributário pelos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional²⁷⁵.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Matínez López aceitam, de igual modo, a existência de hipóteses de nulidade ou de anulabilidade e consideram que os vícios de ilegalidade podem ser referentes a qualquer dos elementos ou pressupostos do ato administrativo, bem como a regras processuais estabelecidas para a condução do processo²⁷⁶.

De acordo com Marina Vieira de Figueiredo, os atos nulos seriam aqueles que padecem de vício grave, o qual ensejará, sempre, a invalidação do ato com efeitos *ex tunc*; enquanto que os atos anuláveis seriam os que contam com vícios menos graves, ensejando efeitos apenas para o futuro e respeitando os efeitos até então produzidos. Em sua concepção, entretanto, qualquer que seja a gravidade do vício presente no ato de lançamento tributário, deve este ser tido por nulo desde o momento em que ingressou no ordenamento jurídico, pois a manutenção parcial da cobrança tributária viciada não se coadunaria com o ordenamento jurídico vigente. Daí porque a autora admite a convalidação do lançamento tributário, mas a compreende como sendo a produção de um novo ato que substitui o ato a ser

²⁷⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86-89.

²⁷⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 188.

²⁷⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 461.

convalidado, produzindo os efeitos que este último deveria ter produzido, e não como um ato que aproveita o anterior, ainda que viciado, mas corrigindo-o²⁷⁷.

Por fim, Luís Eduardo Garrossino Barbieri compreende que no Direito Tributário devem ser distinguidas os vícios no lançamento tributário conforme dois critérios²⁷⁸. O primeiro critério seria o da existência de prejuízo que o vício no ato de lançamento tributário pode causar ao sujeito passivo, quando teremos um ato meramente irregular (que não cause prejuízo, podendo ser convalidado), ou um ato inválido (que cause prejuízo ao sujeito passivo)²⁷⁹. Como exemplo de ausência de prejuízo cita os pequenos erros de grafia no nome do contribuinte, quando poderão ser estas irregularidades retificadas sem que haja qualquer repercussão na relação jurídica tributária²⁸⁰.

O segundo critério de Luís Eduardo Garrossino Barbieri é, havendo prejuízo, o da gravidade do prejuízo ao sujeito passivo, de modo que teríamos atos relativamente inválidos (atos anuláveis) e os atos absolutamente inválidos (atos nulos)²⁸¹. Para o autor, o lançamento tributário será anulável quando o vício não causar prejuízo grave ao sujeito passivo, de modo a ser possível a sua convalidação, o que ocorre, em regra, com os vícios nos pressupostos extrínsecos do lançamento (vícios de competência, de procedimento e de formalização) ou no que aduz comumente se denominar de vício formal²⁸². Registra, todavia, que mesmo nessas hipóteses pode o legislador optar por sancionar com a nulidade e não com a anulabilidade determinados vícios. No seu turno, o lançamento tributário será nulo para o autor quando o vício causar prejuízo grave ao sujeito passivo, de forma a o seu saneamento tornar-se impossível, o que se verifica na situação de um vício nos

²⁷⁷ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário**: revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 249-252.

²⁷⁸ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 130.

²⁷⁹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 131.

²⁸⁰ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 133-134.

²⁸¹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 132.

²⁸² BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 132.

elementos intrínsecos do lançamento tributário, referindo ser este o vício material abordado pela doutrina²⁸³.

Frente ao exposto, infere-se que também no âmbito do Direito Tributário há uma diversidade de posições adotadas pela doutrina quanto à aplicação da Teoria das Nulidades e, portanto, no que diz respeito à configuração da nulidade ou da anulabilidade do lançamento tributário.

1.4.4 Fixação de premissas para a Teoria das Nulidades no Direito Tributário

Tendo consciência dos diferentes entendimentos doutrinários apresentados nos tópicos precedentes, buscar-se-á construir neste tópico uma posição sobre a matéria, apontando ao entendimento de quais autores há filiação, de modo a serem fixadas as premissas adotadas neste trabalho.

A primeira premissa a ser adotada é a de que o critério diferenciador entre a nulidade e a anulabilidade no direito público – e, portanto, também no Direito Tributário – diz com, respectivamente, a impossibilidade ou possibilidade de convalidação do ato. Compreende-se a convalidação como o procedimento através do qual, pela expedição de um novo ato, torna-se válido um ato inválido, retroagindo-se os efeitos do ato convalidante ao momento da produção do ato convalidado. Portanto, quanto a isto, filia-se especialmente à posição dos autores administrativistas José Cretella Júnior²⁸⁴, Ruy Cirne Lima²⁸⁵, Miguel Seabra

²⁸³ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 132.

²⁸⁴ CRETELLA JÚNIOR, José. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 298-299.

²⁸⁵ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo brasileiro**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1954, p. 94-97.

Fagundes²⁸⁶, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello²⁸⁷, Celso Antônio Bandeira de Mello²⁸⁸, Antônio Carlos Cintra do Amaral²⁸⁹ e Weida Zancaner²⁹⁰.

A segunda premissa é a de que a invalidade – ou como alguns preferem chamar, a nulidade enquanto gênero – comporta também no Direito Tributário as espécies de nulidade e anulabilidade, de forma que se adota o entendimento dos autores Alfredo Augusto Becker²⁹¹, Paulo de Barros Carvalho²⁹², Napoleão Nunes Maia Filho²⁹³, Tácio Lacerda Gama²⁹⁴, Deonísio Koch²⁹⁵, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Matínez López²⁹⁶, Eurico Marcos Diniz Santi²⁹⁷, Cláudia Magalhães Guerra²⁹⁸ e Luís Eduardo Garrossino Barbieri²⁹⁹.

A terceira premissa a ser adotada é a de que os vícios em atos administrativos podem, além dos casos de invalidades (nulidade e anulabilidade), ser meramente irregulares quando não influenciarem a relação jurídica subjacente

²⁸⁶ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 52-73.

²⁸⁷ MELLO MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Vol. I: Introdução, p. 652-664.

²⁸⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 481-490.

²⁸⁹ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Extinção do ato administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 65-71.

²⁹⁰ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 55-98.

²⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972, p. 420.

²⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 440-441.

²⁹³ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, p. 48-59, 1999, p. 55-56.

²⁹⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349-357.

²⁹⁵ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 342-345.

²⁹⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 461.

²⁹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 90-93.

²⁹⁸ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 149.

²⁹⁹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário: vícios formais e materiais**. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 130-132.

ou os requisitos essenciais para a sua formação, desde que não causem prejuízo ao contribuinte, como nos casos em que haja algum pequeno erro de grafia. Nessa linha, destaca-se especialmente o entendimento de Miguel Seabra Fagundes³⁰⁰ e Luís Eduardo Garrossino Barbieri³⁰¹.

A quarta premissa é a de que a definição de quais são as hipóteses nas quais os vícios nos atos serão nulos (inconvalidáveis) ou anuláveis (convalidáveis) tem como critério mais importante a possibilidade ou a impossibilidade factual de refazimento do ato de forma válida e com a produção de efeitos retroativos ao que foi produzido indevidamente. Quer dizer, caso seja não seja possível reproduzir o mesmo ato novamente sem ser reproduzida a invalidade anterior, estar-se-á obrigatoriamente frente a uma hipótese de nulidade; por sua vez, sendo possível a reprodução do ato sem que se incorra no mesmo vício, há plausibilidade de se falar em anulabilidade. A esse respeito, cita-se a posição de Celso Antônio Bandeira de Mello³⁰², Antônio Carlos Cintra do Amaral³⁰³ e Weida Zancaner³⁰⁴.

Como um segundo critério para a distinção entre o ato nulo e o anulável está a forma como o direito positivo estabelecerá a sanção de invalidade de acordo com os vícios a serem identificados no ato administrativo: serão inconvalidáveis (nulos) e convalidáveis (anuláveis) os atos que a lei os atos que a lei assim os declarar, desde que observado o primeiro critério, isto é, que se faça racionalmente possível a convalidação nesta última hipótese. Portanto, concorda-se com o sustentado por José Souto Maior Borges – ainda que este seja dissidente quanto aos conceitos de nulidade e anulabilidade – no sentido de que é o direito positivo quem deve prever a distinção dos efeitos a serem produzidos de acordo com os vícios a serem identificados no ato administrativo³⁰⁵. No Direito Tributário, ainda, compete destacar

³⁰⁰ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atualizada por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 65-73.

³⁰¹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 1333-134.

³⁰² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 481-490.

³⁰³ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Extinção do ato administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 65-71.

³⁰⁴ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 55-98.

³⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 276.

Tácio Lacerda Gama³⁰⁶ como autor que reconhece a necessidade de previsão legal para o estabelecimento dos contornos da sanção a ser imposta (se nulidade ou anulabilidade). Também nesse sentido é o entendimento do autor administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello³⁰⁷.

Giza-se que, em se tratando de Direito Tributário, por força do artigo 146, inciso III, alínea 'b', da Constituição da República, a matéria deve ser objeto de lei complementar. Consoante Deonísio Koch, a necessidade de alterabilidade estar prevista em norma legal complementar de alcance nacional tem sua justificativa na necessidade de se evitar que cada ente tributante crie o seu próprio critério particular, em prejuízo à homogeneidade e à segurança jurídica³⁰⁸. Assim, filia-se a Eurico Marcos Diniz Santi quando o autor defende que no Direito Tributário a invalidação deve ocorrer em conformidade com a regra-matriz de invalidação, prevista nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional³⁰⁹.

Finalmente, não se compactua com o argumento de que a convalidação em casos de anulabilidade violaria a legalidade a que se pauta o direito público, assim como de que não poderia haver preponderância do interesse particular sobre o interesse público, dado que é a própria lei quem dispõe sobre os casos da anulabilidade. Outrossim, adota-se a compreensão de que faz necessária a observância à segurança jurídica, à proteção da confiança e à boa-fé do contribuinte para a fixação da sanção a ser imposta a um ato inválido, o que – como visto e será aprofundado – foi inclusive objeto de sopesamento pelo legislador ao editar o Código Tributário Nacional.

1.4.5 Nulidade e anulabilidade do lançamento tributário

³⁰⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349.

³⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 481-490.

³⁰⁸ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 260.

³⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 188.

Estudada a doutrina e fixadas as premissas adotadas neste trabalho quanto à Teoria das Nulidades no Direito Tributário, cumpre agora investigar como ocorre o tratamento de possíveis invalidades em um lançamento tributário, isto é, quando um vício implicará uma situação de nulidade e quando implicará uma situação anulabilidade.

Como se infere da leitura do Código Tributário Nacional – diploma ao qual competiria disciplinar a matéria, por força do artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição da República –, este não faz menção de forma expressa à nulidade ou à anulabilidade, inexistindo também outra lei complementar com tal finalidade.

Em seu turno, o artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal em âmbito federal, estabelece que seriam nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição de defesa. Ocorre que, além de não se tratar de lei complementar, pode-se afirmar que tal disposição desatende “princípios norteadores do processo administrativo, uma vez que a violação de demais elementos do Auto de Infração também constitui causa de nulidade do lançamento, prejudicando a liquidez e certeza”, como exposto por José Eduardo Soares de Melo³¹⁰. Nesse mesmo sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López apontam que há outras hipóteses de nulidade para além das previstas em tal dispositivo, no que se encaixam, por exemplo, os vícios materiais do lançamento tributário³¹¹.

Ocorre que, mesmo diante da omissão do Código Tributário Nacional, o Direito posto permite a construção desta distinção³¹². Partindo-se das premissas da Teoria das Nulidades aplicada ao Direito Tributário fixadas no tópico precedente, compreende-se que a nulidade ocorre quando não puder haver a convalidação e, por sua vez, a anulabilidade ocorre quando for possível a convalidação. Ademais, considerando o primeiro critério de diferenciação exposto anteriormente, para que se configure uma hipótese de convalidação (anulabilidade) será necessário que seja

³¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 155.

³¹¹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 480.

³¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 91.

possível o refazimento do mesmo ato, mas de forma válida e com efeitos retroativos ao produzido anteriormente; não ocorrendo esta possibilidade, não haverá falar em convalidação, mas sim no reconhecimento da nulidade do ato anterior e, se for o caso, emissão de um novo ato.

Restando assentada essa matriz, adota-se neste trabalho a concepção de Eurico Marcos Diniz de Santi, para quem a nulidade no lançamento tributário relaciona-se a vícios materiais, ao passo que a anulabilidade diz com os vícios formais³¹³. Para que haja a compreensão da posição do autor à qual ora se alinha, faz-se referência ao tópico 1.1.4, no âmbito do qual houve o estudo do que são as normas de Direito Tributário Material e do que são as normas de Direito Tributário Formal.

Com efeito, os vícios materiais são aqueles que atingem o Direito Tributário Material, atinentes à validade e incidência da lei; e, no seu turno, os vícios formais, que atingem o Direito Tributário Formal, dizem com o procedimento ou com o documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário³¹⁴. A título de exemplo, caso seja utilizada em um lançamento tributário alíquota diversa da prevista em lei, estar-se-á frente a uma violação do Direito Tributário material e, por conseguinte, tratar-se-á de vício material; caso não seja oportunizado ao contribuinte a interposição de recurso administrativo previsto em lei, estar-se-á frente a uma violação do Direito Tributário formal e, por conseguinte, tratar-se-á de vício formal.

Diante do exposto, justifica-se a adoção da teoria distintiva de Eurico Marcos Diniz de Santi: o ato administrativo de lançamento que possua vício em seu conteúdo por aplicação distorcida do Direito Material, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, terá o mesmo conteúdo viciado, apenas podendo ser válido em caso de alteração deste, hipótese em que não seria mais o mesmo ato e não se estaria, assim, frente a uma convalidação³¹⁵. Entretanto, o ato de lançamento tributário que não apresente vício em seu conteúdo, mas apenas de vício formal, se

³¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 92.

³¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1200.

³¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93.

for submetido a um novo procedimento sem que se repita o aludido vício formal, poderá ser convalidado³¹⁶.

Cláudia Magalhães Guerra, igualmente seguindo a linha de Eurico Marcos Diniz de Santi, coaduna com a ideia de a anulabilidade dizer respeito aos vícios formais (problemas de aplicação dos enunciados prescritivos referentes ao processo de formação do ato administrativo de lançamento tributário) e da nulidade ser referente a vícios materiais (problemas no próprio lançamento tributário)³¹⁷. Destaca a autora que:

Possibilidade de convalidação significa que o ato administrativo, apesar e encontrar-se viciado, o seu defeito não impede que, sendo submetido a novo processo de formação, seja, então, produzido validamente. Inconvalidável, contrariamente, é o ato que, em virtude do vício substancial que possui, mesmo se novamente produzido, o seu conteúdo subsistiria inválido³¹⁸.

Além dessa possibilidade racional de convalidação estar relacionada ao primeiro critério de distinção fixado no tópico antecedente, compreende-se também que isto se encaixa ao segundo critério distintivo, de acordo com o qual cabe à lei dispor sobre as hipóteses nas quais se admite ou não a convalidação (anulabilidade e nulidade, respectivamente).

Como estudado nos tópicos anteriores, visando a proteção da confiança, o lançamento tributário depois de notificado ao sujeito passivo é, como regra, inalterável. O Código Tributário Nacional não permite a alteração do lançamento tributário, exceto em casos enumerados e, nesses casos, consoante se verá no capítulo a seguir, estão abrangidas questões referentes ao processo de formação do ato, quer dizer, casos nos quais haja um vício formal. A esse respeito, o diploma prevê, em seu artigo 149, inciso IX, como uma situação de revisão do lançamento tributário a configuração de omissão de ato ou formalidade especial pela autoridade administrativa.

³¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93.

³¹⁷ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 149.

³¹⁸ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 152.

Contudo, é necessária cautela para observar que um lançamento tributário pode englobar diferentes fatos imponíveis e suas extensões, de modo que nem sempre será necessário que se anule integralmente o lançamento tributário nos casos de vício material³¹⁹. Nos ensinamentos de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, trata-se do fenômeno jurídico da redução: quando um vício no ato administrativo não compreender todas as suas partes, mas somente alguma ou algumas, e não tiver caráter de proeminência com relação às outras, estas devem ser conservadas, permanecendo em vigor e não sendo envolvidas na declaração de nulidade ou anulabilidade³²⁰.

Diante dessas considerações, de acordo com as premissas adotadas neste trabalho e com o disposto no Código Tributário Nacional, estar-se-á a falar em nulidade no lançamento tributário quando este contar com um vício material e em anulabilidade quando houver um vício formal.

³¹⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 474.

³²⁰ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Vol. I: Introdução, p. 663.

2 REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Consoante verificado no capítulo antecedente, o ato de lançamento tributário deve ser realizado atendendo a normas de Direito Tributário Formal e de Direito Tributário Material e por meio de um procedimento que tenha, igualmente, atendido a normas de Direito Tributário Formal. Caso haja a inobservância a essas normas, estar-se-á frente a uma invalidade e surgirá a figura da revisão do lançamento tributário, a qual buscará identificar a presença do vícios neste e submetê-lo a um tratamento para reestabelecer a ordem jurídica, seja reconhecendo a sua nulidade ou a sua anulabilidade, o que será objeto de estudo no presente capítulo.

Assim, compreendido o lançamento tributário, bem como estudada a aplicação da Teoria das Nulidades ao Direito Tributário, com a fixação de premissas e o estabelecimento de uma distinção entre a nulidade e a anulabilidade do lançamento tributário, neste segundo capítulo será investigada como deve ser realizada, de acordo com o ordenamento jurídico, a revisão de um lançamento tributário quando este for reputado inválido.

Para iniciar, esclarecer-se-á o que se compreende por revisão do lançamento tributário, dadas as diferentes acepções possíveis. Em seguida, serão estudadas as modalidades de procedimento de revisão, as quais podem ser de iniciativa da Administração Pública ou do contribuinte. Por fim, indicar-se-ão os limites à revisibilidade do lançamento tributário – objetivos ou materiais, processuais e temporal – e também as consequências que dela podem advir.

2.1 Definição de revisão do lançamento tributário

Assim como a expressão lançamento tributário pode ser compreendida como um procedimento e como um ato, a sua revisão também pode ser vista como um procedimento ou como um ato. Como procedimento, a revisão é a reapreciação do ato jurídico primário de lançamento tributário, mediante a sua submissão a uma análise, dentro da qual se verificará o que deverá ocorrer caso identificada uma invalidade no ato produzido ou no seu procedimento de produção. Como ato, a

revisão é o ato secundário que produzirá efeitos sobre o ato primário de lançamento tributário, ou seja, o ato em que o procedimento de revisão do lançamento tributário se encerra³²¹.

Nesse contexto, ao passo que o ato de lançamento tributário é um ato primário ou de primeiro grau, o ato decorrente do processo de revisão do lançamento tributário será um ato secundário ou de segundo grau, pois este não se reporta “diretamente à situação da vida em que o fato tributário se traduz, mas à regulamentação jurídica operada por lançamentos anteriormente praticados”³²². Essa revisão será destinada ao ato de lançamento tributário, mas poderá dizer respeito tanto a invalidades nele constantes quanto a invalidades que ocorreram no procedimento de lançamento que no ato de lançamento se encerrou.

Ou seja, o ato de revisão é o produto da atividade exercida no procedimento de revisão do lançamento tributário: para reconhecer a existência de um vício no lançamento tributário – seja no procedimento ou no ato em si – e serem produzidos os efeitos deles decorrentes é preciso, antes, que seja percorrido um *iter procedimental*³²³. Conforme será estudado, esse ato de revisão deverá ser sempre um ato a ser produzido pela Administração Pública, mas o procedimento de revisão poderá ser instaurado tanto por esta quanto pelo sujeito passivo.

No Código Tributário Nacional, são os artigos 145 e 149 os dispositivos que tratam sobre revisão do lançamento tributário, cuja transcrição se faz oportuna:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I - impugnação do sujeito passivo;
II - recurso de ofício;
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;

³²¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

³²² XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 117.

³²³ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 112.

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, deixe 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.

Analisando os referidos artigos, Alberto Xavier sustenta que o diploma teria adotado o termo “alteração” ao tratar das diferentes espécies de reapreciação de um lançamento tributário, seja por iniciativa do contribuinte ou da Administração Pública; e o termo “revisão” para os casos de alteração do lançamento tributário por iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Para o jurista, todavia, em ambas as espécies de reapreciação esta poderá resultar em uma “confirmação” ou em uma “alteração” (a qual, conforme este trabalho, pode se dar através da nulidade ou da anulabilidade), motivo pelo qual optou o Alberto Xavier, ao que ora se adere, pela utilização do termo “revisão” tanto para os casos de revisão oficiosa (iniciativa da autoridade competente), quanto de revisão por iniciativa do contribuinte³²⁴.

Desta feita, neste trabalho a revisão do lançamento tributário é compreendida de maneira ampla, como o procedimento de reapreciação do lançamento tributário para identificar e tratar eventual invalidade, que pode se instaurar por iniciativa tanto do particular quanto da Administração Pública e tem como resultados possíveis a

³²⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 252.

confirmação do lançamento tributário ou o reconhecimento da sua nulidade ou anulabilidade mediante a edição de um ato secundário.

2.2 Modalidades de revisão do lançamento tributário

Como exposto preliminarmente, o procedimento de revisão do lançamento tributário para o tratamento de uma invalidade pode ser introduzido por iniciativa da Administração pública ou do contribuinte, modalidades estas que serão apresentadas no presente tópico. Registra-se, desde já, que cada uma dessas modalidades de revisão do lançamento tributário e de suas espécies terá características particulares e limites de revisibilidade, os quais podem ser próprios ou comuns e serão estudados no tópico pertinente.

2.2.1 Iniciativa da Administração Pública

De início, serão examinadas as espécies de revisão do lançamento tributário que têm seu procedimento instaurado pela Administração Pública: a revisão de ofício *lato sensu* e o recurso de ofício.

2.2.1.1 Revisão de ofício *lato sensu*

A revisão de ofício *lato sensu* do lançamento tributário decorre de iniciativa espontânea da Administração, no exercício da “autotutela”, com vistas a atender os princípios da legalidade, da verdade material, da inquisitorialidade e da oficialidade³²⁵.

Da legalidade, porque a cobrança de um crédito tributário exige a prévia existência de lei nesse sentido e haja vista que o lançamento tributário é atividade vinculada à lei, como disposto nos artigos 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição da

³²⁵ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 96.

República de 1988, de modo a não poder subsistir um lançamento tributário que não esteja em conformidade com o regramento legal, impondo-se a restauração da ordem jurídica violada³²⁶.

Da verdade material, porque apenas pode haver a exigência de um crédito tributário quando for efetivamente configurado o fato jurídico tributário e na medida da sua ocorrência³²⁷. Por exemplo, se o fato jurídico tributário inexistente, não deve permanecer a exigência tributária apenas com o fundamento no fato de as provas não terem sido carreadas ao processo, pois a verdade material deve sobrepor-se à verdade formal³²⁸. Diante disso é que não se admite que haja a inversão do ônus da prova pela presunção de legitimidade do ato administrativo: a pretensão da Fazenda Pública deve estar fundamentada na efetiva subsunção da matéria fática ao tipo legal³²⁹.

Da inquisitorialidade, uma vez que deve a própria Administração Pública ir em busca das provas necessárias à comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário, adotando diligências como a determinação de realização de perícias técnicas ou outros meios que compreenda necessários³³⁰.

E, por fim, da oficialidade, na medida em que há obrigatoriedade de que a Autoridade Administrativa execute de ofício os atos que são de sua competência, independentemente de provocação por parte do sujeito passivo³³¹. Assim, não é necessário que o sujeito passivo requeira a aplicação da legislação ou a busca pela verdade real³³², não se tratando isto de uma faculdade da Administração Pública,

³²⁶ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 104-107.

³²⁷ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 108.

³²⁸ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 110.

³²⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 193.

³³⁰ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 114.

³³¹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 114.

³³² MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 115.

mas sim de um dever poder³³³. Cumpre à autoridade administrativa a instauração, o impulso e a conclusão célere dos processos de controle da legalidade do ato administrativo³³⁴.

Nesse sentido, registra-se que, para além da fase de julgamento do Processo Administrativo Fiscal regulado em nível federal pelo Decreto nº 70.235/1972 e pelo Decreto nº 7.574/2011, também a Lei nº 6.830/1980 prevê em seu artigo 2º, § 3º, que a inscrição em Dívida Ativa da Fazenda Pública “se constitui no ato de controle administrativo de legalidade”. Quanto ao ponto, a Portaria PGFN nº 33/2018 igualmente estabelece o controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União por meio de análise a ser feita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sendo dever desta devolver o débito ao órgão de origem, sem inscrição, caso verificados vícios (artigo 5º).

Desta feita, quando verificado que determinada norma não foi adequadamente aplicada ao ser realizado um lançamento tributário, haveria a necessidade da instauração de um procedimento de revisão por parte da Administração Pública, a ser realizada atendendo aos limites que serão objeto de investigação posteriormente.

2.2.1.2 Recurso de ofício

Como segunda espécie da modalidade de revisão do lançamento tributário por iniciativa da Administração Pública está o recurso de ofício, que conta com previsão no artigo 145, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Notificado o sujeito passivo quanto ao lançamento tributário e optando este por apresentar impugnação, caso o julgador administrativo decida pela procedência total ou parcial em impugnação, esta decisão poderá estar sujeita a um reexame obrigatório por órgão de hierarquia superior, denominado pelo diploma legal de recurso de ofício.

³³³ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 96.

³³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 47.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o recurso de ofício está regulado no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, o qual assim dispõe:

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.

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.

Atualmente, a Portaria MF nº 63/2017 determina que deve haver a interposição de recurso de ofício “sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais)” (artigo 1º)³³⁵. Antes, a Portaria MF nº 3/2008 estabelecia como valor de alçada R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)³³⁶.

O recurso de ofício é, assim, interposto pelo próprio julgador singular, tendo efeitos suspensivo e devolutivo, pois a decisão acaba por não ter eficácia sem que haja a sua apreciação pela instância administrativa superior³³⁷. Em seu bojo pode ocorrer a reforma da decisão que reconheceu a invalidade, total ou parcial, do lançamento tributário, ou pode ser confirmada a decisão primária³³⁸.

A bem da verdade, então, este recurso de ofício não é propriamente um recurso, mas sim uma condição de eficácia de decisão de primeira instância exarada

³³⁵ BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. **Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 10 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 6 jan. 2022.

³³⁶ BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. **Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 7 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 6 jan. 2022.

³³⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 134.

³³⁸ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 308.

em processo administrativo fiscal³³⁹. Diante disso, aponta-se que a expressão contém uma impropriedade, mas segue sendo utilizada por ser a adotada na legislação e também já se encontrar sedimentada no âmbito dos processos administrativos³⁴⁰.

Nesse contexto, trata-se o recurso de ofício de uma medida que visa afastar qualquer possibilidade de prejuízo ao erário em decorrência de eventual erro no julgamento da lide tributária pelo juízo *a quo*, cuja decisão seja em termos financeiros desfavorável à Administração³⁴¹.

2.2.2 Iniciativa do contribuinte

A segunda modalidade de revisão do lançamento tributário é a na qual o procedimento se dá por iniciativa do contribuinte, sendo em regra realizada a partir de uma impugnação a ser apresentada pelo sujeito passivo frente à sua notificação quanto à lavratura de um lançamento tributário em seu desfavor. Recentemente, outras formas de instauração da revisão administrativa por parte do contribuinte surgiram, como é o caso do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita.

Destarte, analisa-se a seguir essas duas situações através das quais o contribuinte dá início ao procedimento de revisão do lançamento tributário. Compete registrar, todavia, que as repartições fazendárias dos diferentes entes federativos vêm também facilitando a comunicação e criando meios menos formais de petição administrativa pelo particular, a qualquer momento, o que igualmente pode ser considerado como uma revisão do lançamento tributário de iniciativa do contribuinte.

2.2.2.1 Impugnação

³³⁹ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 381.

³⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 168.

³⁴¹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 263.

A impugnação é a forma pela qual o contribuinte, em determinado prazo após a sua notificação, pode expor suas razões quanto à impossibilidade da subsistência de lançamento tributário em que figure como sujeito passivo. Por meio dela se postula à autoridade administrativa que haja o reexame do lançamento tributário, tendo por fundamento a situação de fato ou normas aplicadas³⁴².

Com a apresentação da impugnação, ficará suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que haja a resolução administrativa da questão, conforme disposto no artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, bem como terá início a fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/72. A despeito deste dispositivo, Sérgio André Rocha defende que o processo administrativo fiscal é um processo de revisão da legalidade do ato administrativo e que apenas poderia se falar em um litígio quando, ao final do processo de revisão, houvesse um pronunciamento pela Fazenda no sentido da higidez do lançamento tributário³⁴³.

Esse procedimento administrativo não tem o seu rito uniformizado, havendo diferentes disciplinas por parte dos entes federados³⁴⁴. Em nível federal é tratado pelo Decreto nº 70.235/72: cabe às Delegacias da Receita Federal o julgamento em primeira instância da impugnação (artigo 25, inciso I) e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o julgamento em segunda instância de eventuais recursos que sejam interpostos (artigo 25, inciso II).

No lançamento realizado através da modalidade de ofício não há controvérsias quanto à possibilidade de apresentação de impugnação pelo sujeito passivo. Pelo contrário, é justamente no lançamento de ofício que se tem como regra a abertura de prazo para a apresentação de impugnação e início do processo de revisão da legalidade do ato administrativo. O mesmo não ocorre necessariamente, contudo, nas modalidades em que há uma maior participação do contribuinte no procedimento de lançamento, como no lançamento com base em declaração e no lançamento por homologação.

³⁴² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 125.

³⁴³ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 413.

³⁴⁴ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 226.

Em se tratando de lançamento tributário realizado por meio de procedimento de declaração, o artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional pode conduzir à compreensão de que, uma vez prestada a declaração pelo sujeito passivo, este apenas teria a possibilidade retificá-la para reduzir ou excluir tributo antes da sua notificação, não sendo admitida impugnação que verse sobre aspectos por si declarados. Assim dispõe o artigo:

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.

De igual forma, no caso dos tributos lançados por homologação, o artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional é invocado e aplicado por analogia para a definição de até onde pode o sujeito passivo retificar suas declarações³⁴⁵.

Entretanto, já sustentava José Souto Maior Borges que o dispositivo legal não pode ser interpretado de forma a ser atribuído um efeito preclusivo absoluto à prevalência em qualquer hipótese do crédito tributário lançado e notificado. A preclusão seria apenas quanto à retificação da declaração, não sendo excluída a possibilidade de revisão do lançamento após a sua notificação³⁴⁶. A anotação de Alberto Xavier seguiu esse mesmo entendimento: o esgotamento do prazo referido no dispositivo não afasta o direito do sujeito passivo de invocar erro, procedendo a retificação, em impugnação administrativa do lançamento, em eventual processo de restituição ou em embargos à execução³⁴⁷.

Igualmente nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho fundamenta que depois de notificado o contribuinte acerca do lançamento tributário feito com base na

³⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1083.

³⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 381.

³⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 197.

declaração, de fato, não mais será possível a modificação da declaração, mas porque será caso de reclamação para a retificação do erro no próprio lançamento tributário feito a partir da declaração. De acordo com o autor, a interpretação mais restrita do aludido dispositivo, impossibilitando-se a comprovação do erro para a impugnação de lançamento tributário realizado feriria os princípios da verdade real e da economia procedimental³⁴⁸.

Luciano Amaro também compreende que o preceito legal não faz que, depois de notificado do lançamento, o contribuinte que prestou a declaração tenha de sofrer as consequências de um erro seu na indicação dos fatos e de se conformar ao pagamento de tributo indevido. O meio para insurgência, segundo o jurista, será justamente a impugnação, como disposto no artigo 145, inciso I, do Código Tributário Nacional, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que o tributo apurado conforme a sua declaração é indevido³⁴⁹.

Tratando especificamente do lançamento por homologação (ou, em seu dizer, no autolancamento), Estêvão Horvath afirma que o erro pelo sujeito passivo redundará em inexorável pagamento errôneo de tributo, de forma que não se explica qualquer impedimento para que o particular que prestou informação equivocada não possa a retificar para adequá-la à realidade fática ou jurídica. Destarte, o jurista defende que o sujeito passivo, ao realizar atividades que deveriam ser da Administração Pública, não poderia ficar à mercê do controle desta, sendo imprescindível que haja a possibilidade de retificação de seus erros³⁵⁰.

Em seu turno, Leandro Paulsen defende que no lançamento com base em declaração e no lançamento por homologação o § 1º do artigo 147 do Código Tributário Nacional retira a possibilidade de o sujeito passivo tornar insubsistente por ato próprio a sua declaração originária, mas que isto não impediria que o

³⁴⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 582.

³⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 153.

³⁵⁰ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 198-199.

contribuinte peticionasse administrativamente solicitando a revisão de ofício pela própria autoridade administrativa³⁵¹.

No âmbito da Receita Federal, atualmente a Instrução Normativa RFB Nº 2005/2021³⁵² dispõe em seu artigo 16 e seguintes sobre a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da (DCTFWeb), mas há restrições à possibilidade de produção de efeitos da retificação da declaração prestada pelo contribuinte. Por exemplo, a retificação não produzirá efeitos quando reduzir o valor do débito já enviado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa (artigo 16, § 2º, inciso I, alínea a). Neste caso, porém, fica autorizada à Receita Federal a promoção de ofício da retificação dos valores informados quando houver prova inequívoca da ocorrência do erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário (artigo 16, § 3º).

A esse respeito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nega a possibilidade impugnação a lançamento tributário pelo sujeito passivo que enseje, para seu acolhimento, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, utilizando para tanto o disposto no artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional e na Súmula CARF nº 33, segundo a qual “a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”³⁵³.

O Superior Tribunal de Justiça possui julgados no sentido de que o artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional não autorizaria a modificação administrativa da declaração feita pelo sujeito passivo após a sua notificação acerca do lançamento. Todavia, aponta a Corte Superior que isso não impede que o sujeito passivo se

³⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1083.

³⁵² BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 2 de fevereiro de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115131>. Acesso em: 6 jan. 2022.

³⁵³ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 33**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

valha do Poder Judiciário para anular o lançamento tributário eventualmente fundado em erro na declaração por si realizada³⁵⁴.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça tem consagrado o entendimento de que nos tributos lançados por homologação em que houver a homologação nos exatos termos da apuração do sujeito passivo seria dispensável a instauração de processo administrativo ou a notificação administrativa deste, de modo a não ser necessário oportunizar a apresentação de impugnação para insurgência sobre eventual vício. Esse é o teor da já mencionada Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 2010, *in verbis*: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”³⁵⁵.

Em crítica direcionada especificamente ao aludido entendimento jurisprudencial, Hugo de Brito Machado Segundo defende que, ainda nos casos em que o lançamento tributário seja uma “mera homologação de apuração feita pelo contribuinte”, este deveria ser notificado do lançamento tributário, “em respeito aos princípios da publicidade e da cientificação, a fim de que se possa exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório, notadamente o direito a uma prévia audiência”³⁵⁶. Em artigo de coautoria de Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, sustentaram os juristas que:

De posse das informações do contribuinte e, estando estas corretas, a atividade do Fisco restringir-se-á a homologar expressamente o lançamento e, de imediato, notificar o sujeito passivo para efetuar o

³⁵⁴ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 769978/RN**. Rel. Teori Albino Zavascki, DF, 1 de outubro de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de outubro de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501243734&dt_publicacao=13/10/2009. Acesso em: 5 jan. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1015623/GO**. Rel. Mauro Campbell Marques, DF, 19 de maio de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 1 de junho de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702961235&dt_publicacao=01/06/2009. Acesso em: 5 jan. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 388746/RS**. Rel. Franciulli Netto, DF, 4 de setembro de 2003. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 6 de outubro de 2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200101510580&dt_publicacao=06/10/2003. Acesso em: 5 jan. 2022.

³⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de maio de 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 5 jan. 2022.

³⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 110.

pagamento, ou defender-se, sob pena de inscrição do débito na Dívida Ativa. Entendemos ser necessária tal notificação, porque pode o Fisco ter aplicado alguma penalidade ao contribuinte, da qual não teve ele ainda oportunidade de defesa; pode também o contribuinte ou o próprio Fisco haver incorrido em algum erro da merecer retificação; pode ainda o contribuinte, visando à extinção do crédito tributário, ter-se valido da compensação; pode, igualmente, ter-se verificado o próprio pagamento do débito, ou seu depósito em juízo, sem que tenha esse fato chegado ao conhecimento do Fisco; além disso, deve ser dada ao contribuinte oportunidade de pagar o tributo sem o acréscimo dos honorários advocatícios decorrentes da sucumbência na execução fiscal³⁵⁷.

Adere-se, no presente trabalho, ao entendimento dos doutrinadores que compreendem não ser possível a retificação da declaração pelo sujeito passivo após a notificação deste acerca do lançamento tributário, com fulcro no artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional. Mas se adota o entendimento que no lançamento com base em declaração e no lançamento por homologação em que não efetuado o pagamento do tributo deveria haver notificação e ser cabível a impugnação pelo sujeito passivo do lançamento tributário realizado, ainda que a Administração adote exatamente a apuração feita por este ao cumprir obrigações acessórias que lhe são impostas, concordando-se para tanto com os argumentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Luciano Amaro, José Souto Maior Borges, Alberto Xavier, Estêvão Horvath e Hugo de Brito Machado Segundo.

2.2.2.2 Pedido de Revisão de Dívida Inscrita

Para além da impugnação administrativa, o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) pode ser compreendido como uma espécie de revisão na modalidade por iniciativa do contribuinte, pois este pode acabar por gerar reflexos no lançamento tributário. Há grande relevância nesse espécie de revisão, especialmente considerando a controvérsia apontada no âmbito da impugnação em casos de retificação da declaração realizada em lançamentos com base em declaração ou por

³⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 247-277, p. 254.

homologação, pois fica permitindo ao contribuinte a insurgência administrativa sem que se faça necessário o ingresso com ação perante o Poder Judiciário.

Previsto no artigo 6º, inciso II, alínea 'b' e regulamentado nos artigos 15 a 20 da Portaria nº 33 de 2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o PRDI é uma oportunidade para, após a inscrição em dívida ativa da União, o sujeito passivo demandar a reanálise pela Administração Pública quanto aos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade do débito.

Com escopo mais ampliado com o pedido de revisão que era previsto no artigo 3º, § 1º, da Portaria nº 01 de 1999 da PGFN, o PRDI estatuído pela Portaria nº 33 de 2018 da PGFN oportuniza ao contribuinte que este provoque a Administração Pública a exercer o seu autocontrole em fase prévia a um processo judicial, admitindo que sejam arguidas as seguintes matérias:

Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º. Admite-se o PRDI:

I - para alegação de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União;

II - para alegação das matérias descritas no art. 5º, § 1º, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União;

III - para alegação de qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito tributário ou não tributário, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União.

Atente-se que a Portaria nº 33 de 2018 estabelece que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possui a competência funcional para revisar as inscrições em dívida ativa e para extingui-la. Havendo o cancelamento da Certidão de Dívida Ativa sem a extinção do débito fiscal, por sua vez, estabeleceu-se em no artigo 19, parágrafo único, da referida Portaria, que deve haver a remessa do débito à Receita Federal do Brasil. Destarte, infere-se que não houve a outorga à PGFN da revisão

do lançamento tributário, mas apenas a análise quanto à Certidão de Dívida Ativa, ficando aquela incumbida à Receita Federal do Brasil³⁵⁸.

2.3 Limites à revisão do lançamento tributário

Apresentadas as diferentes modalidades de procedimento de revisão do lançamento tributário, cumpre agora investigar quais são os limites à revisibilidade que nelas devem ser observados.

Consoante estudado no primeiro capítulo, em seu artigo 145 o Código Tributário Nacional estabeleceu como regra a inalterabilidade do lançamento tributário. No cerne de tal regra geral, como visto, está o objetivo de resguardar a proteção da confiança do contribuinte depositada no fato de ter sido editado em relação a este, pela Administração Pública (ainda que tacitamente), um ato administrativo individual sobre determinado fato jurídico tributário, que é o lançamento tributário.

Com isso, uma vez efetuado o lançamento e notificado o sujeito passivo, caso tenha incorrido-se em um vício, a regra é a de que não poderá haver a alteração do lançamento em um procedimento de revisão para que seja modificada ou ainda majorada a exigência fiscal. Mesmo para restaurar a legalidade que pode estar sendo inobservada, esta se chocará com o princípio da confiança que, com fulcro no estatuído pelo legislador no artigo 145 do Código Tributário Nacional, deve prevalecer.

Por isso – e tendo por base a finalidade de proteção da confiança –, via de regra, não se faz possível a alteração do lançamento tributário em desfavor do contribuinte. Buscando sanar eventual ilegalidade identificada, haverá apenas o caminho do reconhecimento da nulidade do lançamento, ficando proibida a manutenção ou a majoração do crédito tributário.

³⁵⁸ DANIEL, Rafael Pimentel. **As decisões de recursos repetitivos em matéria tributária e seu impacto no controle de legalidade da dívida ativa tributária**: uma análise do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI. Dissertação (mestrado profissional) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/28992>. Acesso em: 10 dez. 2021, p. 57.

Ainda, compete registrar que, na hipótese de ocorrer o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário, não haverá a possibilidade de ser realizado um novo lançamento tributário, sob pena de subversão do disposto no Código Tributário Nacional. Se o diploma estabelece as estritas hipóteses nas quais é possível a alteração de um lançamento tributário após a notificação do sujeito passivo, admitir a nulidade e posterior edição de novo lançamento sobre um mesmo fato jurídico tributário esvaziaria por completo a proteção da confiança a qual se busca assegurar através do estabelecimento da regra geral de inalterabilidade do artigo 145 do Código Tributário Nacional³⁵⁹.

Há, porém, exceções previstas pelo legislador à regra geral de inalterabilidade, nas quais se faz possível a alteração do lançamento tributário realizado. Essas exceções estão descritas nos próprios incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, o qual também faz remissão ao artigo 149 do mesmo diploma, mas não são ilimitadas.

Pelo contrário, há limites de ordem objetiva ou material, assim como procedimental e temporal, os quais devem ser respeitados para que haja legitimidade em eventual alteração do lançamento tributário quando da sua revisão. Mesmo nessas exceções à inalterabilidade, desse modo, sem que sejam respeitados estes limites não será possível a alteração do lançamento tributário e, se este não puder subsistir validamente, será exigida a sua invalidação.

2.3.1 Limites objetivos ou materiais

Os primeiros limites à alteração do lançamento tributário em uma revisão a serem estudados são os objetivos, atinentes aos fundamentos desta, conforme designação utilizada por Alberto Xavier³⁶⁰. Estes limites também podem ser tratados como materiais, que se compreendem por aqueles que dizem respeito ao conteúdo da revisão³⁶¹.

³⁵⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 75.

³⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 264.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 130.

Buscar-se-á neste tópico, destarte, identificar quais são os vícios no lançamento tributário que podem ensejar a alteração do lançamento tributário quando instaurada a sua revisão. Tal investigação costuma ser abordada pela doutrina a partir do erro de fato, do erro de direito e da vedação à modificação de critérios jurídicos, razão pela qual, em um primeiro momento, será perseguida a origem de tal a perspectiva através de uma revisão histórica legislativa e doutrinária.

Após, com a fixação da compreensão acerca da matriz adotada no Direito positivo, pretende-se apresentar quais são as matérias as quais, caso identificado um vício, são passíveis de ensejar a alteração do lançamento tributário em um procedimento de revisão. Ainda, para além dessa taxatividade, abordar-se-á uma proposta de interpretação da vedação à modificação dos critérios jurídicos do lançamento prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

2.3.1.1 Histórico legislativo e doutrinário dos limites objetivos ou materiais: erro de fato, erro de direito e vedação à modificação de critérios jurídicos

2.3.1.1.1 Anteprojeto e Projeto de Código Tributário Nacional

Inicia-se o estudo deste tópico no período anterior ao Código Tributário Nacional, em publicação de autoria de Rubens Gomes de Sousa datada de 1948, intitulada “Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos”.

No artigo o autor sustentava que, se a determinação da obrigação tributária através do lançamento tributário é a aplicação de um regime legal objetivo preexistente, por sua vez, a situação legal oriunda do lançamento é bilateral, devendo ser aplicada por igual aos sujeitos ativo e passivo. Assim, defendeu Rubens Gomes de Sousa que, a partir do momento em que o regime legal é aplicado a um determinado contribuinte através do lançamento tributário, este ato administrativo criará uma situação jurídica que deixa de ser impessoal e modificável, passando a ser individual e, em regra, imutável. Ressaltou o autor, outrossim, que essa imutabilidade de lançamento, ainda que sob o ponto de vista administrativista, é uma decorrência da criação de situações jurídicas individuais, que também é

justificada pelo interesse público do Estado de preservar a estabilidade das relações jurídicas³⁶².

Nesse contexto, e sendo a origem da obrigação tributária um “fato” previsto em lei, uma vez declarada a obrigação tributária pelo lançamento, haveria para o jurista apenas uma exceção ao princípio da vinculação do lançamento tributário: a hipótese de erro de fato, excluindo-se o erro e direito³⁶³. Em outras palavras, para Rubens Gomes de Sousa apenas poderia haver alteração do lançamento tributário quando ocorrida modificação no “fato” ou quando apurado regularmente que este fora constatado de forma inexata pelo lançamento, mas não quando ocorrida mudança de orientação quanto aos conceitos jurídicos adotados no lançamento. É que o direito se presumiria conhecido, especialmente pela autoridade administrativa, competindo a esta não incorrer em erro ao aplicá-lo no lançamento tributário, sob pena de não ser possível a sua posterior retificação³⁶⁴.

Assim, em sua conclusão o autor expôs que:

O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dêle decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo ao contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, que tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração³⁶⁵.

Gilberto Ulhôa Canto deu irrestrito apoio à concepção de Rubens Gomes de Sousa. Fez coro ao entendimento segundo o qual o lançamento gera o direito

³⁶² SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 24-28.

³⁶³ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27-28.

³⁶⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 31 e 35-36.

³⁶⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 38.

adquirido ao tratamento fiscal personalizado, assim como que a Administração Pública, ao aplicar a lei, não pode ignorá-la ou afirmar que teria feito dela errôneo uso. Por essas razões, defendeu que apenas seria possível a revisão de ofício do lançamento tributário por vício consistente em erro de fato e não por erro de direito³⁶⁶.

No Anteprojeto de Código Tributário Nacional de autoria de Rubens Gomes de Sousa, datado de 1953 e que serviu como base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, o jurista inseriu, nos artigos 171 e 172, o seu entendimento no sentido de que seria possível a alteração do lançamento tributário por erro de fato, mas não por erro de direito ou em virtude de modificação de critérios jurídicos, *in verbis*:

Art. 171. Ressalvado o disposto no art. 186, o lançamento regularmente notificado ao contribuinte na forma do disposto nos arts. 322 e 323 é definitivo e inalterável depois de decorrido o prazo fixado em lei para a apresentação de reclamação, salvo quando viciado, em prejuízo da Fazenda Pública ou do contribuinte, por:

I. Êrro de fato na verificação da ocorrência ou das circunstâncias materiais do fato gerador;

II. Declaração ou informação falsa, errônea, omissa ou incompleta, por parte de pessoa legalmente obrigada a prestá-la.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nas alíneas I e II dêste artigo, o lançamento será revisto de ofício pela autoridade administrativa, mesmo posteriormente à extinção da obrigação, na forma do disposto no art. 174.

Art. 172. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente poderá ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, por ocasião do lançamento imediatamente seguinte à data em que se tenha verificado a modificação³⁶⁷.

O artigo 172 proposto por Rubens Gomes de Sousa teve sua inspiração na lei argentina (artigo 23 do Decreto nº 14.341 de 1946), a qual vedava que houvesse a

³⁶⁶ CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**: pareceres e estudos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955, p. 203-206.

³⁶⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 306-307.

“modificação oficioso do lançamento, em prejuízo do contribuinte, por aplicação de novas interpretações das normas tributárias, salvo quando devam ser considerados novos elementos de fato”³⁶⁸.

No entanto, no Projeto de Código Tributário Nacional enviado à Presidência da República a matéria acabou por ser proposta com modificações pela Comissão Especial, nos seguintes termos:

Art. 108. O lançamento regularmente modificado ao contribuinte é definitivo e inalterável, salvo reclamação do contribuinte no prazo legal e ressalvados os casos de lançamento de ofício previstos no art. 111.

Art. 109. 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 contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Art. 111. O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa, nos seguintes casos:

I. Quando a declaração não seja prestada por quem de direito na época e na forma previstas na legislação tributária;

II. Quando o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, embora tenha prestado declaração nos termos da alínea anterior, deixar de atender, no prazo e forma legais, pedido de esclarecimentos formulado pela autoridade administrativa, recusar-se a prestá-los, ou não os prestar satisfatoriamente a juízo daquela autoridade;

III. Quando seja apurado que a declaração prestada é falsa, errônea ou omissa quanto a quaisquer elementos definidos na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

IV. Quando seja verificada a omissão ou inexistência do exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte, por parte do contribuinte ou do terceiro legalmente obrigado;

V. Quando seja apurada ação ou omissão, por parte do contribuinte ou de terceiro, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VI. Quando seja averiguado que o contribuinte, ou terceiro em seu benefício, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VII. Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

³⁶⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/5111517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 210.

VIII. Quando tenha havido omissão de formalidade essencial no processo do lançamento anterior;

IX. Quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109;

X. Quando expressamente previsto em lei tributária que o lançamento seja efetuado sem prévia audiência do contribuinte ou de terceiro³⁶⁹.

Do relatório aprovado pela Comissão constou que o artigo 109 do Projeto era correspondente ao artigo 172 do Anteprojeto, excluindo a possibilidade de “revisão do lançamento com base na modificação superveniente dos critérios jurídicos adotados pelo fisco na expedição do lançamento anterior”³⁷⁰. Fora, todavia, aprovada a sugestão de alteração nº 165, de Gilberto Uihôa Canto, que buscava assegurar impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico para fatos geradores anteriores à sua superveniência e fora assim redigida:

165. (A) Idem. (B) No art. 172, em vez de: "por ocasião", diga-se: "em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à modificação". (C) O que se quer assegurar é a aplicação do critério jurídico novo apenas aos lançamentos referentes a fatos geradores futuros. Como consta do Anteprojeto, novo lançamento poderia ser feito, atingindo fato gerador anterior. (D) Aprovada (100).³⁷¹

Pontuou-se, por outro lado, que os incisos VII a IX do artigo 111 do Projeto, ao regular a revisão de ofício do lançamento, teriam dado maior amplitude ao artigo 171 do Anteprojeto, pois fora possibilitada a revisão por erro de fato também aos casos de descoberta ou comprovação posterior de fato não conhecido ou não demonstrado por ocasião do lançamento. Igualmente, indicou-se o acréscimo da

³⁶⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 50-51.

³⁷⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 206.

³⁷¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 430.

previsão de substituição de ofício do lançamento em que haja vício formal (artigo 111, inciso VIII)³⁷².

Especialmente no que se refere ao erro de direito, a Comissão defendeu que o inciso IX do artigo 111, combinado com o artigo 109, solucionaria a questão ao autorizar a alteração do lançamento tributário em caso de erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, no que não estaria abrangida a alteração de critérios jurídicos. Registrou-se não ser tecnicamente correta a expressão “erro de direito”, pois no campo da atuação prática a diferenciação entre erro de direito e erro de fato poderia perder o seu rigor. Como exemplo, afirmou-se que a utilização de uma lei revogada ou inaplicável ao caso não seria erro de direito, mas erro de fato, bem como fora citado que uma variação de critério jurídico na aplicação da lei ao caso não seria necessariamente um erro de direito³⁷³. Por esse motivo, a Comissão apontou que:

Em conclusão, o que importa preservar, em matéria de irretratabilidade dos atos administrativos que criam situações jurídicas subjetivas, é essencialmente a permanência do critério jurídico que presidiu à constituição de tais situações, dado como pressuposto que os fatos tenham sido completa e exatamente apurados e que a lei aplicada seja pertinente à hipótese. A essa finalidade atende o art. 109, ao qual faz remissão a alínea IX do art. 111, para o efeito de excluir a revisibilidade do lançamento na hipótese contemplada³⁷⁴.

Em suma, extrai-se que a Comissão partiu da concepção de que não seria possível na prática a distinção entre o erro de fato e o erro de direito, tendo optado por utilizar ambas as hipóteses como ensejadoras da revisão do lançamento tributário (artigo 111, inciso IX), desde que respeitado o limite da impossibilidade de modificação dos critérios jurídicos (artigo 109). Quanto ao ponto, comporta registrar que fora rejeitada uma sugestão que pretendia abordar o erro de cálculo por

³⁷² BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 208-209.

³⁷³ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. p. 209.

³⁷⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 209-210.

inexatidão matemática como sendo um erro de fato, pois compreendeu a Comissão que tal medida seria desnecessária, já que, quer fosse tratado como erro de fato, quer como erro de direito, em qualquer caso haveria possibilidade de revisão do lançamento tributário com base no inciso IX do artigo 111 do Projeto³⁷⁵.

Em seguida, no artigo “A revisão do lançamento de impostos”, publicado em 1955, Rubens Gomes de Sousa referiu que já contava com o apoio da doutrina ao tempo do seu primeiro artigo acerca da revisão do lançamento tributário e que, posteriormente, a jurisprudência teria se firmado também no sentido da irrevisibilidade do lançamento, exceto em casos de vício por erro de fato. Apontou que foi com base nesses precedentes que houve a proposição dos artigos 109 e 111 do Projeto de Código Tributário Nacional e que a referência do inciso IX do artigo 111 ao “erro na aplicação da lei” diria apenas com as situações nas quais este erro se configure “essencialmente como de fato”, reiterando para tanto o exemplo do lançamento baseado em lei revogada ou inaplicável ao caso. Ao final, o autor destacou que apenas não seria possível a revisão “fundada na modificação dos critérios jurídicos adotados pelo fisco, na aplicação da lei tributária competente, a fatos exata e completamente constatados por ocasião do lançamento original”³⁷⁶. Isto é, bastaria que se demonstrasse que “a situação de fato ou de direito não foi apurada tal como efetivamente ocorreu, para que o lançamento seja passível de revisão por não ter se subordinado à lei”³⁷⁷.

Nesse artigo Rubens Gomes de Sousa – nas palavras de Alberto Xavier – “tentou salvar a sua construção”, inobstante a notória contradição de seu pensamento, principalmente considerando que a aplicação de lei revogada ou inaplicável ao caso seria o exemplo mais claro possível de erro de direito³⁷⁸.

³⁷⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 210.

³⁷⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 40, p. 15-23, 1955. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v40.1955.14586>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 19.

³⁷⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 40, p. 15-23, 1955. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v40.1955.14586>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 21.

³⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 266.

Enviado o Projeto de Código Tributário Nacional (Projeto nº 4.834 de 1954) pelo então Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha à Câmara dos Deputados, este recebeu parecer favorável do deputado federal Aliomar Baleeiro, e foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça. Levado à deliberação, os sucessores no Ministério da Fazenda manifestaram ao líder do governo a intenção de introdução de modificações, desejando o adiamento das votações. Tais modificações, contudo, nunca chegaram ao Congresso, com o que restou prejudicada a votação do Projeto nº 4.834 de 1954³⁷⁹.

Posteriormente, o Presidente Humberto de Alencar Castelo Branco interessou-se pelo Projeto e o associou ao seu plano de reestruturação do Sistema Tributário Nacional através das diretrizes dos Ministros da Fazenda e do Planejamento, respectivamente, Otávio Gouveia Bulhões e Roberto Campos. Nesse contexto, Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhôa Canto assessoraram o governo no preparo da Emenda Constitucional nº 18 e na revisão do Projeto para adaptá-lo ao novo sistema de receitas de 1965, o qual restou convertido na Lei nº 5.172 de 1966, com denominação de Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36 de 1967³⁸⁰.

2.3.1.1.2 Redação aprovada do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional ao final aprovado acabou por ser modificado com relação ao Projeto anteriormente aprovado pela Comissão Especial. Isso porque fora retirada a possibilidade de alteração do lançamento anterior em virtude de “erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei” (artigo 111, inciso IX, do Projeto), mantendo-se apenas a hipótese de alteração “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (artigo 111, inciso VII, do Projeto e artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional).

³⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. XXVI.

³⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. XXVI.

Foi também adicionada a hipótese de “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” (artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional), na qual restou abarcada a hipótese de revisão por “omissão de formalidade essencial no processo do lançamento anterior” (artigo 111, inciso VIII, do Projeto).

No que diz respeito à modificação dos critérios jurídicos, o Código Tributário Nacional alterou o termo “contribuinte” do artigo 109 do Projeto pela palavra “sujeito passivo”, assim dispondo em seu artigo 146:

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.

No âmbito doutrinário posterior ao Código Tributário Nacional, em seu Tratado de direito tributário brasileiro, de edição datada de 1981, José Souto Maior Borges apontou que não se formou consenso doutrinário quanto à pretensa distinção entre erro de fato e de direito na revisão do lançamento tributário. Para o autor, contudo, há uma “indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito”, pois “para o Direito, só há fato se juridicamente relevante”, razão pela qual seria metodologicamente insolúvel a proposição de uma distinção entre erro de fato e erro de direito³⁸¹.

Outrossim, de acordo com José Souto Maior Borges, o Código Tributário Nacional não teria acolhido em nenhum de seus dispositivos a suposta distinção entre erro de fato e erro de direito, esquivando-se de uma incorreção de técnica legislativa e baseando-se na conclusão doutrinária de que não haveria critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito³⁸². Continuou, ademais, sustentando que o artigo 145 do Código Tributário Nacional se limitaria a regular a competência para a revisão do procedimento de alteração do lançamento e que o

³⁸¹ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 306-308.

³⁸² BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 316.

artigo 149 do diploma trataria sobre as causas substanciais que autorizariam a revisão do lançamento, dentro das quais está implícita a competência para eventualmente reconhecer a nulidade do lançamento revisto³⁸³.

No que diz respeito ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, José Souto Maior Borges sustentou que este dispositivo nada tem a ver com a vedação da alteração do lançamento tributário em virtude da distinção entre erro de fato ou de direito:

Uma vez adotada qualquer das alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas, direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, a autoridade administrativa não mais poderá substituí-la por outra alternativa, se essa substituição estiver fundamentada na simples modificação dos critérios jurídicos estabelecidos para a prática do lançamento. E não o pode porque somente pode relativamente a fato jurídico tributário posterior à introdução dessa modificação inovadora³⁸⁴.

No livro “Direito tributário brasileiro” (6ª edição, de 1974), Aliomar Baleeiro apontou que o rol do artigo 149 do Código Tributário Nacional é taxativo e fez remissão aos estudos de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhôa Canto, segundo os quais o lançamento apenas pode ser alterado em casos de erro de fato, mas nunca por erro de direito³⁸⁵.

Em seu turno, Alberto Xavier compreendia que a revisão do lançamento tributário não pode ocorrer em virtude de erro de direito, mas com base no caráter taxativo dos motivos que ensejam a revisão do lançamento tributário, enumerados no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Em sua concepção, justifica-se a revisão do lançamento com erro de fato no artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional. Quanto a fatos já conhecidos e provados, sustentava o autor que não há previsão legal na enumeração taxativa que autorize a revisão por erro de

³⁸³ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 320.

³⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 322.

³⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 450.

direito, seja este erro um erro na interpretação, um erro de direito quanto aos fatos, ou um erro na aplicação³⁸⁶.

No que se refere à vedação à modificação dos critérios jurídicos Alberto Xavier, partindo da concepção de que a lei seria sempre unívoca, havendo apenas uma interpretação correta, estabeleceu a seguinte nota distintiva:

A nota distintiva entre o erro de direito em sentido estrito e a modificação de critérios jurídicos está em que o primeiro tem caráter individual, ou seja, refere-se a uma nova apreciação pela mesma autoridade (ou seu superior hierárquico) de um dado caso concreto, apreciação essa em relação à qual se constata ter havido defeituosa interpretação ou aplicação da lei; enquanto a segunda tem caráter genérico, no sentido de que a “fonte” da modificação é um ato genérico visando uma pluralidade indeterminada de casos, em relação aos quais se entendeu adotar uma “nova interpretação” da lei³⁸⁷.

Hugo de Brito Machado é um dos poucos doutrinadores que, mesmo após a vigência do Código Tributário Nacional, entende admissível a revisão para alteração do lançamento tributário em face de erro de fato e também de erro de direito. Argumenta o jurista que, com fulcro no princípio da legalidade, a obrigação tributária nasceria da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, motivo pelo qual não teria relevância a vontade da Administração ou do sujeito passivo, devendo o lançamento, enquanto norma concreta, ser realizado de acordo com a norma abstrata da lei. Nesse contexto, em caso de erro na feitura do lançamento tributário, seja no conhecimento dos fatos, seja no conhecimento das normas aplicáveis, impor-se-ia a sua revisão para a cobrança do tributo devido³⁸⁸.

Explicou o autor, outrossim, a sua concepção da diferença entre o erro de direito e a mudança de critérios jurídicos. O erro de direito ocorreria quando o lançamento é feito ilegalmente por ignorância ou compreensão errada da lei, isto é, fora da moldura ou quadro de interpretação que a ciência do Direito oferece. A

³⁸⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 270.

³⁸⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 269-274.

³⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 180.

mudança de critério jurídico, por outro lado, ocorreria quando a Autoridade Administrativa entende por mudar a sua interpretação, quer dizer, altera entre uma das várias alternativas interpretativas admitidas pela lei, de modo a ensejar a determinação de um crédito tributário geralmente mais elevado³⁸⁹.

Nessa mesma esteira, Estêvão Horvath compreende que a cobrança de tributo em desconformidade com a lei deve ser passível de retificação, ao que seria possível a revisão do lançamento para a sua alteração tanto em casos de erro de fato quanto em casos de erro de direito. Ocorre que, para o autor, a impossibilidade de mudança de critérios jurídicos do artigo 146 do Código Tributário Nacional enquadrar-se-ia na categoria do erro de direito, mas se justificaria frente ao princípio da segurança jurídica, ficando impedida a modificação do lançamento. Compete registrar que em sua frase final sobre o tema, porém, apontou o jurista que nas demais hipóteses de erro de direito – que não a de mudança de critérios jurídicos – seria necessário o exame de cada caso individualmente para aferir o cabimento ou não da retificação do lançamento tributário³⁹⁰.

Compreendendo não ser difícil a identificação dos critérios diferenciadores do erro de direito e do erro de fato, para Deonísio Koch o erro de direito diz com o “manejo inadequado do sistema normativo, manifestando-se pela desarmonia entre a lei e o fato a ela subsumido, tornando o ato ilegal”, enquanto que o erro de fato estaria relacionado à “matéria fática e tem sua gênese no desajuste de procedimento do agente, na operacionalidade dos fatos ou no levantamento das provas ou na elaboração de planilhas de valores”³⁹¹.

No entanto, Deonísio Koch filia-se à doutrina de Hugo de Brito Machado ao compreender que o erro de direito e o artigo 146 do Código Tributário Nacional não podem ser agrupados na mesma categoria jurídica, pois a mudança de critério jurídico pressupõe não um erro, mas sim a reavaliação do significado da norma. Igualmente, firmou entendimento no sentido de que, constatada falha, omissão ou desconhecimentos de fatos pela autoridade administrativa, impor-se-á a revisão do

³⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 180.

³⁹⁰ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 90-91.

³⁹¹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272.

ato para resguardar o interesse público, sendo irrelevante a discussão quanto à diferença entre o erro de direito e o erro de fato. É que, para o autor, o Código Tributário Nacional não teria adotado a distinção ao dispor sobre as hipóteses motivadores de revisão de um lançamento anterior, não tendo empregado o vocábulo “erro”, muito menos na qualificação instituída pela doutrina³⁹².

Partindo da concepção de que tanto o erro de fato quanto o erro de direito enfermam o lançamento com vício de legalidade e de que a Administração é pautada pelo princípio da estrita legalidade, Eurico Marcos Diniz de Santi defende que deverá ocorrer, em ambas as hipóteses (erro de direito ou erro de fato), a invalidação e, se possível, convalidação do lançamento tributário, respeitando-se o disposto nos artigos 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional³⁹³.

Paulo de Barros Carvalho reconhece que nem sempre será fácil a distinção entre o erro de fato e o erro de direito, havendo uma região nebulosa a qual a dogmática ainda não teria conseguido suplantar. Contudo, entende o autor que isto não impede a aplicação da discriminação em pontos vistos como nítidos, oferecendo para tanto algumas conclusões:

- 1) A linha divisória entre o erro de fato e o 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 trata 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 direito.
- 4) Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinhamento com relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo” será sempre erro de direito, porquanto são esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe,

³⁹² KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272-278.

³⁹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 187-188.

necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta³⁹⁴.

No que diz respeito à modificação do lançamento tributário, escreve Paulo de Barros Carvalho que esta encontra limites, não estando a autoridade administrativa autorizada a majorar a pretensão tributária em virtude de mudança de critério jurídico, mas poderia o fazer em caso de erro de fato. Alegando que o direito se presume conhecido por todos, inclusive pela Fazenda, o autor acaba por tratar a vedação à modificação do lançamento por erro de direito como sinônimo da vedação à modificação dos critérios jurídicos a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional³⁹⁵.

Em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Machado Derzi adotou o entendimento de Castanheira Neves no que diz respeito à grande dificuldade de distinção entre erro de fato e erro de direito, ainda que haja discriminação expressa pela lei. Assim, manifestou seu entendimento no sentido de que, à exceção das hipóteses de fácil identificação de erro de fato, ao que citou como exemplo uma incorreção material de cálculo, apenas seria autorizada a revisão de ofício do lançamento tributário nos casos elencados no artigo 149 do Código Tributário Nacional, não sendo possível “alterar o lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa”³⁹⁶.

Nesse mesmo sentido, consoante Ricardo Lobo Torres, prevalece no Direito Tributário a irrevisibilidade do lançamento, não sendo legítima a revisão nem por erro de direito e nem pela sua injustiça, dado que através do lançamento é criada uma situação jurídica bilateral³⁹⁷. Acerca do erro de direito, escreveu o autor que:

A norma do art. 146, acima transcrita, complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão

³⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 452-453.

³⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 458.

³⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1211.

³⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 281.

do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos.³⁹⁸

Concordam Misabel Machado Derzi e Ricardo Lobo Torres, outrossim, que o artigo 146 e o artigo 100 do Código Tributário Nacional distinguem-se por o primeiro proibir a retroação do ato por mudança de critério jurídico em relação a fato gerador e contribuinte já alcançados por lançamento tributário, de forma a não ser possível a revisão ou a edição de outro lançamento; enquanto que o segundo seria genérico e independeria de ter havido lançamento, mas autorizaria a cobrança do tributo, desde que sem penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo^{399 400}. Esse também é o entendimento de Regina Helena Costa, para quem são extraídas duas normas o artigo 146 do Código Tributário Nacional:

(i) é possível a aplicação de novo sentido a uma norma, em razão da modificação dos critérios jurídicos adotados na sua interpretação, com eficácia retroativa, a fatos geradores ocorridos anteriormente a tal modificação; e (ii) no entanto, com relação a um mesmo sujeito passivo, tal modificação somente será aplicável a fatos ocorridos após sua introdução, isto é, veda-se a eficácia retroativa mencionada na primeira norma. Prestigia tal dispositivo a ideia de segurança jurídica, afastando a possibilidade de eficácia retroativa relativamente à introdução de novos critérios jurídicos adotados pela Administração no exercício do lançamento no tocante a um mesmo sujeito passivo, cuja aplicação lhe resulte em maior ônus (art. 5.º, XXXVI, CR). Desse modo, adotando-se novo critério jurídico para tanto, sua aplicação será pro futuro⁴⁰¹.

De acordo com Luciano Amaro, a revisão de ofício do lançamento tributário apenas seria possível em casos de erro de fato, mencionando o autor, para tanto, a redação do inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional⁴⁰². No que tange

³⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 589.

³⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1213.

⁴⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 282.

⁴⁰¹ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 310.

⁴⁰² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 149.

ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, aborda o questionamento quanto a se o dispositivo cuidaria de modificações nos critérios de valorização jurídica dos fatos ou de modificações na interpretação, isto é, se “teria o legislador, baseado na distinção entre erro de fato e erro de direito, procurado explicitar que o segundo (ao contrário do primeiro) não autorizaria a revisão do lançamento”⁴⁰³. Sua resposta é no sentido de que o artigo 146 do texto legal não proíbe apenas a mera revisão do lançamento tributário com base em novos critérios jurídicos, mas sim a aplicação de novos critérios jurídicos a fatos geradores ocorridos anteriormente à introdução destes, ainda que não tenham sido objeto de lançamento. Nesse contexto, o dispositivo não se resumiria à revisão do lançamento e, em suas palavras:

É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados⁴⁰⁴.

Por se tratar de norma protetiva do sujeito passivo, para o autor o preceito apenas teria cabimento nas hipóteses em que o novo critério jurídico vier a beneficiar o fisco, vedando-se a sua aplicação com relação ao passado. Desta feita, a impossibilidade de revisão do lançamento estaria abrangida no artigo 146 do Código Tributário Nacional, mas a letra do dispositivo não se restringiria a essa hipótese, por contar com expressa referência a fato gerador ocorrido posteriormente à introdução da modificação dos critérios jurídicos. Isto é, haveria a necessidade de o Fisco primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo em lançamentos futuros e pertinentes também a fatos geradores futuros, relativos a sujeito passivo que no passado tenha tido lançamento com base em outro critério⁴⁰⁵.

Luciano Amaro, partindo da premissa de que Rubens Gomes de Sousa refutava a variação do critério jurídico com base na impossibilidade de a atividade de

⁴⁰³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁴⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁴⁰⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150-151.

lançamento ser discricionária, expõe uma visão de que o artigo 146 provavelmente buscou impedir a revisão do lançamento por erro de direito, mas que talvez falou também em modificação de critério jurídico para que fosse igualmente abrangida a hipótese de migração de um critério legalmente válido para outro também considerado legítimo. Contudo, assim sendo, o autor identifica um entrelaçamento entre os artigos 146 e 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, por haver uma diversidade de efeitos entre contribuintes, violando-se o princípio da isonomia⁴⁰⁶.

Luís Eduardo Schoueri também adota esse entendimento: para o autor, a tensão entre a legalidade tributária e proteção da boa-fé albergadas pela segurança jurídica é resolvida pela lei complementar através do artigo 146, dando-se prevalência a estas em detrimento da legalidade. Aponta o jurista que, sendo o novo entendimento mais benéfico ao contribuinte, contudo, deverá ser aplicado este retroativamente aos lançamentos já efetuados, afastando-se a regência da interpretação mais gravosa, como consta do Parecer PGFN 396/2013. Ainda, cumpre referir que Luís Eduardo Schoueri se encontra entre os autores que aborda a mudança de critérios jurídicos como sinônimo de erro de direito⁴⁰⁷.

Gabriel Lacerda Troianelli apontou que a redação final do artigo 146 do Código Tributário Nacional, se comparada com a redação do artigo 172 do Anteprojeto (troca de “por ocasião do lançamento tributário” por “quanto a fato gerador”), eliminou a falsa aparência de que a modificação de critérios jurídicos poderia abarcar fatos geradores anteriores a ela. No que diz respeito à antinomia entre os artigos 146 e 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, apresentou a seguinte solução: a mudança de critério jurídico (artigo 146) ocorrerá quando uma interpretação certa dê lugar a outra interpretação certa que implique em maior arrecadação; enquanto o parágrafo único do artigo 100 referir-se-á à existência de uma norma complementar contrária à lei (situação de ilegalidade) posteriormente corrigida pela Administração⁴⁰⁸.

⁴⁰⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 151.

⁴⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 359-360.

⁴⁰⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 176, p. 76-84, maio 2010, p. 81-82.

Em estudo sobre o artigo 146 do Código Tributário Nacional, Andrei Pitten Velloso refuta que a impossibilidade de alteração do critério jurídico seja embasada pelo caráter vinculado da atividade de lançamento, como havia sustentado Rubens Gomes de Sousa. Para o Autor:

A vinculação diz respeito à impossibilidade de a autoridade lançadora optar por não aplicar a regra impositiva a fatos por ela abrangidos ou por aplica-la a fatos que ela não alcança, e não à inexistência de espaços epistemológicos na atividade interpretativa, a justificar a adoção de uma ou outra variante hermenêutica. A fundamentação da regra do art. 146 do CTN não se encontra no caráter vinculado da atividade de lançamento ou no princípio da legalidade, senão no princípio da proteção da confiança⁴⁰⁹.

Propõe Andrei Pitten Velloso, destarte, quatro pressupostos para a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional. O primeiro pressuposto é o de que tenha havido um lançamento tributário, pois o dispositivo trata de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa “no exercício do lançamento”. O segundo pressuposto diz com a necessidade de identidade do sujeito passivo, aplicando-se o enunciado apenas ao destinatário de lançamento anterior em que se tenha adotado o critério jurídico antigo, já que o enunciado faz referência “a um mesmo sujeito passivo”. O terceiro pressuposto exige que haja uma revisão *lato sensu* (retificação ou suplementação) de um lançamento tributário, tratando não apenas do mesmo sujeito passivo, mas também dos mesmos fatos imponíveis⁴¹⁰.

Explicitando suas razões, refere que a redação do artigo 146 do Código Tributário Nacional conduz à sólida orientação doutrinária no sentido de que o dispositivo também interditaria a aplicação de novo critério jurídico a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério jurídico, mesmo que não tenham sido objeto de lançamento anteriormente. No entanto, sustenta que a atividade

⁴⁰⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 22.

⁴¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p.23- 26.

hermenêutica não deve se resumir à leitura dos dispositivos, sendo importante também a utilização dos critérios genético, topográfico e teleológico, os quais levariam a conclusão diversa⁴¹¹.

Andrei Pitten Velloso, então, defende que a intenção do autor do Anteprojeto e da Comissão do Projeto “não era estender a aplicação de critérios jurídicos utilizados em lançamentos específicos para lançamentos relativos a fatos diversos”, mas sim “proibir ao Fisco utilizar novos critérios jurídicos, mais gravosos aos contribuintes, para revisar lançamentos já realizados, seja mediante a sua retificação, seja pela lavratura de lançamento suplementar”⁴¹². Ademais, sustenta que o critério topográfico corrobora tal posição, dado que o artigo 146 integra a seção atinente ao lançamento e sucede o artigo 145, o qual trata especificamente da alteração do lançamento⁴¹³.

A *ratio* do artigo 146 coincidiria, ademais, com a defendida pelos autores do Anteprojeto e do Projeto de Código Tributário Nacional, a saber, evitar que haja a aplicação de forma retroativa de novos critérios jurídicos a fatos impondíveis que já tinham sido objeto de lançamento. Enfrentando a posição de Luciano Amaro, Andrei Pitten Velloso rechaça que o dispositivo tenha acabado por ser mais abrangente, alcançando fatos que precedam a alteração de critérios jurídicos mesmo que sem lançamento. Para o autor, este entendimento não se sustentaria frente à *reductio ad absurdum*, vez que, sob tal interpretação, o dispositivo não poderia ser aplicado de forma coerente e isonômica: teria a autoridade lançadora de ser obrigada a aplicar a

⁴¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27.

⁴¹² VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27.

⁴¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 28.

lei de duas maneiras distintas após a mudança de critérios jurídicos, uma para os sujeitos passivos já autuados e outra para os que ainda não haviam sido⁴¹⁴.

Por fim, como um quarto pressuposto para a aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, Andrei Pitten Velloso, aliando-se à posição capitaneada por Hugo de Brito Machado, aponta a necessidade da “modificação de critério jurídico”, que não se confunde com correção de erro de direito, a despeito de a doutrina e a jurisprudência incorrerem em tal confusão. A modificação do critério jurídico diria com a mudança na interpretação de dispositivos jurídico-positivos, com a alteração na qualificação jurídica de fatos imponíveis e com a opção discricionária por outro critério alternativo⁴¹⁵.

Cumprido, igualmente, referir a posição de Marciano Seabra de Godoi e Ana Cecília Battesini Pereira Costa, segundo os quais parece muito claramente que o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento tributário por erro de direito, especialmente frente à comparação entre a sua redação, a redação do Anteprojeto e a redação do Projeto de 1954. Destacam que houve um sopesamento pelo legislador brasileiro entre a legalidade tributária e a proteção da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte, decidindo-se pela autorização da revisão apenas em casos de erro de fato, mas não em casos de erro de direito. No que tange à modificação de critérios jurídicos, entendem que a Administração Tributária não poderá fazê-lo com relação a períodos já lançados, tampouco com períodos ainda não lançados anteriores à modificação, concordando que o artigo 146 do Código Tributário Nacional não se confunde com o erro de direito⁴¹⁶.

⁴¹⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 28.

⁴¹⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 30-31.

⁴¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira. Alteração do critério jurídico do lançamento: artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. *In*: CARDOSO, Alessandro Mendes; TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo

Outrossim, registra-se também o entendimento de Thais De Laurentiis, para quem deve haver a renúncia à utilização da dicotomia entre o erro de fato e o erro de direito, vez que inexistente previsão sobre os chamados erros de direito na redação final do Código Tributário Nacional e que há uma grande dificuldade teórica e prática na distinção⁴¹⁷. Quanto ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, a autora se alinha à posição de que este não se refere à autuação de períodos não fiscalizados anteriormente, mas sim à anulação de um primeiro lançamento e efetivação de um novo para os mesmos fatos geradores, com base em novo entendimento jurídico, além do caso de revisão via lançamento complementar⁴¹⁸.

Extraí-se dos escritos dos autores levantados neste tópico, destarte, que a doutrina produzida após o Código Tributário Nacional permanece discutindo a distinção entre erro de fato e erro de direito, a própria relevância ou não da distinção para a revisão do lançamento tributário, assim como qual interpretação mais adequada do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

2.3.1.1.3 Fixação de premissas quanto ao erro de fato, o erro de direito e a modificação de critérios jurídicos

Nesta pesquisa, afilia-se aos doutrinadores que entendem não ter o Código Tributário Nacional consolidado a diferenciação o erro de direito e o erro de fato, bem como aos autores que compreendem haver distinção entre o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos.

Conforme analisado, o Anteprojeto de Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, foi fundado no entendimento do jurista de que seria possível a alteração do lançamento tributário apenas nos casos de erro de fato, mas

de Oliveira Campos; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de (Org.). **Processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: D'Pácido, 2018, p. 67-87, p. 77-78.

⁴¹⁷ LAURENTIIS, Thais De. **Mudança de critério jurídico pela administração tributária**: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022, p. 135.

⁴¹⁸ LAURENTIIS, Thais De. **Mudança de critério jurídico pela administração tributária**: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022, p. 48.

não em virtude de erro de direito ou por modificação de critérios jurídicos⁴¹⁹. Por essa razão, nos artigos 171 e 172 do Anteprojeto constava a inalterabilidade do lançamento tributário e, como exceção, apenas a possibilidade de alteração por “êrro de fato na verificação da ocorrência ou das circunstâncias materiais do fato gerador” ou por “declaração ou informação falsa, errônea, omissa ou incompleta, por parte de pessoa legalmente obrigada a prestá-la”, vedando-se expressamente também a modificação de critérios jurídicos adotada pela autoridade administrativa no exercício do lançamento⁴²⁰.

Quando do Projeto de Código Tributário Nacional, há registro da discussão acerca da (im)possibilidade de distinção entre o erro de direito e o erro de fato, assim como a distinção entre o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos do lançamento⁴²¹. Todavia, fora inserida na redação final do Projeto a previsão da necessidade de se efetuar a revisão do lançamento tributário nos casos em que “o lançamento anterior esteja viciado por êrro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109”⁴²². A hipótese do artigo 109, em seu turno, dizia com a modificação dos critérios jurídicos, tendo então a Comissão Especial optado expressamente por autorizar a alteração do lançamento tributário tanto por erro de fato quanto por erro de direito, sem que houvesse a possibilidade de modificação dos critérios jurídicos.

Ocorre que, assessorando o governo na redação final do atual Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhôa Canto acabaram por retornar à inteligência do Anteprojeto, retirando a possibilidade de alteração do lançamento tributário em casos de “êrro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei” e mantendo apenas a hipótese de alteração “quando deva ser apreciado fato não

⁴¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27-28.

⁴²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 306-307.

⁴²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 209-210.

⁴²² BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 50-51.

conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional) e “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” (artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional).

Ou seja, considerando as discussões travadas quando do Projeto de Código Tributário Nacional no que diz respeito às dificuldades de distinção entre erro de direito e erro de fato, ao final o legislador optou por excluir o chamado erro de direito do rol dos casos em que se autoriza a alteração do lançamento tributário. Inclusive, após fazer análise histórica semelhante, Hugo de Brito Machado afirmou que seria possível “razoavelmente concluir que o erro de direito foi excluído do elenco das causas de revisão, ou de lançamento complementar”, embora tenha manifestado que esta não lhe pareceria a melhor solução⁴²³. Quanto ao chamado erro de fato, ainda, optou o legislador por restringi-lo às situações nas quais “deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (artigo 149, inciso VIII).

Por essa razão, concorda-se com os autores que compreendem não ter o Código Tributário Nacional acolhido a inteligência da distinção entre o erro de direito e o erro de fato, como já destacava José Souto Maior Borges⁴²⁴, Deonísio Koch⁴²⁵ e, em recente livro, posicionou-se Thais De Laurentiis⁴²⁶.

Restou desnecessária, pois, a difícil da conceituação do que é um erro de fato e do que é um erro de direito. Veja-se que, embora haja a previsão da revisão do lançamento com base em questões de fato, a zona nebulosa da diferenciação entre o erro de fato e o erro de direito encontrava-se justamente presente quanto a fatos conhecidos e comprovados e, no Código Tributário Nacional, acabou por se prever

⁴²³ MACHADO, Hugo de Brito. Revisão do lançamento tributário - Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 3, n.7/8, p. 261-268, jan./jun. 1979, p. 266.

⁴²⁴ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 316.

⁴²⁵ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 272-278.

⁴²⁶ LAURENTIIS, Thais De. **Mudança de critério jurídico pela administração tributária**: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022, p. 135.

tão somente a possibilidade de revisão do lançamento nos casos de fatos não conhecidos ou não provados quando do lançamento tributário.

Desse modo, por estar fora do escopo do referido diploma legal no qual deve estar pautada a revisão do lançamento tributário, compreende-se não ser relevante o aprofundamento da distinção entre o “erro de fato” e o “erro de direito”. Até porque para o Código Tributário Nacional a relevância ficou adstrita ao “fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”, que, justamente por esta razão, não foi objeto de enquadramento jurídico prévio e, claramente, não poderá ser confundido com o “erro de direito”.

Além disso, por tais motivos não há aderência ao entendimento segundo o qual a vedação à alteração do lançamento com base em erro de direito seria fundada no disposto na redação do artigo 146 do Código Tributário Nacional. Ainda que Rubens Gomes de Sousa não tenha sido explícito em seus escritos à época do Anteprojeto no que diz respeito à diferenciação entre o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos, a previsão legislativa por si elaborada no Anteprojeto acabou por dispor como regra a inalterabilidade do lançamento tributário e, por exceção expressa, as hipóteses em que admitida a alteração do lançamento tributário, nas quais estavam apenas questões de fato. Ademais, a introdução à vedação da modificação do critério jurídico pelo jurista foi inspirada na lei argentina, que não tratava de erro de direito, mas sim de “novas interpretações das normas tributárias”⁴²⁷.

Inclusive, no Projeto de Código Tributário Nacional o dispositivo proposto por Rubens Gomes de Sousa quanto à vedação à modificação dos critérios jurídicos acabou por ser alterado para, aceitando a sugestão de Gilberto Ulhôa Canto, assegurar-se a impossibilidade de aplicação do critério jurídico novo não somente com relação à revisão de lançamentos já realizados, mas também com relação a fatos geradores passados que ainda não tivessem sido objeto de lançamento,

⁴²⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 210.

substituindo-se “por ocasião” por “em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à modificação”⁴²⁸.

Isto é, a mesma Comissão Especial que no Projeto de Código Tributário Nacional havia previsto um dispositivo autorizando a alteração do lançamento tributário em virtude de erro “na aplicação da lei” (o chamado de erro de direito), manteve a impossibilidade de revisão do lançamento tributário em decorrência de modificação de critério jurídico. Por outro lado, acabou por estender a impossibilidade de modificação de critério jurídico não apenas para a revisão do lançamento tributário, como também para lançamentos tributários futuros referentes a fatos geradores anteriores à introdução da modificação.

Ao estabelecer a redação final dos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional, no entanto, retirou-se apenas a possibilidade de alteração do lançamento tributário em virtude de erro “na aplicação da lei”, sendo mantida a abrangência da vedação à modificação de critérios jurídicos referente a fatos geradores anteriores, apenas com a alteração do termo “contribuinte” por “sujeito passivo”. Dessa forma, adota-se quanto a este ponto o entendimento dos autores anteriormente estudados que firmaram posição no sentido de que o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos não têm a mesma significação, como Hugo de Brito Machado⁴²⁹, Deonísio Koch⁴³⁰, Misabel Machado Derzi⁴³¹, Ricardo Lobo Torres⁴³², Luciano Amaro⁴³³, Andrei Pitten Velloso⁴³⁴, Marciano Seabra de Godoi e Ana Cecília Battesini Pereira Costa⁴³⁵.

⁴²⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 430.

⁴²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 180.

⁴³⁰ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 275-276.

⁴³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1213.

⁴³² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 282.

⁴³³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 151.

⁴³⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário**

Ainda, as razões acima expostas também justificam que a impossibilidade de alteração do lançamento tributário em casos do chamado erro de direito não encontra fundamento no artigo 146 do Código Tributário Nacional, mas sim no caráter taxativo do artigo 149, conforme defendido por Alberto Xavier⁴³⁶. Como exposto no tópico acerca da inalterabilidade do lançamento tributário, tais previsões legais foram escolhas realizadas pelo Poder Legislativo no âmbito do Código Tributário Nacional, o qual, em um juízo prévio de ponderação, privilegiou a proteção da confiança em detrimento da legalidade⁴³⁷. Ou seja, preferiu-se resguardar a confiança depositada pelo sujeito passivo em virtude do ato estatal, que exerce sua liberdade confiando no ato normativo individual produzido em relação a si, mantendo-se para tanto os efeitos do aludido ato caso a sua modificação seja prejudicial ao este, ainda que esteja em desconformidade com o Direito⁴³⁸.

Não obstante, deve-se registrar que esse não costuma ser o entendimento do Poder Judiciário, o qual compreende que a revisão do lançamento tributário por erro de fato é admitida com fulcro no artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, mas que o erro de direito não autoriza a revisão em virtude do disposto no artigo 146 do diploma. A esse respeito, cumpre colacionar o trecho abaixo da ementa do julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, julgado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973 (Tema repetitivo nº 387):

CARF. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 30.

⁴³⁵ GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira. Alteração do critério jurídico do lançamento: artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 78.

⁴³⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 269.

⁴³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 105.

⁴³⁸ MAFFINI, Rafael. Princípio da proteção da confiança legítima. *In*: NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo II: direito administrativo e constitucional. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/17/edicao-1/principio-da-seguranca-juridica-no-direito-administrativo-brasileiro>. Acesso em: 22 maio. 2021, p. 10.

[...] 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. 6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco 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 [...] ⁴³⁹.

Por fim, defende-se que, havendo escolha e sopesamento pelo próprio legislador no Código Tributário Nacional quanto às possibilidades nas quais se admite a revisão do lançamento tributário para a alteração deste, não é dado ao aplicador compor de modo diferente da regra legal ⁴⁴⁰.

2.3.1.2 Matérias em que há autorização para a alteração do lançamento tributário na revisão de ofício

Após detida análise do histórico legislativo, da doutrina anterior e posterior ao Código Tributário Nacional com relação às controvérsias atinentes ao erro de fato, ao erro de direito e à modificação dos critérios jurídicos, no presente tópico adentrar-se-á no primeiro limite objetivo ou material à revisão do lançamento tributário adotado pelo Código Tributário Nacional: os artigos 145, inciso III, e 149 do diploma preveem um rol taxativo tratando das matérias que podem ensejar a alteração de um lançamento tributário na revisão de ofício ⁴⁴¹.

Diz-se de ofício porque o artigo 149 do Código Tributário Nacional se refere a tal modalidade de revisão do lançamento tributário, não havendo a previsão dessas restrições com relação à modalidade de revisão por iniciativa do contribuinte. Pelo contrário, o contribuinte não possui limitação material em seu desfavor, dado o

⁴³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1130545/RJ**. Rel. Luiz Fux, DF, 9 de agosto de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 22 de janeiro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900568067&dt_publicacao=22/02/2011. Acesso em: 5 jan. 2022.

⁴⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007, p. 105.

⁴⁴¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 269.

caráter coativo da tributação e, inclusive, o fato de estar previsto no artigo 165 do Código Tributário Nacional o direito à restituição do tributo indevido, mesmo que espontaneamente pago⁴⁴². A esta modalidade de revisão do lançamento tributário serão aplicáveis outros limites, em seguida analisados.

Pois bem, o artigo 145 do Código Tributário Nacional dispõe, em seu inciso III, que o lançamento tributário poderá sofrer alterações por “iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”. Ou seja, havendo uma ilegalidade no lançamento tributário, deverá a autoridade tributária, em regra, reconhecer a nulidade do lançamento efetuado, pois não pode um ato contrário à lei subsistir, à exceção das hipóteses de revisão de ofício previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, em que se autoriza por expressa disposição legal uma alteração do lançamento tributário.

O artigo 149 do Código Tributário Nacional, nesse contexto, relaciona as hipóteses em que o lançamento tributário “é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa”. Ocorre que, como se pode identificar da leitura tanto do *caput* quanto dos seus incisos, o aludido dispositivo acabou por não tratar apenas de casos de revisão do lançamento. Muitos dos seus incisos estão, a bem da verdade, relacionados à revisão da própria atividade do contribuinte em suas obrigações acessórias⁴⁴³, nas quais se autoriza, havendo alguma irregularidade, a expedição de ofício pela autoridade administrativa de um ato primário de lançamento tributário⁴⁴⁴. Portanto, trata-se de dispositivo que se refere a duas situações jurídicas distintas, a saber:

a definição dos casos em que o ato primário de lançamento pode ser praticado de ofício e a definição dos casos em que o ato primário de lançamento, uma vez praticado, poder ser revisto por um ato secundário da Administração, praticado no reexercício do poder administrativo de lançar.

[...]

⁴⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 453.

⁴⁴³ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 234.

⁴⁴⁴ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 168.

Nos casos em que o lançamento é efetuado de ofício não houve a prática anterior de nenhum ato de primeiro grau, de tal modo que ele corresponde à primeira definição da situação jurídica tributária pela autoridade administrativa; ao invés, nos casos em que o lançamento tributário é revisto de ofício já ocorreu previamente a prática de um ato de primeiro grau, que será objeto de apreciação por ato de segundo grau, por iniciativa da Administração⁴⁴⁵.

Daí porque, apreciando o referido artigo, infere-se que apenas os seus incisos VIII e IX fazem referência a um lançamento anterior a ser revisto, sendo estes os casos regulados pelo dispositivo em que se estará frente a uma verdadeira revisão de ofício do lançamento tributário⁴⁴⁶. Ficam os demais incisos limitados a uma espécie de revisão da declaração, fenômeno distinto da revisão do lançamento, o qual pressupõe um lançamento anterior a ser revisado⁴⁴⁷. Faz-se oportuna a colação dos incisos VIII e IX do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

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.

Nesse sentido são os ensinamentos de Alberto Xavier⁴⁴⁸, posição também adotada por Marina Vieira de Figueiredo⁴⁴⁹, Cláudia Magalhães Guerra⁴⁵⁰ e neste

⁴⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

⁴⁴⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253.

⁴⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 254.

⁴⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 253-254.

⁴⁴⁹ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 234.

⁴⁵⁰ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 168.

trabalho. Registra-se que Eurico Marcos Diniz Santi, por sua vez, compreende que os incisos IV, V, VII, VIII e IX do artigo 149 seriam os casos de revisão do lançamento tributário⁴⁵¹.

Frente a isso, cumpre analisar cada uma das hipóteses de revisão por iniciativa de ofício previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, nas quais são reguladas as matérias em que é possível a alteração do lançamento tributário, com fulcro no disposto no artigo 145, inciso III, do mesmo diploma.

2.3.1.2.1 Existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior

O inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional dispõe que o lançamento tributário pode ser revisto – e, por força do artigo 145, inciso III, alterado – “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”. Neste dispositivo está a autorização para a conhecida revisão por “erro de fato”, expressão utilizada pela doutrina desde antes da edição do Código Tributário Nacional até hoje, que inclusive esteve presente nas discussões legislativas prévias à edição do diploma legal, embora inexista a menção a um “erro” no artigo em voga⁴⁵².

Importa então esclarecer o que seria este fato apto a autorizar a revisão e alteração de um lançamento tributário realizado. Este fato precisaria vir a ser conhecido pela autoridade fiscal apenas após o lançamento primitivo? Qual a fronteira que separa um mesmo fato de um novo fato? É relevante que o fato devesse ter sido conhecido, embora não tenha sido?

Em primeiro lugar, relembra-se que no Anteprojeto de Código Tributário Nacional a revisão atinente a fatos estava prevista no artigo 171, inciso I, que dizia com o “êrro de fato na verificação da ocorrência ou das circunstâncias materiais do

⁴⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 182.

⁴⁵² KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 273.

fato gerador”⁴⁵³. No Projeto de Código Tributário Nacional, porém, tal redação restou modificada, fazendo-se referência no artigo 111, inciso IX, a “quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109”⁴⁵⁴. Outrossim, houve a adição no Projeto uma previsão de revisão no artigo 111, inciso VII, a saber, “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”⁴⁵⁵.

Conforme constou do relatório aprovado pela Comissão do Projeto de Código Tributário Nacional a revisão por erro de fato, prevista na alínea IX do art. 111, restou “ampliada pela alínea VII do mesmo dispositivo, aos casos de descoberta ou comprovação posterior de fato não conhecido ou não demonstrado no lançamento”⁴⁵⁶. Ainda, referiu-se que tal acréscimo não seria uma extensão do conceito do erro de fato, senão “apenas da fixação de seus justos limites dentro do quadro da fundamentação teórica, que pressupõe a aplicação da lei a fatos exata e completamente conhecidos”⁴⁵⁷.

No Código Tributário Nacional ao final aprovado, no entanto, acabou por ser suprimida a hipótese de revisão no “quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no art. 109” (artigo 111, inciso IX, do Projeto), restando aprovada apenas a hipótese atinente a “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (artigo 111, inciso VII, do Projeto e artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional).

⁴⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 306-307.

⁴⁵⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 50-51.

⁴⁵⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 50-51.

⁴⁵⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 209.

⁴⁵⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 209.

Nesse contexto, conclui-se que a concepção de “erro de fato” positivada acabou por ser mais restrita se comparada à cogitada e debatida por ocasião do Projeto de Código Tributário Nacional: de acordo com a legislação vigente, é apenas o “fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” que encontra previsão legal específica e enseja a revisão nos termos do inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional⁴⁵⁸.

O limite imposto pelo legislador à revisão do lançamento tributário em apreço está, consoante Alberto Xavier, intimamente ligado ao princípio da verdade material e no dever da Administração de averiguar os fatos atinentes⁴⁵⁹. Por esta razão o autor afirmava que não estão abrangidos pelo dispositivo legal as situações nas quais deveria a autoridade administrativa oficiosamente ter conhecimento:

aquilo que não se conheceu e decidiu, podendo ou devendo fazê-lo, está implícita ou definitivamente decidido; só para além deste limite se pode falar em ‘fato novo’ ou ‘novo meio de prova’ para efeito de revisão do lançamento⁴⁶⁰.

Outrossim, Ricardo Lobo Torres defende que o contribuinte que fornecer todos os elementos e prestar todas as declarações corretamente estará protegido contra alteração do lançamento tributário realizado através da valoração jurídica de tais fatos levados ao conhecimento do ente tributante⁴⁶¹. Não tendo sido prestado pelo particular o seu dever de colaboração, por sua vez, não se pode considerar que o fato deveria ter sido conhecido pela Administração ao realizar o lançamento tributário⁴⁶².

Quer dizer, na lição dos aludidos autores, impõe-se como requisitos para que haja a revisão e alteração de lançamento tributário anterior viciado pelo chamado

⁴⁵⁸ Conforme apontado anteriormente, esta adoção mais restrita acabou por excluir uma possível zona cinzenta entre o chamado “erro de direito” e o “erro de fato”, vez que esta apenas se dava quanto à análise de fatos conhecidos e provados à época do lançamento tributário.

⁴⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 278.

⁴⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

⁴⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 586.

⁴⁶² XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281

“erro de fato”, na forma como positivado no inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que o Fisco tenha cumprido o seu dever de averiguação da verdade real, ou que não tenha este fato sido objeto de apresentação por parte de particular, em virtude do seu dever de colaboração.

A partir da abordagem de Klaus Tipke e Joachim Lang acerca da legislação e da jurisprudência alemã a respeito do tema, infere-se grande semelhança entre esta e a interpretação do Código Tributário Nacional referida. Apontam os autores que apenas há falar em correção da “notificação” (correspondente ao lançamento tributário no Brasil) quando os fatos e meios probatórios tornarem-se posteriormente conhecidos. Destacam que é exigido também, para uma decisão desfavorável ao contribuinte, que os fatos e meios probatórios inicialmente desconhecidos do órgão fiscal não tenham o sido em razão da violação da obrigação de investigação deste⁴⁶³. Afinal, como afirmado por estes autores, a “segurança jurídica e a proteção da confiança do destinatário precedem a exatidão jurídica material se o órgão fiscal tivesse podido averiguar em cumprimento ao seu dever de esclarecimento”⁴⁶⁴. Essa limitação, como referido por Klaus Tipke e Joachim Lang, porém, apenas incidirá se o contribuinte tiver cumprido as obrigações de colaboração que lhe são exigidas, não sendo digna a proteção da confiança caso o próprio contribuinte tenha violado suas obrigações⁴⁶⁵.

Além disso, é interessante notar que, não obstante o “erro de fato” ao qual eram destinados os estudos brasileiros antes e durante a elaboração do Código Tributário Nacional tenha sofrido grande restrição quando da publicação da redação final do diploma, passando a autorizar a revisão e alteração do lançamento tributário apenas quando identificado fato não conhecido ou não provado anteriormente, isto acaba, por vezes, por passar despercebido.

Inclusive, a despeito de nos próprios trabalhos legislativos e na doutrina à época ter se referido ao inciso em questão como um “erro de fato”, trata-lo como tal pode trazer uma complexidade à interpretação da legislação que acabou por restar

⁴⁶³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014. Vol. III, p. 423.

⁴⁶⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014. Vol. III, p. 423.

⁴⁶⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014. Vol. III, p. 424.

esvaziada. O inciso VIII do artigo 149 do Código Tributário Nacional não utiliza o vocábulo “erro” e estabelece critérios mais claros para a sua aplicação. Quanto ao ponto, José Souto Maior Borges foi enfático ao sustentar que o Código Tributário Nacional não teria acolhido, em nenhum dos seus dispositivos, a distinção entre o erro de direito e o erro de fato⁴⁶⁶, embora ao comentar o dispositivo ora em análise tenha afirmado que este trataria, “dentro da colocação tradicional, da possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato”⁴⁶⁷.

É que expressão “erro de fato” é ambígua, pois não esclarece “a alternativa de significados com que pode ser empregada”⁴⁶⁸, incorrendo-se na histórica discussão acerca da diferenciação entre o erro de fato e o erro de direito. Além de isto ter sido detidamente analisado em tópicos anteriores através da doutrina tributária, Castanheira Neves, citado em qualquer trabalho sobre este tema, assentou a indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito:

O facto não tem existência senão a partir do momento em que se torna matéria de aplicação do direito, o direito não tem interesse senão no momento em que se trata de aplicar o facto; pelo que, quando o jurista pensa o facto, pensa-o como matéria do direito, quando pensa o direito, pensa-o como forma destinada ao facto⁴⁶⁹.

Com efeito, para que haja a aplicação da regra matriz de incidência tributária de forma apropriada, não é suficiente que o intérprete enuncie a ocorrência de um fato e constitua a relação jurídica tributária; faz-se necessário que esta enunciação seja sustentada por meio de provas admitidas pelo ordenamento jurídico⁴⁷⁰. Conforme pontuado por Fabiana Del Padre Tomé:

⁴⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 316.

⁴⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 409.

⁴⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 313.

⁴⁶⁹ NEVES, Antonio Castanheira. **Questão-de-facto e questão-de-direito**. O problema metodológico da juridicidade (ensaio de uma reposição crítica). Coimbra: Almedina, 1967, p. 586.

⁴⁷⁰ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 179.

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limitantes objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária⁴⁷¹.

E é apenas nas hipóteses em que não apreciado ou provado determinado fato, destarte, que o Código Tributário Nacional autoriza a alteração do lançamento tributário através de uma revisão de ofício por parte da Administração Pública. Daí porque se sustentar que, por força do inciso em análise, somente pode haver revisão do lançamento pela invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, havendo um limite à revisibilidade que não pode ser ultrapassado para fatos completamente conhecidos e provados⁴⁷².

Como apontado por Ricardo Lobo Torres, “se a autoridade lançadora conhecia em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, ou de valoração jurídica do fato, e, portanto, imutável o lançamento”⁴⁷³. Ainda, de acordo com Aliomar Baleeiro, o fato dever ser “juridicamente idôneo, relevante e suficiente para autorizar ou justificar a revisão do lançamento”, não bastando “qualquer fato, mas o relevante e eficaz, porque, se conhecido, ou provado àquele tempo, teria alterado a base do lançamento”⁴⁷⁴.

Além disso, conforme destacado por Alberto Xavier, de acordo com o Código Tributário Nacional é necessário de que este fato em causa esteja contido no objeto do lançamento tributário para que se fale em (im)possibilidade de alteração do lançamento tributário. Isso porque fatos que não estejam contidos no objeto de lançamento anterior – quer sejam originária ou supervenientemente conhecidos –

⁴⁷¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 46.

⁴⁷² XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 270.

⁴⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 585.

⁴⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 458.

não ensejam uma revisão de lançamento, mas um novo lançamento, dada a quebra na identidade daquele⁴⁷⁵.

O Superior Tribunal de Justiça apreciou a matéria ao julgar o Recurso Especial nº 1.130.545/RJ pela sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973 (Tema repetitivo nº 387), mencionado anteriormente. Tratava-se de caso em que, realizado lançamento tributário de Imposto sobre a Propriedade Territorial Predial e Urbana (IPTU), este foi submetido a um procedimento de revisão no qual se identificou que a área tributável do imóvel objeto era de 509 metros e não de 355 metros, como constou do lançamento tributário original. Na oportunidade, a Corte entendeu que, considerando que no lançamento havia desconhecimento pela Administração da real metragem do imóvel, a qual foi objeto de posterior retificação, estava configurada a situação prevista no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional. Por tais fundamentos, assentou o Superior Tribuna de Justiça que a “revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário”⁴⁷⁶.

2.3.1.2.2 Fraude ou falta funcional da autoridade que praticou o lançamento tributário

Como segunda hipótese na qual se admite a alteração do lançamento tributário de acordo com o artigo 145, inciso III, do Código Tributário Nacional está a da parte inicial do inciso IX do artigo 149 do diploma, tratando-se de “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou”, quer dizer, são casos nos quais se apura uma irregularidade praticada pela própria autoridade lançadora⁴⁷⁷.

⁴⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 279.

⁴⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1130545/RJ**. Rel. Luiz Fux, DF, 9 de agosto de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 22 de janeiro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900568067&dt_publicacao=22/02/2011. Acesso em: 5 jan. 2022.

⁴⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 154.

Tal dispositivo abrange, segundo Aliomar Baleeiro, “da concussão até a simples negligência ou inadvertência no cumprimento dos deveres, que incumbem à autoridade pela lei fiscal ou pela legislação sobre os funcionários públicos”⁴⁷⁸. Outrossim, o jurista, bem como José Souto Maior Borges, defendia que este dispositivo é “via de mão dupla”, devendo ser aplicado seja para beneficiar a administração fazendária, seja para beneficiar o sujeito passivo^{479 480}.

É que, sendo a fraude ou a falta funcional da autoridade beneficiária ao sujeito passivo, na grande maioria das vezes terá havido conluio entre estes, de modo que nem mesmo haveria proteção da confiança depositada na norma individual e concreta de lançamento tributário que deva ser assegurada. No entanto, entende-se que, não havendo conluio entre a Administração e o sujeito passivo, é necessário que haja o resguardo à confiança depositada pelo particular na Administração Pública, tendo em vista o princípio da proteção.

Deonísio Koch refere que há a construção de teses de acordo com as quais seria necessária, em um primeiro momento, a instauração de um processo administrativo de investigação da conduta do agente fiscal para, apenas após a comprovação da fraude ou falta funcional, a instauração de novo procedimento fiscal visando a elaboração de novo lançamento. Contudo, o autor discorda de tal exigência, compreendendo que a fraude ou a falta funcional têm sua prova materializada pelo próprio resultado da ação fiscalizatória que vier a culminar na revisão ou até mesmo em um lançamento complementar⁴⁸¹.

Ocorre que, como alertado por Cláudia Magalhães Guerra, esta hipótese de revisão acaba por guardar relação e se inserir nas outras hipóteses reguladas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional:

A atuação do agente público, praticada com fraude ou falta funcional, no exercício da competência para expedir a norma individual e concreta, compromete a validade do ato produzido, pois importará omissão ou falha: (I) quanto à realização de requisitos procedimentais indispensáveis para a produção válida do

⁴⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 458.

⁴⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 458.

⁴⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 412.

⁴⁸¹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 267.

lançamento; (II) quanto à competência ou à notificação, provocando vício de forma; ou (III) equívoco quanto à aplicação da regra matriz de incidência, gerando erro de substância (erro de direito) ou má apreciação das provas (erro de fato)⁴⁸².

Nesse mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo, ao afirmar que o lançamento tributário regulamente notificado ao sujeito passivo apenas pode ser alterado por iniciativa de ofício na hipótese do artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional, qualifica o dispositivo como sendo um “erro de fato”, tratando-se, por exemplo, de incorreções concernentes à transcrição equivocada de valores registrados em notas fiscais ou de omissão de documentos⁴⁸³.

Frente a isso, pode-se dizer que o artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional é referente a um vício que tem origem no procedimento de lançamento tributário, podendo também culminar em um vício no próprio lançamento tributário e se relacionar aos demais casos nos quais é autorizada a alteração do lançamento.

2.3.1.2.3 Omissão de ato ou formalidade essencial

A terceira hipótese prevista no Código Tributário Nacional na qual, por força do artigo 145 do mesmo diploma, está autorizada eventual necessidade de alteração do lançamento tributário é a prevista na segunda parte do inciso IX do artigo 149, a saber, quando haja “omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

A diferença entre o Direito Tributário Material e Formal já foi objeto de análise no primeiro capítulo. Como visto, o Direito Tributário Material e, portanto, os vícios materiais, são aqueles atinentes à relação jurídica tributária obrigacional⁴⁸⁴; ao passo que o Direito Tributário formal e os vícios formais estão relacionados à

⁴⁸² GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 187.

⁴⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 156.

⁴⁸⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. ver. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 93.

instrumentalidade, à forma e ao procedimento⁴⁸⁵. Nesta hipótese de revisão, portanto, o seu cerne será eventuais vícios no procedimento em que se encerra no ato e lançamento tributário ou na forma pela qual este ato em si é materializado.

Além disso, já fora proposta uma distinção entre a nulidade e a anulabilidade no lançamento tributário. Expôs-se que apenas há possibilidade racional de convalidação de um lançamento tributário viciado nos casos em que houver um vício formal. Afinal, caso submetido a um novo procedimento sem que seja repetido o vício formal, poderá haver a convalidação do ato administrativo de lançamento tributário⁴⁸⁶. Por sua vez, o lançamento que contar com vício em seu conteúdo por aplicação distorcida do direito material, mesmo se fosse submetido a novo procedimento de aplicação, teria o mesmo conteúdo viciado, de modo que apenas poderia se tornar válido em caso da sua alteração, não se configurando assim como mesmo ato, de modo a não se estar frente a uma convalidação⁴⁸⁷. Daí porque se concluiu que, por ser convalidável, o lançamento com vício formal seria passível da anulabilidade; e, por sua vez, não sendo convalidável, o lançamento com vício material apenas poderia configurar uma situação de nulidade. Apontou-se, outrossim, que justamente por encontrar respaldo no artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional, pode se considerar como convalidável o lançamento tributário com vício formal.

Os requisitos de Direito Tributário Formal para o lançamento tributário estão previstos no Código Tributário Nacional e também na legislação de cada ente federado. Cita-se, como exemplo, a necessidade de notificação do lançamento ao contribuinte com a identificação da autoridade que a expediu, como consta da Súmula CARF nº 21: “é nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu”⁴⁸⁸. Há situações, contudo,

⁴⁸⁵ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolanzamento”**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 34-35.

⁴⁸⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93.

⁴⁸⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93.

⁴⁸⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 21**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

que podem gerar dúvidas se está a se falar de uma ilegalidade que atinge uma norma material ou uma ilegalidade que atinge uma norma formal, o que deverá ser objeto de uma análise profunda, dada a relevância de ser apenas esta apta a autorizar a alteração do lançamento tributário, de acordo com a parte final do artigo 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

Exemplificativamente, extrai-se na doutrina uma antiga divergência quanto à incompetência: há quem compreenda que o vício formal seria configurado apenas frente a irregularidades inerentes às formalidades internas do lançamento; para outros, o vício formal alcançaria também a incompetência da autoridade administrativa⁴⁸⁹. De fato, José Souto Maior Borges compreende que o vício de competência é algo “externo” ao lançamento tributário e irrelevante à sua forma, motivo pelo qual não se trataria de um vício formal⁴⁹⁰, no que é acompanhado por José Hable⁴⁹¹. No seu turno, Aliomar Baleeiro⁴⁹², Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁹³ Deonísio Koch⁴⁹⁴, Cláudia Magalhães Guerra⁴⁹⁵ – aos quais se filia – entendem que a incompetência da autoridade notificante se configura como vício formal, pois este não se encontra no conteúdo do lançamento tributário, mas sim no procedimento de lançamento tributário.

Outra questão que merece a atenção é levantada por Leandro Paulsen, para quem o vício formal nem sempre deve culminar na invalidade do lançamento tributário⁴⁹⁶. Isso porque, de acordo com o jurista, o processo administrativo é regido pela instrumentalidade das formas e as formalidades justificam-se como

⁴⁸⁹ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 416.

⁴⁹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário, p. 412.

⁴⁹¹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso do prazo: decadência e prescrição tributárias**. 4. ed. rev., atl. e ampl. São Paulo: Método, 2014, p. 61.

⁴⁹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 458.

⁴⁹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 639.

⁴⁹⁴ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 292.

⁴⁹⁵ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 121.

⁴⁹⁶ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 275-276.

garantidoras da defesa do contribuinte, não sendo um fim em si mesmas⁴⁹⁷. Portanto, para ensejar a invalidade do lançamento, eventual descumprimento de requisito formal deve ter efetivamente causado prejuízo à defesa do contribuinte⁴⁹⁸.

Sérgio André Rocha, no mesmo sentido, utiliza a denominação de princípio do formalismo finalístico: as formas previstas em lei para a realização do processo ou do procedimento administrativo tributário devem ser encaradas de modo instrumental à consecução do fim ao qual se destinam, não se admitindo o culto à forma acima da sua finalidade⁴⁹⁹.

A esse respeito, em matéria de invalidades desenvolveu-se o princípio do prejuízo, o qual, nas palavras de Ada Pellegrini Grinover, Antonio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho:

decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, desobediência às formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida⁵⁰⁰.

Desse modo, analisando especificamente o princípio do prejuízo aplicado ao lançamento tributário, Luís Eduardo Garrossino Barbieri associou as situações nas quais há inconformidades com o Direito que não trariam prejuízo ao contribuinte com as meras irregularidades. Para o autor, o lançamento tributário, ainda que produzido com algum vício, deve ser compreendido como um ato meramente irregular quando não culminar em um prejuízo ao sujeito passivo, não se fazendo necessária a sua invalidação⁵⁰¹.

⁴⁹⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 275-276.

⁴⁹⁸ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 275-276.

⁴⁹⁹ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 137-138.

⁵⁰⁰ GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. **As nulidades no processo penal**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 27.

⁵⁰¹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 133.

Nesse sentido é o que dispõe o artigo 60 do Decreto nº 70.235, segundo o qual não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo as irregularidades, incorreções ou omissões indicadas no seu artigo 59. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López já afirmavam, ao comentar os referidos dispositivos, que estes consubstanciam o entendimento de que, tendo o ato com vício formal alcançado os fins propostos pelo sistema e não verificado prejuízo, deve ele permanecer válido, pois se trata de uma mera irregularidade a qual não deve sofrer sanção pelo sistema⁵⁰². Ainda, nas palavras dos autores:

Certos requisitos eleitos pela lei são apenas convenientes e têm como única finalidade servir de prova em futuros questionamentos (*ad probationem*). Sua ausência pode não acarretar prejuízo à obtenção do fim para o qual foi concebido o ato, podendo ser suprido por outros elementos de convicção (v.g., o requisito do auto de infração de fato, hora e local de lavratura previsto no art. 10 do Decreto 70.235/72 suprido pela existência da data da ciência da autuação)⁵⁰³.

Igualmente, essa é a previsão do entendimento sedimentado na Súmula CARF nº 7, a qual dispõe que “a ausência da indicação da data e da hora de lavratura do auto de infração não invalida o lançamento de ofício quando suprida pela data da ciência”⁵⁰⁴.

Na medida em que a omissão de formalidade é uma das hipóteses nas quais cabe à Administração Pública a revisão com a alteração do procedimento de lançamento tributário – ou seja, não é necessário o reconhecimento da nulidade do lançamento, podendo ocorrer a sua convalidação –, demonstra-se como oportuna a aplicação do princípio do prejuízo inclusive com vistas à eficiência. Eficiente, todavia, “é aquilo que se presta da maneira mais otimizada possível ao atendimento de

⁵⁰² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 468.

⁵⁰³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 468.

⁵⁰⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 7**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

certas finalidades” e, no caso, “a finalidade do processo administrativo é a de realizar o controle interno da legalidade”, de modo que apenas fica autorizado o descumprimento de formalidades que não sejam prejudiciais à defesa do contribuinte⁵⁰⁵.

Desta feita, incorrendo o lançamento tributário em vício formal, será em um primeiro momento necessário avaliar se este vício ocasiona prejuízo ao sujeito passivo. Sendo negativa a resposta, tratar-se-á de mera irregularidade, a qual não exige a invalidação do lançamento. Sendo positiva a resposta, por sua vez, estar-se-á frente a caso de anulabilidade, ao que se autoriza a revisão para convalidação do lançamento tributário, com a alteração da sua formação, com fulcro nos artigos 145, inciso III, e 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

Por fim, é necessário destacar que a alteração do lançamento tributário na hipótese de reconhecimento de vício formal deve ser adstrita a sanar a ilegalidade formal do lançamento anterior, não sendo autorizada a promoção de um lançamento diverso em outros aspectos do anterior⁵⁰⁶. O Código Tributário Nacional não abre espaço, em virtude de identificação de um vício formal, para “inovações ou inserções de elementos novos que não figuravam no lançamento anterior”⁵⁰⁷.

Portanto, e haja vista a regra geral de inalterabilidade do lançamento tributário após a notificação do contribuinte estabelecida no artigo 145 do diploma, que tem como *ratio* a proteção da confiança, a revisão do lançamento tributário autorizada do inciso em questão está exclusivamente adstrita à convalidação do vício formal.

2.3.1.3 Vedação à modificação dos critérios jurídicos

Pará além da previsão no Código Tributário Nacional quanto às exatas matérias em que há autorização para a alteração do lançamento tributário na revisão

⁵⁰⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 130.

⁵⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 175, p. 106-116, abr. 2010, p.116.

⁵⁰⁷ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 294.

de ofício, como um segundo limite objetivo ou material à revisão do lançamento tributário está a já referida vedação à modificação dos critérios jurídicos.

De acordo com o disposto no artigo 146 do referido diploma, cuja transcrição se faz novamente oportuna, é vedado à autoridade administrativa modificar os critérios jurídicos adotados no lançamento tributário:

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.

Consoante matriz estudada anteriormente, o que o artigo 146 do Código Tributário Nacional veda é a mudança de interpretação da qualificação jurídica de fatos impositivos e a escolha discricionária por outro critério alternativo ao escolhido anteriormente no lançamento tributário⁵⁰⁸. Quer dizer, a vedação de modificação dos critérios jurídicos diz com o que se chama de “entendimento” e não se confunde com impossibilidade de revisão do lançamento tributário pelo dito erro de direito. Nesse sentido, faz-se oportuna a transcrição de exemplos levantados por Andrei Pitten Velloso:

Se a autoridade lançadora tiver aplicado, por exemplo, lei que foi expressamente revogada ou cuja execução foi previamente suspensa pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Constituição da República, ela nem mesmo se terá norteado por critério jurídico concernente ao Direito vigente; simplesmente o terá ignorado. Portanto, a correção desse equívoco não ensejará a aplicação do art. 146 do CTN. Da mesma forma, se tiver incorrido em nítido erro material ao qualificar produtos na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), por não enquadrar, por exemplo, vermutes em recipientes de capacidade não superior a 2 litros no NCM 2205.10.00, mas no NCM 2202.10.00, pertinente às águas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizantes, é

⁵⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 31.

evidente que não terá empregado critério jurídico apto a justificar a aplicação do dispositivo em apreço⁵⁰⁹.

Para Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis⁵¹⁰, a inteligência do artigo 146 do Código Tributário Nacional é a mesma do artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1996, o qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]
XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Porém, compreende-se que o artigo 146 do Código Tributário Nacional vai além da limitação da revisibilidade do lançamento tributário e se aplica também a fatos que tenham ocorrido antes da modificação dos critérios jurídicos a que se orientava a Administração Pública e que não tenham sido objeto de lançamento tributário, desde que com relação ao mesmo sujeito passivo que tenha figurado em lançamento pretérito no qual se utilizou os critérios jurídicos anteriores.

Reitera-se que isto foi objeto de expressa discussão legislativa à época do Anteprojeto e do Projeto de Código Tributário Nacional. A redação do artigo 172 do Anteprojeto previa a vedação da modificação dos critérios jurídicos “por ocasião do lançamento imediatamente seguinte à data em que se tenha verificado a

⁵⁰⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 30.

⁵¹⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; DE LAURENTIIS, Thais. Alteração de critério jurídico e jurisprudência do CARF. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (Orgs.). **Análise crítica da jurisprudência do CARF**. Belo Horizonte: Editora D’Pácido, 2019, p. 367-385, p. 370.

modificação”⁵¹¹. Gilberto Ulhôa Canto, então, apontando que “o que se quer assegurar é a aplicação do critério jurídico novo apenas aos lançamentos referentes a fatos geradores futuros”, e que, “como consta do Anteprojeto, novo lançamento poderia ser feito, atingindo fato gerador anterior”, fez sugestão de substituição da redação dispositivo para que nele passasse a constar “em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à modificação”⁵¹². Essa sugestão de alteração da redação foi acolhida no Projeto de Código Tributário Nacional e implementada na redação do artigo 109 (correspondente ao artigo 172 do Anteprojeto)⁵¹³.

Após, quando da edição do Código Tributário Nacional, fora mantida a redação do artigo 109 do Projeto, na forma como sugerida por Gilberto Ulhôa Canto, para o então vigente artigo 146 do Código Tributário Nacional, tendo sido apenas alterado o termo “contribuinte” para “sujeito passivo”, o que encontra fundamento justamente no fato de o dispositivo exigir que tenha havido um lançamento anterior para a sua aplicação, isto é, que o contribuinte tenha sido anteriormente o sujeito passivo em um lançamento tributário no qual utilizados os critérios jurídicos que pretende a Administração alterar.

Nesse sentido, adere-se ao já exposto entendimento de Misabel Machado Derzi⁵¹⁴, Ricardo Lobo Torres⁵¹⁵, Regina Helena Costa⁵¹⁶ Luciano Amaro⁵¹⁷, Marciano Seabra de Godoi e Ana Cecília Battesini Pereira Costa⁵¹⁸, autores

⁵¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 206.

⁵¹² BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 430.

⁵¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021, p. 50.

⁵¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1213.

⁵¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 282.

⁵¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 310.

⁵¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁵¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira. Alteração do critério jurídico do lançamento: artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. *In*: CARDOSO, Alessandro

segundo os quais a vedação da modificação dos critérios jurídicos estabelecida pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional aplica-se tanto a casos que já foram objeto de lançamento quanto a fatos anteriores à modificação dos critérios jurídicos que ainda não tenham sido objeto de lançamento, desde que relativos ao mesmo sujeito passivo que tenha sofrido outro lançamento tributário prévio utilizando a interpretação anterior.

Essa vedação não vinculará a Administração Pública *ad aeternum*, mas tão somente exige que haja a divulgação do novo critério jurídico para ser possível aplicá-lo em lançamentos referentes a fatos futuros envolvendo o sujeito passivo que tenha no passado tido lançamento com base em outros critérios⁵¹⁹. De fato, o cerne do dispositivo está na proteção da confiança depositada pelo particular em ato individualizado editado pela a Administração Pública, a qual foi preferida pelo legislador em detrimento da legalidade⁵²⁰. É apenas com a divulgação de novo critério jurídico que poderá o contribuinte organizar-se e ter previsibilidade para o enquadramento de novos fatos que vier a praticar, ficando resguardada a sua confiança e, por conseguinte, a segurança jurídica.

Sendo norma protetiva do contribuinte, ainda, filia-se aos autores que compreendem ser a vedação da modificação dos critérios jurídicos atinente apenas a hipóteses nas quais o novo critério jurídico venha a ser prejudicial ao contribuinte, citando-se nesse sentido Luciano Amaro⁵²¹, Luís Eduardo Schoueri⁵²² e Andrei Pitten Velloso⁵²³.

Mendes; TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira Campos; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de (Org.). **Processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: D'Pácido, 2018, p. 67-87, p. 78.

⁵¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 151.

⁵²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 359.

⁵²¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁵²² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 150.

⁵²³ VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021, p. 27.

É importante também a adoção de uma posição com relação ao sustentado por alguns autores no sentido de que o dispositivo poderia vir a ferir a isonomia, pois teria a Administração Pública de aplicar a lei de forma distinta para contribuintes que tenham ou não sofrido lançamento com base nos critérios anteriores. Enquanto alguns contribuintes estariam eximidos do pagamento do tributo em si, de acordo com o artigo 146 do Código Tributário Nacional; outros estariam resguardados apenas pelo artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. Ora, a regra do artigo 146 dispensa o próprio tributo e a do artigo 100, parágrafo único, apenas atenua os efeitos da nova interpretação mediante a previsão da impossibilidade de cobrança de penalidades, juros e atualização monetária⁵²⁴.

De fato, frente à diversidade de efeitos entre os contribuintes em decorrência do previsto no Código Tributário Nacional, é possível que venha a se incorrer em tratamento não isonômico com relação a outro contribuinte que tenha a sua confiança baseada em uma norma geral. A solução para esta situação, no entanto, não parece ser a de enfraquecer a força protetora ao contribuinte estatuída no artigo 146 do Código Tributário Nacional, interpretando-o de maneira mais restrita (exclusivamente com relação aos casos de revisão do lançamento tributário) ou afastando a sua aplicação.

Como alternativa, objetivando a tributação isonômica, poder-se-ia falar em uma proteção também destinada aos demais contribuintes quanto ao pagamento do tributo, inclusive porque, embora possa por vezes ser inferior, também há confiança depositada na Administração a ser resguardada. Com efeito, consoante exposto no tópico atinente à inalterabilidade do lançamento tributário, no âmbito do qual se adentrou na segurança jurídica, na proteção da confiança do contribuinte e nas recentes alterações da LINDB promovidas pela Lei nº 13.655/2018, o ordenamento jurídico pátrio exige que haja “segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”, de modo a ser obstado o efeito retroativo de normas decorrentes dos atos administrativos e de interpretação da legislação.

⁵²⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 234.

Registra-se, em contraponto, a posição de Marciano Seabra de Godoi e Ana Cecília Battesini Pereira Costa, para quem a proteção apenas parcial ao contribuinte dada pelo artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional não seria a solução mais adequada do ponto de vista da proteção da confiança, mas teria sido uma escolha legislativa fruto do seu sopesamento com a legalidade⁵²⁵.

Portanto, em síntese, depreende-se ser o artigo 146 do Código Tributário Nacional, que veda a modificação de critérios jurídicos, tanto um limite à revisibilidade para a alteração do lançamento tributário, quanto para a lavratura de um novo lançamento tributário referente a fatos passados envolvendo o mesmo sujeito passivo que teve lançamento tributário no passado adotado os critérios jurídicos que se busca modificar.

2.3.2 Limites processuais

Os segundos limites que devem ser respeitados na revisão do lançamento tributário são os de ordem processual, merecendo estudo a necessidade de serem observadas as dimensões do lançamento e da impugnação, assim como a coisa julgada ou preclusão administrativa, o que se passa a fazer.

2.3.2.1 Dimensões do lançamento e da impugnação

Na revisão do lançamento por iniciativa do contribuinte, especialmente através da apresentação de impugnação, o sujeito passivo pode instar os julgadores administrativos a se pronunciarem acerca de quaisquer razões de mérito⁵²⁶. Mas a recíproca não é verdadeira: há limites de ordem processual no contencioso tributário instaurado pelo contribuinte a partir da impugnação, os quais impedem que a

⁵²⁵ GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira. Alteração do critério jurídico do lançamento: artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. *In*: CARDOSO, Alessandro Mendes; TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira Campos; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de (Org.). **Processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: D'Pácido, 2018, p. 67-87, p. 80.

⁵²⁶ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 137.

Administração Pública extrapole as dimensões do lançamento e também as dimensões da própria impugnação apresentada.

Isso porque, por meio do lançamento tributário resta fixada a pretensão da Administração de receber determinado crédito tributário, frente a determinado fato e determinada fundamentação jurídica. Apresentada defesa administrativa pelo sujeito passivo em virtude de lançamento tributário realizado em seu desfavor, ordinariamente através de impugnação, nela devem constar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” (como regulado em nível federal no artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972), o que Maysa de Sá Pittondo Deligne identifica como sendo a pretensão resistida ao lançamento tributário⁵²⁷.

Merece transcrição a didática analogia elaborada pela referida autora, com a qual fica facilitada a compreensão da dinâmica entre a pretensão e a pretensão resistida que devem nortear o processo administrativo fiscal frente à apresentação de uma impugnação:

Em uma analogia atécnica e meramente ilustrativa com o processo de conhecimento judicial, a “petição inicial” do processo administrativo tributário é o ato administrativo que será revisado. É nesse ato que devem constar todas as pretensões fazendárias para que o sujeito passivo possa apresentar sua “contestação”, sua pretensão resistida. Contudo, diferentemente do que ocorre na seara judicial, os pedidos elencados na “contestação tributária” refletem diretamente no objeto do processo administrativo, uma vez que é o sujeito passivo quem impulsiona o exercício da atividade jurisdicional. Ou seja, ainda que o contencioso administrativo somente seja efetivamente instaurado pela peça de defesa do sujeito passivo, o processo administrativo e sua discussão têm origem no ato administrativo tributário que ensejou a inconformidade e o litígio⁵²⁸.

Nesse mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo aponta que o órgão de julgamento da defesa apresentada face a um lançamento tributário apenas tem competência para decidir a lide instaurada pelo contribuinte. Sua competência é a de

⁵²⁷ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 137.

⁵²⁸ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 137.

juízo, através do qual soluciona um determinado conflito, não havendo falar em correções ou determinação de providências, as quais são medidas de execução administrativa que não lhe competem⁵²⁹. Nas palavras do autor:

Não há que se confundir as funções administrativa (lavratura do Auto de Infração) e executiva (diligências e providências pertinentes à retificação do Auto de Infração), com a função de julgamento (decisão da legitimidade do lançamento). Estranha-se a competência para julgar e, ao mesmo tempo, para determinar a correção do Auto de Infração⁵³⁰.

A distinção entre, como chamado por Alberto Xavier, os órgãos administrativos de lançamento e os órgãos de julgamento, está em estes últimos terem competência exclusiva para praticar atos tributários secundários, isto é, para apreciar a legalidade dos atos primários praticados pelos órgãos de lançamento. Consoante organização administrativa fazendária adotada em matéria de tributos federais, os órgãos de julgamento não possuem competência para a prática de atos de lançamento, restringindo-se à aludida revisão⁵³¹.

Dessa forma, a exceção à inalterabilidade do lançamento tributário prevista no artigo 145, inciso II, do Código Tributário Nacional encontra limites no objeto do processo administrativo estabelecido, em primeiro lugar, pelo lançamento tributário e, em segundo lugar, pelas questões suscitadas na defesa administrativa pelo sujeito passivo. Quer dizer, a impugnação ao lançamento tributário devolve à apreciação apenas a matéria nela contida, ficando a possibilidade de alteração do lançamento tributário a ela delimitada e cabendo à Administração, por meio de seus órgãos julgadores, apenas conceder uma tutela jurisdicional em virtude do litígio instaurado pelo sujeito passivo⁵³².

⁵²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 155.

⁵³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 155.

⁵³¹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 64-65.

⁵³² DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 150.

Daí o porquê de se afirmar que, a partir da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, “o órgão julgador deve ater-se à dimensão do lançamento, não podendo alterá-lo para maior, só para menor, ou mesmo julgando pelo cancelamento total do ato fiscal”⁵³³. Os órgãos da Administração competentes para julgamento de impugnações a lançamentos, assim, apenas podem analisar a legalidade destes, confirmando-os ou invalidando-os⁵³⁴.

Registra-se, no entanto, que isso não impede que a Administração Pública identifique a ilegalidade em outros aspectos ou por motivos diversos dos sustentados pelo contribuinte e reconheça a invalidade parcial ou total do lançamento tributário. Pelo contrário, deve haver tal reconhecimento de ofício, na medida em que não pode um lançamento ilegal subsistir frente à legalidade, no que deverão ser respeitados ditames legais cabíveis (artigos 145, inciso III, 146 e 149 do Código Tributário Nacional).

Há, nesse contexto, autores os quais sustentam que o órgão de julgamento apenas “poderá decidir *extra petita* conhecendo fundamentos não alegados pelo particular, se resultar decisão favorável ao impugnante, declarando, até mesmo, a invalidade do lançamento”⁵³⁵. Defende-se que feriria o princípio da isonomia a Administração cobrar um crédito tributário de um contribuinte e não de outro apenas em função da deficiência de defesa ou subdimensionamento do requerimento: o empenho do Estado não deve ser o de cobrar quando for possível, mas sim o de aplicar a lei⁵³⁶.

O que não se admite é que, a partir da instauração de uma revisão do lançamento por iniciativa do contribuinte, venha a Administração Pública a utilizá-la, por exemplo, como um sucedâneo aos limites materiais à revisibilidade que lhe são impostos. Uma alteração do lançamento tributário para modificação da sua fundamentação, a fim de manter a exigência fiscal, representaria uma revisão de

⁵³³ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 264.

⁵³⁴ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 189.

⁵³⁵ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 189.

⁵³⁶ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 157.

ofício do lançamento tributário – ou então um lançamento complementar –, que deve se sujeitar aos requisitos do artigo 149 do Código Tributário Nacional⁵³⁷.

A esse respeito, havia no passado discussão acerca da possibilidade ou não de a autoridade julgadora agravar a exigência do lançamento tributário, em um julgamento com *reformatio in pejus*, mas acabou por prevalecer o entendimento no sentido da incompetência da Delegacia de Julgamentos para tanto⁵³⁸. Sérgio André Rocha, contudo, defende até o presente a possibilidade de *reformatio in pejus*, arguindo que o processo administrativo serve para a realização da legalidade administrativa⁵³⁹. Ocorre que o parágrafo único do artigo 15 do Decreto nº 70.235 de 1972, o qual previa a abertura de prazo para nova impugnação quando houvesse agravamento da exigência inicial, acabou inclusive por ser revogado pela Lei nº 11.941 de 2009⁵⁴⁰.

Por essa razão também, a despeito do que dispõe o artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, sustenta-se não ser admitida a alteração da fundamentação legal da exigência inicial durante o procedimento administrativo iniciado com apresentação de defesa pelo contribuinte. Afinal, alterar a fundamentação legal – seja pelo chamado “erro de direito”, seja em virtude de mudança na interpretação da lei – está além dos limites da pretensão resistida em análise e, igualmente, viria a contrariar a inteligência do Código Tributário Nacional ao se estender as estritas matérias nas quais há exceção à regra da inalterabilidade e, então, fazer possível a alteração do lançamento tributário.

Nesse contexto é que se pode afirmar que os limites à revisibilidade do lançamento tributário na modalidade por iniciativa do contribuinte estão na eventual

⁵³⁷ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 158.

⁵³⁸ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 111.

⁵³⁹ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 282.

⁵⁴⁰ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 111.

lide a ser instaurada, os quais são colocados tanto pela autoridade lançadora ao emitir o lançamento, quanto pelo sujeito passivo ao impugná-lo⁵⁴¹.

2.3.2.2 Coisa julgada ou preclusão administrativa

Outro limite processual à revisibilidade do lançamento tributário está na impossibilidade de a Administração Pública renovar a revisão do lançamento tributário para um lançamento que já foi objeto de revisão em um processo administrativo, o que costuma ser abordado sob a perspectiva da chamada coisa julgada ou preclusão administrativa.

Em 1946, Rubens Gomes de Sousa escreveu que inexistiria coisa julgada administrativa com relação a decisões proferidas em processos administrativos, dada a revogabilidade dos atos da Administração e do controle jurisdicional a que ela se submete⁵⁴². Ocorre que tal artigo fora escrito antes da Constituição de 1988 e também do Código Tributário Nacional de 1964. Ademais, embora rechaçando a nomeação de “coisa julgada administrativa”, o jurista apontou em seu artigo a necessidade de haver, pelo menos dentro de determinados limites que eram à época inexistentes, um efeito vinculativo às decisões administrativas⁵⁴³.

De fato, a designação de coisa julgada administrativa para fazer referência à definitividade das decisões proferidas em processos administrativos enseja grande debate doutrinário há longa data. Na doutrina administrativista, consoante Hely Lopes Meirelles, a denominada coisa julgada administrativa seria, em verdade,

⁵⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1987, p. 97-139, p. 136.

⁵⁴² SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 5, p. 48-76, jul. 1946. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>. Acesso em: 30 dez. 2021, p. 64.

⁵⁴³ SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 5, p. 48-76, jul. 1946. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>. Acesso em: 30 dez. 2021, p. 71-72.

apenas uma preclusão de efeitos internos⁵⁴⁴. A esse respeito, o autor fez referência a Amílcar de Araújo Falcão, o qual descreveu que:

Mesmo aqueles que sustentam a teoria da chamada coisa julgada administrativa reconhecem que, efetivamente, não se trata, quer pela sua natureza, quer pela intensidade de seus efeitos, de *res judicata* propriamente dita, senão de um efeito semelhante ao da preclusão, e que se conceituaria, quando ocorresse, sob o nome de irretratabilidade⁵⁴⁵.

Esse é o entendimento de Sérgio André Rocha, segundo o qual a imutabilidade da decisão no processo administrativo tributário não se equipara à coisa julgada⁵⁴⁶. Em sua concepção, o que existe é uma preclusão lógica do direito da Administração Pública de se manifestar de forma diversa da manifestada na via administrativa⁵⁴⁷.

Há, por sua vez, quem opte pela alusão à coisa julgada administrativa para fazer referência aos efeitos de uma decisão obtida em processo administrativo. Diz-se que, em decorrência da coisa julgada administrativa, fica a Administração Pública impedida de se retratar, implicando, para ela, a definitividade dos seus efeitos^{548 549}. Celso Antônio Bandeira de Mello aponta que o fundamento jurídico mais evidente para a coisa julgada administrativa está nos princípios da segurança jurídica e da lealdade e boa-fé na esfera administrativa⁵⁵⁰. Colaciona-se nesse sentido, igualmente, as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

⁵⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 815.

⁵⁴⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977, p. 69.

⁵⁴⁶ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 263.

⁵⁴⁷ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 263.

⁵⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 471.

⁵⁴⁹ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 74.

⁵⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 473.

Nos termos do art. 42 do Decreto no 70.235/1972, a decisão contrária à Fazenda Nacional e, portanto, favorável ao sujeito passivo, é definitiva, adquirindo a qualidade de uma verdadeira “coisa julgada formal” no sentido de que não se admite que qualquer sujeito, inconformado com a apreciação feita pelos órgãos de autocontrole administrativo, vá em busca de socorro judicial, no intuito de anular decisão desses órgãos⁵⁵¹.

De todo modo, os reflexos teóricos da diferenciação entre a coisa julgada e a preclusão administrativa não afetam o cerne do limite processual ora em análise. De fato, ganha relevância a matéria em discussões para os efeitos extraprocessuais das decisões administrativas, isto é, os efeitos a referentes a processos administrativos em curso ou posteriores referentes às mesmas partes, mas a lançamentos ou fatos tributários distintos, ou a partes diversas. Na presente situação, não se faz necessário adentrar nas particularidades da questão, pois o objeto de estudo proposto diz exclusivamente com a impossibilidade de nova revisão do lançamento tributário referente a determinados fatos jurídicos, já submetido a um processo de revisão que conte com decisão administrativa.

Assim, independentemente da denominação ou do instituto a ser adotado, dispõe o artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, que “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” extingue o crédito tributário. Quanto à definitividade das decisões no âmbito do processo administrativo federal, estabelecem os artigos 42 e 45 do Decreto nº 70.235/1972 que:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

⁵⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, p. 90-102, maio 2013, p. 98.

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Em comentário ao artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, Ruy Barbosa Nogueira escreveu que:

Esta disposição do CTN veio dissipar dúvida sobre a definitividade de certas decisões administrativas em relação à Fazenda. Em várias causas sustentamos que, em razão do princípio *nemo potest venire contra factum proprium*, quando terminada definitivamente na órbita administrativa a solução fiscal de uma questão, sendo solução da própria administração, ela não poderia pretender anulá-la perante o Judiciário, isto é, ficava vinculada por fato próprio, a não ser, naturalmente, em casos especialíssimos, como os de certas nulidades. A questão não era pacífica, pretendendo alguns que o Judiciário sempre poderia dizer a última palavra.

Em face da disposição ora comentada, da legislação complementar da Constituição, que veio dar até efeito de extinção do crédito tributário à decisão administrativa irreformável e a conceituação, como sendo aquela que não mais possa ser objeto de ação anulatória (evidentemente por parte da Fazenda que a proferiu e se vinculou aos termos de sua própria decisão), a questão não comporta mais dúvida. Não só é definitiva, extingue o crédito, mas em tais casos a Fazenda não tem *legitimatío ad causam* nem interesse de agir. O próprio crédito já foi extinto⁵⁵².

Desta feita, extrai-se que as decisões administrativas definitivas não podem ser desrespeitadas pela Administração Pública, a qual deve acatá-las⁵⁵³. Mas, como destacado por Maysa de Sá Pittondo Deligne, esse grau de estabilidade que as decisões administrativas ganham não é uniforme: as decisões administrativas favoráveis ao sujeito passivo têm um grau de estabilidade distinto das desfavoráveis, sendo aquelas dotadas de estabilidade ampla e estas apenas de estabilidade relativa⁵⁵⁴.

⁵⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 320.

⁵⁵³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 229.

⁵⁵⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 193.

Acolhendo a Administração Pública a pretensão do contribuinte para reconhecer a invalidade total ou parcial do lançamento tributário, esta decisão será irreformável⁵⁵⁵. Como apontado pela doutrina, quando contrárias à Fazenda Pública as decisões administrativas a vinculam, já que fora a própria Administração que as proferiu através de seus mecanismos institucionais, bem como considerando que tais decisões geram direitos subjetivos ao sujeito passivo⁵⁵⁶.

Afinal, o fundamento precípua do processo administrativo fiscal é justamente o de permitir à própria administração que reveja os lançamentos efetuados, cancelando aqueles que sejam improcedentes⁵⁵⁷. Como consequência disso, as decisões favoráveis ao sujeito passivo não podem ser objeto de ação judicial movida pela Administração Pública junto ao Poder Judiciário, conforme a inteligência do artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional⁵⁵⁸. Outrossim, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo:

Quando um processo administrativo é concluído de modo favorável ao cidadão, é a própria Administração, através de seus órgãos, que assim o reconhece. Seria insólito admitir que a Administração questionasse judicialmente um ato dela própria, pois isso colocaria o ente público correspondente na condição de autor e réu da mesma ação.

[...]

Trata-se, mais uma vez, de imposição do princípio do devido processo legal. Além de todos os aspectos acima apontados, se admitíssemos que a Administração Pública pode ingressar em juízo contra decisões dela própria, nas quais reconhece a ilegalidade de seus atos, o processo administrativo seria completamente inútil⁵⁵⁹.

⁵⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 338.

⁵⁵⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 160.

⁵⁵⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 229.

⁵⁵⁸ MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública**. Barueri: Manole, 2004, p. 59.

⁵⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 184-185.

A Procuradoria da Fazenda Nacional chegou a editar em 2004 o Parecer PGFN nº 1.087/2004, no qual constou que existiria a possibilidade jurídica de submissão, pela Administração Pública, das decisões do Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda ao crivo do Poder Judiciário⁵⁶⁰. Contudo, conforme histórico trazido por Sérgio André Rocha⁵⁶¹, no ano de 2007 fora suspendida a eficácia de tais atos através da Nota PGFN/PGA nº 74/2007, a qual restou confirmada posteriormente pela Nota PGFN/PGA nº 1403/2014, após ter o Supremo Tribunal Federal negado seguimento ao Recurso Extraordinário nº 535.077⁵⁶², em que buscava a Fazenda Nacional a revisão da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Mandado de Segurança nº 8.810/DF⁵⁶³.

Destarte, além da impossibilidade de nova apreciação administrativa quando configurada a definitividade das decisões proferidas no âmbito do procedimento administrativo tributário, resta hoje assentada a impossibilidade de ajuizamento pela Administração Pública de ação judicial buscando a reforma de decisão favorável ao sujeito passivo por si proferida em processo administrativo, ainda que por órgãos da denominada Administração Judicante.

Por sua vez, as decisões desfavoráveis ao sujeito passivo podem ser por este levadas ao Poder Judiciário, com fulcro no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁵⁶⁴. Daí porque se diz que o alcance da chamada “coisa julgada administrativa” é menos extenso do que o da coisa julgada

⁵⁶⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de agosto de 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31076#:~:text=Despacho%3A%20Aprovo%20o%20Parecer%20PGFN,do%20Poder%20Judici%C3%A1rio%2C%20pela%20Administra%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 6 jan. 2022.

⁵⁶¹ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018, p. 263.

⁵⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 535077**. Rel. Marco Aurélio, DF, 25 de junho de 2014. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 14 de agosto de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6512006>. Acesso em: 5 jan. 2022.

⁵⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 8810/DF**. Rel. Humberto Gomes de Barros, DF, 13 de agosto de 2003. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 6 de outubro de 2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200201701021&dt_publicacao=06/10/2003. Acesso em: 5 jan. 2022.

⁵⁶⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 193.

propriamente dita, pois sua definitividade fica restrita à própria Administração, já que terceiros não são impedidos de buscar judicialmente a correção do ato⁵⁶⁵.

Assim, está estabelecido na doutrina que “a decisão final no processo administrativo vincula a Administração, mas não o contribuinte que, ainda, pode recorrer ao Poder Judiciário para o controle de legalidade do ato”⁵⁶⁶. A bem da verdade, conforme já estudado anteriormente, tem o sujeito passivo até mesmo a possibilidade de requerer a instauração de novo processo revisional na esfera administrativa através, por exemplo, de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).

Não suficiente, haja vista a legalidade e a verdade material que norteiam o lançamento, o julgamento, a cobrança e a execução do crédito tributário, também resta fundamentado que deve a Administração Pública reconhecer, de ofício, a invalidade de um lançamento tributário contrário à ordem jurídica⁵⁶⁷. Isto é, para ser assegurado o direito do sujeito passivo, a fim de afastar lesão ao direito, deve a Administração espontaneamente rever seus atos⁵⁶⁸.

Como exceção, tem-se os casos nos quais for reconhecido pela decisão administrativa um vício formal no lançamento tributário⁵⁶⁹. Nesta hipótese, ainda que favoravelmente ao sujeito passivo, a chamada “coisa julgada administrativa” terá se dado apenas com relação a questões de Direito Tributário Formal do lançamento tributário e não com relação a questões de Direito Tributário Material, podendo haver inclusive a convalidação do lançamento tributário, nos termos dos artigos 149, inciso IX, e 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Portanto, infere-se que, sendo concluído um processo de revisão de forma favorável ao sujeito passivo, tal decisão contará com estabilidade ampla, não podendo a Administração Pública instaurar processo revisional envolvendo a mesma situação jurídica tributária, tampouco ingressar com um processo buscando a tutela

⁵⁶⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 472.

⁵⁶⁶ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 403.

⁵⁶⁷ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 73.

⁵⁶⁸ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 197.

⁵⁶⁹ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 193.

do Poder Judiciário. Sendo a conclusão pela manutenção do lançamento tributário, entretanto, a estabilidade é apenas relativa, pois tanto o contribuinte pode ingressar com uma ação judicial ou instar a Administração a revisar novamente o lançamento tributário, quanto tem esta o dever de reconhecer de ofício eventuais ilegalidades que vier a posteriormente identificar.

2.3.3 Limite temporal

Por fim, há um limite de ordem temporal a ser observados para a revisão do lançamento tributário, que decorre do artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. Essa extinção a que faz alusão o dispositivo diz com o prazo decadencial de 5 (cinco) anos que possui a Administração para o exercício do poder de lançar e, por conseguinte, também de revisar o lançamento realizado.

Ou seja, consoante o artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o prazo outorgado pelo diploma para realizar o lançamento é, como regra, o mesmo prazo dentro do qual a autoridade administrativa pode promover de ofício a revisão do lançamento realizado⁵⁷⁰, o qual se dá nos termos do artigo 150, § 4º, e do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Operando em favor da estabilidade das situações jurídicas e da eliminação de incertezas, a decadência prestigia a segurança jurídica em sua acepção objetiva e é, consoante Humberto Ávila:

um efeito jurídico instituído por regra infraconstitucional eu marca da prevalência incondicional da segurança jurídica sobre a justiça: mesmo que o contribuinte deva, e saiba que deve, o transcurso do prazo opera a perda o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário⁵⁷¹.

⁵⁷⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.

⁵⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016, p. 366-367.

Essa é a razão pela qual não apenas para a realização do lançamento tributário, mas também para a sua revisão o legislador optou pela fixação de um marco temporal dentro do qual está autorizado o seu exercício pela Administração Pública. Segundo a doutrina de Alberto Xavier, trata-se do prazo outorgado para o que o autor denomina de ato secundário, que tem por fim o ato primário de lançamento tributário⁵⁷². Para Eurico Marcos Diniz de Santi cuida-se do prazo para o desfazimento do ato-norma de lançamento tributário por outro ato-norma que lhe retira a validade⁵⁷³. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, ainda, a “norma da decadência” é a previsão legal abstrata que possui a seguinte formulação:

dado o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, com início no marco especificado em lei e término com a expedição do documento competente; então deve ser a extinção do direito⁵⁷⁴.

Por se tratar de lapso temporal que corre em desfavor da Administração Pública, pois visa resguardar o direito desta de constituir o crédito tributário de forma correta, compreende-se ser este aplicável para revisões que venham a, mediante a revisão do lançamento realizado, manter ou aumentar a exigência fiscal. Isso também é o que se conclui considerando que a previsão do prazo decadencial para a revisão está no parágrafo único do artigo 149 do Código Tributário Nacional, o qual diz com as hipóteses de revisão de ofício em que se admite a alteração do lançamento tributário.

Assim, não há prazo legal estatuído para o reconhecimento da invalidade do lançamento em que não seja mantida ou aumentada a exação, podendo este se dar a qualquer momento mediante um controle de legalidade, seja administrativo ou até mesmo judicial. O prazo aplicável nesta situação em que a revisão não mantém ou aumenta o crédito tributário é exclusivamente o existente para que o sujeito passivo busque o ressarcimento do indébito tributário, conforme dispõe o artigo 165 e

⁵⁷² XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 118.

⁵⁷³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 106.

⁵⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 145.

seguintes do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, faz-se oportuna a colação dos ensinamentos de Leandro Paulsen:

A regra do parágrafo único visa a proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que venham a lhe onerar mediante elevação do montante do crédito tributário. Estabelece, assim, que o Fisco tem prazo decadencial para constituir o seu crédito, seja originalmente, seja mediante revisão do lançamento anterior. O prazo corre contra o Fisco.

Não há que se entender, assim, que tal parágrafo impeça o Fisco de revisar o lançamento feito a maior, de modo a beneficiar o contribuinte mediante diminuição do crédito tributário para a sua adequação à legislação válida aplicável. Isso pode decorrer tanto por força da lei como de decisão judicial, ou mesmo de simples verificação administrativa à luz de documentos novos apresentados pelo contribuinte. Mas, embora não se fale em prazo decadencial para revisões que beneficiam o contribuinte, não terão elas qualquer efeito sobre o prazo prescricional que já está correndo contra o Fisco⁵⁷⁵.

Quanto à redação do artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, Alberto Xavier alertava que esta contém uma imperfeição, pois a revisão não somente deve ser iniciada, mas também concluída dentro do prazo legal⁵⁷⁶. Nesse mesmo sentido, Deonísio Koch afirma ter o legislador incorrido em erro no parágrafo único do artigo 149, vez que o mero início do procedimento da revisão não interromperia a decadência⁵⁷⁷.

As discussões doutrinárias e jurisprudenciais que tratam do prazo para a realização do lançamento tributário em si e não do prazo para a revisão do lançamento tributário já realizado não serão aprofundadas, por fugirem do escopo da presente pesquisa. Há, no seu turno, duas especificidades que dizem com o prazo decadencial para a revisão do lançamento tributário que merecem atenção apartada: a revisão do lançamento realizada na modalidade por homologação e a revisão fundada em vício formal.

⁵⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1091.

⁵⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.

⁵⁷⁷ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 267.

2.3.3.1 Decadência na revisão do lançamento por homologação

Na modalidade de lançamento por homologação (artigo 150 do Código Tributário Nacional), realizada a declaração e o pagamento antecipado do crédito tributário pelo sujeito passivo, a Administração Pública possui um prazo de 5 (cinco) anos para realizar uma homologação, conforme analisado no tópico 1.3.3.

Nesse prazo a autoridade pode não concordar com o sujeito passivo, hipótese em que deverá realizar uma revisão da declaração e o lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do Código Tributário Nacional. Por sua vez, caso haja concordância, deverá haver a homologação expressa da atividade do contribuinte pela Administração Pública ou, como costuma ocorrer, na fluência do prazo previsto em lei considerar-se-á ter havido uma homologação tácita e estará realizado o lançamento.

Ocorre que, a depender do caminho a ser adotado pela autoridade fazendária (lançamento de ofício, homologação expressa ou homologação tácita), poderá esta restar sem prazo decadencial para promover a revisão do lançamento tributário realizado. Isso porque, partindo do definido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 973.733/SC, submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, aplica-se ao lançamento por homologação a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional quando houver pagamento antecipado; e a regra do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma quando não houver pagamento antecipado ou for comprovada existência de dolo, fraude ou simulação⁵⁷⁸. Como dito, não se adentrará no mérito do julgamento e nas posições doutrinárias a respeito, mas a apresentação desta interpretação é útil para demonstrar a diferença na contagem do prazo decadencial para a revisão do lançamento tributário realizado.

Tendo por base esse entendimento e que, havendo a declaração e o pagamento pelo contribuinte e fluído o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do

⁵⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 973733/SC**. Rel. Luiz Fux, DF, 12 de agosto de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 18 de setembro de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701769940&dt_publicacao=18/09/2009. Acesso em: 5 jan. 2022.

Código Tributário Nacional, ocorre a homologação tácita e se tem por realizado o lançamento tributário, também neste momento é encerrado o prazo decadencial que dispunha a Administração Pública para promover o lançamento. Assim, como a revisão do lançamento pode ocorrer dentro do mesmo lapso no qual este pode ser lavrado, sempre que o lançamento tributário ocorrer por meio de homologação tácita não será possível a sua revisão por conta deste limite temporal.

Nas outras duas hipóteses (homologação expressa ou na falta de pagamento), por sua vez, quando considerado como realizado o lançamento tributário ainda contará a autoridade administrativa com o prazo decadencial que não tenha fluído até então para promover a revisão do lançamento tributário, desde que também observados os outros limites à revisibilidade existentes.

2.3.3.2 Decadência na revisão do lançamento fundada em vício formal

O inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional fixa o prazo de 5 (cinco) anos para o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, a ser contado a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”. O que se compreende por Direito Tributário Formal e, em consequência, por vício formal, reitera-se, já foi objeto do tópico 1.1.4, ao qual se faz remissão. Atentemo-nos, agora, à previsão legal e controvérsias existentes quando ao prazo decadencial em si.

Primeiramente, insta referir que, considerando distinção entre a nulidade e a anulabilidade do lançamento tributário adotada neste trabalho no sentido de que os vícios materiais implicariam a nulidade e os vícios formais a anulabilidade (tópico 1.4.5), capitaneada por Eurico Marcos Diniz de Santi e seguida por Cláudia Magalhães Guerra, tem-se que o inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional, ao utilizar o termo “anulado” confirma a tese exposta ao vincular o conceito de anulabilidade à hipótese de vício formal⁵⁷⁹.

⁵⁷⁹ GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008, p. 185.

A doutrina majoritária adota o entendimento de que o dispositivo em questão alude a uma interrupção do prazo decadencial que já havia decorrido até o momento. Essa é a posição de José Eduardo Soares de Melo, para quem se revela “nítida a excepcional interrupção de decadência, porque se reinicia toda a contagem desse prazo, desprezando-se o lapso anterior”⁵⁸⁰; bem como de Paulo de Barros Carvalho, o qual sustenta que o inciso contrariaria a doutrina ao estabelecer uma interrupção no prazo decadencial⁵⁸¹.

Por outro lado, Luciano Amaro aponta que o dispositivo seria, ao mesmo tempo, uma previsão de suspensão e de interrupção do prazo decadencial: “suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início”⁵⁸².

Há autores, todavia, que compreendem não se tratar a hipótese de um caso de interrupção. A esse respeito, cita-se Hugo de Brito Machado, posição também adotada neste trabalho, para quem o dispositivo diz com a abertura de um novo prazo de caducidade pertinente exclusivamente a lançamento a ser emitido para a correção do vício formal que causou a invalidação do lançamento anterior. Explica o jurista que, ao se considerar como um marco interruptivo da decadência, teria a Fazenda Pública a possibilidade de lançar quantias inclusive não abrangidas no lançamento anterior, o que não se admite, não sendo possível o aproveitamento do prazo surgido para esta finalidade. Outrossim, refere Hugo de Brito Machado que apenas é possível a interrupção de um prazo que ainda está em curso e, muitas vezes, o vício formal de um lançamento pode ser reconhecido depois de já ter sido consumado o prazo decadencial⁵⁸³.

Nesse mesmo sentido, Eurico Marcos Diniz Santi sustenta que a regra da decadência do direito de lançar perante a anulação do lançamento anterior

⁵⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 184.

⁵⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 147.

⁵⁸² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 172.

⁵⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 100.

estabelecida no inciso em análise “não interrompe prazo de outra regra nem tem seu prazo interrompido; ela simplesmente incide quando realizado o evento decadencial previsto na sua hipótese”, qual seja, “decorrer cinco anos do fato da anulação do lançamento anterior por vício formal”⁵⁸⁴. Trata-se esta, como destacado pelo autor, de uma das diversas hipóteses de decadência previstas no Código Tributário Nacional, cada uma com o seu fato jurídico decadencial distinto, as quais possuem termo inicial próprio⁵⁸⁵.

Assim também se manifestou Deonísio Koch, ao afirmar que o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, é “uma hipótese específica de abertura de contagem do prazo decadencial, que não está atrelada ao fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) e nem ao disposto no art. 173, I, do mesmo Código”⁵⁸⁶.

Outra questão está em saber se a decisão a que se refere do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional é a administrativa ou a judicial. Ruy Barbosa Nogueira apontou que o dispositivo, “usando a palavra genérica decisão, compreende tanto a decisão administrativa, como a judicial (v. itens IX e X do art. 156 onde o CTN emprega ‘decisão administrativa’ e ‘decisão judicial’)”⁵⁸⁷.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu turno, adota o entendimento de que a dita decisão apenas pode ser administrativa⁵⁸⁸. A esse respeito, para Paulo de Barros Carvalho a decisão judicial transitada em julgado que anule a exigência por vício formal não tem o condão de interromper o prazo decadencial, uma vez que esta fulminará a relação jurídica até então existente, extinguindo-a para todos efeitos⁵⁸⁹. É que a decisão judicial transitada em julgado se sobrepõe ao

⁵⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126.

⁵⁸⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126.

⁵⁸⁶ KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 284.

⁵⁸⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 328-329.

⁵⁸⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 581.

⁵⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 153.

lançamento, expulsando-o completamente do sistema⁵⁹⁰. Dessa forma, o caminho será exclusivamente o de a entidade tributante empreender outro lançamento, agora em boa forma, mas para o que necessitará ainda dispor de tempo dentro do intervalo de cinco anos outorgados para a lavratura de lançamento, tornando isto muito difícil de ser verificado na experiência jurídica brasileira⁵⁹¹.

O Superior Tribunal de Justiça, embora não tenha apreciado a questão com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, possui julgados no âmbito dos quais reconhece ser aplicável o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional tanto em casos de anulação de lançamento decorrentes de decisões administrativas quanto de decisões judiciais⁵⁹².

Ainda, compete registrar que parte da doutrina compreende que o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional é inconstitucional. Nesse sentido, colaciona-se a crítica de Luís Eduardo Garrossino Barbieri:

Parece-nos que, com o dispositivo contido no artigo em debate, o legislador pretendeu instituir no ordenamento o famigerado “princípio da salvabilidade do processo” (obviamente, aqui utilizado retoricamente!), de modo a permitir que se abrandasse desacetadamente o rigor da norma decadencial (art. 173, inciso I, ou art. 150, parágrafo 4º). Para o bem ou para o mal, as relações precisam ser estabilizadas com o decorrer do tempo. Em termos pragmáticos, não é raro acontecer de um lançamento julgado em segunda instância administrativa (CARF), após 5/7 anos da sua lavratura, ser anulado por vício formal, reiniciando-se a contagem do prazo decadencial de mais 5 anos, portanto um novo lançamento poderá ser efetuado em até 10/12 anos a contar da lavratura do primeiro ato. É de concluir-se, com Luciano Amaro, que o dispositivo pode resultar, concretamente, em uma “irracionalidade gritante”. A nosso ver, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, o mais adequado seria que todos os atos declarados relativamente inválidos (atos anuláveis) pudessem ser convalidados no prazo decadencial de

⁵⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 153.

⁵⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 153.

⁵⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 246.032/PE**. Rel. Humberto Martins, DF, 5 de fevereiro de 2013. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 19 de fevereiro de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201202178496&dt_publicacao=19/02/2013. Acesso em: 5 jan. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1174144/CE**. Rel. Castro Meira, DF, 27 de abril de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de maio de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200902486212&dt_publicacao=13/05/2010. Acesso em: 5 jan. 2022.

cinco anos previstos nos arts. 173, inciso I, ou 150, § 4º, ambos do CTN, conforme o caso, desde que atendido também o preceito constitucional da celeridade processual (art. 5º, inciso LXXVIII da CF/88)⁵⁹³.

Por fim, como defendido por Hugo de Brito Machado⁵⁹⁴ e Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁹⁵, ao favorecer a Fazenda Pública em vício por ela ocasionado, está-se frente à concessão de um prêmio a quem praticou conduta ilegal, o que fere a segurança jurídica, a razoabilidade e a eficiência.

Ocorre que tais arguições jamais foram objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, inexistindo provimento jurisdicional quanto ao artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

⁵⁹³ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 149.

⁵⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 224.

⁵⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017, p. 100.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percorrida toda a pesquisa, torna-se possível a solução das questões norteadoras propostas: quais são as situações que autorizam a revisão do lançamento tributário, qual o modo como ela deve ser realizada e quais são as consequências que deste procedimento podem advir?

Como base para a análise da revisibilidade, apresentou-se a definição normativa do seu objeto, o lançamento tributário, prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Igualmente, foi apresentada a sua definição teórica, na qual se identificou, de início, que o lançamento tributário é compreendido por parte da doutrina como uma norma individual e concreta que autoriza a exigência de tributos por determinado ente federativo, sendo a sua edição necessária para a aplicação de normas gerais e abstratas.

Pontuou-se também que a expressão lançamento tributário pode ser concebida tanto como um ato administrativo quanto como um procedimento administrativo para a cobrança tributária, indicando-se a utilização das expressões “lançamento” e “procedimento de lançamento”, respectivamente, para tornar claro o que se está a referir.

Ademais, fora constatado que a natureza declaratória ou constitutiva do lançamento tributário depende do modelo que o cientista opera as categorias do Direito. Há autores que compreendem que o crédito tributário nasce com a ocorrência do “fato gerador”, adotando a natureza declaratória; autores que compreendem que o lançamento tributário é pressuposto para a existência do crédito tributário, adotando a natureza constitutiva; e, ainda, autores que compreendem que o lançamento tributário declararia uma situação consumada e constituiria direitos e deveres subjetivos, adotando a natureza declaratória e constitutiva.

Em seguida, estabeleceu-se que há relevância tanto do Direito Tributário Material quanto do Direito Tributário Formal para o lançamento tributário e, por conseguinte, para a sua revisão. O Direito Tributário Material, compreendido como o conjunto de normas que têm em seu núcleo a relação jurídica tributária obrigacional, deve ser observado no conteúdo do ato de lançamento tributário. Em seu turno, o

Direito Tributário Formal, o qual diz com a forma a ser respeitada na aplicação do Direito Tributário Material, regula o procedimento a ser observado.

Houve a exposição das modalidades de lançamento tributário previstas no Código Tributário Nacional: o lançamento com base em declaração ou misto (artigo 147) o lançamento de ofício ou direto (artigo 149), e o lançamento por homologação ou autolançamento (artigo 150). Especificamente quando à terceira modalidade, foram tecidas considerações a respeito das grandes divergências doutrinárias existentes: adotou-se o entendimento de que o diploma legal reconheceu o lançamento tributário como atividade privativa da administração pública, criando uma ficção jurídica de homologação tácita para tanto.

Outrossim, foram perquiridos dois efeitos do lançamento tributário que guardam relevância ao estudo da revisão do lançamento tributário, a irrevogabilidade e inalterabilidade deste. Por primeiro, considerando que o lançamento tributário decorre de atividade vinculada da Administração Pública e que a revogabilidade é a extinção de ato administrativo por razões de conveniência ou oportunidade, fixou-se a irrevogabilidade do lançamento tributário.

Quanto à inalterabilidade, expôs-se que esta regra é prevista no *caput* artigo 145 do Código Tributário Nacional e tem como exceção hipóteses específicas descritas nos incisos próprio dispositivo. Foi necessário adentrar na *ratio* da previsão legal, a fim de obter uma base sólida para o posterior estudo da revisão do lançamento, no que se inferiu estar a proteção da confiança do contribuinte. Identificou-se que, não obstante possa, por vezes, ocorrer conflitos entre a proteção da confiança e a legalidade em virtude de um lançamento tributário realizado, o legislador tratou de resolver estes conflitos no Código Tributário Nacional. Além disso, verificou-se que recentemente a Lei nº 13.655/2018 promoveu a inclusão de dispositivos na Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB – Decreto-lei nº 4.657/1942), sendo consagrada a necessidade de resguardar a segurança jurídica e, por consequência, da proteção da confiança.

Ainda como matriz necessária à revisão do lançamento tributário, foi objeto de pesquisa a Teoria das Nulidades, por meio da qual houve a análise de como os vícios identificados no lançamento tributário devem ser tratados, se com nulidade ou anulabilidade. Partiu-se da doutrina civilista e da doutrina administrativista para se

chegar na doutrina tributária e, então, fora proposta a fixação das seguintes premissas para a Teoria das Nulidades no Direito Tributário: o critério diferenciador entre a nulidade e anulabilidade diz com, respectivamente, a impossibilidade ou a possibilidade de convalidação, compreendida esta como o procedimento por meio do qual se torna válido um ato inválido, retroagindo-se os efeitos do ato convalidante ao momento da produção do ato convalidado; os vícios no Direito Tributário podem ter como consequência a invalidade dos atos, nas espécies de nulidade e a anulabilidade, ou implicar a irregularidade destes; a definição das hipóteses que ensejam a nulidade ou a anulabilidade dependem em primeiro lugar da possibilidade ou impossibilidade factual de refazimento do ato de forma válida e com produção de efeitos retroativos; é o direito positivo quem devem estabelecer qual sanção deve ser aplicada a um ato inválido.

Nesse contexto, fora investigado quando um lançamento tributário deve ser considerado nulo ou anulável. Haja vista, em primeiro lugar, a possibilidade racional de convalidação e, em segundo lugar, que o Código Tributário Nacional permite a alteração do lançamento tributário em caso de omissão de ato ou formalidade especial pela autoridade administrativa (artigo 149, inciso IX), entendeu-se pela nulidade quando se tratar de vício material e anulabilidade quando for caso de vício formal.

Adentrando na revisão do lançamento tributário, inicialmente foi esclarecido que está é compreendida de maneira ampla, como o procedimento de reapreciação do lançamento tributário para identificar e tratar eventual invalidade, que pode se instaurar por iniciativa tanto do particular quanto da Administração Pública e tem como resultados possíveis a confirmação do lançamento tributário ou o reconhecimento da sua nulidade ou anulabilidade mediante a edição de um ato secundário.

Houve o exame das modalidades de procedimento de revisão do lançamento tributário, a saber, por iniciativa da Administração Pública, no que se inclui a revisão de ofício *lato sensu* (decorrente de iniciativa espontânea da autoridade administrativa) e o recurso de ofício (reexame obrigatório por órgão de hierarquia superior quando houver julgamento de procedência total ou parcial em impugnação a lançamento tributário); e por iniciativa do contribuinte, em que está abrangida a

impugnação (insurgência do contribuinte após ser notificado de um lançamento tributário) e o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (requerimento formulado pelo contribuinte de reanálise pela autoridade administrativa quanto aos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade).

Prosseguindo, concluiu-se que há limites os quais devem ser observados na revisão de um lançamento tributário. Verificou-se que, mesmo nas exceções à inalterabilidade do lançamento tributário (incisos do artigo 145 do Código Tributário Nacional, com remissão ao artigo 149 do mesmo diploma), impõe-se a observância de limites de ordem objetiva ou material, procedimental e temporal. Sem que sejam respeitados tais limites, não será possível a alteração do lançamento tributário e, se este não puder subsistir validamente, deverá ocorrer a sua invalidação.

Os limites objetivos ou materiais foram expostos como aqueles atinentes aos fundamentos ou ao conteúdo da revisão. A partir de uma análise do histórico legislativo e da forma como o Código Tributário Nacional positivou a matéria, compreendeu-se que o para o diploma não é relevante a diferenciação entre a revisão do lançamento com base no erro de direito e com base no erro de fato.

Identificou-se que o legislador optou por excluir o chamado erro de direito do rol de casos em que se autoriza a alteração do lançamento e que, no que se refere ao erro de fato, a escolha foi por restringir a possibilidade de alteração do lançamento quando “deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior” (artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional). Com isso, entendeu-se ter restado afastada a dificuldade de distinção entre o erro de fato e o erro de direito, uma vez que a zona nebulosa encontrava-se justamente presente quanto a fatos conhecidos e comprovados, hipótese que não encontra respaldo no diploma legal para ensejar a revisão do lançamento tributário.

Além disso, fora adotada a compreensão de que a vedação à modificação dos critérios jurídicos, previsão do artigo 146 do Código Tributário Nacional, distingue-se do chamado erro de direito, pois aquela é referente aos espaços epistemológicos na atividade interpretativa. Inferiu-se que a impossibilidade de alteração do lançamento tributário em casos de erro de direito não encontra fundamento no artigo 146, mas sim no caráter taxativo do artigo 149 do diploma, no qual não está o erro de direito.

Nesse contexto, como primeiro limite objetivo ou material fora examinado o rol taxativo dos artigos 145, inciso III, e 149 do Código Tributário Nacional, os qual estabelece as hipóteses em que há autorização para a alteração de um lançamento tributário no procedimento de revisão de ofício, devendo as demais situações serem canceladas com a nulidade, sem possibilidade de novo lançamento. Expôs-se que apenas os incisos VIII e IX do artigo 149 tratam dos casos de revisão, tendo sido analisadas cada uma das hipóteses neles previstas.

A primeira hipótese indicada de matéria que pode ensejar alteração do lançamento tributário em uma revisão de ofício é a da existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (inciso VIII). Daí porque de a revisão em caso de erro de fato ser restrita e ligada ao princípio da verdade material, apenas podendo ser admitida se a Administração Pública tiver cumprido o seu dever de averiguação da verdade real, ou que se o fato não tiver sido objeto de apresentação por parte de particular, em virtude do seu dever de colaboração.

A segunda hipótese levantada foi a de fraude ou falta funcional da autoridade que praticou o lançamento tributário (inciso IX, parte inicial). No entanto, observou-se que essa situação é relacionada a um vício que tem origem no procedimento de lançamento tributário, o qual pode culminar em um vício no próprio lançamento tributário e se relacionar aos demais casos nos quais é autorizada a alteração do lançamento.

Por fim, a terceira hipótese apontada foi a de omissão de ato ou formalidade essencial (inciso IX, parte final), no que ganha relevância do Direito Tributário Formal. Registrou-se que esse vício formal deve efetivamente causar prejuízo ao sujeito positivo, sob pena de tratar-se de mera irregularidade que não exige a invalidação do lançamento tributário. Ademais, destacou-se que a alteração do lançamento tributário com base nesta matéria deve ser adstrita a sanar a ilegalidade formal.

O segundo limite objetivo ou material à revisão do lançamento tributário fixado foi no sentido da impossibilidade de modificação do critério jurídico adotado no lançamento, com fulcro no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Porém, extraiu-se que o referido dispositivo acabou por impor um limite não apenas à revisibilidade,

mas também à lavratura de um novo lançamento tributário referente a fatos passados envolvendo o mesmo sujeito passivo que teve lançamento tributário no passado adotado os critérios jurídicos que se busca modificar.

Chegando-se nos limites processuais que devem ser respeitados na revisão do lançamento tributário, o primeiro analisado foi o aplicável à revisão por iniciativa do contribuinte a partir da impugnação, de acordo com o qual se faz necessária a observância pela Administração Pública à lide instaurada, não podendo esta decidir em desfavor do sujeito passivo fora das dimensões do lançamento impugnado ou das dimensões da própria impugnação apresentada. Por consequência, adotou-se o entendimento de que não é admitida a decisão *extra petita* para conhecer fundamentos não alegados pelo contribuinte em seu desfavor, tampouco a *reformatio in pejus*.

O segundo limite processual perquirido diz com a coisa julgada ou preclusão administrativa. Havendo a conclusão um processo de revisão de forma favorável ao sujeito passivo, tal decisão contará com estabilidade ampla e não poderá a Administração Pública instaurar processo revisional envolvendo a mesma situação jurídica tributária, tampouco ingressar com um processo buscando a tutela do Poder Judiciário. Por sua vez, se a conclusão for pela manutenção do lançamento tributário, a estabilidade é apenas relativa, pois tanto o contribuinte pode ingressar com uma ação judicial ou instar a Administração a revisar novamente o lançamento tributário, quanto tem esta o dever de reconhecer de ofício eventuais ilegalidades que vier a posteriormente identificar.

Finalmente, o terceiro limite à revisibilidade trabalhado, de ordem temporal, encontra-se previsto no artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Trata-se de prazo decadencial de 5 (cinco) anos, regulado no artigo 150, § 4º, e no artigo 173 do Código Tributário Nacional, o qual possui a Administração Pública para revisar um lançamento tributário.

Verificou-se que, quando se estiver frente ao lançamento tributário por meio da homologação tácita, não será possível a sua revisão em virtude do prazo decadencial ter termo final na mesma data em que se considera homologado tacitamente o lançamento. No que se refere à revisão fundada em vício formal, vislumbrou-se haver previsão específica no artigo 173, inciso II, do Código Tributário

Nacional, segundo a qual o prazo decadencial para revisão deve ser contado da decisão que houver anulado o lançamento por esse fundamento.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. Súmula 169 e a aplicabilidade da LINDB ao CARF. **Jota**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/sumula-169-e-a-aplicabilidade-da-lindb-ao-carf-17082021>. Acesso em: 20 maio 2022.
- AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Extinção do ato administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atl. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Nulidades no lançamento tributário**: vícios formais e materiais. ed. rev. e atl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed, São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Saudatti. São Paulo: Edipro, 2001.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.
- BORGES, José Souto Maior. **Tratado de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981. Vol. IV: lançamento tributário.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 7**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 21**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 33**. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 jan. 2022.

RASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 169**. Portaria nº 12.975, de 10 de novembro de 2021. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11 de novembro de 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda, **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. **Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 7 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 6 jan. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda. **Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 10 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=80371&visao=compilado>. Acesso em: 6 jan. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN nº 1087, de 17 de agosto de 2004**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 23 de agosto de 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31076#:~:text=Despacho%3A%20Aprovo%20o%20Parecer%20PGFN,do%20Poder%20Judici%C3%A1rio%2C%20pela%20Administra%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 6 jan. 2022

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 2 de fevereiro de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115131>. Acesso em: 6 jan. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AREsp 246.032/PE**. Rel. Humberto Martins, DF, 5 de fevereiro de 2013. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 19 de fevereiro de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201202178496&dt_publicacao=19/02/2013. Acesso em: 5 jan. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 8810/DF**. Rel. Humberto Gomes de Barros, DF, 13 de agosto de 2003. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 6 de outubro de 2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200201701021&dt_publicacao=06/10/2003. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1015623/GO**. Rel. Mauro Campbell Marques, DF, 19 de maio de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 1 de junho de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702961235&dt_publicacao=01/06/2009. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1130545/RJ**. Rel. Luiz Fux, DF, 9 de agosto de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 22 de janeiro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900568067&dt_publicacao=22/02/2011. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1174144/CE**. Rel. Castro Meira, DF, 27 de abril de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de maio de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200902486212&dt_publicacao=13/05/2010. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1576199/SC**. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DF, 13 de abril de 2021. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 19 de abril de 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201503254721&dt_publicacao=19/04/2021. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 388746/RS**. Rel. Franciulli Netto, DF, 4 de setembro de 2003. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 6 de outubro de 2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200101510580&dt_publicacao=06/10/2003. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 769978/RN**. Rel. Teori Albino Zavascki, DF, 1 de outubro de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de outubro de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501243734&dt_publicacao=13/10/2009. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 973733/SC**. Rel. Luiz Fux, DF, 12 de agosto de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 18 de setembro

de 2009. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701769940&dt_publicacao=18/09/2009. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 de maio de 2010. Disponível em:

https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 5 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 535077**. Rel. Marco Aurélio, DF, 25 de junho de 2014. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 14 de agosto de 2014. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6512006>. Acesso em: 5 jan. 2022.

CAETANO, Marcelo. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CALMES, Sylvia. Le principe de sécurité juridique em droits allemand, communautaire et français. **Le Revue du Notariat**, v. 110, n. 2, p. 287-309, set. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.7202/1045539ar>. Acesso em: 10 maio 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina. 2000.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**: pareceres e estudos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do CARF e a extinção do crédito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 212, p. 90-102, maio 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. Processualidade e extinção da obrigação tributária. *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 51-61.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da administração pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/1999). **Revista de Direito Administrativo**, v. 237, p. 271-315, jul./set. 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v237.2004.44376>. Acesso em: 14 maio 2020.

COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da proteção da confiança e a teoria da invalidade dos atos administrativos no direito brasileiro. *In*: COUTO E SILVA, Almiro. **Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 91-119

CRETELLA JÚNIOR, José. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DANIEL, Rafael Pimentel. **As decisões de recursos repetitivos em matéria tributária e seu impacto no controle de legalidade da dívida ativa tributária: uma análise do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI**. Dissertação (mestrado profissional) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/28992>. Acesso em: 10 dez. 2021.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; DE LAURENTIIS, Thais. Alteração de critério jurídico e jurisprudência do CARF. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (Orgs.). **Análise crítica da jurisprudência do CARF**. Belo Horizonte: Editora D'Pácido, 2019, p. 367-385.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Curso de direito tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2022.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 7. ed. atl. por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

FANUCCHI, Fábio. **Custo de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 109, jun./set. 2014, p. 443-465. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2014v16e109-19>. Acesso em: 17 jun. 2021.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses. 2020.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 8. ed. rev. e atl. São Paulo: Saraiva, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Ana Cecília Battesini Pereira. Alteração do critério jurídico do lançamento: artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional. *In*: CARDOSO, Alessandro Mendes; TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira Campos; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de (Org.). **Processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: D'Pácido, 2018, p. 67-87.

GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scarance; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. **As nulidades no processo penal**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário & sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso do prazo: decadência e prescrição tributárias**. 4. ed. rev., atl. e ampl. São Paulo: Método, 2014.

HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das Nulidades do ato administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "autolançamento"**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JENIÊR, Carlos Augusto. Análise Lógico-sistemática do fato jurídico de decadência do direito ao lançamento do crédito tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-93.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOCH, Deonísio. **Processo administrativo tributário e lançamento**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

LAURENTIIS, Thais De. **Mudança de critério jurídico pela administração tributária**: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo brasileiro**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1954.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 6, n. 35, nov./dez. 2012, p. 42-70.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 247-277.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. A transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 75, p. 60-70, dez. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 175, p. 106-116, abr. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Revisão do lançamento tributário - Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 3, n.7/8, p. 261-268, jan./jun. 1979.

MAFFINI, Rafael. Princípio da proteção da confiança legítima. *In*: NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano; ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo II: direito administrativo e constitucional. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/17/edicao-1/principio-da-seguranca-juridica-no-direito-administrativo-brasileiro>. Acesso em: 22 maio. 2021.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, p. 48-59, 1999.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; FREITAS, Rafael Verás. **Comentários à Lei n. 13.655/2018** (Lei da Segurança para a Inovação Pública). Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do lançamento. **Revista de Direito Administrativo**, n. 168, p. 18-32, abr./jun. 1987. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v168.1987.45515>. Acesso em: 10 junho 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, p. 143-148, jan. 2008.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 22. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. **Princípios gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Vol. I: Introdução.

MELO, Fábio Soares de. **Processo administrativo tributário**: princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed., rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MELO, Marcia Soares de. O lançamento tributário e a decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 379-394.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. Tomo IV: Validade. Nulidade. Anulabilidade.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 107-135, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/protecao-da-confianca-e-direito-tributario/>. Acesso em: 15 out. 2021.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário**: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública. Barueri: Manole, 2004.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NETO, Carlos Augusto Daniel. CARF rejeita aplicação do art. 24 da LINDB aos processos tributários. **Consultor Jurídico** (Conjur), 6 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>. Acesso em: 20 maio 2022.

NEVES, Antonio Castanheira. **Questão-de-facto e questão-de-direito**. O problema metodológico da juridicidade (ensaio de uma reposição crítica). Coimbra: Almedina, 1967.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Lançamento. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1987, p. 97-139.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis do processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed, São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**: teoria geral do direito civil. 33. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Vol. I: Introdução ao Direito Civil - Teoria Geral de Direito Civil.

QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança jurídica e proteção da confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza. **Direito tributário**: uma visão da escola mineira – em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf>. Acesso em: 22 maio 2022.

REALE, Miguel. **Revogação e anulamento do ato administrativo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. rev. e atl. São Paulo: Malheiros, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, p. 99-115, out. 2007.

ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O lançamento tributário e a decadência. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22-39.

SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 5, p. 48-76, jul. 1946. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9427>. Acesso em: 30 dez. 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 40, p. 15-23, 1955. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v40.1955.14586>. Acesso em: 15 maio 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v14.1948.10787>. Acesso em: 15 maio 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: direito tributário está sujeito à Lei de Introdução Reformada. **Jota**, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>. Acesso em: 20 maio 2022.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. O Art. 23 da Lei n. 13.655/2018 e o Estabelecimento de Regras de Transição como Imposição do Princípio da Segurança Jurídica no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 414-441. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FIGUEIREDO, Helena Lanna. **Negócio jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2014. Vol. III.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atl. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 176, p. 76-84, maio 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributários. *In*: BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi (Coord.). **Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, p. 13-37, 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-iii-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 15 maio 2021.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento tributário no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.